

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung Mitgliedstaatlicher Steuermaßnahmen

Die Grundfreiheiten und das Beihilferecht stellen die bedeutendsten unionsrechtlichen Einschränkungen für die Ausgestaltung nationaler Steuerrechtsordnungen dar.²²³ Bei beiden Normregimen handelt es sich jedoch nicht um originär auf das Steuerrecht zugeschnittene Regelungen. Ihre Anwendung auf die komplexe steuerrechtliche Materie hat daher geprägt durch die Rechtsprechung des EuGH teils erhebliche Modifikationen im Vergleich zur Anwendung auf sonstiges Verwaltungshandeln der Mitgliedstaaten erfahren. Jene Spezifik der Grundfreiheiten und des Beihilferechts in ihrer Anwendung auf steuerrechtliche Sachverhalte soll im Folgenden jeweils isoliert für jedes Normregime beschrieben werden.

Um den Blick für die Kernprobleme der sich anschließenden Analyse hinsichtlich des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht zu schärfen, schließt die isolierte Aufarbeitung mit einer skizzenhaften Darstellung der vorgefundenen Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Normregime im Hinblick auf ihren Anwendungsbereich, ihre Rechtfertigungsmöglichkeiten, ihre Rechtsfolge und die Durchsetzung der Verbote.

Eine erste vertiefte Konfrontation mit dem Normverhältnis als solchem erfolgt ebenfalls in diesem Teil der Abhandlung durch die umfassende Beleuchtung der Urteile des EuGH, die sich seit Anbeginn der Europäischen Verträge bis einschließlich dem Jahr 2023 mit der Schnittstelle zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht in Bezug auf fiskalische Maßnahmen der Mitgliedstaaten befasst haben.

223 Szudoczky, EStAL 2016, 357 (357); Rossi-Maccanico, EC Tax Rev. 2013, 19 (20).

Kapitel 3 Das Steuerrecht der Mitgliedstaaten im Fokus der Grundfreiheiten

Die Zahl der steuerrechtlichen Fälle, in denen der EuGH sich mit den Auswirkungen der Grundfreiheiten auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zu beschäftigen hatte, ist insgesamt bislang noch deutlich größer als derartige vom Beihilferecht geprägte Konstellationen.²²⁴ Mitunter ist dies auch als Grund dafür anzuführen, dass die Handhabung der Grundfreiheiten als negative Integratoren auf dem Gebiet des Steuerrechts mittlerweile deutlich weniger Fragen aufwirft als dies aktuell beim Beihilferecht der Fall ist. Dennoch ist auch die Anwendung der Grundfreiheiten auf abstrakt-generelle steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten einigen Besonderheiten und Schwierigkeiten unterworfen, die der nun folgende Abschnitt aufzeigen soll.

A. Hintergründe und Entwicklung

Sämtliche Meilensteine des bereits beschriebenen negativen Integrationspfads²²⁵ im Bereich des Europäischen Steuerrechts verwirklichten sich anhand der Grundfreiheiten. Ursprünglich lediglich als Maßgaben für die nationalen Gesetzgeber bei der Herstellung des Gemeinsamen Marktes konzeptioniert,²²⁶ entwickelte der EuGH die Binnenmarktfreiheiten ihrer Funktion nach bereits früh zu grundrechtsähnlichen Rechten europäischer Wirtschaftssubjekte fort.²²⁷ Dieser Evolutionsschritt vollzog sich 1963 zunächst indem der EuGH die Grundfreiheiten für unmittelbar anwendbar erklärte und den Wirtschaftssubjekten damit nunmehr erlaubte, die in den

224 Lang, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 110.

225 Siehe Kapitel I, C. I. 3. b.

226 Unmittelbar nach Gründung der Gemeinschaft wurde nicht in Erwägung gezogen, dass sich aus den Grundfreiheiten unmittelbare Rechtsfolgen für das Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten und Marktakteuren ergeben könnten, *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 19; *Everling*, in: Mestmäcker/Möller/Schwarz (Hrsg.), FS von der Groeben (1987), 111 (115).

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

Freiheiten zugrunde gelegten Rechte vor nationalen Gerichten geltend zu machen.²²⁸ Bereits im Jahr darauf statuierte der EuGH anhand der Grundfreiheiten darüber hinaus, dass Gemeinschaftsrecht Vorrang vor nationalem Recht genießen solle, was die mitgliedstaatlichen Gerichte fortan dazu anhält, mit Europarecht unvereinbares nationales Recht außer Anwendung zu lassen.²²⁹

Diese bahnbrechende Durchschlagskraft der Grundfreiheiten auf die nationalen Jurisdiktionen wurde mit dem *Avoir-Fiscal*-Urteil des EuGH 1986 erstmals explizit auch für das Recht der nicht harmonisierten direkten Steuern spürbar.²³⁰ Denn in der Streitgegenständlichen Nichter Streckung einer für französische Gesellschaften vorgesehenen Steuervergünstigung auf beschränkt steuerpflichtige EWG-Gesellschaften erkannte der EuGH einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit²³¹ und brachte damit die bis dato tradierte und akzeptierte Ungleichbehandlung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen des internationalen Steuerrechts beträchtlich ins Wanken.²³² Streng genommen gestaltete der EuGH die Grundfreiheiten bereits mit dieser Entscheidung zu „quasi-verfassungsrechtlichen Schranken“ der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität aus.²³³

-
- 228 EuGH, Urteil v. 5. Februar 1963 – *Van Gend & Loos/Niederländische Finanzverwaltung* – Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1. Zu den theoretischen und praktischen Konsequenzen dieses Urteils siehe etwa *Hilson/Downes*, E.L. Rev. 1999, 121 (123 f., 130); *Haltern*, Europarecht Bd. II (2017), Rn. 996 ff. Die unmittelbare Anwendbarkeit entfaltete jedoch erst mit Ablauf der Übergangszeit am 1. Januar 1970 für alle Grundfreiheiten – mit Ausnahme der Kapitalverkehrsfreiheit, die erst am 1. Januar 1994 als eigenständige Primärrechtsgarantie etabliert wurde (Art. 73a EG-Vertrag i.d.F. von Maastricht) – ihre Wirkung (Art. 8 EWG-Vertrag a.F.).
- 229 EuGH, Urteil v. 15. Juli 1964 – *Costa/ENEL* – Rs. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66. Grundsätzlich zum Anwendungsvorrang *Schlücke*, Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht (2014), S. 51 ff. und 119 ff.
- 230 EuGH, Urteil v. 28. Januar 1986 – *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)* – Rs. 270/83, ECLI:EU:C:1986:37. Spätestens mit dem sechs Jahre später folgenden EuGH, Urteil v. 28. Januar 1992 – *Bachmann/Belgischer Staat* – Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 und dem am gleichen Tag gesprochenen EuGH, Urteil v. 28. Januar 1992 – *Kommission/Belgien* – Rs. C-300/90, ECLI:EU:C:1992:37 konnte die Grundsatfrage der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf das nationale direkte Steuerrecht als geklärt angesehen werden, *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 28, ausführlich dazu S. 431 ff.
- 231 EuGH, Urteil v. 28. Januar 1986 – *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)* – Rs. 270/83, ECLI:EU:C:1986:37 (Rn. 27).
- 232 *Kofler*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), I (16).
- 233 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 273 (274).

Jedoch war es erst die fast zehn Jahre später zum deutschen Steuerrecht ergangene *Schumacker*-Entscheidung²³⁴, die den Mitgliedstaaten und der juristischen Fachwelt das gesamte potentielle Ausmaß des bislang lediglich schemenhaft skizzierten Konfliktfelds zwischen den Grundfreiheiten und den nationalen Steuerrechtsordnungen eindrücklich vor Augen führte.²³⁵ Der sich nunmehr klar abzeichnende binnenmarktfreundliche Vorstoß des EuGH in die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten mittels der Grundfreiheiten forderte die juristische Literatur damals zwar zu weitgehender Skepsis heraus,²³⁶ wodurch sich der einmal ins Rollen gebrachte Ball dieses judikativen Integrationsstrebens jedoch nicht aufhalten ließ und in den Folgejahren sogar noch beträchtlich an Fahrt aufnahm. Etwa ab der Jahrtausendwende rückten sodann auch örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern²³⁷ sowie umsatzbezogene Sondersteuern²³⁸ als Gegenstände der nicht harmonisierten indirekten Besteuerung ebenso vermehrt in das Fadenkreuz des grundfreiheitlichen Rechtsregimes.²³⁹

Obwohl sie seit Ende der 90er Jahre von der erhöhten Relevanz des Beihilferechts flankiert werden, haben sich die Binnenmarktfreiheiten innerhalb des Europäischen Steuerrechts seither als die bislang wohl agilste Triebfeder des negativen Integrationsprozesses etabliert. Illustriert wird

234 EuGH, Urteil v. 14. Februar 1995 – *Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker* – Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31; hierzu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 480 ff., der die *Schumacker*-Entscheidung als Marker einer „zweiten Generation“ der EuGH-Urteile zum Thema des Konflikts zwischen Grundfreiheiten und dem direkten Steuerrecht der Mitgliedstaaten hervorhebt.

235 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 480 ff.; *Kofler*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), I (17).

236 Siehe etwa die kritischen Beiträge von *Seiler*, *StuW* 2005, 25 ff.; *Ahmann*, *DStZ* 2005, 75 ff. *Vermeend*, *EC Tax Rev.* 1996, 54 (54) spricht anschaulich gar vom EuGH als einem „Elefant im Porzellanladen des direkten Steuerrechts“ („like a bull in the china shop of direct taxation“). Eine Übersicht zu den wesentlichen Kritikpunkten gewähren *Schnitger*, *Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht* (2006), S. 2 ff. und *Kofler*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), I (17 f.).

237 Z. B. EuGH, Urteil v. 29. November 2001 – *De Coster* – Rs. C-17/00, ECLI:EU:C:2001:651; EuGH, Urteil v. 8. September 2005 – *Mobistar und Belgacom Mobile* – verb. Rs. C-544/03 und C-545/03, ECLI:EU:C:2005:518; EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709.

238 EuGH, Urteil v. 5. Februar 2014 – *Hervis Sport* – Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47.

239 *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 195 (197).

dies eindrücklich durch die stets wachsende Zahl der vor dem Gerichtshof geführten steuerrechtlichen Verfahren im Bereich der Grundfreiheiten.²⁴⁰

Die Wucht, mit welcher der EuGH seit den frühen 90er Jahren die Grundfreiheiten gegen steuerliche Hemmnisse in Stellung brachte, führte nach und nach zu einer augenfälligen Annäherung und so zu einer „stillen“ Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Steuersysteme,²⁴¹ welche die daneben nur zaghafte Beschreitung des positiven Integrationspfades nicht zu leisten im Stande war.²⁴²

Einerseits ist diese Anpassung der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen dem kampagnenartigen Vorgehen der Kommission zuzuschreiben, welche es sich augenscheinlich zur Aufgabe machte, spezifische Behinderungen grenzüberschreitender Aktivitäten resultierend aus steuerrechtlichen Vorgaben mittels gezielt geführter Vertragsverletzungsverfahren zu beseitigen.²⁴³ Die unmittelbare Anwendbarkeit der Grundfreiheiten ermöglichte es darüber hinaus ferner auch der Beratungspraxis, strategisch gegen binnenmarktrelevante steuerliche Restriktionen beispielsweise auf Gebieten der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung²⁴⁴, der Dividendenbesteue-

240 Mittlerweile besteht der Fundus aus über 300 Verfahren innerhalb dieses Themenschwerpunkts, siehe *Cordewener*, in Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (197).

241 Exemplarisch für Deutschland *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 ff. m. w. N.; exemplarisch für die Niederlande *van Dun*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 103 ff. m. w. N.; exemplarisch für Ungarn, Polen und Tschechien *Prokisch*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 119 ff. m. w. N.

242 *Lang*, in: Klein u. a. (Hrsg.), FS Flick (1997), 873 (883).

243 *Kube*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 41 (42); *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (167).

244 EuGH, Urteil v. 13. Dezember 2005 – *Marks & Spencer* – Rs. C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763; EuGH, Urteil v. 15. Mai 2008 – *Lidl Belgium* – Rs. C-414/06, ECLI:EU:C:2008:278; EuGH, Urteil v. 21. Februar 2013 – *A Oy* – Rs. C-123/11, ECLI:EU:C:2013:84; EuGH, Urteil v. 17. Dezember 2015 – *Timac Agro Deutschland* – Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829.

rung²⁴⁵, der Wegzugs²⁴⁶- oder der Hinzurechnungsbesteuerung²⁴⁷ mit Hilfe der Binnenmarktfreiheiten vorzugehen.²⁴⁸

Andererseits begründet sich dieser immense integrative Einfluss der Grundfreiheiten auf die nationalen Steuerrechtsordnungen in dogmatischer Hinsicht mit einer doppelten Ausweitung des grundfreiheitlichen Anwendungsbereichs.²⁴⁹ Dieser erstreckt sich zum einen nunmehr nicht mehr nur auf die selten gewordenen offenen²⁵⁰ Diskriminierungen nach der Staatsangehörigkeit, sondern auch auf versteckte²⁵¹ Ungleichbehandlungen.²⁵² Hierunter sind Diskriminierungen zu verstehen, die zwar nicht explizit an die Staatsangehörigkeit der Marktakteure oder die Herkunft der Güter, sondern an scheinbar neutrale Kriterien anknüpfen, die in faktischer Hinsicht jedoch zu einem der offenen Diskriminierung vergleichbaren Ergebnis führen.²⁵³ Ebenso führte die Evolution der Grundfreiheiten von bloßen Diskriminierungs- hin zu umfassenden Beschränkungsverboten zu einer

245 EuGH, Urteil v. 8. November 2007 – *Amurta* – Rs. C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655; EuGH, Urteil v. 11. Februar 2011 – *Haribo Lakritzen Hans Riegel* – Rs. C-436/08, ECLI:EU:C:2011:61.

246 EuGH, Urteil v. 11. März 2004 – *De Lasteyrie du Saillant* – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138; EuGH, Urteil v. 7. September 2006 – *N* – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525; EuGH, Urteil v. 29. November 2011 – *National Grid Indus* – Rs. C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785.

247 EuGH, Urteil v. 12. September 2006 – *Cadbury Schweppes* – Rs. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544; EuGH, Urteil v. 21. Januar 2010 – *SGI* – Rs. C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26.

248 Mit etlichen weiteren Beispielen *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (167 f.).

249 *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000), 39 (42); hierzu auch *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), 109 (113 f.) m. w. N.

250 Synonym verwendet werden insofern die Begrifflichkeiten der „formellen“, „direkten“ oder „rechtlichen“ Diskriminierung.

251 Synonym verwendet werden insofern die Begrifflichkeiten der „verdeckten“, „verschleierte“, „materiellen“, „indirekten“, „faktischen“ oder „tatsächlichen“ Diskriminierung.

252 *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000), 39 (42) m. w. N.; eingehend dazu Kapitel 3, B. I. 2. b. bb.

253 *Frenz*, *Europäische Grundfreiheiten* (2012), Rn. 493; exemplarisch etwa EuGH, Urteil v. 23. Mai 1996 – *O’Flynn/Adjudication Officer* – Rs. C-237/94, ECLI:EU:C:1996:206 (Rn. 18), das in der deutschen Sprachfassung in diesem Kontext jedoch missverständlicherweise den Begriff „mittelbar diskriminierend“ verwendet (englische Sprachfassung: „indirectly discriminatory“). Sehr kritisch zum Konzept der versteckten Diskriminierung als solchem *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002), S. 118 ff.

gleichsam erheblichen, wenn auch schwer greifbaren, Extensivierung deren tatbestandlicher Anwendbarkeit und damit auch zu einem stärkeren Einfluss auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen.²⁵⁴ Die Grundfreiheiten als reine Gleichheitsgarantien waren mit diesem Entwicklungsschritt zumindest im Hinblick auf die allgemeine grundfreiheitliche Dogmatik im außerfiskalischen Bereich Geschichte²⁵⁵ – zur nach wie vor gleichheitsrechtlichen Dimension gesellte sich nunmehr auch eine freiheitsrechtliche Komponente des Normregimes,²⁵⁶ deren Ausprägung und inhaltliche Tragweite jedoch im steuerrechtlichen Bereich noch immer Fragen aufwirft.²⁵⁷ Beide Ausweitungen des grundfreiheitlichen Anwendungsbereichs stießen im Schrifttum auf heftige Gegenwehr,²⁵⁸ deren Quell die Befürchtungen vor einer überbordenden Anwendbarkeit der Freiheiten und einem damit zwangsläufig einhergehenden Souveränitätsverlust der Mitgliedstaaten war und ist.

Die Dogmatik der Grundfreiheiten hinsichtlich ihrer Anwendung auf die nationalen Steuerrechtsordnungen hat trotz der großen Anzahl an ab-

254 Reimer, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 (42 f.). Als grundlegend für diesen Entwicklungsschritt im steuerrechtlichen Kontext kann bereits das EuGH, Urteil v. 27. September 1988 – *Daily Mail* – Rs. 81/87, ECLI:EU:C:1988:456 aufgefasst werden, siehe Lehner, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 263 (insbes. 271 f.).

255 Für den außerfiskalischen Bereich insofern grundlegend EuGH, Urteil v. 15. Dezember 1995 – *Bosman* – Rs. C-415/93, ECLI:EU:C:1995:463 (Rn. 98 ff.); EuGH, Urteil v. 28. September 2006 – *Kommission/Niederlande* – verb. Rs. C-282/04 und C-283/04, ECLI:EU:C:2006:608 (Rn. 18 ff.); EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *AGET Iraklis* – Rs. C-201/15, ECLI:EU:C:2016:972 (Rn. 45 ff.).

256 Anzinger, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (169); Cordewener, DStR 2004, 6 (8) m. w. N.; sinngemäß Englisch, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 273 (276 f.).

257 Reimer, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 (56); diesbezüglich kritisch äußert sich auch Lehner, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 263 ff. (insbes. 276 ff.), der eine Begrenzung des Beschränkungsverbot im Bereich ertragsteuerlicher Fälle auf Grundlage des Kriteriums der territorialen Radizierung des Steuerrechts für angezeigt hält. Für den außersteuerlichen Bereich siehe Eilmansberger, JBl 1999, 345 (359, insbes. Fn. 71); Simm, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft im föderalen Kompetenzkonflikt (1998), S. 49 ff. Näher zur gleichheits- bzw. freiheitsrechtlichen Ausprägung der Grundfreiheiten im Steuerrecht Kapitel 3, B. I. 2. a.

258 Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 119 f. m. w. N. In ihren Grundzügen weist diese Debatte etliche Parallelen zur heute kontrovers diskutierten Reichweite des Selektivitätskriteriums im Rahmen des beihilferechtlichen Anwendungsbereichs auf, Schnitger, IStR 2017, 421 (425), siehe zu diesem Thema Kapitel 4, B. I. 2. b.

geschlossenen Verfahren nicht bis in jedes Detail abschließende Klärung erfahren und ist noch immer in Entwicklung. Gerade im Bereich der Diskriminierungsprüfung zeigen sich viele ungeklärte Fragen und judikative Inkonsistenzen, worauf im Folgenden partiell näher eingegangen wird.²⁵⁹ Trotz des andauernden immensen integrativen Einflusses der Grundfreiheiten auf die mitgliedstaatlichen Steuersysteme und einer dahingehend kaum gänzlich überschaubaren Kasuistik des EuGH,²⁶⁰ wird die grundfreiheitliche Intervention in ihrer Grundsätzlichkeit dennoch nicht mehr im selben Maße kontrovers diskutiert wie etwa die Reichweite des Beihilferechts im Bereich steuerlicher Vergünstigungen.²⁶¹ Neben der über die Jahre trotz aller noch bestehenden Unklarheiten erlangten hinreichenden Konturierung des grundfreiheitlichen Tatbestands kann die Abschwächung des zuvorderst politischen Konfliktherdes zwischen den Grundfreiheiten und der nationalen Steuergesetzgebung auch ganz wesentlich mit jüngeren Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung erläutert werden, den mitgliedstaatlichen Fiskalinteressen ein größeres Gewicht beizumessen, indem diese etwa im Rahmen der Rechtfertigungsgründe und der Verhältnismäßigkeit verstärkte Berücksichtigung erfahren.²⁶² Kritische Stimmen sehen hierin jedoch auch Inkonsistenzen zur früheren, binnenmarktfreundlicheren Judikatur²⁶³ und werfen dem EuGH vor, als „Motor der Harmonisierung“²⁶⁴ „ins Stottern geraten zu sein“²⁶⁵.

B. Anwendung der Grundfreiheiten auf fiskalische Maßnahmen

Seit der *Avoir-Fiscal*-Entscheidung ist die nationale Steuergesetzgebung nach ständiger Rechtsprechung auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfrei-

259 Kapitel 3, B. I. 2. b. cc.

260 Anzinger, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (164 f.); Lampert, EuZW 2013, 493 (496).

261 Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DSTJG 41 (2018), 195 (269), sehr viel kritischer jedoch Englisch, in: Lang (Hrsg.), DSTJG 41 (2018), 273 (275). Zur Anwendung des Beihilferechts auf fiskalische Maßnahmen siehe insgesamt Kapitel 4.

262 Kofler, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 1 (18); Anzinger, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (169).

263 Kokott/Henze, in: Lüdicke (Hrsg.), Tendenzen der Europäischen Unternehmensbesteuerung (2005), 67 ff.; Lang, in: Hebig u. a. (Hrsg.), FS Wacker (2006), 365 ff.

264 Siehe etwa Heinrich, ÖStZ 2002, 554 (554).

265 Lang, SWI 2005, 365 ff.

heiten hin voll überprüfbar.²⁶⁶ Der nachfolgende Abschnitt soll einen Überblick über die vom EuGH seither herausgearbeiteten Charakteristika des grundfreiheitlichen Regimes in seiner Anwendung auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten verschaffen, deren prägende Elemente über die Jahre teils wesentlich von der allgemeinen Grundfreiheitsdogmatik abgekoppelt wurden.²⁶⁷ Wie bereits beschrieben, konzentriert sich der Blick hierbei auf die strukturelle Konvergenz der Binnenmarktfreiheiten, das heißt auf eine alle Grundfreiheiten überspannende gemeinsame Dogmatik und nicht auf die Charakteristik einzelner Grundfreiheiten als solche.²⁶⁸

I. Materiell-rechtliche Anwendbarkeit – Charakteristika des grundfreiheitlichen Tatbestands in seiner Anwendung auf steuerrechtliche Maßnahmen

Die vom EuGH letztlich mit dem *effet-utile*-Grundsatz begründete unmittelbare Anwendbarkeit der Grundfreiheiten formt diese zu subjektiv-öffentlichen Rechten der Unionsbürger.²⁶⁹ Strukturell ähneln sie damit den Grundrechten des deutschen Grundgesetzes beziehungsweise jenen der Charta der Grundrechte der Europäischen Union²⁷⁰ – auch wenn eine Gleichsetzung an dieser Stelle nicht erfolgen sollte.²⁷¹ Traditionell wird die materiell-rechtliche Anwendbarkeit der Grundfreiheiten zumindest im deutschen Schrifttum daher grundrechtsähnlich, das heißt mittels eines

266 Ständige Rspr. seit EuGH, Urteil v. 28. Januar 1986 – *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)* – Rs. 270/83, ECLI:EU:C:1986:37; siehe etwa EuGH, Urteil v. 21. September 1999 – *Saint-Gobain ZN* – Rs. 307/97, ECLI:EU:C:1999:438; EuGH, Urteil v. 28. Februar 2013 – *Beker* – Rs. C-168/11, ECLI:EU:C:2013:117; EuGH, Urteil v. 4. Juli 2013 – *Argenta Spaarbank* – Rs. C-350/11, ECLI:EU:C:2013:447.

267 Dies kritisierend *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG 41* (2018), 273 (275).

268 Zur Konvergenz der Grundfreiheiten siehe Kapitel 1, A. I.

269 EuGH, Urteil v. 5. Februar 1963 – *Van Gend & Loos/Niederländische Finanzverwaltung* – Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1 (S. 25); *Kingreen*, *Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts* (1999), S. 25 ff.

270 *Frenz*, *Europäische Grundfreiheiten* (2012), Rn. 376; *Nettesheim*, *NVwZ* 1996, 342 (342) spricht von „europarechtlichen Grundrechten auf Mobilität“.

271 *Pfeil*, *Historische Vorbilder und Entwicklung des Rechtsbegriffs der „Vier Grundfreiheiten“ im Europäischen Gemeinschaftsrecht* (1998), S. 258 ff.; *Kingreen*, *EuGRZ* 2004, 570 (575 f.) m. w. N.; *ders.*, *EWS* 2006, 488 (491 f.).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

dreistufigen Prüfungsschemas erörtert.²⁷² Der Tatbestand einer Grundfreiheit ist mithin erfüllt, wenn

- der Anwendungsbereich der Grundfreiheit in sachlicher, persönlicher und territorialer Hinsicht eröffnet ist,
- eine Beeinträchtigung des Gewährleistungsgehalts vorliegt und
- diese Beeinträchtigung nicht gerechtfertigt werden kann.

Besondere Bedeutung und Tragweite kommt angesichts der vorzunehmenden Verhältnisanalyse mit dem Beihilferecht der Prüfungsschritt der Beeinträchtigung des grundfreiheitlichen Schutzbereichs zu, der im Folgenden daher eingehenderer Beleuchtung bedarf.

1. Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – insbesondere Eröffnung des territorialen Schutzbereichs

Der Anwendungsbereich²⁷³ des grundfreiheitlichen Tatbestands fragt danach, ob die Voraussetzungen in sachlicher, persönlicher und territorialer Hinsicht erfüllt sind, damit eine Grundfreiheit ihre Schutzwirkung entfalten kann.²⁷⁴

Auskunft darüber, welche Verhaltensweisen und Tätigkeiten von den Grundfreiheiten umfasst sind, gibt der sachliche Schutzbereich.²⁷⁵ Je nach Grundfreiheit divergiert sein Gehalt stark und verleiht der jeweiligen Grundfreiheit ihre charakteristische Prägung, weshalb einer akkuraten Definition der sachlichen Schutzbereiche bei der Abgrenzung der Grundfreiheiten untereinander entscheidendes Gewicht zukommt.²⁷⁶ Untersucht man, wie vorliegend, die Grundfreiheiten jedoch primär anhand ihrer

272 Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7 Rn. 67; Frenz, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 376; Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2023), Rn. 828.

273 Begrifflichkeiten wie Schutz-, Gewährleistungs- oder Geltungsbereich werden in diesem Kontext synonym verwendet, siehe Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7 Rn. 67; Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (200).

274 Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (200). Der zeitliche Anwendungsbereich bleibt aufgrund seiner untergeordneten Relevanz unberücksichtigt.

275 Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7 Rn. 74.

276 Hierzu sehr ausführlich Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (201 ff.); zur schwierigen Frage der Abgrenzung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit etwa Schön, EBOR 2016, 229 ff.

strukturellen Konvergenz, das heißt im Hinblick auf ihre dogmatischen Gemeinsamkeiten, spielt der sachliche Anwendungsbereich nur hinsichtlich seiner universellen Existenz, nicht jedoch im Hinblick auf seine jeweilige inhaltliche Ausprägung eine Rolle.

Für die Fallfrage von ähnlich untergeordneter Bedeutung ist daneben der persönliche Anwendungsbereich. Dieser legt fest, wer in welcher Funktion aus der jeweiligen Grundfreiheit subjektive Rechte ableiten kann.²⁷⁷ Der persönliche Schutzbereich bezieht sich je nach einschlägiger Freiheit bei natürlichen Personen auf die Unionsbürgerschaft²⁷⁸ beziehungsweise bei juristischen Personen und Personenmehrheiten auf deren Gründung nach mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften und deren örtliche Präsenz innerhalb der EU^{279, 280}.

Sämtlichen Grundfreiheiten gemeinsam ist das Erfordernis eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes zwischen zwei Mitgliedstaaten²⁸¹ als Ele-

277 Eingehend dazu *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (235 ff.); *Jarass*, EuR 2000, 705 (708).

278 Für die Arbeitnehmerfreizügigkeit, die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit ergibt sich dies bereits aus den Art. 45 Abs. 2, Art. 49 UAbs. 1 und Art. 56 UAbs. 1 AEUV, *Ehlers*, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7 Rn. 43. Im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit ist jedenfalls die Unionsansässigkeit des Leistungserbringers vorauszusetzen, *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (242), dieser auch zum Problem des persönlichen Schutzbereichs beim passiven Leistungsempfänger, S. 244.

279 Gemäß Art. 54 UAbs. 1, Art. 62 erfolgt für die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit eine Gleichstellung der diese Voraussetzungen erfüllenden Gesellschaften mit natürlichen Personen, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind. Für die Waren-, Kapitalverkehrs- und Zahlungsverkehrsfreiheit soll trotz fehlender gesetzlicher Anweisung dasselbe gelten, *Frenz*, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 236; *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 81.

280 Hinsichtlich der produktbezogenen Warenverkehrsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit, die sich auf den Produktionsfaktor Kapital bezieht, ist umstritten, ob der subjektive Zugang zu beiden Freiheiten mittels teleologischer Reduktion oder analoger Anwendung des Art. 54 AEUV auf Unionsbürger bzw. Unionsgesellschaften verengt werden sollte. In diese Richtung argumentierend u. a. *Kingreen/Strömer*, EuR 1998, 263 (274 ff.). Grundlegend a. A. ist *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (249), der eine subjektive Verengung des persönlichen Schutzbereichs für beide Freiheiten ablehnt.

281 Im Rahmen der Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit ist der territoriale Schutzbereich wegen Art. 63 Abs. 1 AEUV jedoch ausnahmsweise auch bei einem Sachverhaltsbezug zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat erfüllt. Zu dieser sog. „erga-omnes-Wirkung“ der Kapitalverkehrsfreiheit siehe etwa *Mörwald/Nreka*, EWS 2014, 76 (77); *Schön*, in: Gocke (Hrsg.), FS Wassermeyer (2005), 489 (506).

ment des territorialen Anwendungsbereichs^{282, 283} Dieses zentrale Merkmal eines transnationalen Bezugs ergibt sich zum einen bereits – mehr oder minder explizit – aus dem Wortlaut der einzelnen Grundfreiheiten selbst,²⁸⁴ zum anderen jedoch auch aus der Entscheidungspraxis des EuGH, der in ständiger Rechtsprechung postuliert, dass die Grundfreiheiten „auf einen Sachverhalt, dessen Merkmale sämtlich nicht über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen, keine Anwendung finden.“²⁸⁵

Im Ergebnis profitiert von der Schutzwirkung der Grundfreiheiten daher nur der grenzüberschreitende Wirtschaftsverkehr – rein innerstaatliche Sachverhalte bleiben dagegen von den Grundfreiheiten unberührt.²⁸⁶ Diese wesentliche Verengung der grundfreiheitlichen Schutzwirkung auf lediglich transnationale Sachverhalte steht in engem Konnex mit dem hinter den

282 Vielfach wird der grenzüberschreitende Bezug im Rahmen des sachlichen Schutzbereichs der Grundfreiheiten diskutiert, was dem Merkmal jedoch keine andere inhaltliche Dimension verleiht; siehe etwa Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7 Rn. 73; Frenz, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 407; Cordewener, DStR 2004, 6 (7); Jarass, EuR 2000, 705 (706 f.). Selten erhält der grenzüberschreitende Bezug neben sachlichem und territorialem Anwendungsbereich eine eigenständige Bedeutung, so aber etwa bei Englisch, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2021), Rn. 4.80.

283 Im Übrigen bestimmt der territoriale Anwendungsbereich ganz allgemein, welche Anforderungen in räumlicher Hinsicht erfüllt sein müssen, damit ein Verhalten oder ein Vorgang grundfreiheitlichen Schutz genießt. Angesprochen ist damit neben dem grenzüberschreitenden Bezug die Eröffnung des räumlichen Geltungsbereichs des AEUV, dazu insgesamt Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (250 ff.).

284 Art. 34 und 35 sprechen etwa von *Ein- und Ausfuhrbeschränkungen*, Art. 45 AEUV gewährleistet die Freizügigkeit der Arbeitnehmer *innerhalb* der Union, Art. 49 sichert die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates *im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates*, ähnlich formuliert Art. 56 die Dienstleistungsfreiheit für Angehörige der Mitgliedstaaten, die *in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Dienstleistungsempfängers ansässig sind* und Art. 63 spricht ganz explizit vom Kapitalverkehr *zwischen den Mitgliedstaaten*.

285 Etwa EuGH, Urteil v. 28. Januar 1992 – *Steen/Deutsche Bundespost* – Rs. C-332/90, ECLI:EU:C:1992:40 (Rn. 9); EuGH, Urteil v. 15. November 2016 – *Ullens de Schooten* – Rs. C-268/15, ECLI:EU:C:2016:874 (Rn. 47); EuGH, Urteil v. 30. Juni 2016 – *Admiral Casinos & Entertainment* – Rs. C-464/15, ECLI:EU:C:2016:500 (Rn. 21); ähnlich EuGH, Urteil v. 14. September 2017 – *The Trustees of the BT Pension Scheme* – Rs. C-628/15, ECLI:EU:C:2017:687 (Rn. 39). Auch die herrschende Literatur zieht das Erfordernis eines grenzüberschreitenden Bezugs nicht in Zweifel, u.v.a. *Emmerich-Fritsche*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als Direktive und Schranke der EG-Rechtsetzung (2000), S. 417; Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (252 ff.); Kingreen, EWS 2006, 488 (491 f.); Ohler, JA 2006, 839 (840).

286 Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 230.

Grundfreiheiten stehenden Binnenmarktprinzip und ist daher eines der zentralen und prägenden Merkmale des grundfreiheitlichen Tatbestands.²⁸⁷ Die asymmetrische Schutzrichtung wahrt das Gleichgewicht zwischen der Binnenmarktrealisierung einerseits und der fortdauernden Souveränität der Staaten andererseits, da die Grundfreiheiten sich andernfalls zu allgemein wirtschaftsbezogenen Grundrechten formieren würden,²⁸⁸ die jeden legislativen beziehungsweise exekutiven Akt mit Auswirkungen für die Wirtschaft unter einen Rechtfertigungsvorbehalt stellen.²⁸⁹

Die Rechtsprechung zum grenzüberschreitenden Bezug ist im Wesentlichen einzelfallbezogen und divergiert im Rahmen der einzelnen Grundfreiheiten. Generalisierend lässt sich jedoch feststellen, dass ein hinreichender Unionsbezug regelmäßig erfüllt ist, wenn der in Frage stehende Vorgang einen Grenzübergang beinhaltet oder zumindest mit einem solchen in Zusammenhang steht.²⁹⁰ Es ist festzustellen, dass der EuGH die Schwelle, oberhalb welcher eine transnationaler Konstellation anzunehmen ist, grundsätzlich niedrig setzt.²⁹¹ Ausreichend sind neben faktisch grenzüberschreitenden Sachverhaltselementen auch lediglich rein rechtliche Beziehungen, die einen Bezug zum Recht eines (anderen) Mitgliedstaates aufweisen.²⁹² Auch in tatsächlicher Hinsicht zeigt sich der Gerichtshof hinsichtlich der Annahme eines grenzüberschreitenden Bezuges großzügig²⁹³ und

287 *Jarass*, EuR 2000, 705 (707); *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (205); *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.30; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 230 f.; *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (253). Siehe auch zur ratio legis der Grundfreiheiten Kapitel 7, A. II.

288 *Behrens*, EuR 1992, 145 (161); *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 232.

289 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 232.

290 *Frenz*, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 407.

291 *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (254).

292 *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (254 f.); mit dieser Tendenz bereits EuGH, Urteil v. 12. Dezember 1974 – *Walrave und Koch/Association Union Cycliste Internationale u. a.* – Rs. 36/74, ECLI:EU:C:1974:140 (Rn. 28/29); danach vor allem hinsichtlich der Arbeitnehmerfreizügigkeit EuGH, Urteil v. 12. Juli 1984 – *Prodest/Caisse primaire d'assurance maladie de Paris* – Rs. 237/83, ECLI:EU:C:1984:277 (Rn. 6); EuGH, Urteil v. 29. Juni 1994 – *Aldewereld/Staatssecretaris van Financiën* – Rs. C-60/93, ECLI:EU:C:1994:271 (Rn. 14); EuGH, Urteil v. 28. Februar 2013 – *Petersen* – Rs. C-544/11, ECLI:EU:C:2013:124 (Rn. 39 ff.).

293 *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (255), der hierfür exemplarisch die lapidare Aussage des EuGH-Urteils v. 12. Februar 2009 – *Block* – Rs. C-67/08, (Rn. 21) anführt, wonach „es sich keinesfalls um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt handelt“, wenn „eine Person, die zum Zeitpunkt ihres Ablebens ihren Wohn-

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

läuft damit nach Ansicht mancher Kritiker Gefahr, das transnationale Element des grundfreiheitlichen Normregimes zu marginalisieren.²⁹⁴ Ausreichend ist beispielsweise auch ein lediglich potenziell grenzüberschreitender Bezug, sofern ein Steuerpflichtiger von einer mitgliedstaatlichen Maßnahme an der Wahrnehmung seiner gewährten Freiheiten aus *ex-ante*-Sicht konkret gehindert wird.²⁹⁵

2. Beeinträchtigung des grundfreiheitlichen Schutzbereichs

Der Tatbestand sämtlicher Grundfreiheiten setzt ferner eine Beeinträchtigung des Gewährleistungsgehalts voraus. Die Schutzrichtung der Grundfreiheiten schützt nach tradierter Grundfreiheitsnomenklatur grundsätzlich sowohl gegen Diskriminierungen als auch gegen Beschränkungen. Beide Terminologien sind jedoch vieldeutig und weisen gerade im Steuerrecht Interferenzen auf, die ein konturiertes Begriffsverständnis erschweren. Daher ist zunächst der Versuch zu unternehmen, beide Begrifflichkeiten gegeneinander abzugrenzen und einer kritischen Würdigung im Hinblick auf ihren Gehalt im Rahmen fiskalischer Maßnahmen zu unterziehen. Sodann ist der Fokus der Betrachtung auf die Prüfung der grundfreiheitlichen Beeinträchtigung durch steuerliche Ungleichbehandlungen zu verengen, welcher im Rahmen der Verhältnisanalyse zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht entscheidendes Gewicht zukommt und die daher eingehender Beleuchtung bedarf.

a. Terminologie des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots – gleichheits- und freiheitsrechtliche Dimension der Grundfreiheiten?

Auch wenn eine umfassende Analyse der grundfreiheitlichen Stoßrichtung noch aussteht,²⁹⁶ ist bereits an dieser Stelle festzustellen, dass die Grund-

sitz in Deutschland hatte, einer anderen Person, die ihren Wohnsitz ebenso in diesem Mitgliedstaat hat, Kapitalforderungen gegen ein in Spanien ansässiges Finanzinstitut [vererbt], auf die sowohl in Deutschland als auch in Spanien Erbschaftsteuer erhoben wird.“

294 *Hatzopoulos*, CML Rev. 2000, 43 (58 ff.).

295 *Reimer*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.31; siehe auch *Haase*, *Internationales und Europäisches Steuerrecht* (2023), Rn. 834.

296 Siehe ausführlich Kapitel 7, A. II.

freiheiten es dem Steuergesetzgeber in erster Linie verbieten, Gebietsfremde gegenüber Gebietsansässigen²⁹⁷ steuerlich zu benachteiligen.²⁹⁸ Mit dieser ursprünglichen Schutzrichtung, welche die Gründerstaaten bei Abschluss des EWG-Vertrages wohl ausschließlich im Blick hatten,²⁹⁹ zeigen sich die Grundfreiheiten primär als Diskriminierungsverbot zugunsten ausländischer Wirtschaftsakteure beziehungsweise Güter im Inland und sind in dieser klassischen Ausprägung als Gebote der „Inländergleichbehandlung“ daher in erster Linie als spezifische Gleichheitsrechte zu qualifizieren.³⁰⁰ Der Sache nach ähnlich stellen sich die später ebenfalls von den Grundfreiheiten erfassten Konstellationen dar, in denen eine grenzüberschreitende Tätigkeit gegenüber einer rein im Inland ausgeübten Wirtschaftsaktivität steuerlich benachteiligt wird. In beiden Fällen ist zur Prüfung eines grundfreiheitlichen Verstoßes eine relative Betrachtung notwendig – die Feststellung einer derartigen Beeinträchtigung des grundfreiheitlichen Schutzgehalts setzt methodologisch damit stets eine Vergleichsziehung voraus.³⁰¹

Eine sich fortentwickelnde wirtschaftliche Integration zeigte jedoch, dass die Binnenmarktzielsetzung nicht nur durch diskriminierende Regelungen zulasten ausländischer Ansässiger oder *Outbound*-Aktivitäten konterkariert werden konnte, sondern sich faktisch auch durch nationale Maßnahmen bedroht sah, die trotz oder gerade wegen der rechtlichen Gleichbehandlung von Grenzgängern und Inlandsakteuren zur Isolation eines nationalen Einzelmarktes führen konnten.³⁰² Da der ursprünglich eng umgrenzte Schutzgehalt der Grundfreiheiten dieser Lebenswirklichkeit nicht Herr wurde, sorgte der EuGH für dessen schrittweise Ausweitung. Neben das Diskriminierungsverbot trat damit sukzessive ein umfassendes Beschränkungsver-

297 Obgleich die Grundfreiheiten ihrem Wortlaut nach zumeist auf das Kriterium der Staatsangehörigkeit rekurren, ist das Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten in ihrer Anwendung auf den Regelungsbereich des materiellen Steuerrechts auf das steuerliche Anknüpfungskriterium der Ansässigkeit zu transformieren, *Anzinger* in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (170). Ob ein Steuerpflichtiger ansässig oder gebietsfremd ist, bemisst sich allein anhand tatsächlicher Kriterien, näher *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000), 39 (43, Fn. 31).

298 *Kokott/Ost*, *EuZW* 2011, 496 (496, 497).

299 *Everling*, in: Mestmäcker/Möller/Schwarz (Hrsg.), *FS von der Groeben* (1987), 111 (113 f.); *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002), S. 107 m. w. N.

300 *Lehner*, in: Pelka (Hrsg.), *DStJG* 23 (2000), 263 (267).

301 *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten* (2000), 39 (57).

302 *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002), S. 323.

bot, das dem Schutzbereich der Grundfreiheiten zu Beginn der 90er Jahre insgesamt ein neues Gepräge verlieh.³⁰³ In ihrer Ausprägung als Beschränkungsverbote im weitesten Sinne stellen die Grundfreiheiten auch mitgliedstaatliche Maßnahmen in Frage, die zwar unterschiedslos anwendbar sind, die Ausübung der Grundfreiheiten aber auf andere Weise verbieten, behindern oder weniger attraktiv erscheinen lassen.³⁰⁴ Das so verstandene grundfreiheitliche Beschränkungsverbot gewährt den betroffenen Marktakteuren auf Rechtsfolgenseite damit in letzter Konsequenz keinen lediglich relativen Anspruch auf Gleichbehandlung, sondern darüber hinausgehend einen absoluten Abwehranspruch hinsichtlich solcher hoheitlicher Maßnahmen, welche die Entscheidung zum Eintritt in den nationalen Markt eines anderen Mitgliedstaates oder zum Austritt aus dem Markt des Staates der eigenen Ansässigkeit negativ beeinflussen und zwar unabhängig davon, wie derselbe Hoheitsträger andere Marktakteure behandelt.³⁰⁵ Konzepti- onnell trat damit neben die gleichheitsrechtliche Komponente eine zusätzlich freiheitsrechtliche Ausrichtung der Grundfreiheiten.³⁰⁶ Im Rahmen unterschiedslos wirkender Maßnahmen bedarf die Frage, ob ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vorliegt, daher keines relativen, sondern eines absoluten, im Europäischen Recht selbst angelegten Maßstabes.³⁰⁷

303 Ausführlich zu dieser Entwicklung *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 104 ff.; *Sauer*, JuS 2017, 310 (312 f.); *Brigola*, Das System der EG-Grundfreiheiten: Vom Diskriminierungsverbot zum spezifischen Beschränkungsverbot (2004). Gedanklichen Anstoß zur Fortentwicklung der grundfreiheitlichen Tatbestandsstruktur lieferte *Roth*, Freier Warenverkehr und staatliche Regelungsgewalt in einem Gemeinsamen Markt (1977), S. 54 ff. im Rahmen der Warenverkehrsfreiheit; diese Etablierung zu Marktfreiheitsrechten begrüßend *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (169).

304 Für außersteuerliche Beschränkungen siehe etwa EuGH, Urteil v. 25. Juli 1991 – *Säger/Dennemeyer* – Rs. C-76/90, ECLI:EU:C:1991:331 (Rn. 12); EuGH, Urteil v. 31. März 1993 – *Kraus/Land Baden-Württemberg* – Rs. C-19/92, ECLI:EU:C:1993:125 (Rn. 32); EuGH, Urteil v. 15. Dezember 1995 – *Bosman* – Rs. C-415/93, ECLI:EU:C:1995:463 (Rn. 102 f.); für den Bereich des Steuerrechts im Kontext jedenfalls begrifflicher „Beschränkungen“ etwa EuGH, Urteil v. 15. Mai 1997 – *Futura Participations und Singer* – Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239 (Rn. 24 ff.).

305 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.35.

306 *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (169).

307 Im Einzelnen mit Diskussion einzelner Fallgruppen siehe *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 (57).

Die gezeichnete dichotomische Unterscheidung zwischen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot und die hieran gekoppelte Qualifizierung der Grundfreiheiten als Gleichheits- oder Freiheitsgarantien erweist sich allerdings nur auf den ersten Blick als derart eindeutig und trennscharf. Tatsächlich offenbart sich das Begriffsverständnis weniger kategorisch, als es die obige Anordnung zu suggerieren vermag. Anstatt die Unterscheidung zwischen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot anhand der im konkreten Fall angesprochenen Schutzgarantie der jeweiligen Grundfreiheit zu treffen, differenziert etwa der EuGH innerhalb dieser Terminologien eher begriffshistorisch denn inhaltlich.³⁰⁸ Der Begriff der „Diskriminierung“ ist nach dem Verständnis des Gerichtshofs weitgehend Konstellationen vorbehalten, in denen Nichtansässige gegenüber Ansässigen benachteiligt werden; alle anderen über diese Ursprungskonstellation hinausgehenden Fälle werden – auch wenn sie Elemente einer Ungleichbehandlung enthalten³⁰⁹ – dem insofern sehr global gefassten Begriff der „Beschränkung“ zugeordnet.³¹⁰ Folge ist, dass der EuGH als „Beschränkungen“ bezeichnete Beeinträchtigungen der grundfreiheitlichen Schutzbereiche irrtümlicherweise teils einem freiheitsrechtlichen zumeist aber ebenfalls einem gleichheitsrechtlichen Maßstab unterwirft, was nicht selten dogmatische Brüche nach sich zieht.³¹¹

308 Für etliche diesbezügliche Rechtsprechungsbeispiele siehe *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (113 f., Fn. 18, 19).

309 So etwa die umgekehrte Diskriminierung Ansässiger gegenüber Nichtansässigen oder auch die Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Ansässigen, indem Grenzgänger einer ungünstigeren Regelung unterliegen als rein im Inland Agierende.

310 Nach der Terminologie des EuGH lässt sich „Beschränkung“ mithin als Oberbegriff für Diskriminierungen und sonstige Beschränkungen verstehen, *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (498); ebenso *Sauer*, JuS 2017, 310 (312); a. A. *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 (43 f.); ansatzweise auch *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (169 f.), der den Beschränkungs begriff mit einem freiheitsrechtlichen Gehalt der Grundfreiheiten zu verknüpfen scheint und damit implizit vom Diskriminierungsverbot unterscheidet.

311 *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 (43 f.); sehr treffend auch Schlussanträge des GA *Bobek* v. 14. Dezember 2017 – *Hornbach-Baumarkt* – Rs. C-382/16, ECLI:EU:C:2017:974 (Rn. 39 f.), der hier ausführt „Zumindest auch aufgrund der Schwierigkeiten bei der Anwendung eines „reinen“ Beschränkungsansatzes auf Regelungen im Bereich der direkten Steuern ist diesem Ansatz eine Dosis Diskriminierung zugesetzt worden. Das Ergebnis ist gelegentlich ein merkwürdiger Cocktail. [...] In diesen Fällen wird das Beschränkungs vokabular verwendet, letztlich jedoch ein Diskriminierungsansatz verfolgt.“

Wegweisender als die lediglich terminologische, kaum gewinnbringende Differenzierung zwischen Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten³¹² ist daher die Analyse, ob die einschlägige Grundfreiheit im konkreten Einzelfall in ihrer Qualität als Gleichheits- oder Freiheitsgarantie angesprochen ist.³¹³ Obwohl die Grundfreiheiten in beiden Ausprägungen gleichermaßen eine integrative Funktion übernehmen,³¹⁴ kommt dieser Kategorisierung ein beachtliches, inhaltliches Gewicht zu, denn strukturell unterscheiden sich Freiheits- und Gleichheitsrechte maßgeblich sowohl hinsichtlich ihrer tatbestandlichen Prüfung als auch in Bezug auf die daraus resultierenden Rechtsfolgen.³¹⁵

Wie oben bereits marginal beleuchtet, schützen Freiheitsrechte subjektive Rechtspositionen in *absoluter* Hinsicht. Auf Tatbestandsebene bedarf es daher einer Abwägung der konkreten Eingriffswirkung und -intensität gegen die mit der Regelung verfolgten mitgliedstaatlichen Interessen im Einzelfall anhand eines europarechtlichen Maßstabs.³¹⁶ Im Falle eines Verstoßes offeriert ein Freiheitsrecht auf Rechtsfolgenseite die Beseitigung bestehender oder abgeschlossener Eingriffe beziehungsweise Eingriffsfolgen sowie die Unterlassung zukünftiger Beeinträchtigungen.³¹⁷ Gleichheitsrechte stattdessen gewähren im Rechtsfolgenbereich „nur“ eine rechtliche Gleichstellung mit der einschlägigen Vergleichsgruppe innerhalb des Hoheitsbereichs desselben Trägers öffentlicher Gewalt.³¹⁸ Ausgemerzt wird

312 Zur Wesentlichkeit der Frage, ob zwischen der Deutung der Grundfreiheiten als Diskriminierungs- bzw. Beschränkungsverbote ein qualitativer Unterschied besteht, *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 175 ff.

313 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 104, Fn. 4 spricht in dogmatisch-funktioneller Hinsicht insofern von einer „hydraförmigen Doppelstruktur der Vertragsfreiheiten“, da sie „zugleich Gleichheits- und Freiheitsrechte umfassen“.

314 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 176.

315 Dogmatische Anleihen können diesbezüglich etwa in der deutschen Grundrechtslehre genommen werden, siehe *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 19; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 176.

316 *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999); S. 39; *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 (57).

317 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 176 f.

318 *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999); S. 39; hierzu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 177 ff. m. w. N.

insofern lediglich eine rechtswidrige *relative* Mehrbelastung, keine absolute Belastungswirkung. Ob eine tatbestandliche Verletzung eines Gleichheitsrechts vorliegt, lässt sich konsequenterweise auch nur mittels einer relativen Betrachtung bestimmen, welche im Einzelfall komplexe Fragestellungen nach sich ziehen kann.³¹⁹

Aus der Perspektive der Grundfreiheiten als Freiheitsrechte stünde das nicht harmonisierte nationale Steuerrecht als Eingriffsrecht im Kontext transnationaler Sachverhaltskonstellationen per se unter europarechtlichem Rechtfertigungsvorbehalt, während der mitgliedstaatliche Hoheitsträger bei gleichheitsrechtlicher Betrachtung über die inhaltliche Ausprägung seiner fiskalischen Maßnahmen solange frei und ohne europarechtliche Interventionen entscheiden darf, als die erlassenen Regelungen keine verbotenen Differenzierungen enthalten.³²⁰ Die Beschneidung der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität³²¹ stellte sich bei freiheitsrechtlicher Konnotation des Normregimes mithin potentiell sehr viel weitreichender dar als bei Anlegung eines gleichheitsrechtlichen Maßstabes.³²²

Das Verständnis der Grundfreiheiten als Freiheitsgarantien wird im Zusammenhang mit fiskalischen Maßnahmen aus diesem Grund insbesondere von Seiten der Wissenschaft vehement in Zweifel gezogen.³²³ Der Debatte kommt jedoch eher theoretische denn praktische Bedeutung zu, denn obwohl der EuGH die Gründe hierfür bisher nicht offenlegte,³²⁴ ist

319 Hierzu im Einzelnen Kapitel 3, B. I. b. cc.

320 Siehe zutreffend *Sachs*, DÖV 1984, 411 (414), der diesbezüglich postuliert, dass „ein Gleichheitssatz keine erdenkbare Staatstätigkeit schlechthin ausschließt – unter Gleichheitsgesichtspunkten kann der Staat auf einen Bürger beliebig einwirken, solange er es nur in gleicher Weise nach Maßgabe des jeweiligen Gleichheitsgebots tut“.

321 Hierzu umfassend Kapitel 1, C. I. 1.

322 *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (498).

323 Grundlegend etwa *Lehmer*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 263 ff.; *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2021), Rn. 4.85, der jedoch bereits eine Weiterentwicklung der Grundfreiheiten als Freiheitsrechte durch den EuGH im steuerlichen Bereich ablehnt. Ebenso *Bammens*, *The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law* (2012), S. 542 ff.; *Lang*, IStR 2010, 570 (572); weitaus offener für eine freiheitsrechtliche Dimension der Grundfreiheiten auch im fiskalischen Bereich zeigt sich *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.173 ff.

324 Diesen Vorzug der gleichheits- vor der freiheitsrechtlichen Prüfung versucht *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.38 m. w. N. insbesondere mit dem Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 Abs. 1 und 3 EUV zu erklären; ähnlich *Kingreen*, *Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts* (1999), S. 115.

festzustellen, dass der Gerichtshof nicht harmonisierte nationale Steuernormen im Rahmen der Grundfreiheiten bislang jedenfalls nicht anhand eines genuin freiheitsrechtlichen Maßstabes prüfte.³²⁵ Heruntergebrochen steht am Ausgangspunkt einer jeden grundfreiheitlichen Überprüfung nationaler Steuernormen vielmehr stets die Schlechterstellung einer grenzüberschreitenden Aktivität gegenüber ihrem rein inländischen Pendant und daher eine komparative Konstellation, die eine entsprechend gleichheitsrechtliche Prüfung auf den Plan ruft.³²⁶

Unabhängig davon, welchem terminologischen Konzept man sich bezüglich der Begrifflichkeiten des Diskriminierungs- beziehungsweise Beschränkungsverbots verschreibt, gilt es jedenfalls festzuhalten, dass die Grundfreiheiten im Kontext nicht harmonisierter Steuern bislang lediglich als Gleichheitsgebote und nicht als genuine Freiheitsrechte in Erscheinung getreten sind.³²⁷ Diese relative Wirkung der Grundfreiheiten ist es daher

325 *Kokott/Dobratz*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 25 (32) m. w. N.; *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (498); *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), S. 34 f.; erläuternd Schlussanträge der GA *Kokott v. 13. Juni 2019 – Vodafone Magyarország – Rs. C-75/18*, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 45 f.); Schlussanträge des GA *Jacobs v. 21. März 2002 – Danner – Rs. C-136/00*, ECLI:EU:C:2002:198 (Rn. 40). Siehe jedoch EuGH, Urteil v. 17. Februar 2005 – *Viacom Outdoor – Rs. C-134/03*, ECLI:EU:C:2005:94 (Rn. 35-37), wo der Gerichtshof bei Überprüfung der Vereinbarkeit einer kommunalen Werbungsabgabe mit der Dienstleistungsfreiheit andeutungsweise auf das Prüfschema eines Freiheitsrechts rekurrierte; ebenso mit freiheitsrechtlicher Konnotation EuGH, Urteil v. 9. November 2006 – *Kommission/Belgien – Rs. C-433/04*, ECLI:EU:C:2006:702 (Rn. 31).

326 *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (498); *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (169 f.) erläutert diese Handhabung damit, dass der grundfreiheitliche Tatbestand auf Schutzbeziehungsebene stets einen transnationalen Bezug voraussetze, weshalb sich auch eine gedachte freiheitsrechtliche Dimension der Grundfreiheiten stets nur auf grenzüberschreitende Konstellationen beziehe und daher ggf. durch einen fiktiven Vergleich stets in ein Diskriminierungsverbot umgedeutet werden könne. Ähnlich *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), S. 34 f. Noch radikaler *Kube/Reimer/Spengel*, EC Tax Rev. 2016, 247 (253 ff.), die mit derselben Argumentation eine Deutung der Grundfreiheiten als Freiheitsrechte sogar gänzlich negieren.

327 Sinngemäß von *Danwitz*, in: Brandt (Hrsg.), Europäische Perspektiven im Steuerrecht (2013), 73 (77); *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.35 spricht in diesem Zusammenhang von den Grundfreiheiten als „Garantien gleicher Freiheit“ beziehungsweise von einer „gleichheitsrechtlichen Aufladung der Beschränkungsverbote“, Rn. 7.36; *Warren/Graetz*, YLJ 2006, 1186 (1199); *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht (2009), S. 36; *Bammens*, The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law (2012), S. 542 ff.

auch, worauf im Verlauf der weiteren Betrachtung der alleinige Fokus zu setzen und die genau zu beleuchten ist.

Da etymologisch betrachtet der gleichheitsrechtliche Charakter der Grundfreiheiten im komparativen Bedeutungsgehalt des Diskriminierungsbegriffs³²⁸ markanteren Widerhall findet als im in dieser Hinsicht wenig aussagekräftigen Begriff der Beschränkung, wird der nachfolgenden Untersuchung ausschließlich die Terminologie der Diskriminierung zugrunde gelegt, auch wenn die angesprochenen Konstellationen anderswo mitunter als Beschränkungsfälle geführt werden.

b. Steuerliche Ungleichbehandlungen als Beeinträchtigungen der Grundfreiheiten

Der Fokus der Grundfreiheiten in ihrer Anwendung auf das mitgliedstaatliche nicht harmonisierte Steuerrecht liegt auf solchen Maßnahmen, die eine im Lichte der Freiheiten unzulässige Differenzierung enthalten oder bewirken. Ohne zu viel vorwegzunehmen, liegt eine solche durch die Grundfreiheiten inkriminierte und daher rechtfertigungsbedürftige Differenzierung vor, wenn zwischen einer inländischen und grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Betätigung unterschieden und letztere in dieser Relation benachteiligt wird.³²⁹

Den Mitgliedstaaten steht es in diesem Kontext nicht offen, sich darauf zu berufen, dass die Nachteile für die grenzüberschreitenden Aktivitäten gering ausfallen, denn die Grundfreiheiten kennen grundsätzlich keinen De-minimis-Vorbehalt.³³⁰ Da Regelungen des materiellen Steuerrechts kraft Natur der Sache bereits in der Grundaussage, welcher Sachverhalt einer

328 Das Verbalsubstantiv „Diskriminierung“ leitet sich vom lateinischen Verb „*discriminare*“ ab, welches unter anderem „unterscheiden“ bedeutet. Ab dem frühen 20. Jahrhundert hat sich das Wort im deutschen Sprachgebrauch gerade im wirtschaftlichen Kontext als ein Synonym für „Benachteiligung“ manifestiert, *Schulz*, Deutsches Fremdwörterbuch (1999), „diskriminieren“, online unter: <https://www.owid.de/artikel/406037> (Stand: 11. August 2023).

329 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (113).

330 So bereits EuGH, Urteil v. 4. April 1974 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 167/73, ECLI:EU:C:1974:35 (Rn. 45/47); EuGH, Urteil v. 18. Oktober 2012 – *X* – Rs. C-498/10, ECLI:EU:C:2012:635 (Rn. 30 m. w. N.); EuGH, Urteil v. 19. Juni 2014 – *Strojírny Prostějov und ACO Industries Tábor* – Rs. C-53/13, ECLI:EU:C:2014:2011 (Rn. 42).

Besteuerung unterliegt und welcher nicht, eine Differenzierung enthalten und diese sich aufgrund des Territorialitätsprinzips – gewollt oder ungewollt – nicht selten auf transnationale Konstellation auswirkt,³³¹ vermag es kaum zu verwundern, dass steuerliche Regelungen häufig in das Fadenkreuz der Grundfreiheiten geraten. Aufgrund der Vielgestaltigkeit nationaler Steuernormen und der zunehmenden Komplexität und Ausweitung der grundfreiheitlichen Dogmatik bereitet es dennoch Schwierigkeiten, diejenigen Elemente einer fiskalischen Maßnahme zu benennen und greifbar zu machen, welche konkret zu einer Beeinträchtigung des grundfreiheitlichen Gewährleistungsgehalts führen und aus welchen Gründen dies der Fall ist.

Um insofern ein Grundverständnis für die Natur und die neuralgischen Punkte der Grundfreiheiten in ihrer Anwendung auf mitgliedstaatliche Steuernormen zu schaffen, bietet der nachfolgende Abschnitt Raum. In der gebotenen Kürze sollen zunächst die grundfreiheitlich relevanten Fallkonstellationen beleuchtet sowie ein Überblick über die gesetzestechnischen Modi der Diskriminierung gewährt werden. Sodann sind schließlich die inhaltlichen Aspekte der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung herauszuarbeiten.

aa. Fallkonstellationen

Steuerliche Maßnahmen beeinträchtigen den grundfreiheitlichen Schutzgehalt im Wesentlichen im Rahmen zweier Fallkonstellationen:³³² Zum einen durch die Benachteiligung Gebietsfremder gegenüber Ansässigen, zum anderen durch eine Schlechterstellung einer grenzüberschreitenden

331 Siehe hierzu Kapitel I, C. I. 2. b.

332 Bei genauer Betrachtung scheint darüber hinaus eine dritte grundfreiheitliche Fallkonstellation im Bereich fiskalischer Maßnahmen erwähnenswert, welche die unterschiedliche Behandlung zwischen Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Stammhäuser betrifft. Im Kern geht es dabei um die Konstellation einer Ungleichbehandlungen zwischen Gebietsfremden, die sich jedoch spezifisch nur im Rahmen der Rechtsformwahl grundfreiheitsrelevant auswirken kann, siehe EuGH, Urteil v. 23. Februar 2006 – *CLT-UFA* – Rs. C-253/03, ECLI:EU:C:2006:129 (Rn. 30); andeutungsweise bereits EuGH, Urteil v. 28. Januar 1986 – *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)* – Rs. 270/83, ECLI:EU:C:1986:37 (Rn. 22); dazu insgesamt *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), S. 33. Diese Fallgruppe bleibt für die vorliegende Untersuchung aufgrund ihrer Spezifität außer Betracht.

Tätigkeit gegenüber ihrem rein im Inland ausgeübten Pendant.³³³ Reine Inländerdiskriminierungen, das heißt steuerliche Ungleichbehandlung zwischen solchen Steuerpflichtigen, die sowohl im Inland ansässig sind als auch lediglich innerstaatlich tätig werden, berühren dagegen als interne Sachverhalte den Schutzgehalt der Grundfreiheiten nicht.³³⁴

Die Grundfreiheiten verbieten den Mitgliedstaaten klassischerweise zunächst jegliche ungerechtfertigte Benachteiligung Gebietsfremder gegenüber Ansässigen.³³⁵ Im Rahmen derartiger *Inbound*-Konstellationen, worunter prominenterweise zum Beispiel Ungleichbehandlungen zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen zu zählen sind, richtet sich das Normregime demnach gegen eine protektionistische Handelspolitik des Bestimmungsstaates im klassischen Sinn, die darum bestrebt ist, einheimische Anbieter vor der Konkurrenz ausländischer Anbieter zu schützen, indem letztere mittels entsprechender rechtlicher Hemmnisse am Eintritt in den nationalen Einzelmarkt gehindert werden.

Daneben richten sich die Grundfreiheiten aber auch gegen ungerechtfertigte Diskriminierungen innerhalb der Gruppe der Ansässigen, sofern deren grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten in Relation zu rein inländischen Wirtschaftsvorgängen eine steuerliche Schlechterstellung erfahren.³³⁶ Auch solche *Outbound*-Fälle³³⁷, worunter beispielsweise Schlechterstellungen ausländischer Einkünfte gegenüber Inlandseinkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger fallen, erweisen sich im Lichte der Binnenmarkt-

333 Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.126.

334 So bereits EuGH, Urteil v. 23. Oktober 1986 – *Driancourt/Cognet* – Rs. 355/85, ECLI:EU:C:1986:410 (Rn. 11). Genau genommen fehlt es in diesen Konstellationen bereits am grenzüberschreitenden Bezug des Sachverhalts, siehe Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2023), Rn. 835; Schnitger, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht (2006), S. 82 f. Ein Verbot der Schlechterstellung inländischer Steuerpflichtiger lässt sich den Grundfreiheiten nur entnehmen, soweit ein Inländer im Verhältnis zu seinem Herkunftsstaat sich in derselben Lage wie ein günstiger behandelter Steuerausländer befindet, vgl. EuGH, Urteil v. 27. Juni 1996 – *Asscher* – Rs. C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251 (Rn. 34).

335 Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.126; ders., in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 (43, 45 ff.).

336 Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.35, 7.126; ders., in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), 39 (43, 53 ff.).

337 Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.35 spricht insofern von „diskriminierenden Beschränkungen“.

realisierung ebenso als schädlich, da der Herkunftsstaat hierdurch künstliche Anreize setzt, Güter und Produktionsfaktoren entgegen einer ökonomisch optimalen Ressourcenallokation im Inland zu belassen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass je nach Blickwinkel der Betrachtung ein und dieselbe steuerliche Regelung im Lichte der Grundfreiheiten teilweise sowohl als *Inbound*- als auch als *Outbound*-Konstellation geführt werden kann.³³⁸ Weil mittlerweile in beiden Fällen eine gleichheitsrechtliche Prüfung mit identischer Prüfdichte vorzunehmen ist,³³⁹ ist die exakte Einordnung allerdings von untergeordneter Relevanz.

bb. Modi der Beeinträchtigung – offene und versteckte Diskriminierungen

In regelungstechnischer Hinsicht unterscheidet die tradierte grundfreiheitliche Nomenklatur im Hinblick auf den Modus der Beeinträchtigung zwischen „offenen“³⁴⁰ und „versteckten“³⁴¹ Diskriminierungen.

338 So etwa die im EuGH, Urteil v. 4. September 2014 – *Kommission/Deutschland* – Rs. C-211/13, ECLI:EU:C:2014: 2148 (Rn. 40 ff.) in Rede stehende Regelung des deutschen ErbStG, welche geringe Freibeträge vorsah, wenn entweder der Erblasser oder der Erbe nicht in Deutschland ansässig waren. Eine *Outbound*-Konstellation lässt sich aus Sicht des (ansässigen) Erblassers erkennen, aus Sicht eines gebietsfremden Erwerbers einer inländischen Immobilie stellt sich die Regelung dagegen als *Inbound*-Diskriminierung dar.

339 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.41, der anklagen lässt, dass sich beide Fälle jedoch im Hinblick auf die Rechtfertigungsdogmatik unterscheiden können.

340 Synonym verwendet werden insofern die Begrifflichkeiten der „formellen“, „direkten“ oder „rechtlichen“ Diskriminierung.

341 Synonym verwendet werden insofern die Begrifflichkeiten der „verdeckten“, „verschleierte“, „materiellen“, „indirekten“, „faktischen“ oder „tatsächlichen“ Diskriminierung. Obwohl oftmals in ähnlichem Kontext verwendet, sei nach mancher Auffassung hiervon der Begriff der „mittelbaren“ Diskriminierung in feiner Nuancierung abzugrenzen. *Schnichels*, *Reichweite der Niederlassungsfreiheit* (1995), S. 93 f. und *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002), S. 118, Fn. 52 sind bspw. der Ansicht, eine mittelbare Diskriminierung beziehe sich im Gegensatz zur offenen oder versteckten Diskriminierung nicht darauf, *wie* die Diskriminierung zustande komme, sondern *in welchen Sachbereichen* eine Diskriminierung als verboten anzusehen sei. Eine mittelbare Diskriminierung könne daher sowohl durch eine offene als auch durch eine versteckte Diskriminierung hervorgerufen werden. Ebenso differenzierend *Frenz*, *Europäische Grundfreiheiten* (2012), Rn. 504 ff., der die Mittelbarkeit jedoch auf eine „spezifische Einwirkungsmodalität“ bezieht. Hiernach bezögen sich „mittelbare Diskriminierungen auf Umstände, die nicht unmittelbar mit der Ausübung der betroffenen Grundfreiheit zu-

(1) Offene Diskriminierung

Unter einer offenen Diskriminierung sind explizite tatbestandliche Differenzierungen zum Nachteil des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs zu verstehen, die in der Regel formal an das Tatbestandsmerkmal der Staatsangehörigkeit³⁴² anknüpfen und daher üblicherweise *Inbound*-Konstellationen betreffen.³⁴³ Derartig ausgestalteten Regelungen steht nach Vorstellung des EuGH ihr Widerstreit mit der Binnenmarktrealisierung somit bereits „auf die Stirn geschrieben“, weshalb sie vergleichsweise leicht – nämlich anhand formaler Kriterien³⁴⁴ – zu identifizieren sind. Sie sind mit dem Bewusstsein über eine sich verfestigende europäische Integration in sämtlichen Rechtsbereichen selten geworden.³⁴⁵

(2) Versteckte Diskriminierung

Im Rahmen einer versteckten Diskriminierungen differenziert die Regelung dagegen anhand sonstiger, zunächst neutral anmutender personen- oder produktbezogener Merkmale, führt jedoch *de facto* zum selben binnenmarktschädlichen Ergebnis wie eine offene Diskriminierung.³⁴⁶ Uner-

sammenhängen, sondern deren Umfeld tangieren und damit mittelbar erschwerend wirken.“ Die Abgrenzung der versteckten zur mittelbaren Diskriminierung erweist sich jedoch als besonders schwierig und wird auch vom EuGH – wenn er nicht gar beide Begriffe ohnehin synonym verwendet – selten trennscharf vollzogen, siehe insofern wenig deutlich EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 30 f.).

342 Die verbotene Anknüpfung an das Tatbestandsmerkmal der Staatsangehörigkeit ergibt sich bereits aus dem Wortlaut einiger Grundfreiheiten, so etwa Art. 45 Abs. 2, Art. 49 UAbs. 1 S. 1 AEUV; weniger deutlich Art. 56 UAbs. 1 AEUV.

343 *Frenz*, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 499, 503; *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 38; *Cordewener*, DStR 2004, 6 (8) lässt jedoch anklingen, unter offenen Diskriminierungen auch solche Ungleichbehandlungen zu verstehen, die durch die formale Verwendung per se AEU-vertraglich untersagter Differenzierungskriterien entstehen.

344 *Frenz*, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 492.

345 Eine Erklärung hierfür liefert *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 38.

346 *Frenz*, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 493; *Kokott*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten (2000), I (17); *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 38; exemplarisch EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 30); EuGH, Urteil v. 5. Februar 2014 – *Hervis Sport* – Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47 (Rn. 30); ebenso etwa EuGH, Urteil v. 23. Mai 1996 – *O’Flynn*/

hebt sich insoweit grundsätzlich, ob die faktisch binnenmarktschädliche Unterscheidung in der Intention des Gesetzgebers liegt oder nicht³⁴⁷ oder ob sich die Diskriminierungswirkung erst aus einem Zusammenspiel mehrerer Regelungen ergibt³⁴⁸. Versteckte Diskriminierungen betreffen *In-* und *Outbound*-Sachverhalte gleichermaßen. Anders als eine bereits an formalen Kriterien erkennbare offene Diskriminierung zeigt sich eine versteckte Diskriminierung dabei nur durch Analyse der materiellen Wirkungen einer Regelung – ihre Identifizierung gestaltet sich mithin ungleich schwieriger.³⁴⁹ Das Konzept und die dogmatische Handhabung der versteckten Diskriminierung werfen Fragen auf und stoßen auf Kritik.³⁵⁰

(3) Unterscheidung zwischen offener und versteckter Diskriminierung im steuerlichen Kontext

Obwohl sich der EuGH der Unterscheidung zwischen offener und versteckter Diskriminierung begrifflich auch im fiskalischen Bereich bedient,³⁵¹ wird die Sinnhaftigkeit dieser Abgrenzung jedenfalls im Kontext steuerlicher Normen teilweise in Zweifel gezogen.³⁵²

Adjudication Officer – Rs. C-237/94, ECLI:EU:C:1996:206 (Rn. 18), das in der deutschen Sprachfassung in diesem Kontext jedoch missverständlicherweise den Begriff „mittelbar diskriminierend“ verwendet (englische Sprachfassung: „indirectly discriminatory“).

347 Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7, Rn. 28; Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 39; siehe aber einschränkend Schlussanträge GA Kokott v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 60, 83 ff.).

348 EuGH, Urteil v. 18. Juni 2019 – *Österreich/Deutschland* – Rs. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504 (43 ff.).

349 Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 39.

350 Sehr ausführlich zu den maßgeblichen Kritikpunkten Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 118 ff.

351 Beispielhaft hierfür etwa EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 30); EuGH, Urteil v. 5. Februar 2014 – *Hervis Sport* – Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47 (Rn. 30); EuGH, Urteil v. 18. März 2010 – *Gielen* – Rs. C-440/08, ECLI:EU:C:2010:148 (Rn. 37); EuGH, Urteil v. 22. März 2007 – *Talotta* – Rs. C-383/05, ECLI:EU:C:2007:181 (Rn. 17); bereits EuGH, Urteil v. 14. Februar 1995 – *Finanzamt Köln-Alstadt/Schumacker* – Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 (Rn. 26).

352 Cordewener, DStR 2004, 6 (8 f.); ders., Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 118 ff. m. w. N.

Der Grund hierfür liegt darin, dass grundfreiheitlich relevante steuerliche Normen üblicherweise nicht an die Staatsangehörigkeit eines Steuerpflichtigen anknüpfen, sondern äquivalent dazu regelmäßig nach dessen Ansässigkeit im In- oder Ausland differenzieren. Das rein auf das Differenzierungskriterium der Staatsangehörigkeit verengte, insofern sehr formalistische Konzept einer offenen Diskriminierung läuft im steuerlichen Kontext mithin streng genommen meist leer.³⁵³

cc. Die Diskriminierungsprüfung

Das Herzstück der grundfreiheitlichen Kontrolle mitgliedstaatlicher Steuermaßnahmen stellt regelmäßig die Diskriminierungsprüfung zur Feststellung einer Beeinträchtigung des grundfreiheitlichen Schutzbereichs dar.³⁵⁴ Die Grundfreiheiten folgen konzeptionell im Ausgangspunkt der strukturellen Logik eines Gleichheitsgebotes, wonach wesentlich Gleiches gleich beziehungsweise wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln ist.³⁵⁵ Ver-

353 Der EuGH qualifiziert jedoch auch die tatbestandliche Anknüpfung an den Sitz einer Gesellschaft als „offensichtliche“ Diskriminierung, so bereits EuGH, Urteil v. 21. September 1999 – *Saint-Gobain ZN* – Rs. C-307/97, ECLI:EU:C:1999:438 (Rn. 35); auch EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 30 m. w. N.), wo es heißt „Dabei sind nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund des Sitzes der Gesellschaften verboten, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen.“ Ob diese Handhabung jedoch auf der Anwendung des Art. 54 UAbs. 1 AEUV beruht und daher nicht auf ähnliche Anknüpfungspunkte übertragbar ist, bleibt unbeantwortet. Ähnlich *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (497), die konstatieren, dass im Fall von Gesellschaften insoweit an die Stelle der Staatsangehörigkeit der Sitz der Gesellschaft trete, „da dieser ebenso wie bei natürlichen Personen die Staatsangehörigkeit dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen.“ *Cordewener* scheint – noch weitergehend – eine offene Diskriminierung generell bei Anknüpfung an sonstige AEU-vertraglich untersagte Differenzierungskriterien (abgesehen von der Staatsangehörigkeit) für möglich zu halten, siehe *Cordewener*, DStR 2004, 6 (8).

354 Die Dogmatik der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung im Hinblick auf steuerrechtliche Maßnahmen ist von derjenigen im außerfiskalischen Bereich zwar nicht gänzlich entkoppelt, weist aber dennoch weitreichende Besonderheiten auf, sodass von wechselseitigen Rückschlüssen regelmäßig Abstand zu nehmen ist, Einzelheiten bei *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 273 (278).

355 Der EuGH definiert die Diskriminierung regelmäßig als unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Sachverhalte oder als Gleichbehandlung unterschiedlicher Sachverhalte, *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (205); *Kokott/Ost*, EuZW 2011,

quickt mit der transnationalen Spezifität der Grundfreiheiten dient die am Gleichheitssatz orientierte grundfreiheitliche Diskriminierungsprüfung daher grundsätzlich der Herausstellung der für die Ungleichbehandlung ursächlichen Differenzierungsmerkmale, die den Schutzgehalt der Grundfreiheiten gerade aufgrund dieser Kausalverknüpfung *prima facie* beeinträchtigen und daher einer Rechtfertigung bedürfen.³⁵⁶

Eines solchen Lackmustests bedarf es regelmäßig dort nicht, wo sich das verpönte Differenzierungskriterium aufgrund einer formalen Anknüpfung im Normtatbestand ohnehin offenbart – namentlich also bei offenen Diskriminierungen nach der Staatsangehörigkeit.³⁵⁷ Das Bedürfnis nach einem dahingehend aussagekräftigen Indikator besteht jedoch, wo eine Regelung ein faktisch grundfreiheitsbeeinträchtigend wirkendes Differenzierungskriterium verschleiert. Inkrimierte fiskalische Normen, die dem ersten Anschein nach regelmäßig als potenziell versteckte Diskriminierungen Einordnung erfahren, erfordern daher grundsätzlich die Durchführung einer Diskriminierungsprüfung.

Trotz oder gerade aufgrund der mannigfaltigen Judikatur des EuGH im Einflussbereich der Grundfreiheiten auf die mitgliedstaatlichen Steuersysteme gestaltet sich die an hiesiger Stelle angestrebte Herausarbeitung dogmatischer Grundzüge dieser Diskriminierungsprüfung jedoch reichlich komplex.³⁵⁸ Im Ausgangspunkt folgt der Gerichtshof dem Schema einer klassischen gleichheitsrechtlichen Prüfung. Hiernach ist zunächst die (a) Feststellung einer Ungleichbehandlung zweier Vergleichsgruppen erforderlich. Sodann muss sich die festgestellte Ungleichbehandlung zwischen beiden Vergleichsgruppen auf ein (b) grundfreiheitlich verbotenes Differen-

496 (497). Wenngleich im Kontext der Grundfreiheiten nie fruchtbar gemacht, betont der Gerichtshof damit auch stets das Gebot der Ungleichbehandlung unterschiedlicher Situationen, dazu näher *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), S. 38 m. w. N.

356 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.153; allgemeiner *Jarass*, EuR 2000, 705 (709 f.).

357 Bei Normen des Gesellschaftsrechts macht auch die Anknüpfung an den Sitz der Gesellschaft eine weitere materielle Diskriminierungsprüfung daher entbehrlich, in dieses Richtung etwa EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 30 m. w. N.), wo es heißt „Dabei sind nicht nur offensichtliche Diskriminierungen *aufgrund des Sitzes der Gesellschaften* verboten, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen.“ [*Hervorhebungen durch die Verfasserin*]. Ebenso *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (497).

358 Zu den Schwierigkeiten der judikativen Systembildung auf europäischer Ebene siehe auch Kapitel 2, A.

zierungskriterium zurückführen lassen. Bisweilen hält der Gerichtshof es darüber hinaus zusätzlich für erforderlich, dass sich beide Vergleichsgruppen in einer (c) objektiv vergleichbaren Lage befinden.³⁵⁹

Den Rechtsrahmen der Diskriminierungsprüfung bildet nach den Grundsätzen der sogenannten grundfreiheitlichen „Kästchengleichheit“ die Rechtsordnung desjenigen Mitgliedstaates, dessen Handeln im konkreten Fall am Maßstab der Grundfreiheiten zu überprüfen ist, denn die Verpflichtung zur Beseitigung gleichheitsrechtlicher Verstöße trifft die Mitgliedstaaten nur insoweit, als sie diese *selbst* begangen haben.³⁶⁰

(1) Ungleichbehandlung

Zunächst ist eine Ungleichbehandlung festzustellen. *In abstracto* ist hierfür zunächst ein durch die inkriminierte Regelung betroffener, realer Steuerpflichtiger auszumachen, für dessen Person und Tätigkeit³⁶¹ der Anwendungsbereich einer Grundfreiheit in sachlicher, persönlicher und territorialer Hinsicht eröffnet ist.³⁶² Dem entgegenzustellen ist sodann im Wege einer *Ceteris-paribus*-Annahme ein (gegebenenfalls fiktiver) Vergleichspartner,

359 Siehe etwa *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 137; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.128 ff.

360 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.158; ebenso *Cordewener*, DStR 2004, 6 (8); ähnlich *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 118 f. Insofern geraten die Grundfreiheiten im Rahmen solcher Fälle an ihre funktionalen Grenzen, in denen eine steuerliche Restriktion in Form einer Doppelbesteuerung oder Doppelbelastung aus der fehlenden Abstimmung zweier *Hoheitsträger* untereinander herrührt, siehe weiterführend *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007), S. 62 m. w. N.; *Keuthen*, Die Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung im EG-Binnenmarkt (2009), S. 91 ff.

361 Mitunter ist an dieser Stelle jedoch auch eine indirekte Wirkung der Grundfreiheiten zu diskutieren, sofern Merkmale des grundfreiheitlichen Schutzbereichs lediglich durch Angehörige oder nahestehende Personen des Steuerpflichtigen und nicht durch diesen selbst erfüllt werden. In diese Richtung wegweisend EuGH, Urteil v. 11. Juli 2002 – *Carpenter* – Rs. C-60/00, ECLI:EU:C:2002:434 (Rn. 38 ff.), welches thematisch zwar zuvorderst im Aufenthaltsrecht angesiedelt war, dessen Grundsätze zur indirekten Wirkung der Grundfreiheiten sich aber durchaus auf steuerrechtliche Konstellationen etwa im Bereich der Zu- oder Wegzugsbesteuerung übertragen ließen, siehe im Einzelnen *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.47.

362 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.136.

der mit Ausnahme des transnationalen Bezuges in sonst jeder Hinsicht als „geklontes Abbild“ dieses Steuerpflichtigen erscheint.³⁶³ Je nach einschlägiger konkreter Fallkonstellation variieren die Vergleichsgruppen daher wie folgt: Im Bereich der Personenverkehrsfreiheiten etwa³⁶⁴ wird im *Inbound*-Szenario der im Staat A ansässige Steuerpflichtige, der wirtschaftlich im Staat B tätig ist, mit einem in Staat B ansässigen Steuerpflichtigen verglichen, der derselben Tätigkeit nachgeht. Im *Outbound*-Fall dagegen wird der Vergleich zwischen zwei in Staat A ansässigen Steuerpflichtigen gezogen, von denen einer eine wirtschaftliche Betätigung im Staat B ausübt, während sich dasselbe Wirken des anderen allein auf seinen Ansässigkeitsstaat A beschränkt.³⁶⁵

Bei einer vermuteten versteckten Diskriminierung verläuft der Vergleich anhand der Trennlinie des objektiv neutralen Differenzierungskriteriums, das die mitgliedstaatliche Maßnahme wählt. Der Blick auf die Vergleichsgruppen beziehungsweise die Vergleichsgruppenbildung unterliegt jedoch bereits hier einer durch den transnationalen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten vorgegebenen normativen Vorprägung.³⁶⁶

(2) Grundfreiheitlich verbotenes Differenzierungskriterium

Sodann ist Kernstück der Diskriminierungsprüfung vor allem im Rahmen der im fiskalischen Kontext regelmäßig versteckten Diskriminierungen die Herausstellung des für die Ungleichbehandlung ursächlichen Differenzierungskriteriums.³⁶⁷ In Abgrenzung zu einem allgemeinen Gleichheitssatz ist der Schutzgehalt des grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbots näm-

363 Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.137, der im Kontext dieser *Ceteris-paribus*-Annahme auch die zentrale Frage aufwirft, wie eng oder weit die vergleichende Linse des EuGH an dieser Stelle richtigerweise zu fassen ist, Rn. 7.147 ff. und 7.159 – eine Problematik die thematisch stark mit Fragen der Vergleichbarkeitsprüfung korreliert.

364 Im Bereich der Warenverkehrs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit erfolgt eine entsprechende Vergleichsziehung in Ansehung des jeweils grundfreiheitlich geschützten Produkts oder Verhaltens.

365 Szudoczky, EStAL 2016, 357 (365); Laroma Jezzi, ECTJ 2010, 89 (115), der diesen Fall als „origin-state setting“ beschreibt; weitere mögliche Vergleichspaare nennt Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), S. 33 ff.

366 Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 118.

367 Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.153.

lich auf das Verbot ganz bestimmter Unterscheidungsmerkmale verengt.³⁶⁸ Hierzu gehört – wie eingangs erwähnt – zuvorderst und traditionell das Kriterium der Staatsangehörigkeit.³⁶⁹ Darüber hinaus ging mit der Erweiterung des grundfreiheitlichen Schutzbereichs auch auf versteckte Diskriminierungen³⁷⁰ die Inkriminierung der Staatsangehörigkeit typologisch gleichgestellter Parallelkriterien Hand in Hand.³⁷¹ Als solche im steuerlichen Kontext relevante Parallelkriterien anzusehen sind etwa allgemein der Grenzüberschritt³⁷², der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt natürlicher Personen oder etwa auch die Auslandsbeherrschung juristischer Personen oder Personenvereinigungen.³⁷³ Letztlich verhalten sich diese der Staatsangehörigkeit gleichgestellten, grundfreiheitlich verbotenen Differenzierungskriterien jedoch wie ein offener Typusbegriff, dessen Ausgestaltung primär durch das Verständnis der grundfreiheitlichen Stoßrichtung determiniert ist³⁷⁴ und nicht im Wege einer abschließenden Aufzählung erschlossen werden kann.

Entscheidend für den diskriminierenden Charakter einer mitgliedstaatlichen Steuermaßnahme im Sinne der Grundfreiheiten ist daher die Frage, ob die festgestellte Ungleichbehandlung aufgrund des gewählten Differenzierungskriteriums einer Ungleichbehandlung nach der Staatsangehörigkeit oder dieser typologisch gleichstehenden Parallelkriterien gleichkommt. Festzustellen ist insofern ein bestimmter Zusammenhang zwischen dem objektiv neutralen Unterscheidungskriterium und einer etwaig dahinterstehenden Differenzierung aufgrund einer grenzüberschreitenden Betätigung.³⁷⁵

368 *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 137.

369 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.153; *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 137 f.

370 Siehe Kapitel 3, B. I. 2. b. bb. (2).

371 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.154.

372 Hierfür plädierend *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 138 ff.

373 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.154 mit weiteren Beispielen.

374 Hierzu eingehend Kapitel 7, A. II.

375 Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 92 f.).

Nach Ansicht des EuGH ist von einer versteckten Diskriminierung auszugehen, wenn das gewählte Unterscheidungsmerkmal Grenzgänger *typischerweise häufiger* betrifft als rein inländische Marktteilnehmer.³⁷⁶

Auch wenn statistische Methoden zur Bestimmung des durch die Norm betroffenen Grenzgängeranteils selten angewandt wurden³⁷⁷ und im Rahmen vieler abstrakt-genereller Vorschriften zumeist gar nicht offen stehen, erweckt diese Formulierung Assoziationen hinsichtlich einer quantitativen Methodik, indem sich die grundfreiheitliche Relevanz einer Regelung daran zu koppeln scheint, ob und inwieweit die Normbetroffenheit grenzüberschreitender Marktakteure die Normbetroffenheit reiner Inlandsakteure *zahlenmäßig* übersteigt. So verstanden kondensiert sich die am Konzept der versteckten Diskriminierung geübte Kritik in dem Argument, dass es der Intention der Grundfreiheiten nicht gerecht werden könne, die Entfaltung ihrer Schutzwirkungen von einem sich mehr oder minder zufällig einstellenden quantitativen Betroffenheitsverhältnis zwischen Grenzgängern und inländischen Marktteilnehmern abhängig zu machen.³⁷⁸ An-

376 Bspw. EuGH, Urteil v. 11. Dezember 2003 – *Deutscher Apothekerverband (DocMorris)* – Rs. C-322/01, ECLI:EU:C:2003:664 (Rn. 73 f.); maßgeblich auch EuGH, Urteil v. 23. Mai 1996 – *O’Flynn/Adjudication Officer* – Rs. C-237/94, ECLI:EU:C:1996:206 (Rn. 18), wo es heißt „Als mittelbar diskriminierend sind daher Voraussetzungen des nationalen Rechts anzusehen, die zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit gelten, aber *im Wesentlichen* oder *ganz überwiegend* Wanderarbeitnehmer betreffen, [...]. Eine mittelbare Diskriminierung ist auch in Voraussetzungen zu sehen, bei denen die Gefahr besteht, daß sie sich *besonders* zum Nachteil von Wanderarbeitnehmern auswirken.“ [*Hervorhebungen durch die Verfasserin*]. Siehe auch Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7 Rn. 28.

377 So aber etwa EuGH, Urteil v. 30. Mai 1989 – *Allué u. a. I* – Rs. 33/88, ECLI:EU:C:1989:222 (Rn. 12); EuGH, Urteil v. 2. August 1993 – *Allué u. a. II* – verb. Rs. C-259/91, C-331/91 und C-332/91, ECLI:EU:C:1993:333 (Rn. 12), wo der Gerichtshof in beiden Fällen eine versteckte Diskriminierung damit begründete, dass der Anteil der betroffenen Inländer bei lediglich 25 % liegt. Wo die maximale prozentuale Grenze der Inlandsbetroffenen anzusetzen ist, um noch von einer versteckten Diskriminierung auszugehen, blieb jedoch offen. Ähnlich auch EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 33 f.), in welcher Entscheidung der Gerichtshof zur Ermittlung einer versteckten Diskriminierung jedenfalls auf vorhandenes Zahlenmaterial Bezug nahm.

378 So etwa *Behrens*, EuR 1992, 145 (154); *Cordewener*; Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 118 f., der dort ausführt „Der Sache nach leuchtet es kaum ein, dass Ausländern der Schutz dieser Grundfreiheit gegen eine ihre Arbeitnehmerfreizügigkeit empfindlich behindernde mitgliedstaatliche Norm nur deshalb versagt bleiben soll, weil eine mehr oder weniger große Zahl von Inländern sich gleichfalls dieser Norm beugen muss. [...] Warum soll es überhaupt

dererseits ist es jedoch auch nicht zuletzt die immense Ausweitung der grundfreiheitlichen Schutzwirkungen durch das Konzept der versteckten Diskriminierung, das Anstoß erregt. Mitgliedstaatliche Regelungsbereiche wie das direkte Steuerrecht, denen territoriale und damit Grenzgänger naturgemäß stärker belastende Differenzierungsmerkmale immanent sind, seien hierdurch unter einen weitreichenden Rechtfertigungsvorbehalt gestellt und der nationale Gestaltungsspielraum daher per se erheblich eingeschränkt.³⁷⁹

Einer solchen zuvorderst quantitativen Bestimmung einer versteckten Diskriminierung kann wohl eine Verkennung oder zumindest methodisch fragwürdige Simplifizierung des Konzepts der versteckten Diskriminierung zum Vorwurf gemacht werden. Denn eine *typischerweise häufigere* Belastung von Grenzgängern bedeutet im Kern nicht eine minutiös darzulegende zahlenmäßig größere Betroffenheit derselben gegenüber rein im Inland Agierenden. Ein rein quantitativer Maßstab läuft aufgrund gegebener Unsicherheiten bei der Vergleichsgruppenbildung vielmehr Gefahr, zufällige und gegebenenfalls auch in zeitlicher Hinsicht veränderliche Ergebnisse hervorzurufen und darüber hinaus die Rechtssicherheit zu gefährden, wenn keine Festlegung auf einen konkreten Grenzwert der Mehrbetroffenheit erfolgt.³⁸⁰

Ungleichbehandlungen im Sinne versteckter Diskriminierungen zeichnen sich – wie bereits klargestellt – problematischerweise dadurch aus, Differenzierungskriterien zu verwenden, die nicht an die Herkunft eines Marktakteurs oder eines Produktes anknüpfen und daher auf den ersten Blick unterschiedslos auf Aus- und Inländer anwendbar sind. Der Anspruch hinsichtlich der Identifikation einer versteckten Diskriminierung der grenzüberschreitenden Sachverhalte besteht vor diesem Hintergrund darin, tatbestandliche Anknüpfungskriterien herauszufiltern und gleichheitsrechtlich zu hinterfragen, die sich zwar mitunter auch in sonstiger Weise verhaltensbeeinflussend auswirken können, die *ihrer spezifischen*

auf die Häufigkeit des Eintritts von Belastungen ankommen – schützt nicht das Gemeinschaftsrecht *jeden Einzelnen* vor versteckten Diskriminierungen?"; ähnlich *Knobbe-Keuk*, DB 1990, 2573 (2576), welche die provokante Frage aufwirft: „Warum ‚häufig‘? Würde nicht auch ‚selten‘ ausreichen.“

379 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 119 f. m. w. N. auch zur ähnlichen Problematik im Sozialversicherungsrecht; *Avery Jones*, EC Tax Rev. 1998, 95 (99), der dahingehend von einem „dangerous process“ spricht; in diese Richtung auch *Vanistendael*, CML Rev. 1994, 293 (310 f.).

380 Schlussanträge GA *Kokott* v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 63 ff.).

Wirkung nach pauschalierenderweise jedoch zuvorderst Marktein- beziehungsweise Marktaustritte verhindern (sollen) und daher im Hinblick auf die Schutzrichtung der Grundfreiheiten eben faktisch doch zu einer diskriminierenden Unterscheidung zwischen Grenzgängern und lediglich im Inland Agierenden führen.³⁸¹ Anders gesprochen werden die Grundfreiheiten in diesem Kontext aktiviert, weil ein unter die inkriminierte Regelung fallender grenzüberschreitender Sachverhalt gerade aufgrund seiner *Transnationalität* durch die vorgenommene Differenzierung stärker belastet wird als sein gegebenenfalls ebenso betroffenes inländisches Pendant.³⁸² Anzulegen ist bei der Überprüfung versteckter Diskriminierungen zur Bestimmung einer spezifisch transnationalen Belastung demnach ein primär qualitativer Maßstab³⁸³ – auf eine zahlenmäßige Mehrbetroffenheit von Grenzgängern kommt es dabei nicht zwingend an, auch wenn eine solche wohl häufig feststellbar sein wird und daher Indiz einer versteckten Diskriminierung sein kann. Ein bloß zufälliger Zusammenhang, mag er quantitativ auch noch so hoch ausfallen, ist angesichts der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten jedoch nicht ausreichend, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen.³⁸⁴ Vielmehr ist qualitativ danach zu fragen, ob das gewählte Unterscheidungsmerkmal *seinem Wesen nach* beziehungsweise *typischerweise* grenzüberschreitende Sachverhalte mehr belastet als rein innerstaatliche Sachverhalte.³⁸⁵ Für die insoweit maßgebliche wesensmäßige Korrelation zwischen dem inkriminierten Differenzierungsmerkmal und

381 In diese Richtung treffend *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 138, der dort ausführt: „Ungleichbehandlungen beruhen nämlich auch auf dem Gemeinsamen Markt meist nicht mehr unmittelbar auf der Staatsangehörigkeit. Sie knüpfen oft vielmehr an vergleichbare Kriterien, wie den Wohnsitz, den Niederlassungs- oder den Ausbildungsort an bzw. enthalten ganz allgemein Anforderungen, die so ausgestaltet sind, dass sie für den grenzüberschreitenden Personen- und Produktverkehr gar nicht oder schwieriger zu erfüllen sind als für inländische Vorgänge. Wir begegnen also bei der Schwierigkeit, die verbotenen Differenzierungskriterien herauszuarbeiten, erneut dem Zusammenhang zwischen der Erweiterung dieser Kriterien und der gleichzeitigen Zurückdrängung freiheitsrechtlicher Gehalte“.

382 So wohl auch *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen (1995), S. 105 f.

383 Im steuerrechtlichen Kontext maßgeblich bereits EuGH, Urteil v. 8. Mai 1990 – *Biehl/Administration des contributions* – Rs. C-175/88, ECLI:EU:C:1990:186 (Rn. 14); ähnlich EuGH, Urteil v. 14. Februar 1995 – *Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker* – Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 (Rn. 28).

384 Schlussanträge GA Kokott v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 74).

385 Schlussanträge GA Kokott v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 74).

der Betroffenheit grenzüberschreitender Betätigungen kommt es auf einen dem Unterscheidungsmerkmal immanenten Zusammenhang an, der schon bei abstrakter Betrachtung die Wahrscheinlichkeit einer Korrelation in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle eindeutig vermuten lässt.³⁸⁶

(3) Vergleichbarkeitsprüfung

Ist nach den oben genannten Prüfschritten eine (versteckte) Diskriminierung anzunehmen, prüft der EuGH bisweilen, ob sich die beiden ungleich behandelten Gruppen ferner in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.³⁸⁷ Anders als im Rahmen der außerfiskalischen Grundfreiheitenkontrolle³⁸⁸ nimmt diese sogenannte Vergleichbarkeitsprüfung in der grundfreiheitlichen Überprüfung steuerlicher Maßnahmen einen besonde-

386 Schlussanträge GA Kokott v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 78). Im steuerlichen Kontext ist eine solche wesensmäßige Korrelation beispielsweise bei der Anknüpfung einer Maßnahme an die Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte anzunehmen. Hintergrund ist, dass das Unternehmenssteuerrecht durch den Dualismus von im Inland erwirtschafteten und dort steuerpflichtigen Einkünften einerseits und im Ausland erwirtschafteten und im Inland daher nicht steuerpflichtigen Einkünften andererseits geprägt ist. Wird daher ein Vorteil an die Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte geknüpft, so korreliert dieser seinem Wesen nach mit einem Vorteil für inländische Unternehmen, Schlussanträge GA Kokott v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 77) unter Verweis auf Schlussanträge GA Kokott v. 10. Januar 2019 – *Memira Holding* – Rs. C-607/17, ECLI:EU:C:2019:8 (Rn. 38).

387 Schlussanträge GA Kokott v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 104); Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.129 konkretisiert die insofern unpräzise Begrifflichkeit als „Ähnlichkeit der Situation“; grundlegend zur Dogmatik *Straßburger*, *Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten* (2012), S. 93 ff.

388 Im außerfiskalischen Bereich verzichtet der EuGH im Rahmen der Grundfreiheitenkontrolle auch bei Anwendung eines gleichheitsrechtlichen Maßstabs regelmäßig auf jegliche Überprüfung der Vergleichbarkeit und lässt einen einstufigen Belastungsvergleich zur Feststellung der Ungleichbehandlung genügen, etwa EuGH, Urteil v. 14. Dezember 2016 – *Bragança Linares Verruga u. a.* – Rs. C-238/15, ECLI:EU:C:2016:949 (Rn. 43 f.); EuGH, Urteil v. 1. Februar 2017 – *Kommission/Ungarn* – Rs. C-392/15, ECLI:EU:C:2017:73 (Rn. 102 f.); EuGH, Urteil v. 28. Februar 2018 – *Sporting Odds* – Rs. C-3/17, ECLI:EU:C:2018:130 (Rn. 37 ff.); EuGH, Urteil v. 6. März 2018 – *SEGRO* – verb. Rs. C-52/16 und C-113/16, ECLI:EU:C:2018:157 (Rn. 67 ff.); ausführlich zur Vergleichbarkeitsprüfung als Sonderweg im Steuerrecht *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG 41* (2018), 273 (276 ff.).

ren Stellenwert ein.³⁸⁹ Hintergrund dieses besonderen Prüfungsschritt ist mutmaßlich die besondere Würdigung der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten. Ist die Vergleichbarkeit der Vergleichspartner abzulehnen, kann nach Ansicht des EuGH bereits auf Ebene der Beeinträchtigung nicht weiter von einem Verstoß der inkriminierten nationalen Regelung gegen die Grundfreiheiten ausgegangen werden. Die Vergleichbarkeit der Gleichzubehandelnden sieht der EuGH mithin als ein Element des Diskriminierungsbegriffs, nicht erst des Diskriminierungsverbots an.³⁹⁰

Dem souveränitätswahrenden, nahezu axiomatisch gebildeten „Grundsatz“, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde regelmäßig nicht in vergleichbaren Situationen befinden,³⁹¹ stehen mittlerweile so mannigfaltige Ausnahmen gegenüber, dass sich diese Grundsätzlichkeit nahezu ins Gegenteil gekehrt zu haben scheint.³⁹² Die Beantwortung der Frage, ob bestimmte Situationen miteinander vergleichbar sind oder nicht, ist jedoch letztlich von einem Werturteil abhängig, dessen Nachvollziehbarkeit in höchstem Maße Transparenz und Kommensurabilität erforderte.³⁹³ Insofern bedürfte die Feststellung der geforderten Ähnlichkeit der Vergleichssituationen grundsätzlich der Offenlegung eines gemeinsamen Bezugspunktes der Vergleichsgruppen – dem sogenannten *tertium comparationis* –, unterhalb dessen der Gerichtshof den Vergleich zieht.³⁹⁴ Stattdessen jedoch

389 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 273 (278). Seit 2010 scheint die Vergleichbarkeitsprüfung allerdings an Entscheidungserheblichkeit eingebüßt zu haben, siehe *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2021), Rn. 4.90.

390 Ebenso Plötscher, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht (2003), S. 65 f., der zwar von einer „gewissen Verwandtschaft“ der Vergleichbarkeits- und Rechtfertigungsprüfung ausgeht, an der Unterscheidung jedoch festhalten möchte.

391 Ausgangspunkt EuGH, Urteil v. 14. Februar 1995 – *Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker* – Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 (Rn. 31), wo es heißt „Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situationen“. Daneben EuGH, Urteil v. 12. Mai 1998 – *Gilly/Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* – Rs. C-336/96, ECLI:EU:C:1998:221 (Rn. 49); EuGH, Urteil v. 1. Dezember 2011 – *Kommission/Ungarn* – Rs. C-253/09, ECLI:EU:C:2011:795 (Rn. 55 f.) EuGH, Urteil v. 17. Dezember 2015 – *Timac Agro Deutschland* – Rs. C-388/14, ECLI:EU:C:2015:829 (Rn. 64 f.).

392 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 126; kritisch auch Prats, ITLR 2013, 29 (29 f., 40).

393 Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.134.

394 Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 179 führt aus, dass dieser rechtlich relevante Bezugspunkt, das *tertium comparationis*, hinsichtlich ganz bestimmter Eigenschaften Auskunft über Gleichheit und Un-

lässt die vielgestaltige Kasuistik³⁹⁵ zur Vergleichbarkeitsprüfung eine häufig pfadabhängige, fallgruppenspezifische und kaum nachvollziehbare Methodik des EuGH erkennen, deren Spektrum von einem gänzlichen Verzicht auf diesen Prüfschritt bis hin zur minutiösen Darlegung eines kontextspezifischen Bezugspunktes anhand des Zwecks der untersuchten nationalen Bestimmung³⁹⁶ reicht.³⁹⁷ Welcher Vorgehensweise sich der Gerichtshof im konkreten Einzelfall bedient, erscheint willkürlich, kaum prognostizierbar und – entgegen grundsätzlicher Konvergenzbestrebungen – teilweise auch von der einschlägigen Grundfreiheit beeinflusst zu sein.³⁹⁸ Es verbleibt daher der Eindruck, dass die Aussagen des EuGH im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung weniger auf transparenten Vergleichsmaßstäben beruhen, sondern vielmehr auf globale Gerechtigkeitserwägungen im Hinblick auf die Besteuerung internationaler Sachverhalte zurückzuführen sind.³⁹⁹

gleichheit liefern müsse. „Insoweit gilt es, einen gemeinsamen Oberbegriff (*genus proximum*) zu finden, der die vom Gesetzgeber in Verfolgung eines bestimmten Differenzierungsziels gewählten Vergleichs- und Unterscheidungsmerkmale (*differentia specifica*) vollständig und abschließend sichtbar macht und dem sich die Vergleichsgruppen unterordnen lassen.“; ebenso *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 118; ähnlich *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008), S. 155.

395 *Englisch* spricht insofern abwertend gar von einer Orientierungslosigkeit des Gerichtshofs *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG 41* (2018), 273 (275).

396 Siehe u. .a. EuGH, Urteil v. 15. Juli 2004 – *Lenz* – Rs. C-315/02, ECLI:EU:C:2004:446 (Rn. 29 ff.); EuGH, Urteil v. 14. September 2006 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer* – Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568 (Rn. 37 ff.); EuGH, Urteil v. 27. November 2008 – *Papillon* – Rs. C-418/07, ECLI:EU:C:2008:659 (Rn. 27 ff.); EuGH, Urteil v. 25. Februar 2010 – *X Holding* – Rs. C-337/08, ECLI:EU:C:2010:89 (Rn. 22 ff.); EuGH, Urteil v. 15. September 2011 – *Schulz-Delzers und Schulz* – Rs. C-240/10, ECLI:EU:C:2011:591 (Rn. 36 ff.); EuGH, Urteil v. 20. Oktober 2011 – *Kommission/Deutschland* – Rs. C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670 (Rn. 53); EuGH, Urteil v. 10. Mai 2012 – *Kommission/Estland* – Rs. C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282 (Rn. 51); EuGH, Urteil v. 18. Dezember 2014 – *X* – Rs. C-87/13, ECLI:EU:C:2014:2459 (Rn. 27 ff.).

397 Sehr dezidiert *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG 41* (2018), 273 (278 ff.) m.w.N.; siehe auch *ders.*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.86, der dort die fehlende „klare Linie“ des EuGH im Hinblick auf die Vergleichbarkeitskriterien moniert. Kritisch im Hinblick auf die fehlende Konsequenz des EuGH bei der Vergleichbarkeitsprüfung auch *Lang*, *EC Tax Rev.* 2009, 98 (98 ff.).

398 *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.90; *Kokott/Ost*, *EuZW* 2011, 496 (498 ff.) am Beispiel der Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit; weniger ausführlich *Reimer*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.145.

399 Kritisch zu den leitenden Erwägungen der Vergleichbarkeitsprüfung auch *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG 41* (2018), 273 (284 ff.); ebenso *Cordewener*, *Europäische*

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Bereits diese dogmatischen Verwerfungen sprechen dafür, auf die Vergleichbarkeitsprüfung in ihrer jetzigen Gestalt zu verzichten, denn das Kriterium erlaubt keine tragfähigen Abgrenzungen.⁴⁰⁰ Ein Verzicht auf die Vergleichbarkeitsprüfung im Bereich steuerlicher Maßnahmen führte ferner zu einer Annäherung an die allgemeine Grundfreiheitsdogmatik und wird insbesondere seitens mancher Generalanwälte begrüßt.⁴⁰¹ Noch manifester rührt die Kritik an der Vergleichbarkeitsprüfung als Teil der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung aus der damit einhergehenden Unterminierung des grundfreiheitlichen Schutzbereichs. Denn fließen die nationalen Regelungsziele bereits maßgeblich in das Vergleichbarkeitsurteil der materiellen Diskriminierungsprüfung ein, so kommt es zu einer

Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 485, der hinsichtlich des *Schumacker*-Urteils moniert „Zum Teil stehen die Urteilsaussagen auch beziehungslos nebeneinander oder sind sogar in sich widersprüchlich, wodurch das Verständnis dieser grundlegenden Entscheidung erheblich erschwert wird.“ An anderer Stelle wird dem EuGH ein ergebnisorientiertes Vorgehen zur Last gelegt, so *Freyer*, *European Taxation* 2017, 428 (429 f.); in diese Richtung ebenso *Wattel*, *European Taxation* 2015, 542 (549).

- 400 Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarorszá* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 105 m. w. N.). Dass der EuGH die Vergleichbarkeitsprüfung im fiskalischen Kontext offenbar selbst nicht stets für zwingend notwendig erachtet, zeigen einige Entscheidungen des Gerichtshofs, in denen er die Diskriminierungsprüfung – stark verkürzt – lediglich auf Grundlage eines Belastungsvergleichs zwischen grenzüberschreitendem und innerstaatlichem Sachverhalt durchführte und deren Vergleichbarkeit nicht einmal erwähnte, siehe etwa EuGH, Urteil v. 6. Juni 2000 – *Verkooijen* – Rs. C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294 (Rn. 35 f.); EuGH, Urteil v. 7. September 2006 – *N* – Rs. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525 (Rn. 34 ff.).
- 401 Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13. März 2014 – *Nordea Bank Danmark* – Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:153 (Rn. 21 ff.); verhaltener bereits Schlussanträge der GA *Kokott* v. 19. Juli 2012 – *A* – Rs. C-123/11, ECLI:EU:C:2012:488 (Rn. 40); in diese Richtung auch Schlussanträge der GA *Sharpston* v. 8. November 2007 – *Deutsche Shell* – Rs. C-293/06, ECLI:EU:C:2007:660 (Rn. 35 f.); mit anderer Tendenz jedoch *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (538), die dort ausführt: „Wirft man bei den Grundfreiheiten die Vergleichbarkeitsprüfung über Bord, unterliegt nämlich gleich jedes Gesetz, das auch nur entfernt potentiell grundfreiheitswidrig ist, einer Verhältnismäßigkeitsprüfung.“ A. A. und damit für die Beibehaltung der Vergleichbarkeitsprüfung jedoch *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 273 (280 f., 296 f.); Schlussanträge des GA *Sánchez-Bordona* v. 17. Januar 2018 – *Bevola und Jens W. Trock* – Rs. C-650/16, ECLI:EU:C:2018:15 (Rn. 51), der zwar einräumt, dass die vielgestaltige Kasuistik des EuGH im Bereich der Vergleichbarkeitsprüfung Unsicherheiten und Unbehagen bereiten könne, „dies [reiche] aber nicht aus, um die vom Gerichtshof ein ums andere Mal durchgeführte Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen übergehen zu können“.

innerhalb einer Verbotsnorm konzeptionell bedenklichen inhaltlichen Verquickung der Beeinträchtigungs- und Rechtfertigungsebene.⁴⁰² Anstatt die Regelungsinteressen der Mitgliedstaaten erst im Rahmen der Rechtfertigung zu würdigen, wo sie einer europarechtlichen Legitimitäts- und Verhältnismäßigkeitsprüfung unterworfen werden können, entscheiden diese im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung gänzlich unhinterfragt bereits über die objektive Vergleichbarkeit der fixierten Vergleichspaare und damit letztlich über den Umfang des grundfreiheitlichen Anwendungsbereichs.⁴⁰³ Gerade mit einer am nationalen Normzweck orientierten Vergleichbarkeitsprüfung geht in den Augen vieler Kritiker daher letztlich eine Preisgabe des Binnenmarktideals zugunsten mitgliedstaatlicher Steuersouveränität einher, die weit über dasjenige Maß hinausgeht, was zu einem angemessenen Ausgleich beider Prämissen erforderlich wäre.⁴⁰⁴

Zutreffenderweise kann innerhalb des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten grundsätzlich jeder grenzüberschreitende Sachverhalt mit seinem inländischen Pendant verglichen werden – sind zwischen beiden Gruppen Unterschiede herauszustellen, so sind diese gegebenenfalls geeignet, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Die wesentliche Gleichheit beziehungsweise die Vergleichbarkeit beider Vergleichsgruppen, deren Feststellung stets eine Wertentscheidung enthält, und die fehlende Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung sind dasselbe normative Tatbestandsmerkmal,⁴⁰⁵ das im Bereich der Rechtfertigungsprüfung stimmiger verortet ist als im persönlichen beziehungsweise sachlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten.⁴⁰⁶

402 Die Verquickung eingängig darstellend Schlussanträge des GA *Bobek* v. 14. Dezember 2017 – *Hornbach-Baumarkt* – Rs. C-382/16, ECLI:EU:C:2017:974 (Rn.61); diesbezüglich sehr kritisch Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13. März 2014 – *Nordea Bank Danmark* – Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:153 (Rn. 21 ff.); *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 273 (288 ff.); *ders.*, *Intertax* 2010, 197 (202 ff.).

403 Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13. März 2014 – *Nordea Bank Danmark* – Rs. C-48/13, ECLI:EU:C:2014:153 (Rn. 27); *Reimer*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.133 sieht die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten im Rahmen einer solch normativen Aufladung der Vergleichbarkeitsprüfung sogar zur Disposition des nationalen Gesetzgebers gestellt.

404 Eingehend *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 273 (287 ff.) m. w. N.

405 Mit Blick auf die allgemeine Gleichheitsdogmatik *Kempny/Reimer*, *Die Gleichheitssätze* (2012), S. 42; *Somek*, *Rationalität und Diskriminierung* (2001), S. 437.

406 Mit Blick auf die allgemeine Gleichheitsdogmatik *Kempny/Reimer*, *Die Gleichheitssätze* (2012), S. 42 ff.; so auch *Albers*, *JuS* 2008, 945 (948) allerdings im Kontext des Art. 3 GG.

c. Zwischenfazit

Es lässt sich resümieren, dass der Schutzgehalt der Grundfreiheiten im fiskalischen Kontext sich auf ein Diskriminierungsverbot mit entsprechend gleichheitsrechtlicher Prüfstruktur beschränkt, wobei das Normregime grundfreiheitenübergreifend spezifisch und insofern asymmetrisch allein den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr vor diskriminierenden Benachteiligungen schützt. Dieser Spezialität der Grundfreiheiten wird durch die Inkriminierung lediglich bestimmter Differenzierungsmerkmale wie der Staatsangehörigkeit und dieser typologisch gleichgestellter Parallelkriterien Rechnung getragen.

Im Bereich steuerlicher Maßnahmen ist der Identifikation versteckter Diskriminierungen besondere Aufmerksamkeit zu schenken. Schwierigkeiten stellen sich hier insbesondere bei der Feststellung einer Korrelation zwischen dem gewählten objektiv grundfreiheitlich neutralen Unterscheidungskriterium und einer etwaig dahinterstehenden verbotenen Ungleichbehandlung zwischen grenzüberschreitenden und rein inländischen Sachverhalten. Im Ergebnis kommt es nach der hier vertretenen Auffassung auf eine wesensmäßige Korrelation und damit auf einen qualitativen Maßstab an.

Darüber hinaus ist nach hier vertretener Auffassung im Rahmen der Feststellung einer grundfreiheitlichen Diskriminierung durch steuerrechtliche Maßnahmen sinnvollerweise auf die bisher vom EuGH etablierte Vergleichbarkeitsprüfung zu verzichten.

Zu guter Letzt bleibt zu erwähnen, dass die Frage nach der Beeinträchtigung einer Grundfreiheit weder von der Art noch vom Maß der Belastung beeinflusst wird – auch lediglich potenzielle Effekte werden grundfreiheitlich hinterfragt.⁴⁰⁷ Ob letztlich eine unverhältnismäßige substantielle Beeinträchtigung des Binnenmarktes vorliegt, kommt auf der nun zu beleuchtenden Rechtfertigungsebene zum Tragen.

407 Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (497).

II. Grundfreiheitliche Rechtfertigung steuerlicher Ungleichbehandlungen⁴⁰⁸

Eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten führt dann nicht zur Unionsrechtswidrigkeit der mitgliedstaatlichen Maßnahme, wenn diese sich erstens auf einen Rechtfertigungsgrund stützen kann und sich zweitens als ein verhältnismäßiger Eingriff in die geschützte Rechtsposition herausstellt.⁴⁰⁹

Systematisch ist im Rahmen der grundfreiheitlichen Rechtfertigung zwischen den im AEUV ausdrücklich vorgesehenen Schranken⁴¹⁰ und ungeschriebenen – „immanenten“ – Schranken⁴¹¹ zu unterscheiden.⁴¹²

In diesem Kontext wird häufig als allgemeiner Grundsatz⁴¹³ repetiert, dass versteckte Diskriminierungen beiden Schranken unterliegen,⁴¹⁴ während sich offene Diskriminierungen nur anhand geschriebener Gründe rechtfertigen ließen⁴¹⁵. Diese Abstufung der Rechtfertigungsmöglichkeiten

408 Hierzu insgesamt *Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern (2007), S. 47 ff.

409 EuGH, Urteil v. 11. März 2004 – *De Lasteyrie du Saillant* – Rs. C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138 (Rn. 49); EuGH, Urteil v. 15. Mai 1997 – *Futura Participations und Singer* – Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239 (Rn. 26); EuGH, Urteil v. 5. Februar 2014 – *Hervis Sport* – Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2014:47 (Rn. 42); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 130; *Jarass*, EuR 2000, 705 (716).

410 Geschriebene Rechtfertigungsgründe sind AEUV-vertraglich festgelegte Rechtspositionen, aufgrund derer Beeinträchtigungen des Schutzbereichs der betreffenden Grundfreiheit bei Beachtung der Rechtfertigungsschranken zulässig sind, siehe *Frenz*, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 520. Sie sind grundsätzlich eng auszulegen, siehe z. B. EuGH, Urteil v. 17. Juni 1981 – *Kommission/Irland* – Rs. 113/80, ECLI:EU:C:1981:139 (Rn. 7). Im Rahmen steuerrechtlicher Sachverhalte entfallen geschriebene Rechtfertigungsgründe jedoch regelmäßig keine Wirkung, *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (379).

411 Als immanente Schranken gelten zwingende Gründe des Allgemeinwohls, siehe etwa EuGH, Urteil v. 6. Januar 2009 – *Kommission/Spanien* – Rs. C-153/08, ECLI:EU:C:2009:618 (Rn. 44 f.). Ursprünglich in der *Cassis*-Entscheidung für unterschiedslose Beeinträchtigungen im Bereich der Warenverkehrsfreiheit entwickelt, wurde die Rechtsfigur der ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe mittlerweile auf alle Grundfreiheiten ausgeweitet, EuGH, Urteil v. 20. Februar 1979 – *Cassis de Dijon* – Rs. 120/78, ECLI:EU:C:1979:42 (Rn. 8).

412 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 130.

413 Zu diesem Grundsatz *Jarass*, EuR 2000, 705 (716 f.); *Classen*, EuR 2004, 416 (432 f.).

414 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 135; etwa EuGH, Urteil v. 6. Januar 2009 – *Kommission/Spanien* – Rs. C-153/08, ECLI:EU:C:2009:618 (Rn. 44 f.).

415 EuGH, Urteil v. 21. Januar 2010 – *Kommission/Deutschland* – Rs. C-546/07, ECLI:EU:C:2010:25 (Rn. 47); EuGH, Urteil v. 22. Oktober 2014 – *Blanco und Fabretti* –

anhand des Modus der Beeinträchtigung folgt der Logik, dass zum Ausgleich der Ausweitung des grundfreiheitlichen Tatbestands durch die Inkriminierung vermeintlich weniger eingriffsintensiver versteckter Diskriminierungen gleichzeitig ein größeres Spektrum an möglichen Rechtfertigungsgründen zur Verfügung stehen müsse, um die mitgliedstaatlichen Gestaltungsspielräume zu wahren.⁴¹⁶ Die Öffnung des grundfreiheitlichen Tatbestands auch für versteckte Diskriminierungen (oder außerhalb des fiskalischen Bereichs ebenso für unterschiedslos geltende Beschränkungen), die sich in ihrer Wirkungsintensität nicht grundsätzlich von einer offenen Diskriminierung unterscheiden, stellt diese Abschichtung der Rechtfertigungsgründe für die entwickelten unterschiedlichen Eingriffsformen jedoch weitreichend in Frage.⁴¹⁷ Semantische, systematische oder teleologische Anhaltspunkte im AEUV finden sich für eine unterschiedliche Rechtfertigungssystematik je nach Modus der Beeinträchtigung jedenfalls nicht und auch die Rechtsprechung des EuGH zeigt in dieser Hinsicht kein konsequentes Bild.⁴¹⁸ Hinzu kommt, dass im fiskalischen Bereich in der weit überwiegenden Zahl der Fälle ohnehin lediglich eine versteckte Diskriminierung in den Blick zu nehmen sein wird.⁴¹⁹ Es sprechen daher überzeugende Gründe dafür, den Schwerpunkt der Rechtfertigungsprüfung jedenfalls mit Blick auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten unabhängig von der Art des Eingriffs stets darauf zu legen, ob mit dem Maßnahmezweck ein berechtigtes, im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird und die Beschränkung vor diesem Hintergrund auch nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gerechtfertigt werden kann.⁴²⁰

verb. Rs. C-344/13 und C-367/13, ECLI:EU:C:2014:2311 (Tz 38 f.); EuGH, Urteil v. 29. April 1999 – *Ciola* – C-224/97, ECLI:EU:C:1999:212 (Rn. 16).

416 *Frenz*, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 550.

417 Schlussanträge des *GA Jacobs* v. 21. März 2002 – *Danner* – Rs. C-136/00, ECLI:EU:C:2002:198 (Rn. 40); als „fragwürdig“ bezeichnet auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 135 die Unterscheidung; kritisch ebenso *Dietz/Strein*, EuR 2015, 50 (71 f.) m. w. N. Die Unterscheidung jedenfalls dogmatisch befürwortend jedoch *Sauer*, JuS 2017, 310 (313).

418 Schlussanträge des *GA Jacobs* v. 21. März 2002 – *Danner* – Rs. C-136/00, ECLI:EU:C:2002:198 (Rn. 36, 40) m. w. N.

419 *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9).

420 Schlussanträge des *GA Jacobs* v. 21. März 2002 – *Danner* – Rs. C-136/00, ECLI:EU:C:2002:198 (Rn. 40); *Cordewener*, DStR 2004, 6 (9), welcher der Ansicht ist, dass aufgrund der schwer vorzunehmenden Abgrenzung zwischen offener und versteckter Diskriminierung im fiskalischen Bereich, davon ausgegangen werden solle, „dass sämtliche Diskriminierungsformen im Grundsatz einer Rechtfertigung

Die Friktionen zwischen der mit den Grundfreiheiten verfolgten Binnenmarktverwirklichung und der ebenso unionsvertraglich gesicherten Steuersouveränität der Mitgliedstaaten ließen den EuGH in seiner Rechtsprechung im Bereich des Europäischen Steuerrechts mal mehr das eine mal mehr das andere Rechtsgut betonen. Gefestigt hat sich seit Mitte der 2000er Jahre eine im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten restriktive Handhabung der Grundfreiheiten zugunsten mitgliedstaatlicher Steuermaßnahmen.⁴²¹ Diese ist geprägt durch eine engere Auslegung des Begriffs der Beeinträchtigung einerseits flankiert mit einer größeren Kulanz im Bereich der Rechtfertigung andererseits.⁴²² Ungefähr seit der Jahrtausendwende etabliert sich so demnach ein gewissermaßen steuerrechtlicher Sonderweg auf Ebene der grundfreiheitlichen Rechtfertigungsprüfung, der neben den allgemein geltenden Allgemeinwohlaspekten noch eine ganze Reihe weiterer tauglicher Rechtfertigungsgründe kennt.⁴²³ Als zwingende Gründe des Allgemeininteresses werden mit Blick auf steuerliche Maßnahmen unter anderem die folgenden Ziele anerkannt:⁴²⁴

- Das Territorialitätsprinzip, das heißt die Anwendung des Welteinkommensprinzips bei Steuerinländern und des Quellenprinzips bei Steuer ausländern.
- Die Kohärenz der Steuersysteme in Form des logischen und folgerichtigen unmittelbaren Zusammenhangs eines Steuervorteils mit einem Steuernachteil.
- Die Verhinderung von Steuervermeidungspraktiken (Steuerhinterziehung, Steuerflucht und missbräuchlichen Steuergestaltungen).
- Die effektive Steueraufsicht in Form der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle und der Effizienz der Steuerbeitreibung.
- Die Vermeidung von Doppelbesteuerung und die Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung.

durch ungeschriebene Allgemeininteressen zugänglich sind“; a. A. *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 273 (304).

421 *Weber-Grellet*, DStR 2009, 1229 (1229); *Schön*, IStR 2009, 882 (883) in Bezug auf Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung; *Tiedtke/Mohr*, EuZW 2008, 424 (428).

422 *Musil/Fähling*, DStR 2010, 1501 (1501).

423 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 135; *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (171 f.).

424 *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (21); Aufzählung auch bei *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (500); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 35; *Hindelang/Köhler*, JuS 2014, 405 (407 ff.).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

- Die horizontal gerechte Verteilung von Besteuerungsbefugnissen.
- Die Verhinderung doppelter Verlustberücksichtigung.

Kein tauglicher Rechtfertigungsgrund ist dagegen die Sicherung des Steuersubstrats.⁴²⁵ Sämtliche der anerkannten Rechtfertigungsgründe zollen der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität Tribut.⁴²⁶ Da die genannten Gründe im Detail nicht von wesentlicher Bedeutung für die Frage nach dem Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht sind, sei an dieser Stelle lediglich der Kohärenzgedanke⁴²⁷ etwas näher erläutert.

Die Kohärenz eines Steuersystems als Rechtfertigungsgrund findet besonderen Anklang insbesondere im wissenschaftlichen Diskurs,⁴²⁸ denn sie ist in besonderem Maße darauf angelegt, der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität Rechnung zu tragen.⁴²⁹ Sie kann allgemein beschrieben werden als Wahrung eines Zustands, in dem mehrere steuerrechtliche Vorschriften aus systematischen Gründen aufeinander bezogen sind und diese gemeinsam eine angemessene systemgerechte Regelung bilden⁴³⁰ und ist damit zunächst eigentlich mehr allgemeines (gleichheitsrechtliches) Prinzip denn Rechtfertigungsgrund.⁴³¹ Im Kontext der Grundfreiheiten ist dieser Aspekt der gewissermaßen inneren Folgerichtigkeit eines Steuersystems jedoch auf die sich im Rahmen zwischenstaatlicher Sachverhalte stellenden Besonderheiten verengt und wird damit zu einem Rechtfertigungsgrund mit besonderer europarechtlicher Ausprägung.⁴³² So findet der Kohärenzgedanke im grundfreiheitlichen Kontext vor allem in Form seines Subprinzips der Symmetrie zwischen Gewinn- und Verlustberücksichtigung seinen Niederschlag.⁴³³ Die Kohärenz der Steuersysteme rückt als grundfreiheitlicher

425 O'Brien, E.L. Rev. 2005, 209 (215) m. w. N.

426 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 5 Rn. 32.

427 Zur Historie siehe *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 365 (367).

428 Grundlegend zur Kohärenz der Steuersysteme im Recht der Grundfreiheiten *Corde-wener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002); zur Kohärenz auch *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (2016), S. 213; *Kofler*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 1 (19 f.); *Thömmes*, in: Lehner (Hrsg.), DStJG 19 (1996), 81 (96 ff.).

429 *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (502). Sinngemäß auch *Lehner*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 263 (270).

430 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht (2020), Rn. 127; *Lampert*, in: Gosch (Hrsg.), KStG (2020), § 12 Rn. 60.

431 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 5 Rn. 82 ff.

432 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 5 Rn. 32.

433 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 5 Rn. 32, 82; *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 365 (367).

Rechtfertigungsgrund daher dann auf den Plan, wenn es der inkriminierten Steuermaßnahme darum geht, „cherry picking“ des grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen zu vermeiden, denn der Binnenmarkt schützt nur den „Free Mover“, nicht aber den „Free Rider“.⁴³⁴ Um den Kohärenzgedanken jedoch nicht der Beliebigkeit der Mitgliedstaaten zu überlassen, indem mehr oder minder jeder Grund zur Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts herangezogen werden kann, wird der Rechtfertigungsgrund vom EuGH restriktiv gehandhabt.⁴³⁵ Die Einschlägigkeit des Kohärenzgedankens erfordert mithin, dass ein „unmittelbarer Zusammenhang“ zwischen einem steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das Ziel der fraglichen Regelung zu beurteilen ist.⁴³⁶ Ferner kommt es nicht auf eine gesamt-fiskalische Beurteilung des Kohärenzgedankens an, sondern auf die subjektive Sicht des betroffenen Steuerpflichtigen, in dessen Person die Wirkung der Vor- und Nachteilhaftigkeit der inkriminierten Regelung eintreten muss.⁴³⁷

Kann die nationale Maßnahme sich auf einen anerkannten Rechtfertigungsgrund stützen, muss sie des Weiteren noch verhältnismäßig sein, das heißt die Eignung besitzen, ihren insofern legitimen Zweck zu erreichen, hierfür erforderlich und schließlich angemessen sein.⁴³⁸ Dabei gilt der Grundsatz, dass die Prüfung der Verhältnismäßigkeit umso strikter ausfallen muss, je offener die Maßnahme ihre Differenzierung an das Merkmal der Herkunft beziehungsweise Staatsangehörigkeit knüpft.⁴³⁹

434 *Englisch*, Intertax 2010, 197 (207 ff.), der ausführt „fiscal cohesion can be invoked to prevent that the ‘free mover’ becomes a ‘free rider’ who enjoys tax benefits but does not bear the corresponding tax burdens.“; grundlegend herausgearbeitet von *Corde-wener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002); *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 365 (367).

435 *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 365 (367).

436 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, E-CLI:EU:C:2009:709 (Rn. 47 m. w. N.).

437 Etwa EuGH, Urteil v. 12. Dezember 2006 – *Test Claimants in the FII Group Litigation* – Rs. C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774 (Rn. 93); *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 365 (367).

438 *Jarass*, EuR 2000, 705 (721 f.).

439 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 136; in diese Richtung auch Schlussanträge GA *Jacobs* v. 21. März 2002 – *Danner* – Rs. C-136/00, ECLI:EU:C:2002:198 (Rn. 40).

III. Rechtsschutz und gerichtliche Durchsetzung der Grundfreiheiten

Die letztverbindliche Entscheidung darüber, ob eine nationale Maßnahme die Grundfreiheiten verletzt oder ob dies nicht der Fall ist, obliegt gemäß Art. 19 Abs. 1 UAbs. 1 S. 2 EUV stets dem EuGH.⁴⁴⁰ Es sind die folgenden zwei Wege denkbar, den Gerichtshof mit der Frage zu betrauen, ob eine nationale Maßnahme mit den Grundfreiheiten des AEUV unvereinbar ist.

Der Anwendungsvorrang ist wegen der unmittelbaren Wirkung der Grundfreiheiten von allen staatlichen Stellen eines Mitgliedstaates zu beachten. Werden Zweifel an der Konformität einer nationalen Regelung mit den Grundfreiheiten gehegt, sind daher alle Rechtsanwender dazu angehalten, die Rechtslage so zu deuten, dass sie den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht.⁴⁴¹ Im Kontext steuerlicher Maßnahmen gilt dies in besonderem Maße für die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte.^{442, 443} Weil den Steuerpflichtigen selbst die Anrufung des EuGH bei monierter Verletzung einer Grundfreiheit nicht offen steht, sind sie zur Durchsetzung ihrer durch die Grundfreiheiten gewährten Rechtspositionen gänzlich auf die innerstaatlichen Gerichte angewiesen.⁴⁴⁴ Im Bereich der Grundfreiheiten kommt den nationalen Gerichten, die insofern gewissermaßen als Unionsgerichte fungieren, daher eine entscheidende Rolle zu.⁴⁴⁵

Halten die angerufenen nationalen Gerichte die Frage nach einer gegebenen Verletzung einer Grundfreiheit im Rahmen eines Rechtsstreits für entscheidungserheblich, steht ihnen die Anrufung des EuGH im Wege des

440 *Von Danwitz*, *StuW* 2018, 323 (323 f.); *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (162 f.). Der EuGH wird im Zuge dessen auch als „Motor der Integration“ bezeichnet, u. a. bei *Wieland*, in: Gaitanides/Kadelbach/Rodriguez Iglesias (Hrsg.), *FS Zuleeg* (2005), 492 (492); kritisch zu diesem Begriff *Haltern*, *Europarecht* Bd. II (2017), Rn. 66; andere sprechen von einer „policymaking institution“, siehe *Rasmussen*, *On Law and Policy in the European Court of Justice* (1986), S. VII, XIII, 229 ff.

441 *Lang*, *IStR* 2010, 570 (578).

442 Explizit zur Erstreckung des Anwendungsverbots unionswidriger Vorschriften auch auf die Verwaltung siehe EuGH, Urteil v. 22. Juni 1989 – *Fratelli Costanzo* – Rs. 103/88, ECLI:EU:C:1989:256 (Rn. 31); *Hey*, *StuW* 2010, 301 (308 f.).

443 *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.26.

444 *Engelen*, *European Taxation* 2012, 204 (204 f.).

445 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 11 Rn. 1 unter Verweis auf das EuGH, Urteil v. 27. Februar 1980 – *Just* – Rs. 68/79, ECLI:EU:C:1980:57 (Rn. 25).

Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 267 AEUV offen.⁴⁴⁶ Dies gilt für die Finanzgerichte in erster Instanz fakultativ (Art. 267 Abs. 2 AEUV), für den BFH und gegebenenfalls das BVerfG jedoch obligatorisch, da deren Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angegriffen werden können (Art. 267 Abs. 3 AEUV). Insofern besteht gerade mit Blick auf die Anwendung und Auslegung der Grundfreiheiten zwischen den nationalen Gerichten und dem EuGH ein „lebendiges Kooperationsverhältnis“, welches wesentlich zur Etablierung der bereits beschriebenen Meilensteine im Rahmen des Europäischen Steuerrechts beigetragen hat.⁴⁴⁷

Daneben bezieht auch die Europäische Kommission eine wichtige Rolle bei der gerichtlichen Durchsetzung der Grundfreiheiten und zwar durch die Initiierung von Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 258 AEUV.⁴⁴⁸ Die Einleitung eines solchen Verfahrens vor dem EuGH erfolgt – unter Beachtung eines gewissen Aufgreifermessens der Kommission – entweder *ex officio* oder gegebenenfalls auch aufgrund von Beschwerden betroffener Steuerpflichtiger.⁴⁴⁹ In beiden Fällen liegt die Entscheidung, ob ein entsprechendes Verfahren eingeleitet wird oder nicht, jedoch allein im Ermessen der Kommission,⁴⁵⁰ welche den Sachverhalt im Vorfeld in engem Dialog mit dem betroffenen Mitgliedstaat akribisch prüft.⁴⁵¹ Der EuGH ist im Rahmen des sich gegebenenfalls anschließenden Vertragsverletzungsverfahrens allerdings nicht an die rechtliche Einschätzung der Kommission gebunden. Der Kommission kommt weder im Hinblick auf die Beeinträchtigung einer

446 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 11 Rn. 3; *Haltern*, Europarecht Bd. II (2017), Rn. 117 bezeichnet dieses Verfahren als „Kronjuwel der unionsrechtlichen Rechtsschutzverfahren“.

447 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 11 Rn. 7.

448 Nach Art. 259 AEUV steht auch einem Mitgliedstaat das Recht zur Anrufung des EuGH offen, sofern dieser der Meinung ist, dass ein anderer Mitgliedstaat gegen eine Verpflichtung aus den Europäischen Verträgen verstoßen hat (Staatenklage). Insofern muss der Mitgliedstaat jedoch zunächst die Kommission mit der Gelegenheit befassen, um dieser Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Von Mitgliedstaaten eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren sind vergleichsweise selten, *Gurreck/Otto*, JuS 2015, 1079 (1079). Als Beispiel für ein durch einen Mitgliedstaat eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren kann das EuGH, Urteil v. 18. Juni 2019 – *Österreich/Deutschland* – Rs. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504 herangezogen werden.

449 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 11 Rn. 17.

450 Siehe etwa EuGH, Urteil v. 10. April 2003 – *Kommission/Deutschland* – verb. Rs. C-20/01 und C-28/01, ECLI:EU:C:2003:220 (Rn. 29 f. m. w. N.).

451 Zu diesem zweistufigen Vorverfahren siehe ausführlich *Cremer*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 258 AEUV Rn. 5 ff.

Grundfreiheit noch auf eine etwaige Rechtfertigung eines solchen Eingriffs eine Einschätzungsprärogative zu.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass die rechtliche Durchsetzbarkeit der Grundfreiheiten und damit deren hohes Schutzniveau sich im Wesentlichen daraus speist, dass die Grundfreiheiten als subjektive Rechte des Einzelnen in den mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen unmittelbar anzuwenden sind.⁴⁵² Über die nationalen Gerichte, denen insofern bei der Durchsetzung der Grundfreiheiten mindestens eine ebenso wichtige Rolle wie der Kommission zukommt, setzt der einzelne Marktbürger mit der Geltendmachung einer in seinem konkreten Fall verletzten Grundfreiheit damit zugleich die im europäischen Allgemeininteresse liegende Binnenmarktzielsetzung durch.⁴⁵³ Der Durchsetzungsdogmatik der Grundfreiheiten liegt daher eine „funktionale Subjektivierung“ dieses Primärrechtsregimes zugrunde.⁴⁵⁴

IV. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten

Der AEUV trifft selbst keine Aussage zu den sich aus einer nicht gerechtfertigten Beeinträchtigung der Grundfreiheiten ergebenden Rechtsfolgen. Maßgeblich ist insofern die Rechtsprechung des EuGH.

Der Gerichtshof etablierte bereits frühzeitig das Dogma, dass die unmittelbar geltenden Grundfreiheiten Anwendungsvorrang vor nationalen Steuermaßnahmen jeglicher Art beanspruchen.⁴⁵⁵ Dies bedeutet, dass eine Regelung, die den Schutzbereich einer Grundfreiheiten beeinträchtigt und innerhalb der in Frage stehenden Sachverhaltskonstellation nicht gerechtfertigt werden kann, zwar gültig bleibt aber insoweit unanwendbar ist.⁴⁵⁶

452 Müller-Graff, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn.130; Sauer, JuS 2017, 310 (31).

453 Sauer, JuS 2017, 310 (31).

454 Hierzu bereits EuGH, Urteil v. 5. Februar 1963 – *Van Gend & Loos/Niederländische Finanzverwaltung* – Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1 (S. 25); Sauer, JuS 2017, 310 (31).

455 Maßgeblich EuGH, Urteil v. 15. Juli 1964 – *Costa/ENEL* – Rs. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66. *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2021), Rn. 4.24; zur Herleitung und Wirkung *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (165 ff.) m. w. N.; grundsätzlich zum Anwendungsvorrang siehe *Schlücke*, Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht (2014), S. 51 ff. und 119 ff.

456 U. a. EuGH, Urteil v. 9. März 1978 – *Amministrazione delle finanze dello Stato/Simmenthal* – Rs.106/77, ECLI:EU:C:1978:49 (Rn.17/18, 21/23); EuGH, Ur-

Bei der im steuerlichen Kontext stets gleichheitsrechtlichen Ausprägung der Grundfreiheiten führt der Anwendungsvorrang im Regelfall zu einer Erstreckung der für den innerstaatlichen Sachverhalt vorgesehenen günstigeren Rechtsfolgen auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt⁴⁵⁷ – und zwar in Anbetracht der unmittelbaren Geltung der Grundfreiheiten in den mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen im Grundsatz *ex tunc*⁴⁵⁸. Methodisch kann die Ausweitung der günstigeren Rechtsfolgen auf die bisher nicht erfassten transnationalen Sachverhalte je nach Konzeption der unionswidrigen Steuerregelung auf unterschiedlichen Wegen erfolgen.⁴⁵⁹

Die Vorteilerstreckung auf die benachteiligten grenzüberschreitenden Konstellationen ist jedoch nicht als starr vorgegebene Rechtsfolge zu verstehen. Die Ausweitung der günstigeren Rechtsfolge auf alle ist stattdessen lediglich die übliche vorläufige Folge des Grundfreiheitenverstößes.⁴⁶⁰ Abschließend kann eine grundfreiheitswidrige Rechtslage im Regelfall vielmehr nur durch deren gesetzgeberische Änderung behoben werden.⁴⁶¹ In dieser Hinsicht bleibt es dem nationalen Gesetzgeber weitgehend freigestellt, selbst zu entscheiden, auf welche Weise er die Diskriminierung der transnationalen Sachverhalte langfristig beseitigen möchte. Möglich ist vor dem Hintergrund der grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbote beispielsweise auch, die bisher nur für die grenzüberschreitende Konstel-

teil v. 14. Februar 1995 – *Finanzamt Köln-Altstadt/Schumaker* – Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 (Rn. 47); *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.26; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.15.

457 Exemplarisch EuGH, Urteil v. 10. April 2008 – *Marks & Spencer* – Rs. C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211 (Rn. 63); EuGH, Urteil v. 28. September 1994 – *Avdel Systems* – Rs. C-408/92, ECLI:EU:C:1994:349 (Rn. 16 f.), EuGH, Urteil v. 12. Dezember 2002 – *Rodríguez Caballero* – Rs. C-442/00, ECLI:EU:C:2002:752 (Rn. 42 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.26; *Rust*, *ISr* 2009, 382 (384).

458 Ausführlich auch zu bestehenden Ausnahmen *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § II Rn. 8.

459 Hierzu ausführlich *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.26 ff.

460 *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (554).

461 Im Hinblick auf steuerrechtliche Maßnahmen siehe EuGH, Urteil v. 26. Oktober 1995 – *Kommission/Luxemburg* – Rs. C-151/94, ECLI:EU:C:1995:357 (Rn. 18 m. w. N.). Insofern steht es der Kommission und anderen Mitgliedstaaten offen, jederzeit ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten, solange die grundfreiheitswidrige Rechtslage – auch nach bereits erfolgter Entscheidung des EuGH – fortbesteht, *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.29.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

lation geltende ungünstige Rechtsfolge auf alle Steuerpflichtigen auszuweiten.⁴⁶²

462 Sofern sich eine solche Regelung in den Grenzen des verfassungsrechtlich Zulässigen bewegt, *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.) Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.60; so auch *Lang*, IStR 2010, 570 (578).

Kapitel 4 Das Steuerrecht der Mitgliedstaaten im Fokus des Beihilferechts

Neben den Grundfreiheiten nimmt auch das Beihilferecht innerhalb der letzten 20 Jahre eine stetig wachsende Rolle im Hinblick auf seine Anwendung auf nationale Steuernormen und -systeme ein. Dieses von manchen als „Kronjuwel des Binnenmarkts“⁴⁶³ bezeichnete Rechtsinstitut, erweist sich in seiner Anwendung auf fiskalische Maßnahmen jedoch als überaus problemträchtig. Trotz wachsender Anzahl vor dem EuGH entschiedener Fälle mangelt es der Anwendung des beihilferechtlichen Tatbestands auf steuerrechtliche Normen noch immer an maßgeblichen Konturen. Während zwar auch die grundfreiheitliche Überprüfung steuerlicher Regelungen diskussionswürdige Unklarheiten aufweist, so ist es gerade in jüngerer Zeit doch das Beihilferecht, dessen Auswirkungen auf fiskalische Maßnahmen der Mitgliedstaaten es an Vorhersehbarkeit mangelt und das Normregime im Verhältnis zu den Grundfreiheiten daher als gänzlich intransparente Unbekannte erscheinen lassen.⁴⁶⁴ Im Fokus der sich stellenden Probleme stehen im Kern sowohl die schwierige Erkennbarkeit der beihilferechtlichen Relevanz einer Norm für die gesetzgebenden Mitgliedstaaten und die betroffenen Steuerpflichtigen als auch der sich – durch die sich abzeichnende ausufernde Anwendung – zuspitzende Konflikt mit der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten.

Im Hinblick auf das Ertragssteuerrecht zeichnet sich die Bedeutung und Tragweite des Beihilferechts dabei erst stufenweise ab.⁴⁶⁵ Tendenzen sind jedoch erkennbar, dass sich das Beihilferecht nach den Grundfreiheiten als Instrument der Stunde einer weiteren Welle negativer Integration des nationalen Steuerrechts etablieren könnte.⁴⁶⁶

Nach summarischem Überblick über die maßgeblichen Entwicklungsschritte des Beihilferechts auf dem Gebiet des Steuerrechts soll dessen Cha-

463 *Kube/Reimer*, in: dies. (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts* (2018), Vorwort, S. 3.

464 *Szudoczky*, *EStAL* 2016, 357 (359); *Blumenberg*, *Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung*, *IFSt-Schrift* Nr. 516 (2017), S. 7; *Staes*, *Intertax* 2014, 106 (106).

465 *Anzinger*, in: *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (131 f.).

466 *Ismer/Piotrowski*, *IStR* 2015, 257 (266 f.).

rakter als Prüfungsmaßstab für Steuernormen aufgezeigt werden, wobei die momentane Handhabung des beihilferechtlichen Tatbestands durch die Kommission und den EuGH Ausgangspunkt der Darstellung ist.

A. Hintergründe und Entwicklung

Die Entwicklung, dass auch mitgliedstaatliche Maßnahmen auf dem Gebiet des Steuerrechts dem Beihilferegime der Art. 107 ff. AEUV unterfallen können, kam im Jahr 1974 ins Rollen.⁴⁶⁷ Technisch möglich ist die Einbeziehung steuerlicher Maßnahmen in den Beihilfebegriff deshalb, weil Art. 107 Abs. 1 AEUV seinen Anwendungsbereich mit dem Wortlaut „Beihilfen *gleich welcher Art*“ auch für Förderungen eröffnet, die über die rein direkte Hingabe von Finanzmitteln oder sonstigen Vorteilen (Subventionen) hinausgehen.⁴⁶⁸ Vom Beihilfebegriff erfasst werden laut EuGH in ständiger Rechtsprechung mithin auch solche Maßnahmen, die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinn des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.⁴⁶⁹ Dieser Ansatz ist Ausfluss einer wirkungsdoktrinierten Auslegung des Beihilferechts durch die Rechtsprechung, wonach weder die Form noch die zugrunde liegenden Ziele einer Maßnahme für die Qualifizierung als Beihilfe entscheidend sein sollen, sondern diese allein anhand ihrer selektiv begünstigenden Wir-

467 Leitend insofern EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71.

468 Schön, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 191 (214) m. w. N.; Balbinot, FR 2018, 729 (729).

469 Bereits EuGH, Urteil v. 23. Februar 1961 – *Steenkolennijnen* – Rs. 30/59, ECLI:EU:C:1961:2 (S. 42 ff.) noch zum damaligen Beihilfeverbot der EGKS; seither ständige Rechtsprechung, bspw. EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 38); EuGH, Urteil v. 15. Juni 2006 – *Air Liquide Industries Belgium* – verb. Rs. C-393/04 und C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403 (Rn. 29); EuGH, Urteil v. 22. Juni 2006 – *Belgien und Forum 187/Kommission* – verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (Rn. 81 und 86); EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 56); EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 45); EuGH, Urteil v. 15. November 2011 – *Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich* – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732 (Rn. 71); EuGH, Urteil v. 24. Januar 2013 – *Frucona Košice/Kommission* – Rs. C-73/11 P, ECLI:EU:C:2013:32 (Rn. 69).

kung beurteilt wird.⁴⁷⁰ Die potentielle beihilferechtliche Relevanz von Steuernormen ist im Lichte des Wettbewerbschutzes, dem das Beihilferecht verpflichtet ist, grundsätzlich eine konsequente und notwendige Schlussfolgerung; denn es ist möglich, ein gewünschtes System staatlicher Subventionen durch eine entsprechende Modellierung der Steuergesetze, insbesondere durch die Schaffung von Verschonungsregelungen, näherungsweise nachzubilden.⁴⁷¹ In ökonomischer Hinsicht macht es weder aus Sicht des Begünstigten noch im Hinblick auf die Beeinträchtigung eines am liberalen Markt ausgerichteten Wettbewerbsumfelds einen qualitativen Unterschied, ob eine staatliche Förderung über eine zielgerichtete Subvention oder durch die selektive Verschonung von Steuerlasten gewährt wird. Kaum überraschend ist es daher, dass sich die Gewährung fiskalischer Beihilfen als probates Mittel staatlicher Förderung erweist.⁴⁷² Nach Erhebung der Kommission verwirklichten sich beispielsweise 2016 31 Prozent der staatlichen Beihilfen innerhalb der Europäischen Union über Steuererleichterungen verschiedenster Gestalt.⁴⁷³

Obwohl das Potential des Beihilferechts, die negative Integration des direkten Steuerrechts ebenfalls vorantreiben zu können, damit offenbar nicht

470 St. Rspr. seit EuGH, Urteil v. 23. Februar 1961 – *Steenkolenmijnen* – Rs. 30/59, ECLI: EU:C:1961:2 (S. 42 ff.) noch zum damaligen Beihilfeverbot der EGKS und maßgeblich EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Rn. 26/28); *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 12, Fn. 55 m. w. N.; *Schnitger*, IStR 2017, 421 (422); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (20); *Lang*, ÖStZ 2011, 593 (593); *von Brocke/Wohlhöfler*, IWB 2014, 287 (290).

471 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 23, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

472 Dies gilt umso mehr, da steuerliche Subventionierung kaum innerstaatlichen Restriktionen unterliegt. So sieht das deutsche Verfassungsrecht die Gewährung fiskalischer Beihilfen bereits als unproblematisch an, sofern diese von einem erkennbaren Förderwillen getragen sind und sich der Steuergesetzgeber diesbezüglich auf einen sachlichen Grund berufen kann, *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (23).

473 Siehe Kommission v. 29. November 2017 “State Aid Scoreboard 2017: Results, trends and observations regarding EU28 State Aid expenditure reports for 2016”, S. 11. Zu dieser Entwicklung seit 2002 siehe *Martini*, StuW 2017, 101 (101). Die Praxis der Beihilfevergabe innerhalb der Mitgliedstaaten divergiert stark; Gründe hierfür nennt *Nicolaidis*, EStAL 2015, 410 ff.

gänzlich ungesehen blieb, waren es nach der *Avoir-Fiscal*-Entscheidung vor allem die Grundfreiheiten, die für dieses der Binnenmarktverwirklichung gewidmete Gefecht mit den nationalen Steuerrechtsordnungen ins Feld geführt wurden.⁴⁷⁴ Während die Anwendung des Beihilfeverbots sich anfänglich vor allem auf Maßnahmen auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung konzentrierte und auch hier durch die Kommission eher sporadisch⁴⁷⁵ erfolgte, rückten die direkten Steuern und damit die Ertragsbesteuerung der Mitgliedstaaten in diesem Kontext erst im Laufe der 90er Jahre in den Fokus der Beihilfeaufsicht.⁴⁷⁶ Dies geschah unter anderem unter dem Eindruck des erstarkenden Steuerwettbewerbs unter den Mitgliedstaaten und hat in Folge der Zielsetzung, diesen einzudämmen, neben weiteren Maßnahmen zu einer folgenreichen Kompetenzerweiterung der Beihilfekontrolle geführt.⁴⁷⁷

474 *Vanistendael*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 299 (305); siehe hierzu Kapitel 3, A.

475 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516 (2017), S. 31; *Fort*, European Taxation 2017, 370 (372); *Traversa/Sabbadini*, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century (2017), 107 (108).

476 *Hey*, StuW 2015, 331 (332); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.5; die erste Entscheidung zum deutschen EstG markierte das EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467. Eine allgemeine Analyse der Anwendung der Art. 107 ff. AEUV auf die direkte Besteuerung bieten *Strüber*, Steuerliche Beihilfen (2006); *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfenvorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007); mit Fokus auf das deutsche Steuerrecht siehe auch *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht (2014).

477 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3; Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 25, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 139. Hierin eine vierte Phase der Entwicklung der europäischen Steuerpolitik sehend *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (155).

Im Rahmen eines Maßnahmenpakets zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbes⁴⁷⁸ wurde vom Rat zunächst ein Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (*Code of Conduct*)⁴⁷⁹ verabschiedet, der im Wege einer Soft-Law-Strategie⁴⁸⁰ spezifiziert wettbewerbsschädlich gewährte Steuervorteile der Mitgliedstaaten verurteilte.⁴⁸¹ Hierin wurde auch die Forderung nach einer effektiveren Anwendung des Beihilferechts auf einschlägige mitgliedstaatliche Regelungen des Unternehmensteuerrechts laut – das Beihilfeverbot erhielt folglich mit seiner Instrumentalisierung zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs eine neue Konnotation.⁴⁸² Zwecks Effektivierung des *Code of Conduct* wurden von der Kommission sodann erstmals Kriterien für eine systematische Prüfung vorteilhafter, mitgliedstaatlicher Steuerregime anhand des Art. 107 Abs. 1 AEUV entwickelt,⁴⁸³ auf deren Grundlage die beihilferechtliche Kontrolle nationaler Steuervergüns-

478 Mitteilung der Kommission zur Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs v. 1. Oktober 1997, KOM(97) 459 endg. sowie Mitteilung der Kommission zum Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union v. 5. November 1997, KOM(97) 564 endg.

479 Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (98/C 2/01), ABl. EU C 2/2 v. 6. Januar 1998; hierzu auch *Bratton/McCahery*, CML Rev. 2001, 677 ff.

480 Der *Code of Conduct* ist eine rechtlich nicht bindende, politische Selbstverpflichtung der Mitgliedstaaten („gentlemen’s agreement“) zur Nichtanwendung bzw. Abschaffung solcher Steuermaßnahmen, die anhand bestimmter allgemeingültiger Kriterien als schädlich angesehen werden. Zum Verhältnis zwischen *Code of Conduct* und Beihilfenrecht im Hinblick auf den Wettbewerbsbegriff siehe *Vanistendael*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 299 (308 ff.).

481 *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (156).

482 Überblick bei *Vanistendael*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 299 (304); *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1176); kritisch diesbezüglich *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (26 ff.).

483 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 348/03), ABl. EU C (1998) 384/3; diese wurde inzwischen umfassend ergänzt durch die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1; *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516 (2017), S. 32; *Staes*, Intertax 2014, 106 (106). Zur Entstehungsgeschichte letzterer Bekanntmachung und zu deren Inhalt ausführlich *Stöbener de Mora*, EuZW 2016, 685 (685 f.).

tigungen erheblich intensiviert wurde.⁴⁸⁴ Die seitdem erhöhte Fokussierung der Beihilfekontrolle auf Maßnahmen der direkten Unternehmensbesteuerung erstreckte sich ab dem Jahr 2000 zunehmend auch wieder auf Verkehr- und Verbrauchsteuern.⁴⁸⁵ 2004 stellte die Kommission klar, indirekte Steuern grundsätzlich nach denselben Kriterien beurteilen zu wollen, wie dies in der Mitteilung von 1998 für die direkte Unternehmensbesteuerung festgeschrieben worden war.⁴⁸⁶

Im Zuge der jüngsten Diskussionen und Entwicklungen zum globalen Steuerwettbewerb durch die BEPS-Initiativen der G20, OECD und EU wurde das Verständnis in Bezug auf steuerliche Beihilfen nochmals ausgeweitet.⁴⁸⁷ Spätestens seit Bekanntwerden der „Luxemburg Leaks“ im Jahr 2014 und der Entscheidung der Kommission über die Rückforderung von durch Irland gewährten Steuererleichterungen an den Technologiekonzern *Apple* 2016⁴⁸⁸ rückte die Bedeutung und Tragweite des Beihilferechts für das Steuerrecht auch in den Fokus der breiten Öffentlichkeit.⁴⁸⁹

484 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.5.

485 Inzwischen entfallen knapp die Hälfte aller Kommissionsentscheidungen im Rahmen der Beihilfekontrolle auf Maßnahmen der indirekten Besteuerung, *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.6.

486 Bericht der Kommission über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 9. Februar 2004, C(2004) 434, S. 21 f., abrufbar unter https://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapporttaidesfiscales_de.pdf (Stand: 11. August 2023). Für die nachstehende Analyse des Tatbestands des Art. 107 Abs. 1 AEUV ergibt sich daher für beide Steuerarten kein qualitativer Unterschied. Insbesondere das Auseinanderfallen von Steuerschuldner- und Trägerschaft ist beihilferechtlich nicht von Belang, siehe *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.) *EUV/AEUV* (2018), Art. 107 AEUV, Rn. 94.

487 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht* (2017), S. 25, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

488 Commission Decision of 30. August 2016, C(2016) 5605 final – *Apple Ireland*.

489 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StbJb* 2018/2019, 311 (312); *Blumenberg*, *Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung*, *IFSt-Schrift* Nr. 516 (2017), S. 19. Seitdem ist die kritische Aufmerksamkeit hinsichtlich der Verfolgung steuerlicher Beihilfen innerhalb der EU auch in Drittstaaten erhöht, siehe bspw. *Mason*, *Am. U. L. Rev.* 2020, 479 ff.; siehe auch *Luja*, *Intertax* 2016, 788 (788).

Den seither extensiven Einsatz des Beihilferechts zur Überprüfung steuerlicher Maßnahmen auf ihre Binnenmarktkonformität jedoch allein auf das Ziel der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs zurückzuführen, greift wohl zu kurz. Denn insofern müsste die verstärkte Anwendung des Beihilferechts sich signifikant überwiegend auf Steuernormen beziehen, die gezielt mobiles Einkommen aus dem Ausland begünstigen, um so Anreize für dessen Verlagerung ins Inland zu schaffen. Wie ein Überblick über die inkriminierten Steuermaßnahmen, die seit der Jahrtausendwende Gegenstand beihilferechtlicher Verfahren vor europäischen Gerichten waren, jedoch zeigt, kann ein derart quantifizierbarer Trend zumindest im Bereich der untersuchten abstrakt-generellen Maßnahmen nicht ausgemacht werden.⁴⁹⁰

Aufgrund der mannigfaltigen und vielseitig geübten Kritik⁴⁹¹ an der momentanen Handhabung des Beihilferechts durch Kommission und EuGH muss jedenfalls daran gezweifelt werden, dass die dogmatische und methodologische Weiterentwicklung der Art. 107 ff. AEUV mit deren ausufernder Nutzbarmachung zur europarechtlichen Überprüfung nationaler Steuersysteme schritthalten konnte.⁴⁹²

490 Für Verfahren hinsichtlich solcher Steuernormen, deren Begünstigtenkreis sich nicht vornehmlich auf ausländische Investoren oder Unternehmen erstreckt, siehe u. a. EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467; EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598; EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2008 – *British Aggregates* – Rs. C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757; EuG, Urteil v. 4. September 2009 – *Italien/Kommission* – Rs. T-211/05, ECLI:EU:T:2009:304; EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990; EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Kommission/World Duty Free Group* – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981; EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16; ECLI:EU:C:2018:280.

491 U. a. Bacon, YEL 1997, 269 ff.; Bartosch, EWS 2017 Heft 5, Die erste Seite; ders., EuZW 2010, 12 ff.; Cordewener/Henze, FR 2016, 756 ff.; Ellenrieder, IStR 2018, 480 ff.; Lang, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), S. 27 ff.; Luja, EStAL 2010, 153 ff.; Martini, StuW 2017, 101 ff.; Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 3 ff.; Temple Lang, E.L. Rev. 2015, 763 ff.; ders., EStAL 2014, 440 ff.

492 Anzinger, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (180); Hey, StuW 2015, 331 (344).

B. Anwendung der Art. 107 f. AEUV auf fiskalische Maßnahmen

Die nachfolgende Darstellung ist darum bemüht, ein umfassendes, aber dennoch konzises Bild des Beihilfeverbots zu zeichnen. Ausgangs- aber nicht Endpunkt dieser Skizze ist hierbei die Anwendungspraxis der Art. 107 ff. AEUV von Kommission und EuGH. Wie schon im Rahmen des grundfreiheitlichen Status Quo folgt dieser Abschnitt aus Gründen der Übersichtlichkeit jener groben Vierteilung in Tatbestand, Rechtfertigung, Rechtsfolge und Verfahren.

In der gebotenen Kürze werden ferner die wesentlichen Problemstellungen im Hinblick auf die momentane Handhabung der Art. 107 ff. AEUV aufgezeigt, die sich weit überwiegend auf die Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Vorteils und der Selektivität des Art. 107 Abs. 1 AEUV beziehen. Ihre Darstellung soll bereits an dieser Stelle dazu dienen, die Rechtsnatur des Beihilfeverbots zu charakterisieren und so das Verständnis vom beihilferechtlichen Normregime für die anschließende Verhältnisanalyse mit den Grundfreiheiten auf einen festen Untergrund zu stellen.

I. Materiell-rechtliche Anwendbarkeit – Der Verbotstatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV in seiner Anwendung auf steuerrechtliche Maßnahmen

Art. 107 Abs. 1 AEUV enthält eine Beschreibung derjenigen Merkmale einer staatlichen Maßnahmen, die diese als verbotene Beihilfe kennzeichnen. Auch für den steuerrechtlichen Kontext bildet die Norm die für den Beihilfegriff maßgeblichen Tatbestandsmerkmale ab:

Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Mit anderen Worten verschafft eine beihilferechtlich inkriminierte Steuerregelung dem begünstigten Unternehmen gegenüber anderen Marktteilnehmern einen

- aus staatlichen Mitteln gewährten, dem Staat zurechenbaren
- Vorteil,

der

– selektiv

vergeben wird und der geeignet ist,

- eine Wettbewerbsverfälschung
- zulasten des zwischenstaatlichen Handels hervorzurufen.

Sämtliche dieser Merkmale müssen kumulativ erfüllt sein, um die Tatbestandsmäßigkeit des Art. 107 Abs. 1 AEUV bejahen zu können.⁴⁹³

Art. 107 Abs. 1 AEUV enthält damit keine exakte Beihilfebestimmung.⁴⁹⁴ Die Anwendungsmodalitäten des beihilferechtlichen Tatbestands auf mitgliedstaatliche Maßnahmen sind insofern – wie die Grundfreiheiten – in hohem Maße durch die Auslegung des Art. 107 Abs. 1 AEUV durch den EuGH determiniert,⁴⁹⁵ der sein Prüfschema, orientiert am *effet-utile*-Grundsatz,⁴⁹⁶ im Wesentlichen für die Überprüfung von Direktsubventionen entwickelte.⁴⁹⁷ Um den Besonderheiten steuerlicher Beihilfen gerecht zu werden, ist diese Prüfpraxis jedoch nicht ohne Vorbehalte auf fiskali-

493 Z. B. EuGH, Urteil v. 24. Juli 2003 – *Altmark Trans* – Rs. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Rn. 74); EuGH, Urteil v. 16. Mai 2002 – *Frankreich/Kommission* – C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294 (Rn. 68). Wie das EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (Rn. 19) und das EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 37) zeigen, besteht zwischen der beihilferechtlichen Überprüfung einer fiskalischen Beihilfe und einer Direktsubvention insofern kein Unterschied.

494 *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 1.

495 Der Begriff der staatlichen Beihilfe ist als objektiver Rechtsbegriff vom EuGH in vollem Umfang überprüfbar; der Kommission ist in dieser Hinsicht kein Ermessen eingeräumt, EuGH, Urteil v. 16. Mai 2000 – *Frankreich/Ladbroke Racing und Kommission* – Rs. C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248 (Rn. 25). Der zentralen Rolle der Kommission im Rahmen der Beihilfekontrolle ist es jedoch geschuldet, dass auch ihrer Auslegung des Beihilfebegriffs tragendes Gewicht beizumessen ist. Insofern maßgeblich sind in diesem Kontext die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C 262/1 und, speziell mit Ausrichtung auf die beihilferechtliche Relevanz steuerlicher Maßnahmen, die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3.

496 *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 9.

497 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 27 m. w. N.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

sche Beihilfen übertragbar.⁴⁹⁸ Im Kontext steuerlicher Maßnahmen ist die Wertigkeit der einzelnen Tatbestandsmerkmale noch immer weitreichend unklar,⁴⁹⁹ unbestritten zeichnet sich jedoch eine extensive Auslegung des beihilferechtlichen Tatbestandes ab, sodass dieser Gefahr läuft, sich zum „Metarecht“⁵⁰⁰ nationaler Steuerrechtsordnungen zu stilisieren. Besonders eindrücklich betrifft diese Problematik die derzeit ebenso maßgeblichen wie problembehafteten Tatbestandsmerkmale des Vorteils und der Selektivität. Deren Auslegung im Hinblick auf fiskalische Maßnahmen ist es auch, die in der derzeitigen Prüfpraxis von EuGH und Kommission daher zu empfindlichen Konflikten mit der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten führt.

Sämtliche herausgestellte Tatbestandsmerkmale des Beihilfeverbots werden nachfolgend in ihrer Anwendung auf steuerliche Beihilfen im Einzelnen einer jedenfalls kursorischen Betrachtung unterzogen. Verstärkt in den Fokus gerückt und erörtert werden hierbei jedoch diejenigen Tatbestandsmerkmale, die sich in der Beihilfepraxis als besonders problematisch erweisen beziehungsweise denen im Rahmen der späteren Verhältnisanalyse mit den Grundfreiheiten evidente Bedeutung beigemessen wird.

1. Staatliche Mittel und Zurechenbarkeit

Die zur Erfüllung des Tatbestands des Art.107 Abs.1 AEUV notwendige „Staatlichkeit“ der Beihilfe zerfällt bei näherer Betrachtung in zwei Prüfungskomponenten, die kumulativ⁵⁰¹ gegeben sein müssen: die unmittelbare oder mittelbare Finanzierung der inkriminierten Maßnahme aus staatlichen Mitteln (Budgetwirksamkeit) und die Zurechenbarkeit dieser Maßnahme zum Staat (staatliche Willens- oder Entscheidungskomponente).⁵⁰²

498 Birkenmaier, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 105.

499 Hey, StuW 2015, 331 (338).

500 Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 Rn. 3 m. w. N.

501 Z. B. EuGH, Urteil v. 16. Mai 2002 – *Frankreich/Kommission* – Rs. C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294 (Rn. 24); EuGH, Urteil v. 22. Juni 2006 – *Belgien und Forum 187/Kommission* – verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (Rn. 127); EuGH, Urteil v. 23. April 2009 – *Puffer* – C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254 (Rn. 67 ff.); EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2013 – *Vent De Colère! u. a.* – Rs. C-262/12, ECLI:EU:C:2013:851 (Rn. 16).

502 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn.147; Jozipović, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018),

Steuerliche Beihilfen finanzieren sich regelmäßig durch einen staatlichen Verzicht auf Steueraufkommen, weshalb das Merkmal der Staatlichkeit der Mittel⁵⁰³ in der beihilferechtlichen Prüfung steuerlicher Maßnahmen zumeist unproblematisch als erfüllt erachtet wird.⁵⁰⁴ Insofern wird der Steuerverzicht schlicht gleichgesetzt mit dem Verlust bereits vereinnahmter staatlicher Mittel in Form der Ausbezahlung direkter Subventionen.⁵⁰⁵ Die Belastung des Staatshaushalts durch Steuermindereinnahmen korreliert im beihilferechtlichen Kontext mit einer steuerlichen Lastenminderung zum Vorteil des Begünstigten der in Frage stehenden Fiskalmaßnahme,⁵⁰⁶ weshalb das Tatbestandsmerkmal der Staatlichkeit der Mittel einen diffusen

S. 121, *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.36 ff.

503 Staatliche Mittel umfassen sämtliche Mittel des öffentlichen Sektors, einschließlich der Mittel innerstaatlicher (dezentralisierter, föderierter, regionaler oder sonstiger) Stellen und unter bestimmten Umständen Mittel privater Einheiten [...], siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABL EU C (2016) 262/1 (Rn. 48).

504 U. a. etwa EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 25 ff.); EuGH, Urteil v. 15. März 1994 – *Banco Exterior de España* – Rs. C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (Rn. 14); Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABL EU C 384/3 (Rn. 10); Bekanntmachung der Kommission über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABL EU C (2016) 262/1 (Rn. 51); *Bartosch*, EU-Beihilferecht (2020), Art. 107 Abs. 1 AEUV Rn. 197. Eingehend dazu insbesondere im Hinblick auf sog. negative state aid, eine positiven Gesamtgewinnprognose und inzidente Steuerverluste *Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts* (2018), 39 (57 ff.) m. w. N. Zur Sonderkonstellation bei parafiskalischen Abgaben siehe *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 107 AEUV Rn. 68 ff. Hiernach solle das Tatbestandsmerkmal der Staatlichkeit der Mittel durch eine parafiskalische Abgabe erfüllt sein, sofern nach der einschlägigen nationalen Regelung zwischen der Abgabe und der Beihilfe notwendigerweise ein zwingender Verwendungszusammenhang in dem Sinne besteht, dass das Aufkommen aus der Abgabe für die Finanzierung der Beihilfe verwendet wird. Siehe auch EuGH, Urteil v. 13. Januar 2005 – *Streekgewest* – Rs. C-174/02, ECLI:EU:C:2005:10 (Rn. 26).

505 *Sutter*, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 72 beschreibt die steuerliche Beihilfe in diesem Zusammenhang daher lediglich als „Abkürzung des Weges einer herkömmlichen Subvention“.

506 *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 120.

substantiellen Konnex zum Merkmal des Vorteils aufweist,⁵⁰⁷ jedoch nicht mit diesem gleichzusetzen ist.⁵⁰⁸

Das Kriterium der Zurechenbarkeit der inkriminierten Maßnahme zum Staat fragt nach dessen rechtlicher Verantwortlichkeit für die Gewährung des Vorteils – die Maßnahme muss somit auf der hoheitlichen Handlung eines Mitgliedstaates basieren.⁵⁰⁹ Hinsichtlich abstrakt-genereller steuerlicher Maßnahmen, die der vorliegenden Analyse zugrunde gelegt werden,⁵¹⁰ ist

507 Der Konnex wird augenscheinlich, wenn die Betonung des Tatbestandsmerkmals der „staatlichen Mittel“ darauf liegt, dass eine *Belastung* des Staatsbudgets durch *Steuermindereinnahmen* nur dann möglich ist, sofern eine grundsätzlich höhere Normalbesteuerung (ohne beihilferelevante Maßnahme) die Regel darstellt. So etwa *Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts* (2018), 39 (56 ff.); *Jozipović*, *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht* (2018), S. 120.

508 Auch wenn die Grundannahme, eine staatliche *Steuermindereinnahme* sei ohne den Vergleichsmaßstab einer höheren Normalbesteuerung unmöglich, denkllogisch nicht in Abrede zu stellen ist und eine zumindest lose stoffliche Verknüpfung zwischen dem Steuerverzicht und dem Vorteil beim Begünstigten oftmals anzunehmen sein wird, so liegt die Betonung des Merkmals der „staatlichen Mittel“ dem Telos des Beihilferechts nach dennoch in erster Linie auf der Herkunft der Mittel und nicht auf der Bestimmung eines Abweichens vom Normalmaß der Besteuerung. Das Merkmal dient insofern primär der Abgrenzung von Mäzenatentum finanziert aus privaten Mitteln, das beihilferechtlich nicht zu ahnden wäre, *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 32, Fn. 178; *Jozipović*, *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht* (2018), S. 122 f.; im Ansatz auch *Sutter*, *Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen* (2005), S. 72; Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 38). Die Prüfung des Vorliegens eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses ist nach überwiegender Auffassung dagegen zuvorderst Essenz des Tatbestandsmerkmals des beihilferechtliche relevanten Vorteils der Maßnahme, siehe etwa EuGH, Urteil v. 29. Juni 1999 – *DM Transport* – Rs. C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332 (Rn. 19); EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 26); ähnlich auch *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge* (2010), 21 (27), der dafür plädiert, Budgeteffekt und Fördereffekte der etwaig beihilferechtswidrigen Maßnahme voneinander zu trennen, um die Beihilfekontrolle im steuerlichen Bereich nicht aus den Angeln zu heben.

509 *Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts* (2018), 39 (51); ausführlich *Cremer*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2022), Art. 107 AEUV Rn. 32 ff. m. w. N.

510 Zum Untersuchungsrahmen siehe Kapitel 1, C. II.

dieses Erfordernis regelmäßig zu bejahen.⁵¹¹ Unerheblich ist insofern, ob die Regelung im Rahmen föderalstaatlich verfasster Mitgliedstaaten statt auf Ebene des Gesamtstaates, von einer regionalen oder lokalen Einrichtung erlassen wird.⁵¹²

2. Vorteil und Selektivität – Die Rätselhaftigkeit des Beihilfetatbestands in seiner Anwendung auf fiskalische Maßnahmen

Die größten Problemfelder des beihilferechtlichen Tatbestands in seiner Anwendung auf steuerliche Maßnahmen hält die Bestimmung einer „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ bereit.

EuGH und Kommission prüfen dieses Tatbestandsegment unter dem Schlagwort der Selektivität regelmäßig dreistufig. Hiernach sei in einem ersten Schritt zunächst ein rechtliches Bezugssystem zu ermitteln, in welches sich die inkriminierte Maßnahme einbettet. Sodann wird auf zweiter Stufe untersucht, ob die Maßnahme eine Abweichung von diesem System insofern darstelle, als sie zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich unter Berücksichtigung der systemimmanenten Normziele in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden. Ist eine solche Systemabweichung zu bejahen, müsse schließlich in einem dritten Schritt danach

511 *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 15. Für die Besonderheiten bei der Umsetzung sekundärer Rechtsakte der Union siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 44); *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1176); zur Abgrenzung zur sog. „Unionsbeihilfe“ auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.40 f. Ausführlich zum Kriterium der Zurechnung im Rahmen des internationalen Steuerrechts *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 120 ff.

512 EuGH, Urteil v. 14. Oktober 1987 – *Deutschland/Kommission* – Rs. 248/84, ECLI: EU:C:1987:437 (Rn. 17); Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3 (Rn. 10); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.39; implizit *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 10.

gefragt werden, ob sich die Abweichung auf Grundlage der Natur oder des allgemeinen Aufbaus des Systems rechtfertigen lasse.⁵¹³

So weit, so nebulös. Nicht eben für Klarheit sorgt ferner, dass sich der EuGH bei der Gewichtung und inhaltlichen Ausgestaltung dieser einzelnen Prüfschritte stets flexibel zeigte und eine verlässliche und vor allem dogmatisch ganzheitlich begründete Rechtsprechung hinsichtlich dieses Tatbestandssegments des Art. 107 Abs. 1 AEUV dadurch bislang bestenfalls andeuten konnte. Aus diesem Grund bringen schier unüberschaubare Fluten wissenschaftlicher Abhandlungen stets modifizierte Lösungsvorschläge zur Erläuterung oder schematischen Ausfüllung dieses Halbsatzes hervor und prägen damit den Großteil des akademischen Diskurses auf dem Gebiet fiskalischer Beihilfen ohne abschließende Klarheit verschaffen zu können – dieser sogar eher einen Bären dienst zu erweisen. Die Unsicherheiten in diesem Bereich gestalten sich umso prekärer, als die Einschlägigkeit dieser Normpassage regelmäßig abschließend über das Vorliegen einer fiskalischen Beihilfe entscheidet, da der EuGH den weiteren Tatbestandsmerkmalen der „Wettbewerbsverfälschung“ und der „Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels“ allenfalls cursorische Beachtung schenkt.⁵¹⁴

513 Bspw. EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 48 ff.); EuGH, Urteil v. 18. Juli 2013 – *P. Oy* – Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 (Rn. 19 ff.); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128).

514 U. a. *Schnitger*, IStR 2017, 421 (423); *Cloer/Vogel*, IWB 2018, 434 (437); *da Cruz Vilaça*, EStAL 2009, 443 (444), der treffend beschreibt: „[...] selectivity is to be considered a stand-alone requisite, which presence is not only *necessary* but also *sufficient* to conclude for the existence of State aid“ [Hervorhebungen im Original]; sinngemäß auch *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (317). Diesbezüglich kritisch Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 6, S. 13 f., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023), worin befürwortet wird, dass die Vermutungswirkung der Selektivität für das Bestehen einer Beihilfe auf Fälle beschränkt werden solle, in denen die inkriminierten Vorschriften gezielt Unternehmen einer bestimmten Branche begünstigen.

a. Vorbemerkungen

Um Verständnis für die Komplexität und die zugrundeliegende Problematik des Tatbestandssegments der „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ im Rahmen fiskalischer Maßnahmen zu schaffen, bedarf es zunächst einiger grundlegender Ausführungen.

Streng genommen sind dem oben genannten Normausschnitt zwei Voraussetzungen des Beihilfebegriffs zu entnehmen, die ihrem Wortsinn nach voneinander separiert werden können: dies ist erstens die Gegebenheit eines Vorteils („*Begünstigung*“) und zweitens die Selektivität dieses Vorteils („*bestimmter* Unternehmen oder Produktionszweige“).⁵¹⁵ Obwohl ein solch differenzierendes Verständnis von binären Tatbestandsmerkmalen vorherrscht und seine Entsprechung darüber hinaus in der beihilferechtlichen Prüfpraxis im Hinblick auf direkte Subventionen findet,⁵¹⁶ ist dieses Verständnis konzeptuell keineswegs logisch zwingend. Tatsächlich sind die Merkmale des Vorteils und der Selektivität ihrem Wortsinn nach zwar trennbar, jedoch hinsichtlich ihrer inhaltlichen Bedeutung und Tragweite gerade im steuerlichen Kontext häufig kaum trennscharf gegeneinander abzugrenzen.⁵¹⁷ Insofern überrascht es nicht, dass eine akkurate und konsequente Separierung zwischen dem gewährten Vorteil durch eine Steuererleichterung und der Selektivität dieses Vorteils weder in der Rechtsprechung des EuGH noch in der Beihilfepraxis der Kommission vollzogen wird.⁵¹⁸ Vielmehr zeichnen sich an dieser Stelle ausgeprägte Tendenzen ab, die Prüfung eines steuerlichen Vorteils im Merkmal der Selektivität der

515 Cordewener, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (318).

516 Siehe exemplarisch die klaren Trennungen beider Tatbestandsmerkmale bei *Kleine/Sühnel* und *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 89 ff. und Rn. 205 ff.; *Bacon*, European Union Law of State Aid (2013), Rn. 2.08 ff. und Rn. 2.113 ff.; *Arhold*, in: Säcker/Montag (Hrsg.): European State Aid Law (2016), S. 85 ff. und S. 174 ff.; wohl auch, wenn auch nicht in dieser Deutlichkeit, *Quigley*, European State Aid Law and Policy (2022), S. 85 ff.

517 Ausdrücklich EuGH, Urteil v. 28. Juli 2011 – *Mediaset/Kommission* – Rs. C-403/10 P, ECLI:EU:C:2011:533 (Rn. 62) „Accordingly, [...] the conditions relating to the selectivity of a State aid measure and the creation of an economic advantage for a recipient are not entirely independent of each other.“; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (537); *Kliemann*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht (2015), Art. 107 AEUV, Rn. 45.

518 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.12 m. w. N.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Beihilfe aufgehen zu lassen⁵¹⁹ oder gleich gänzlich auf dessen Erörterung zu verzichten^{520, 521}

Nachvollziehbar werden diese Interferenzen des Vorteils und der Selektivität bereits unter konzisem Rekurs auf die Stoßrichtung des Beihilfeverbots:⁵²² Um faire Wettbewerbsbedingungen innerhalb der Europäischen Union zu gewährleisten, verbietet Art. 107 Abs. 1 AEUV den Mitgliedstaaten eine staatliche Begünstigung bestimmter Marktakteure. Das Beihilferecht stellt damit nicht eine staatliche Intervention schlechthin in Frage, sondern nur eine solche, die sich relativ zu anderen Wirtschaftsakteuren gesehen als eine im beihilferechtlichen Sinne favorisierende Behandlung bestimmter Wirtschaftsakteure auswirkt. Eben jene relative Dimension des Beihilferechts ist es, die gleichermaßen in den Merkmalen des Vorteils⁵²³ und der

519 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128) mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Kommission/Niederlande* – Rs. C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551 (Rn. 61 f.); EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 41 f.); außerdem EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (Rn. 20 ff.), worin schlicht „die Selektivität des Vorteils“ geprüft wurde, eine vorgelagerte, eigenständige Prüfung des Vorteils mithin entfiel; *Villar Ezcurra*, *Intertax* 2013, 340 (343); *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships* (2014), S. 572 ff.

520 Etwa EuGH, Urteil v. 15. November 2011 – *Kommission und Spanien/Gibraltar und UK* – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732 (Rn. 90 ff.); EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2008 – *British Aggregates/Kommission* – Rs. C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757 (Rn. 82); EuGH, Urteil v. 13. Februar 2003 – *Spanien/Kommission* – Rs. C-409/00, ECLI:EU:C:2003:92 (Rn. 47); EuG, Urteil v. 1. Juli 2004 – *Salzgitter/Kommission* – Rs. T-308/00, ECLI:EU:T:2013:30 (Rn. 32). Dies kann in vielen Fällen damit begründet werden, dass der Ausnahmecharakter sehr spezifischer Steuerregelungen diesen zuweilen auf die Stirn geschrieben steht und sich eine explizite Vorteilsprüfung in diesen Fällen daher aus praktischen Erwägungen erübrigt, *Jozipović*, *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht* (2018), S. 149.

521 *Wattel*, WTJ 2013, 128 (130). Kritisch zu dieser Entwicklung u. a. *Schön*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 3 (7 ff.).

522 Dazu näher Kapitel 7, A. III.

523 *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (28 f.), der betont, dass eine Regel-/Ausnahmeprüfung, d.h. eine Relation, bereits im Merkmal des Vorteils verhaftet sei. So zu verstehen auch *Jozipović*, *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht* (2018), S. 147, der das relative Element ebenso in der Vorteilsprüfung in Form einer Regel-/Ausnahmebestimmung sieht; ähnlich *Kube*, in: *Becker/Schön* (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb* (2005), 99 (102); *Birkenmaier*, *Die Vorgaben*

Selektivität⁵²⁴ ihren Widerhall findet und die beide Merkmale in einem diffusen, schwer auflösbaren Sinnzusammenhang miteinander verquickt.⁵²⁵ Schon rein logisch betrachtet stellt sich ein Vorteil nur im Kontrast zu einer entsprechend ungünstigeren Ausgangslage, die notwendigerweise als Vergleichsmaßstab dienen muss, heraus.⁵²⁶ Und eine „bestimmte“ Teilmenge eines großen Ganzen, wonach die Selektivität fragt, lässt sich nur unter Zuhilfenahme abgrenzender Merkmale, respektive durch Relation zur insofern indifferenten Allgemeinheit definieren. Es zeigt sich sonach, dass sowohl der Vorteils- als auch das Selektivitätsbegriff den abstrakten Marker einer etwaig beihilferechtlich verbotenen Steuermaßnahme in einer gewissen Form der Differenzierung suchen – beide sind daher komparative Elemente des beihilferechtlichen Tatbestands.

Führt man sich an dieser Stelle den bereits erörterten Konflikt zwischen der Binnenmarktintention der Europäischen Integration einerseits und der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten andererseits nochmals vor Augen,⁵²⁷ so wird das brisante Verhältnis zwischen den nationalen Steuersystemen und dem Beihilferecht eindrücklich offenbar. Denn jedes Steuergesetz enthält explizite oder implizite Differenzierungen.⁵²⁸ Schon die Grundentscheidung hinsichtlich der Besteuerung eines anhand bestimmter

der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 97 ff.

- 524 Szudoczky, EStAL 2016, 357 (363), die das gleichheitsrechtliche Element des Beihilferechts allein im Selektivitätsmerkmal verortet: „At the most abstract level, the principle of equal treatment (or principle of non-discrimination) is the mother of all the rules prohibiting various specific forms of discrimination. [...] The approach which defines selectivity under the State Aid rules as a differential treatment of objectively comparable situations is, in fact, the application of the general principle of equal treatment to the particular field of state aid.“; in diese Richtung auch *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (20) „As such, selectivity consists in a breach of the principle of equal treatment of undertakings operating in the internal market.“; *ders.*, EC Tax Rev. 2009, 221 (230 f.).
- 525 So zu verstehen *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DSStJG 41 (2018), 535 (537); ebenso *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 49 f., die bei der Vorteils- und Selektivitätsprüfung insofern von „zwei vergleichenden Prüfungsschritten“ ausgeht, deren Trennbarkeit sie jedoch nicht anzweifelt.
- 526 Duden, „Vorteil“, Bedeutungsübersicht i.a. „Etwas (Umstand, Lage, Eigenschaft, o.Ä.), was sich für jemanden gegenüber anderen günstig auswirkt, ihm Nutzen, Gewinn bringt“, abrufbar unter: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Vorteil> (Stand: 11. August 2023).
- 527 Kapitel 1, C. I. 2. c.
- 528 *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DSStJG 41 (2018), 535 (539), die diese Aussage sogar auf sämtliche Gesetze ausweitet.

Merkmale charakterisierten Lebenssachverhalts schließt notwendigerweise Konstellationen von der Besteuerung aus, die jene Merkmale nicht erfüllen. Differenzierungen setzen sich in der weiteren Ausgestaltung der Steuernormen in mannigfaltiger Weise fort und finden sich letztlich selbst noch in der gesetzgeberischen Entscheidung für einen progressiven Steuertarif. Doch kann es Intention der Art. 107 ff. AEUV sein, steuerliche Regelungen bereits aufgrund dieses ihnen immanenten differenzierenden Wesens unter beihilferechtlichen Generalverdacht zu stellen? In Anbetracht der scharfen Rechtsfolgen des Beihilferechts, der strengen Notifizierungspflicht des Art. 108 Abs. 3 AEUV und nicht zuletzt der nicht in Zweifel zu ziehenden mitgliedstaatlichen Steuersouveränität⁵²⁹ ist diese Frage nahezu rhetorischer Natur und kann – jedenfalls im Ergebnis – entschieden verneint werden. Ungleich diffiziler ist jedoch die Ausformulierung des für diese klare Antwort unter anderem notwendigen Verständnisses betreffend die Tatbestandsmerkmale des Vorteils und der Selektivität. Obgleich dies kaum je deutlich herausgearbeitet wird,⁵³⁰ ist der Blickwinkel auf beide Tatbestandsmerkmale nach der hier vertretenen Auffassung entscheidend dadurch determiniert, in welchem Aspekt oder in welchen Aspekten der Relativität einer in Frage stehenden Maßnahme deren beihilferechtlich relevantes Moment zu sehen ist.

Der sich nun anschließende Abschnitt dient der Systematisierung wesentlicher Meinungsströme zur Auslegung und Handhabung des Vorteilsbeziehungsweise Selektivitätsbegriffs und bildet insoweit die Diskussionsgrundlage für das im weiteren Verlauf der Arbeit zugrunde gelegte Verständnis des beihilferechtlichen Tatbestands.

Die Konzepte hinsichtlich der Prüfung von Vorteil und Selektivität sind mannigfaltig und kaum abschließend darstellbar. Dennoch lassen sich im Wesentlichen zwei Auffassungen identifizieren, die sich methodologisch und dogmatisch voneinander unterscheiden und im Folgenden skizziert und bewertet werden sollen. Der erste Ansatz sieht das maßgebliche Charakteristikum einer verbotenen Beihilfe in der systemfremden Abweichung einer Maßnahme von einem steuerrechtlichen Referenzsystem⁵³¹ – der sogenannten „Normalbesteuerung“ – und geht regelmäßig von einer separa-

529 Ausführlich dazu Kapitel 1, C. I. 1.

530 Im Ansatz bei *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts* (2018), 7 (13 f.).

531 An anderer Stelle ist auch von „Regelbesteuerung“, „allgemeinrechtlicher Regelung“ oder „Bezugsrahmen“ die Rede, im Einzelnen *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 31, Fn. 169 m. w. N.

ten Prüfung der Tatbestandsmerkmale des Vorteils und der Selektivität aus (*derogation approach*). Stattdessen erblickt ein zweiter Ansatz das beihilferechtliche Moment einer Steuermaßnahme primär in einer sachfremden Ungleichbehandlung vergleichbarer Unternehmen und tendiert dazu, nicht zwischen Vorteil und Selektivität zu unterscheiden, sondern beide Merkmale unter einheitlicher Prüfung zusammenzufassen (*comparison approach*).

Hinter diesem Streit über die Dogmatik des Vorteils- beziehungsweise Selektivitätskriteriums steht letztlich nicht weniger als die Frage nach der Natur des Beihilfeverbots in seiner Anwendung auf steuerliche Maßnahmen: Ist das Beihilfeverbot dahingehend ein Verbot *sui generis*, das einer ganz eigenen Prüfstruktur folgt, oder ein klassisches Gleichbehandlungsgebot? Nach Darstellung der vertretenen Auslegungsansätze soll zunächst die Auslegungspraxis des EuGH eingeordnet und die Frage nach der Rechtsnatur einer wertenden Entscheidung zugeführt werden.

b. Art. 107 Abs. 1 AEUV als Verbot der systemfremden Abweichung von einem steuerlichen Referenzsystem – *Derogation Approach*⁵³²

Das Verständnis, Art. 107 Abs. 1 AEUV in seiner Anwendung auf abstrakt determinierte Steuerminderungen primär als Verbot der systemfremden Abweichung von einem steuerlichen Referenzsystem zu begreifen, dominiert den wissenschaftlichen Diskurs⁵³³ und kommt auch auf der ersten Stufe des von Kommission und EuGH präferierten Dreischritts regelmäßig

532 In der internationalen Literatur wird dieser Ansatz häufig als *derogation approach* bezeichnet, siehe etwa *Staes*, *Intertax* 2014, 106 (106 f.); auch *Quigley*, *Intertax* 2012, 112 (112); *Bacon*, *YEL* 1997, 269 (297 ff.).

533 *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (23 f.); *ders.*, in: Hancher/De Vries/Salerno (Hrsg.), *EU State Aids* (2021), Rn. 12-029 ff.; *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 82 ff.; *Jozipović*, *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht* (2018), S. 147 ff.; *Hey*, *StuW* 2015, 331 (332 ff.); *Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts* (2018), 103 (104 f.); *Jansen*, *Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht* (2003), S. 62 ff.; *Sutter*, *Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen* (2005), S. 80 f., 94 ff.; *Quigley*, *European State Aid Law and Policy* (2022), 140 ff.; *Ismer/Karch*, *IStR* 2014, 130 (130 ff.); *Ismer/Piotrowski*, *Intertax* 2015, 559 (559 ff.).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

zum Ausdruck.⁵³⁴ Sinnvollerweise erfolgt die Eruierung des insofern weichenstellenden rechtlichen Regel-Ausnahme-Verhältnisses bereits auf der Tatbestandsebene der beihilferechtlichen Begünstigung, wogegen eine hier von zu trennende Selektivitätsprüfung daran anschließend in den Fokus nimmt, ob die Maßnahme subjektbezogen lediglich die allgemeinen steuerlichen Rahmenbedingungen modifiziert oder tatsächlich *bestimmten* Unternehmen zugutekommt.⁵³⁵ So verstanden untersucht das Beihilfeverbot

534 EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (Rn. 36 f.); ebenso EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Kommission/World Duty Free Group* – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 (Rn. 57); EuGH, Urteil v. 18. Juli 2013 – *P Oy* – Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 (Rn. 19); EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 49); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128).

535 So etwa *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (23 f.); *ders.*, in: Hancher/De Vries/Salerno (Hrsg.), EU State Aids (2021), Rn. 12-036; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 82 ff.; *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 147 ff.; *Marquart*, IStR 2011, 445 (447); *Hey*, StuW 2015, 331 (332 ff.); *Neckelnich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts (2018), 103 (104 f.). *Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht (2003), S. 62 ff.; andeutungsweise *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (206). Wie die ständige Rechtsprechung des EuGH und die Beihilfepraxis der Kommission zeigen, ist dieser Prüfungsaufbau, der strikt zwischen Vorteil und Selektivität unterscheidet, jedoch nicht alternativlos. Die Bestimmung eines rechtlichen Regel-Ausnahme-Verhältnisses wird von beiden EU-Organen zumeist erst im Rahmen der Selektivität vorgenommen, während das Tatbestandsmerkmal des Vorteils zwar oftmals eigenständige Erwähnung findet, hierunter jedoch keine eigentliche Subsumtion erfolgt. EuGH und Kommission prüfen das Selektivitätskriterium insofern regelmäßig dreistufig: (1.) Bestimmung eines rechtlichen Bezugssystems, (2.) Abweichung von diesem System insofern, als die Maßnahme zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich unter Berücksichtigung der systemimmanenten Normziele in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden, (3.) Rechtfertigung der Abweichung aufgrund der Natur oder des allgemeinen Aufbaus des (Bezugs-)Systems, siehe bspw. EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 48 ff.); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128); ebenso *Monsenego*, Selectivity in State Aid Law (2018), S. 21 ff.; *Prek/Lefèvre*, EstAL 2012, 335 (337 ff.); *Quigley*, European State Aid Law and Policy (2022), 140 ff.; *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (130 ff.); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (20); implizit *Sutter*, Das EG-Bei-

die inkriminierte steuerliche Maßnahme demnach im Hinblick auf zwei relative Aspekte: die Maßnahme selbst in Relation zu dem sie einschließenden steuerlichen Bezugssystem und die relative Wirkung der Maßnahme in Bezug auf die ihrerseits begünstigten Subjekte.

aa. Vorteil

Wie bereits erörtert, wird begriffslogisch ein Vorteil nur im Kontrast zu einer weniger günstigen Vergleichslage sichtbar.⁵³⁶ Im Rahmen direkter Subventionen sehen EuGH und Kommission einen beihilferechtlichen Vorteil daher im Ausgangspunkt in jeder wirtschaftlichen Vergünstigung, die ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, das heißt ohne Eingreifen des Staates, nicht erhalten könnte.⁵³⁷ Insofern wird nach dieser Definition die hypothetische wirtschaftliche Lage des Unternehmens unter normalen Marktbedingungen, das heißt bei staatlicher Neutralität, in Kontrast gesetzt zur Lage des Unternehmens unter der (favorisierenden) staatlichen Einmischung. Diese Gegenüberstellung eignet sich jedoch nicht für die Identifikation eines steuerlichen Vorteils, denn in diesem Kontext

hilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 79 f., 88 ff.; Kritisch im Hinblick auf diese Vermischung der Tatbestandsmerkmale des Vorteils und der Selektivität etwa *Lopéz Lopéz*, EStAL 2010, 807 (808 ff.).

- 536 Duden, „Vorteil“, Bedeutungsübersicht i.a. „Etwas (Umstand, Lage, Eigenschaft, o.Ä.), was sich für jemanden *gegenüber anderen* günstig auswirkt, ihm Nutzen, Gewinn bringt.“, abrufbar unter: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Vorteil> (Stand: 11. August 2023).
- 537 EuGH, Urteil v. 11. Juli 1996 – *SFEI u.a.* – Rs. C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285 (Rn. 60); EuGH, Urteil v. 29. April 1999 – *Spanien/Kommission* – Rs. C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210 (Rn. 41); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABL EU C (2016) 262/1 (Rn. 66); *Ó Caoimh/Sauter*, in: Hofmann/Micheau (Hrsg.), *State Aid Law of the European Union* (2016), 84 (84); *Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht (2003), S. 51. Zur Beurteilung, ob ein beihilferechtlich relevanter Vorteil vorliegt, wird im Rahmen direkter Subventionen und hinsichtlich etwaiger Einzelmaßnahmen der Steuerverwaltung das staatliche Handeln mithin mit demjenigen eines wirtschaftlich denkenden Marktteilnehmers verglichen. Je nach Konstellation bildet regelmäßig entweder das Verhalten eines privaten Investors („private investor test“ oder „market economy investor principle“) oder eines privaten Gläubigers („private creditor test“) den Vergleichsmaßstab zur inkriminierten staatlichen Maßnahme; siehe *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 16 f.

kann die staatliche Nichteinmischung naturgemäß nicht zum Maßstab einer beihilferechtlichen Vorteilsgewährung erhoben werden.⁵³⁸ Im steuerlichen Umfeld bedarf die Definition eines Vorteils mithin einer modifizierten Kontrastierung. Sofern die Vorteilhaftigkeit einer steuerlichen Behandlung von EuGH und Kommission überhaupt explizit herausgearbeitet wird, hat sich im Rahmen fiskalischer Beihilfen daher als Maßstab etabliert, ob eine *normalerweise zu tragende (steuerliche) Belastung des Steuerpflichtigen durch die in Frage stehende Maßnahme vermindert* wird.⁵³⁹

Die große Zahl der Verfechter einer eng am Wortlaut dieser Formulierung orientierten Vorteilsprüfung erkennt den beihilferechtlichen Vorteil im fiskalischen Kontext deshalb in der Abweichung einer systemfremden Einzelnorm (Ausnahme) von einer systemprägenden Grundentscheidung (Regel).⁵⁴⁰ Nach dieser Interpretation ist das Äquivalent zum „Kontrastmit-

538 Jozipović, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 146.

539 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3 (Rn. 9); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 68); EuGH, Urteil v. 15. März 1994 – *Banco Exterior de España* – Rs. C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100 (Rn. 13); EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 25); EuGH, Urteil v. 3. März 2005 – *Heiser* – Rs. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 (Rn. 36); EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 38); EuGH, Urteil v. 15. Juni 2006 – *Air Liquide Industries Belgium* – verb. Rs. C-393/04 und C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403 (Rn. 29); EuGH, Urteil v. 20. September 2017 – *Kommission/Fruconia Košice* – Rs. C-300/16 P, ECLI:EU:C:2017:706 (Rn. 20); *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516 (2017), S. 20; sinngemäß *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1177); sinngemäß *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 147. Hierbei ist zu betonen, dass der so auszumachende Vorteil grundsätzlich weder ex ante noch ex post quantifizierbar sein muss, siehe *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 68 m. w. N.

540 *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (23 f.); daneben *ders.*, in: Hancher/De Vries/Salerno (Hrsg.), EU State Aids (2021), Rn. 12-033 ff.; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 82 ff.; *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 147 ff.; *Hey*, StuW 2015, 331 (332 ff.); *Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts (2018), 103 (104 f.), *Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht

tel“ der staatlichen Nichteinmischung bei Direktsubventionen im Rahmen des fiskalischen Vorteils daher ein Referenzsystem, das die steuerliche „Normalbelastung“ abbildet. Insoweit kommt es nach dieser Ansicht zunächst nicht auf die konkret differenzierende Wirkung der steuerlichen Maßnahme an, sondern auf die Maßnahme selbst in ihrer Unterschiedlichkeit zu einem systembildenden steuerrechtlichen Grundprinzip. Die Bestimmung des beihilferechtlichen Vorteils ist nach dieser Auffassung daher allein auf rechtliche – nicht auf tatsächliche – Kriterien zu stützen.⁵⁴¹

Die immense Komplexität dieses Ansatzes ist damit seinem Anspruch geschuldet, Differenzierungen, die der Regelbesteuerung immanent sind, von beihilferechtlich relevanten „echten Ausnahmen“ im Hinblick auf eine das System prägende Grundentscheidung unterscheiden zu wollen.⁵⁴² Bei der beihilferechtlichen Überprüfung abstrakt-generell determinierter Minderungen fiskalischer Belastungen führt dies zunächst zu der Notwendigkeit, das Normalmaß der Besteuerung als *benchmark* zu formulieren – eine Herausforderung, die sich als ebenso anspruchsvoll wie für das Ergebnis der Beihilfeprüfung weichenstellend erweist.⁵⁴³ Weder Kommission noch EuGH geben konsistente Leitlinien zur Ermittlung dieses Referenzsystems an die Hand,⁵⁴⁴ obwohl beide EU-Organe bislang noch in kaum

(2003), S. 62 ff.; *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006), S. 179 ff.; *Michéau*, EC Tax Rev. 2008, 276 (280 f.). Viele weitere sehen für die Beihilfeprüfung zwar ebenso die Notwendigkeit eines Referenzsystems gegeben, verorten dessen Prüfung jedoch im Rahmen des Selektivitätsmerkmals, so etwa *Sutter*, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 80 f., 94 ff.; *Quigley*, European State Aid Law and Policy (2022), 140 ff.; *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 (130 ff.). Grundsätzlich a. A. ist *Strüber*, Steuerliche Beihilfen (2006), S. 144 ff., der zwar eine isolierte Prüfung von Vorteil und Selektivität der Maßnahme befürwortet, jedoch solle nach seiner Auffassung der Vorteil – ohne Relevanz eines steuerlichen Referenzsystems – allein mittels einer zeitlichen Vorher-/Nachherbetrachtung des begünstigten Unternehmens identifiziert werden.

541 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 32.

542 *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006), S. 179 f.; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 32.

543 *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786 (788); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 172; *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (28 f.).

544 *Klemt*, DStR 2013, 1057 (1059, 1063). Die jeweilige Analyse beschränkt sich stets auf den konkreten Einzelfall und ist daher kaum einer Verallgemeinerung fähig, bspw. EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (Rn. 36 f.); Schlussanträge des GA *Jääskinen* v. 7. April 2011 – *Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich* – verb. Rs. C-106/09 P und

einer Entscheidung⁵⁴⁵ explizit von dem Verständnis abgewichen sind, eine fiskalische Beihilfe mittels der Identifikation eines rechtlichen Regel-Ausnahme-Verhältnisses zu bestimmen.⁵⁴⁶ Auch der wissenschaftliche Diskurs zeigt sich nur mancherorts bemüht, dogmatisch konsequente Konzepte des steuerlichen Referenzsystems auszuarbeiten.⁵⁴⁷ Zumeist erschöpfen sich die Ausführungen – je nach Fokus der Betrachtung – lediglich in der Betonung einzelner Aspekte. Ohne über die stets bestehenden, teils erheblichen Unklarheiten hinwegtäuschen zu wollen, sollen zum Zwecke eines kursorischen Überblicks aus dem gegebenen Meinungsstand die folgenden Eckpfeiler zur Ermittlung des Bezugssystems synthetisiert werden.

Der eigentlichen Bestimmung des steuerlichen Referenzsystems vorgelagert ist zunächst die Definition des räumlichen Rechtsrahmens, innerhalb dessen die Beschreibung des steuerlichen Normalmaßes erfolgt. Das Recht

C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:215 (Rn. 158 ff.); *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 44 m. w. N. Die Kommission ist in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 132 ff.) zwar um eine abstrakte Formulierung des Bezugssystems bemüht, die jedoch aufgrund von Vorbehalten und der vagen Aussage, das Bezugssystem sei „grundsätzlich die Abgabe selbst“ kaum verlässliche Kriterien bietet.

545 Eine Ausnahme stellt jedoch das EuGH, Urteil v. 15. November 2011 – *Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich* – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732 (Rn. 91) dar. Wie sich aus der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 129 f.) ergibt, kommt dieser Entscheidung jedoch insofern Einzelfallcharakter zu, als das vorliegende Bezugssystem die Erkenntnis über einen selektiven Vorteil nicht fördern konnte, weil es allein zum Zwecke der Beihilfegewährung an Offshore-Unternehmen geschaffen wurde und daher schon an sich artifiziell anmutete.

546 Regelmäßig verlagert der EuGH die Bestimmung des Bezugssystems allerdings auf die Ebene der Selektivität, siehe EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (Rn. 36 f.); ebenso EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Commission/World Duty Free Group* – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 (Rn. 57); EuGH, Urteil v. 18. Juli 2013 – *P Oy* – Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 (Rn. 19); EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 49); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128).

547 Insoweit bemerkenswert etwa *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 75 ff.; *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 146 ff.

der Mitgliedstaaten, über die Ausgestaltung ihrer Steuersysteme souverän zu entscheiden,⁵⁴⁸ führt in diesem Kontext grundsätzlich zu einer Determinierung auf die nationale Steuerrechtsordnung innerhalb des geografischen Gebiets des jeweiligen Mitgliedstaates.⁵⁴⁹ Ist die Steuerhoheit auf subnationaler Ebene jedoch symmetrisch verteilt⁵⁵⁰ oder eine steuererhebende Körperschaft gegenüber der Zentralregierung des jeweiligen Mitgliedstaates hinreichend autonom⁵⁵¹, so spricht dies im Einzelfall ausnahmsweise für die Maßgeblichkeit des kleinteiligeren, regionalen Bezugssystems.⁵⁵²

548 Hierzu ausführlich Kapitel I, C. I. 1.

549 Völkerrechtliche Vorgaben spielen für die Bestimmung des Referenzsystems ebenso wenig eine Rolle wie etwaige multilateral bestimmte Kriterien, solange und soweit keine Einigkeit der Mitgliedstaaten im Hinblick auf gemeinsame Standards erzielt werden konnte, implizit *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 118 ff.; *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 151; andeutungsweise auch *Panayi*, *Intertax* 2004, 283 (304). *Schön* spricht insofern von einer „selbstreferenziellen“ Prüfung der nationalen Steuergesetzgebung, siehe *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (32). Spiegelbildlich dazu vermag auch das Argument nicht zu tragen, eine inländische Steuerbefreiung sei zum Zwecke der Kompensation einer Mehrbelastung mit ausländischen Steuern geboten, EuGH, Urteil v. 19. Mai 1999 – *Italien/Kommission* – Rs. C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251 (Rn. 19 ff.); mit dieser Tendenz auch EuGH, Urteil v. 26. Oktober 1999 – *Eurowings Luftverkehr* – Rs. C-294/97, ECLI:EU:C:1999:524 (Rn. 34 ff.).

550 Grundlegend dazu EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 64); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABL EU C (2016) 262/1 (Rn. 144 (2)).

551 EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 41); EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 58, 65 f.); EuGH, Urteil v. 11. September 2008 – *Unión General de Trabajadores de la Rioja* – verb. Rs. C-428/06 bis C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488 (Rn. 48 ff.). Eine gegenüber der Zentralregierung „hinreichende Autonomie“ der (Gebiets-)Körperschaft ist gegeben, wenn sich diese auf institutionelle, prozedurale sowie wirtschaftliche und finanzielle Belange erstreckt, siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABL EU C (2016) 262/1 (Rn. 144 (3), 145 ff.); dazu auch *Traversa*, *EC Tax Rev.* 2011, 4 (11 f.).

552 Da EuGH und Kommission nicht trennscharf zwischen Vorteil und Selektivität der Maßnahme unterscheiden und die Ermittlung des steuerlichen Bezugssystems als Element der Selektivitätsprüfung ansehen, wird die Gegebenheit eines regionalen Referenzsystems insofern irreführend unter dem Stichwort der „regionalen Selekti-

Nach Festlegung des räumlichen Rahmens des Bezugssystems stellt sich die zentrale Frage nach den Maßstäben, wonach die Regel- von der Ausnahmebesteuerung zu unterscheiden ist. Je nach Blickwinkel kann der Fokus hier auf einer formellen oder materiell-rechtlichen, einer quantitativen oder qualitativen Betrachtungsweise liegen. Aufgrund des wirkungsdoktrinierten Ansatzes des Beihilferechts erfährt eine rein formalistische, primär anhand der gesetzlichen Regelungstechnik vorgenommene Bestimmung der allgemeinen Belastungsprinzipien zu Recht weitgehende Ablehnung.⁵⁵³ Ähnlich begründete Bedenken begegnen auch einer quantitativen Festlegung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses allein auf Basis der potentiellen Anzahl der begünstigten beziehungsweise belasteten Steuerpflichtigen.⁵⁵⁴

vität“ diskutiert, siehe EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 64); EuGH, Urteil v. 11. September 2008 – *Unión General de Trabajadores de la Rioja* – verb. Rs. C-428/06 bis C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488 (Rn. 45 ff.); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 142 ff.).

- 553 Vergewenigt man sich den von Art. 107 Abs. 1 AEUV bezweckten Wettbewerbschutz, so darf für das Vorliegen einer verbotenen Beihilfe nicht ausschlaggebend sein, ob ein Sachverhalt von vornherein nicht dem Tatbestand eines Steuergesetzes unterworfen oder mittels einer Ausnahme von einer grundsätzlich gegebenen Steuerpflicht befreit wird. Bestimmte man das steuerliche Referenzsystem jedoch rein formalistisch, wäre – trotz exakt gleicher Begünstigungswirkung in beiden Fällen – nur im Rahmen letzterer Regelungsoption eine Beihilfe zu bejahen, siehe *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 57 f.; mit ähnlichen Argumenten *Cordewener*, EC Tax Rev. 2012, 288 (289); *Lang*, IStR 2015, 369 (370); in diese Richtung auch *Frenz/Roth*, DStZ 2006, 465 (466 f.). Auch der EuGH lehnt ein derart formalistisches Vorgehen grundsätzlich ab, EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2008 – *British Aggregates* – Rs. C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757 (Rn. 89), EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Kommission/Niederlande* – Rs. C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551 (Rn. 51). Dennoch wird dem Gerichtshof und der Kommission in der Literatur ein bisweilen zu formalistisches Vorgehen bei der Bestimmung des steuerlichen Bezugssystems attestiert, *Jaeger*, EuZW 2012, 92 (98); *Marquart*, IStR 2011, 445 (447 f.).
- 554 *Wattel*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 59 (65); *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (32); *Luja*, EStAL 2010, 153 (167); dies ebenso im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Selektivität statuierend *Engelen*, *European Taxation* 2012, 204 (206); *Lang*, IStR 2015, 369 (370); eine quantitative Analyse jedoch als ultima ratio in Betracht ziehend, sofern sich eine qualitative Betrachtung im Einzelfall als inadäquat erweist *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.29 m. w. N.

Mithin besteht jedenfalls im Ausgangspunkt weitgehende Übereinkunft darüber, die steuerliche *benchmark* im Wesentlichen materiell-rechtlich, das heißt qualitativ anhand der Grundkonzeption des Gesetzes zu bestimmen.⁵⁵⁵ Insofern sei nach überwiegender Auffassung die legislatorische Grundentscheidung eng an den hinter der Besteuerung stehenden Zweck beziehungsweise an deren systemtragende Prinzipien gekoppelt, an welchen sich die Ausgestaltung jeder einzelnen Steuernorm folgerichtig ausrichten habe.⁵⁵⁶ Hierauf aufbauend folgt die Ableitung dieser Prinzipien konzeptionell häufig aus der groben Kategorisierung der Steuergesetze in Fiskalzweck- oder Lenkungswecksteuern.⁵⁵⁷ Hierbei solle im Rahmen von Fiskalzwecknormen vom Grundsatz her auf das Leistungsfähigkeitsprin-

555 Schön, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (32); Kube, Columbia Journal of European Law 2003, 79 (93); so im Ergebnis auch Balbinot, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 45, 76, 83 ff., die jedoch aus Gründen der Beweislastverteilung im Regelfall zunächst auf das „äußere“, formale System der Besteuerung abstellt, um einen etwaigen Ausnahmeharakter der inkriminierten Maßnahme zu identifizieren. Dessen Verdacht könne sodann durch einen Abgleich mit dem „inneren System“ wieder revidiert werden.

556 Balbinot, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 86; Schön, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (32); Jansen, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht (2003), S. 62 ff. Zweifelnd diesbezüglich äußert sich Jozipović, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 163 ff., der jedenfalls bei Orientierung am Zweck der Steuer die Gefahr einer Zirkelschlüssigkeit problematisiert, da nicht klar sei, ob eben jener Zweck lediglich Resultat der Umsetzung der Maßnahme sei oder ob die Umsetzung tatsächlich im Einklang mit dem Zweck der Steuer vorgenommen werden müsse; in diese Richtung ebenso Lyal, Fordham Int. Law J. 2015, 1017 (1039). Grundlegend a. A. ist Sutter, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 107 ff., der nicht davon ausgeht, dass die Logik des Steuersystems auf bestimmte Grundprinzipien zurückzuführen sei, sondern es vielmehr auf eine „innere Stimmigkeit“ des vom Gesetzgeber eingeführten Systems ankomme. Eine Orientierung an den Grundprinzipien lehnen ebenfalls Ismer/Karch, IStR 2014, 130 (134) ab, welche eine solche Vorgehensweise als „global-deduktiv“ bezeichnen und demgegenüber eine „kleinräumig-induktive“ Methodik zur Bestimmung der Regelbesteuerung vorziehen.

557 Grundlegend dazu Schön, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (32 ff.); ebenso etwa Jozipović, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 162 ff.; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 167 f.

zip⁵⁵⁸ zu rekurrieren sein, während bei steuerlichen Lenkungsnormen der steuerliche extrinsische Lenkungszweck der Systembildung vorangehe und damit das hinter der Maßnahme stehende maßgebliche Prinzip entscheidend präge^{559,560}. Aufbauend auf diesem vorherrschenden Leitgedanken gestaltet sich das Verständnis hinsichtlich der dem Referenzsystem zugrunde zu legenden Prinzipien jedoch mehr oder minder ausdifferenziert und reicht von jener beschriebenen skizzenhaften Unterscheidung in lediglich zwei systemtragende Fundamentalprinzipien bis hin zur minutiösen Formulierung und Anerkennung maßgeblicher Unterprinzipien und Subsysteme.⁵⁶¹

558 Eine „starke[n] Verdacht der Systemwidrigkeit“ bei Verstößen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip hegt etwa *Jaeger*, *Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben* (2006), S. 218 ff. Kritisch im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip als relevanter Faktor im beihilferechtlichen Kontext äußert sich *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht* (2009), S. 28. Die rechtspolitische Sinnhaftigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht grundsätzlich anzweifelnd *Gassner/Lang*, ÖStZ 2000, 643 ff.

559 EuGH, Urteil v. 29. April 2004 – *Niederlande/Kommission* – Rs. C-159/01, ECLI:EU:C:2004:246 (Rn. 42 ff.); EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2008 – *British Aggregates* – Rs. C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757 (Rn. 82 ff.); zu beiden Urteilen *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge* (2010), 21 (34 f.); darüber hinaus auch EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 52); auch das EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 63) prüft die in Frage stehende Maßnahme anhand des Zwecks der eingeführten Steuer; *Temple Lang*, E.L. Rev. 2015, 763 (765); *Jozipović*, *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht* (2018), S. 163 m. w. N.; a. A. *Kube*, in: *Becker/Schön* (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb* (2005), 99 (114 f.).

560 Grundlegend dazu *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge* (2010), 21 (32 ff.), der in diesem Zusammenhang auch die Integration lenkungsintentionierter Steuernormen in Fiskalzwecksteuern problematisiert und in dieser Konstellation eine vorteilsbegründende Abweichung vom maßgeblichen Fiskalzweck grundsätzlich bejaht, vgl. S. 34.

561 Beispiellos dogmatisch und feingliedrig geht etwa *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 86 ff. vor, die sich zu diesem Zwecke metaphysisch u. a. an den juristischen Systembegriffen von *Canaris*, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz* (1969), S. 11 ff. und *Lang*, *Systematisierung von Steuervergünstigungen* (1974) orientiert. Darauf aufbauend problematisiert sie auch die Systemrelevanz von sog. „Sekundärableitungen“ bzw. Unterprinzipien und spricht sich aufgrund der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität für ein diesbezüglich weites Verständnis im Rahmen des Beihilferechts aus, siehe S. 90 f. Da die Ausgestaltung der Steuersysteme nach Ausrichtung der Verträge den Mitgliedstaaten überlassen

Ist die Grundkonzeption der Regelbesteuerung anhand ihrer systemtragenden Prinzipien ausgemacht, hebe sich die in Frage stehende Maßnahme als Abweichung hiervon insofern ab, als diese mit den systembestimmenden Strukturprinzipien nicht in Einklang zu bringen sei. In concreto sei eine vorteilsbegründende Ausnahme gegeben, wenn die inkriminierte Maßnahme unmittelbar von einem systemtragenden Prinzip abweiche, eine Zuordnung der Maßnahme zu einem systemtragenden Prinzip gar nicht erst möglich sei⁵⁶² oder die Maßnahme ein systemtragendes Prinzip nicht folgerichtig umsetze.⁵⁶³ Stelle sich die Maßnahme dagegen als unmittelbarer Ausdruck eines systemtragenden Prinzips dar, das nicht notwendigerweise mit dem Fundamentalprinzip des Referenzsystems identisch sein müsse,⁵⁶⁴ liege keine Abweichung und damit auch kein der weiteren beihilferechtlichen Prüfung zu unterwerfender steuerlicher Vorteil vor.

Eine so verstandene Regel-Ausnahme-Prüfung, ausgerichtet primär an materiell-rechtlichen Aspekten eines steuerlichen Referenzsystems, integriert den von EuGH und Kommission üblicherweise erst auf dritter Stufe

ist, insistiert sie ferner, diese mitgliedstaatliche Einschätzungsprärogative bei der beihilferechtlichen Definition des Referenzsystems nicht einzuengen. Zu wählen sei daher zuvorderst eine Betrachtungsweise, die sich jeglicher Vorstellungen einer „guten“ oder „vorzugswürdigen“, „europafreundlichen“ oder „ökonomischen“ – schlicht jeder inhaltlichen – Wertung enthalten muss, S. 89 f. *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 166 dagegen vollzieht im Rahmen von Fiskalzwecknormen anhand des Leistungsfähigkeitsprinzip die Feingliederung eher technisch als dogmatisch und sieht die gesetzliche Anknüpfung an bestimmte Leistungsfähigkeitsindikatoren als systembildend an.

562 In diesem Fall träte die vorteilsbegründende Abweichung von der Referenzbesteuerung sicherlich am deutlichsten hervor, allerdings ist ein solcher Fall in der Praxis wohl selten denkbar, siehe *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 97 f.

563 Insgesamt auch zu etwaigen Folgeproblemen dieser Fallgruppen einer vorteilsbegründenden Abweichung ausführlich *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 97 ff. Eine regelmäßig a. A. vertreten an dieser Stelle EuGH und Kommission, die die Abweichung vom Referenzsystem auf Grundlage einer gleichheitsrechtlichen Prüfung beurteilen. Hierzu sogleich unter Kapitel 4, B. I. 2. b. bb. (1).

564 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 98 f. zu denken wäre hier bspw. an technische, generalisierende, typisierende oder pauschalierende Prinzipien wie etwa das Praktikabilitätsprinzip oder das Periodizitätsprinzip, das Nettoprinzip und weitere (Unter)Prinzipien. *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts (2018), 7 (23) sehen in der beihilferechtlichen Akzeptanz solcher vom Fundamentalprinzip abweichenden Prinzipien eine sog. „innere Rechtfertigung“, die wesentliches Charakteristikum des Systemimmanenztests sei.

der Selektivitätsprüfung⁵⁶⁵ vorgenommenen Systemimmanenztest in Form der „Rechtfertigung der Maßnahme durch die Natur und den inneren Aufbau des Systems“⁵⁶⁶ notwendigerweise bereits in die Vorteilsprüfung.⁵⁶⁷

-
- 565 EuGH und Kommission messen dem beihilferechtlichen Vorteil regelmäßig keine eigenständige Bedeutung bei und unterwerfen die relative Ebene des Beihilfeverbots gänzlich dem Tatbestandsmerkmal der Selektivität. Diese Vorgehensweise führt zu einer dichten, regelmäßig dreistufigen Prüfung des Selektivitätsmerkmals: (1.) Bestimmung eines rechtlichen Bezugssystems, (2.) Abweichung von diesem System insofern, als die Maßnahme zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich unter Berücksichtigung der systemimmanenten Normziele in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden, (3.) Rechtfertigung der Abweichung aufgrund der Natur oder des allgemeinen Aufbaus des (Bezugs-)Systems, siehe exemplarisch EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 48 ff.); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128).
- 566 EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (Rn. 44); EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Kommission/World Duty Free Group* – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 (Rn. 58); EuGH, Urteil v. 29. April 2004 – *Niederlande/Kommission* – Rs. C-159/01, ECLI:EU:C:2004:246 (Rn. 42 f.); EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 64 f.); EuGH, Urteil v. 29. März 2012 – *3M Italia* – Rs. C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184 (Rn. 40); Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/c 348/03), ABl. EU C (1998) 384/3 (Rn. 12); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128). Trotz der insofern irreführenden Bezeichnung als „Rechtfertigung“ handelt es sich bei diesem Systemimmanenztest mangels eigentlicher Interessenabwägung um ein Element der Tatbestands- und nicht der Rechtfertigungsebene, siehe *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006), S. 189 f.
- 567 Nach dieser Ansicht könne daher nicht von einer substantiellen Unterscheidung zwischen der Regel-Ausnahme-Prüfung und dem Systemimmanenztest ausgegangen werden, da beide letztlich auf dieselben Parameter rekurren. Vielmehr sei in der begrifflichen Differenzierung beider Prüfschritte lediglich der Versuch einer sachgerechten Zuweisung der Darlegungs- und Beweislast zu erkennen, siehe *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (30); ebenso *Marquart*, IStR 2011, 445 (449, Fn. 52). Zu der dogmatisch insofern problematischen „Splittung“ der Darlegungs- und Beweislast innerhalb ein und desselben Tatbestandsmerkmals des Vorteils siehe *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 77 ff.

Dies erscheint im Hinblick auf die bislang künstliche Trennung⁵⁶⁸ beider Prüfungsschritte stringent, da die materiell-rechtlichen Parameter zur Festlegung des steuerlichen Referenzsystems denkllogischerweise auch dessen Natur und inneren Aufbau determinieren.⁵⁶⁹

Ungeachtet der teils kontroversen Auffassungen im Hinblick auf die Einzelheiten der Bestimmung des beihilferechtlich adäquaten Regel-Ausnahme-Verhältnisses, rückt jedenfalls die Auffassung, die Begünstigung in der systemfremden Abweichung von einem materiell-rechtlich zu bestimmenden Referenzsystem zu sehen, die Vorteilsprüfung in die Nähe einer Kohärenzprüfung.⁵⁷⁰ Dieser Sichtweise kommt insofern entscheidendes Gewicht auch im Hinblick auf die Charakteristik des Beihilfeverbots als Ganzes zu, als dieses sich für den Mitgliedstaat als dessen Adressat primär als eine Art Folgerichtigkeitsgebot erweist.⁵⁷¹

bb. Selektivität

Schon bei marginaler Beschäftigung mit dem Beihilferecht wird die allgegenwärtige Präsenz und Diskussion des Tatbestandsmerkmals der Selektivität offenbar. Diese Fokussierung ist unter anderem dem Umstand ge-

568 *López López*, EStAL 2010, 807 (817); *Linn*, IStR 2008, 601 (604); *Rubini*, The Definition of Subsidy and State Aid (2009), S. 289; a. A. *Kühling*, EWS 2013, 113 (115 m. w. N.), der betont, dass die beihilferechtlichen Tatbestandsmerkmale der Bestimmtheit und der Begünstigung im Rahmen steuerlicher Beihilfen besonders eng aufeinander bezogen seien.

569 *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (30); *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006), S. 231 f.; so zu verstehen auch *Aldestam*, EC State aid rules applied to taxes (2005), S. 202 f.

570 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 166; *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (32); siehe auch *Kube*, in: *Becker/Schön* (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb (2005), 99 (110 f.); *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 120 ff.; *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 164.

571 *Schön*, EuR 2001, 341 (357 f.); *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 94; *Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht (2003), S. 82; *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 118 ff. Grundlegend zum Folgerichtigkeitsgebot im Steuerrecht *Mellinghoff*, Ubg 2012, 369 (370 ff.).

schuldet, dass EuGH und Kommission die bereits umrissene Problematik der beihilferechtlich relevanten Relativität⁵⁷² abstrakt-genereller fiskalischer Maßnahmen weitgehend unter diesem Schlagwort abhandeln⁵⁷³ und der wissenschaftliche Diskurs zumindest hinsichtlich des Prüfungsaufbaus dessen Beispiel zum Großteil folgt⁵⁷⁴. Aufgrund der so verursachten Kumulation und Verquickung der rechtlichen und tatsächlichen Relativität der Maßnahme innerhalb ein und desselben Tatbestandsmerkmals erweist sich die Selektivität als ein hochgradig volatiles, kaum dekodiertes Beihilfekriterium.⁵⁷⁵

Dieser zu Intransparenzen führenden Überfrachtung des Selektivitätskriteriums unter Bezugnahme auf ein steuerliches Referenzsystem wird

572 Siehe Kapitel 4, B. I. 2. a.

573 Die nach der hier vertretenen Auffassung im Rahmen des Vorteils vorzunehmende Identifikation eines Referenzsystems erfolgt in der Beihilfepraxis der Kommission und der Rechtsprechung des EuGH erst im Rahmen des Selektivitätskriteriums. So gesehen dient die beihilferechtliche Selektivität als Überbegriff einer dreistufigen Prüfung: (1.) Bestimmung eines rechtlichen Bezugssystems, (2.) Abweichung von diesem System insofern, als die Maßnahme zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich unter Berücksichtigung der systemimmanenten Normziele in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden. Ist eine derartige Abweichung vom Bezugssystem zu bejahen, gilt die Maßnahme als *prima facie* bzw. *a priori* selektiv und kann vom Beihilfeverdacht lediglich noch durch eine (3.) Rechtfertigung aufgrund der Natur oder des allgemeinen Aufbaus des (Bezugs-)Systems befreit werden, siehe bspw. EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 48 ff.); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128).

574 U. a. etwa *Monsenego*, *Selectivity in State Aid Law* (2018), S. 21 ff.; ebenso *Sutter*, *Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen* (2005), S. 80 f., 94 ff.; *Musil*, FR 2014, 935 (954 ff.); *Bartosch*, *EuZW* 2010, 12 ff.; *Quigley*, *European State Aid Law and Policy* (2022), 140 ff.; *Ismer/Karch*, *ISTR* 2014, 130 (130 ff.); *Rossi-Maccanico*, *EC Tax Rev.* 2013, 19 (20). Kritisch jedoch *Heidenhain*, in: *Grunewald/Westermann* (Hrsg.), *FS Maier-Reimer* (2010), 189 ff.; *Cordewener*, *EC Tax Rev.* 2012, 288 ff.

575 Siehe treffend die Metapher *Bartoschs*, *BB* 2016, 855 (855), der die Prüfung der materiellen Selektivität mit einer Meeresqualle vergleicht, die dem Greifenden stets entgleite; ähnlich *Soltész*, *EuZW* 2018, 305 (306), der vom schwierigen Unterfangen spricht „den Pudding an die Wand zu nageln“. An die Seite dieser technischen Schwierigkeiten treten zudem die Auswirkungen einer außergewöhnlich extensiven gerichtlichen Auslegungspraxis des Selektivitätsmerkmals, die im Wesentlichen auf rechtspolitische Erwägungen zurückzuführen ist. Zur extensiven Anwendung des beihilferechtlichen Tatbestands auf steuerliche Maßnahmen, siehe *Nicolaidis*, *WC* 2004, 365 (368 ff.).

durch den hier dargestellten Aufbau des *derogation approach* vorgebeugt, indem die Prüfung einer beihilferechtlich relevanten Abweichung von einem steuerlichen Referenzsystem zur Gänze auf die Ebene des vorge-schalteten Vorteilsmerkmals verlagert wird. Innerhalb der Selektivität ist aufbauend darauf lediglich eine Abgrenzung dahingehend vorzunehmen, ob der identifizierte Steuervorteil durch eine allgemeine oder durch eine tatsächlich selektive, nämlich bestimmte Unternehmen begünstigende und daher beihilferechtlich relevante Maßnahme vermittelt wird. Aufgabe des Selektivitätskriteriums ist es so gesehen, echte Beihilfen vor dem Hinter-grund allgemeiner wirtschaftspolitischer Maßnahmen abzuheben.⁵⁷⁶ Die Identifikation dieser *Bestimmtheit* einer Maßnahme trifft im Bereich abstrakt-genereller Steuermaßnahmen jedoch auf die Schwierigkeit, dass deren Anwendung regelmäßig an die Erfüllung vergleichsweise allgemeiner Kriterien geknüpft ist.⁵⁷⁷ Dies lässt die Bejahung des Selektivitätskriteriums daher zunächst kontraintuitiv erscheinen, weil es häufig an geeigneten Selektivitätsindikatoren zu mangeln scheint. Des Weiteren kann sich die beihilferechtliche Bestimmtheit einer Maßnahme nach derzeitiger Beihilfe-praxis an vielgestaltigen Parametern ausrichten, die materieller⁵⁷⁸, territo-

576 *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 205, 209; *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 AEUV, Rn. 82; Schlussanträge GA *Saugmandsgaard Øe* v. 19. Sep-tember 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:741 (Rn. 7).

577 Vgl. *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 144; *Roth*, in: Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb (2005), 119 (123 f.); *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 33; *Linn*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 568.

578 Im Rahmen der materiellen Selektivität wird die Bestimmtheit einer Maßnahme anhand spezifischer inhaltlicher Merkmale der begünstigten Unternehmen herausge-stellt (z. B. Größe oder Wirtschaftssparte bzw. -sektor). Diese im fiskalischen Kon-text wohl häufigste Ausprägung der Selektivität weist aufgrund der vielgestaltigen Anknüpfungskriterien eine hohe Komplexität auf, *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bun-gerberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 217 f.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

riales⁵⁷⁹ und/oder temporaler⁵⁸⁰ Natur sein können.⁵⁸¹ Wenngleich sich im fiskalischen Bereich die Betrachtung meist auf die materielle Selektivität konzentriert, erhöht diese mehrdimensionale Ausrichtung des Tatbestandsmerkmals dessen Komplexität zusätzlich. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die konsequente Verfolgung einer wirkungsdoktrinierten Auslegung des Beihilferechts eine an der Wirkweise orientierte und damit zwangsläufig weite Interpretation des Selektivitätsmerkmals erfordert. Insofern muss das Selektivitätskriterium notwendigerweise auch solche Maßnahmen erfassen, die zwar nicht tatbestandlich – das heißt *de jure*⁵⁸² – zwischen bestimmten Unternehmen beziehungsweise Produkten differenzieren, deren begünstigende Wirkung sich jedoch faktisch – das heißt *de facto* – lediglich auf im beihilferechtlichen Sinne bestimmte Unternehmen oder Produkte erstreckt.⁵⁸³

579 Von einer territorialen Selektivität ist auszugehen, wenn sich der Anwendungsbereich der begünstigenden Maßnahme auf Unternehmen begrenzt, die in einem bestimmten Gebiet ansässig oder tätig sind, *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht* (2013), Kapitel 1, Rn. 216. Zwischen materieller und territorialer Selektivität besteht häufig ein schwer auflösbarer Konnex, *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEU* (2018), Art. 107 AEUV Rn. 83. Die insofern territoriale Bestimmtheit einer Maßnahme hat nach der hier dargestellten Auffassung ggf. bereits Auswirkungen auf die Festlegung des Referenzsystems.

580 Die Maßnahme kann insofern bereits dann als selektiv eingestuft werden, wenn aufgrund einer zeitlichen Begrenzung der Inanspruchnahme eine begünstigende Maßnahme nur bestimmten Unternehmen zugutekommt, so *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEU* (2018), Art. 107 AEUV, Rn. 83.

581 Zu dieser Mehrdimensionalität des Selektivitätsbegriffs insgesamt *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht* (2013), Kapitel 1, Rn. 215 ff.; *Kube*, in: Becker/Schön (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb* (2005), 99 (103).

582 „Eine *De-jure*-Selektivität ergibt sich nach Ansicht der Kommission unmittelbar aus den rechtlichen Kriterien für die Gewährung einer Maßnahme, die förmlich – *d.h. tatbestandlich* – [Anm. der Verfasserin] bestimmten Unternehmen vorbehalten ist.“; siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABL EU C (2016) 262/1 (Rn. 121) mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 52); EuGH, Urteil v. 24. November 2011 – *Italien/Kommission* – Rs. C-458/09 P, ECLI:EU:C:2011:769 (Rn. 59 f.); EuGH, Urteil v. 22. Juni 2006 – *Belgien und Forum 187/Kommission* – verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (Rn. 122); EuG, Urteil v. 4. Februar 2016 – *Heitkamp Bauholding/Kommission* – Rs. T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60 (Rn. 129 ff.).

583 „Eine *De-facto*-Selektivität kann festgestellt werden, wenn die förmlichen Kriterien für die Anwendung der Maßnahme zwar allgemein und objektiv formuliert sind, die

Unter all diesen Prämissen stellt sich die schwierige Frage, mittels welcher Vorgehensweise und nach welchen Kriterien eine sachgerechte Abgrenzung zwischen allgemein und selektiv gewährten Steuervorteilen sinnvollerweise erfolgen kann.

Zunächst lässt sich postulieren, dass die Prüfung der Selektivität im Gegensatz zur Vorteilsprüfung nach der hier dargestellten Auffassung jedenfalls auf die tatsächliche statt eine rechtliche Relation abstellt, denn sie fragt in erster Linie nach den tatsächlichen Merkmalen, durch welche sich die potentiell begünstigte Gruppe von einer beihilferechtlich indifferenten Allgemeinheit abhebt und derentwegen die Maßnahme insofern eine subventionierende Wirkung entfaltet.⁵⁸⁴ Darüber hinaus ist eine einheitliche Definition des Selektivitätsbegriffes und darauf aufbauend eine strukturier-

Maßnahme aber so ausgestaltet ist, dass ihre Auswirkungen eine bestimmte Gruppe von Unternehmen [...] erheblich begünstigen. Sie kann sich auch aus von den Mitgliedstaaten auferlegten Bedingungen und Hindernissen ergeben, die bestimmte Unternehmen davon abhalten, die Maßnahme in Anspruch zu nehmen.“ siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 121 f.); in diese Richtung auch EuGH, Urteil v. 14. Juli 1983 – *Kommission/Italien* – Rs. 203/82, ECLI:EU:C:1983:218; EuGH, Urteil v. 15. Dezember 2005 – *Italien/Kommission* – Rs. C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768 (Rn. 92); EuG, Urteil v. 6. März 2002 – *Diputación Foral de Álava/Kommission* – verb. Rs. T-92/00 und T-103/00, ECLI:EU:T:2002:61 (Rn. 39); EuGH, Urteil v. 24. November 2011 – *Italien/Kommission* – Rs. C-458/09 P, ECLI:EU:C:2011:769 (Rn. 59 f.); ebenso *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.26.; *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 20 f.; *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (39 f.), der in diesem Zusammenhang von „verdeckter“ Selektivität spricht.

584 Mit Betonung, dass es auf die beihilferechtliche Wirkung der Maßnahme ankomme, etwa EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Rn. 26/28); EuGH, Urteil v. 13. Februar 2003 – *Spanien/Kommission* – Rs. C-409/00, ECLI:EU:C:2003:92 (Rn. 46 f.); *Jozipović*, *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht* (2018), S. 194 weist darauf hin, dass im Rahmen der Selektivitätsprüfung eine „wirkliche und keine hypothetische Vergleichspaarbildung“ vorzunehmen sei. An anderer Stelle legt er den Fokus hinsichtlich der Vorteilsprüfung in Form der Feststellung einer Abweichung von einem steuerlichen Bezugssystem auf eine „staatlich-objektive Perspektive“, während im Rahmen der Selektivität eine „subjektive Perspektive der konkurrierenden Unternehmer“ einzunehmen sei, S. 209 f. Ähnlich auch *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 64 m.w.N, die darauf abstellt, dass es im Rahmen der Selektivität um die Eingrenzung der Zahl der Begünstigung und daher um die Definition des *Adressatenkreises* der Maßnahme gehe.

te Prüfung des Tatbestandsmerkmals allerdings schwer zu vollziehen.⁵⁸⁵ Während EuGH und Kommission, wie sich zeigen wird, hierfür im Wesentlichen auf eine (1) Vergleichbarkeitsprüfung rekurrieren, wählen Teile der Literatur einen Ansatz, der allein die (2) Abgrenzbarkeit beziehungsweise Homogenität der begünstigten Unternehmen in den Fokus nimmt.⁵⁸⁶ Beide Ansätze sollen im Folgenden in der gebotenen Kürze eine Darstellung erfahren.

(1) EuGH und Kommission: Vergleichbarkeitsprüfung

Auf zweiter Stufe der von EuGH und Kommission präferierten dreistufigen Selektivitätsprüfung stellt sich nach Ermittlung des steuerlichen Bezugssystems und vor einer möglichen Rechtfertigung der Maßnahme aufgrund der Natur und des inneren Aufbaus dieses Systems⁵⁸⁷ regelmäßig die Frage, ob die inkriminierte Maßnahme insofern eine Abweichung von eben jenem Referenzsystem darstellt, „als sie zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich *unter Berücksichtigung der systemimmanenten Ziele* in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden“.⁵⁸⁸ Der Sache nach

585 Jozipović, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 209.

586 Die kontrovers geführte Diskussion zum beihilferechtlichen Selektivitätskriterium im Hinblick auf abstrakt-generelle (steuerliche) Maßnahmen brachte darüber hinaus eine Fülle weiterer Strömungen hervor, die sich teilweise jedoch nur in Nuancen voneinander unterscheiden und die an dieser Stelle keine nähere Betrachtung erfahren sollen. Weiterführend zum Meinungsstand insgesamt siehe etwa Literaturverweis bei *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), S. 377 ff.

587 Dieser als „Systemimmanenztest“ bezeichnete Prüfschritt findet bei einer materiell-rechtlichen Definition des Bezugssystems bereits auf Ebene des Vorteils Berücksichtigung, siehe Kapitel 4, B. I. 2. b. aa.

588 Angedeutet bereits im EuGH, Urteil v. 17. Juni 1999 – *Belgien/Kommission (Maribel)* – Rs. C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311 (Rn. 28 ff.); st. Rspr. jedenfalls seit EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 41); u. a. EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Kommission/Niederlande* – Rs. C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551 (Rn. 62); EuGH, Urteil v. 3. März 2005 – *Heiser* – Rs. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 (Rn. 40); EuGH, Urteil v. 22. Juni 2006 – *Belgien und Forum 187/Kommission* – verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (Rn. 119); EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 54); EuGH, Urteil v. 11. September 2008 – *Unión General de Trabajadores de la Rioja* – verb. Rs. C-428/06 bis C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488 (Rn. 46); EuGH, Urteil v. 29. April 2004 – *GIL Insurance u. a.* – Rs. C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252 (Rn. 68); Bekanntmachung der Kommission

stellt sich dieses Kernstück der vom EuGH vorgenommenen (materiellen) Selektivitätsprüfung⁵⁸⁹ daher als eine Gleichheitsprüfung dar,⁵⁹⁰ indem untersucht wird, ob im Hinblick auf das systemimmanente Ziel des Bezugssystems wesentlich Gleiches ungleich oder wesentlich Ungleiches gleich behandelt wird.⁵⁹¹ In diesen methodologischen Aspekten unterscheidet sich die Vorgehensweise der beiden EU-Organe im Wesentlichen nicht von jener der Verfechter einer insgesamt gleichheitsrechtlich betonten Sichtweise auf das Beihilferecht, welche im nächsten Abschnitt Erläuterung erfahren soll und auf den daher für diesbezüglich weitere Einzelheiten verwiesen sei. Gleiches gilt für die sich an die Feststellung einer Ungleichbehandlung anschließende Systemimmanenzprüfung.

Bemerkenswert ist jedoch, dass EuGH und Kommission die gleichheitsrechtliche Prüfung im Hinblick auf die Feststellung einer beihilferechtlich relevanten Ungleichbehandlung in ständiger Praxis sehr global und oberflächlich vornehmen. So pflegen beide EU-Organe ein außerordentlich weites und kaum konturiertes Verständnis sowohl im Hinblick auf die Begrifflichkeit der „bestimmten Unternehmen“ als begünstigte Adressaten-

zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128, 135 f.). Dieser Ansatz lehnt sich an die Prüfung direkter Subventionen an, *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 107. Zu dieser „*comparability analysis*“ ausführlich *Monsenego*, *Selectivity in State Aid Law* (2018), S. 75 ff.

589 Die Kommission spricht in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128) vom „zentralen Element“ der Selektivitätsprüfung.

590 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 21 f. spricht von der Anwendung einer „Vergleichbarkeitsformel“; *Kube*, *EuR* 2004, 230 (237 f.); *Blumenberg/Kring*, *Europäisches Beihilferecht und Besteuerung*, *IFSt-Schrift* Nr. 473 (2011), S. 20; *Jozipović*, *Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht* (2018), S. 204 sprechen gar von einer „gleichheitsrechtlichen Prüfung“.

591 Jedenfalls hinsichtlich der Diskriminierung im Rahmen der Grundfreiheiten formuliert der EuGH das darin angelegte Gleichheitsgebot ganz ähnlich, indem er postuliert, dass „nach ständiger Rechtsprechung eine Diskriminierung nur darin bestehen kann, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.“; EuGH, Urteil v. 14. Februar 1995 – *Finanzamt Köln-Altstadt/Schumaker* – Rs. C-279/93, *ECLI:EU:C:1995:31* (Rn. 30). Zwar mangelt es bislang an einer ähnlichen Formulierung des EuGH im Kontext der beihilferechtlichen Prüfung, jedoch prüft der Gerichtshof jedenfalls der Sache nach auf zweiter Stufe seiner Selektivitätsprüfung die bekannten Elemente eines Gleichheitssatzes.

gruppe⁵⁹² als auch in Bezug auf die Bildung der Vergleichsgruppe, wodurch sich die so durchgeführte Selektivitätsprüfung kaum zur Einengung des Beihilfetatbestands eignet. Nahezu jede Steuervorteile gewährende Maßnahme, die nicht *allen* Marktteilnehmern einer Rechtsordnung zugänglich ist, sieht sich daher momentan dem Vorwurf der beihilferechtlichen Selektivität ausgesetzt.⁵⁹³

(2) Teile der Literatur: Homogenitätsprüfung

Daneben finden sich innerhalb der Literatur Tendenzen, die Selektivität einer Maßnahme allein anhand einer sogenannten Abgrenzbarkeits- beziehungsweise

592 Die Notwendigkeit der Bestimmbarkeit der begünstigten Gruppe scheint durch ein kontrovers diskutiertes Urteil des EuGH sogar gänzlich in Frage gestellt, da darin postuliert wird, „dass eine steuerliche Maßnahme, die nur die Unternehmen begünstigt, die die von ihr erfassten Transaktionen durchführen, und nicht die Unternehmen derselben Branche, die diese Transaktionen nicht durchführen, selektiv sein kann, ohne dass geprüft werden muss, ob diese Maßnahme große Unternehmen stärker begünstigt.“, EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Kommission/World Duty Free Group* – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 (Rn. 88). Diesbezüglich sehr kritisch etwa *Ellenrieder*, IStR 2018, 480 ff.; *Schnitger*, IStR 2017, 77 (86) sieht in dem Urteil lediglich eine Klarstellung dahingehend, dass die Bestimmung der begünstigten Gruppe nur im Rahmen einer *de facto* selektiv wirkenden Maßnahme vorzunehmen, im Rahmen der *De-jure*-Selektivität allerdings entbehrlich sei. Der Gefahr einer insofern unreflektierten Verallgemeinerung dieser Passage ebenso entgegnet *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (359 f.), die zu Recht darauf hinweist, dass der EuGH keinem Gesetzgeber gleichkomme und dessen Urteile stets im Kontext des dahinterstehenden Sachverhalts zu lesen seien. Zu den Schwierigkeiten judikativer Systembildung insofern auch auf Kapitel 2, A.

593 Bspw. EuGH, Urteil v. 10. Januar 2006 – *Cassa di Rapsarmio di Firenze u. a.* – Rs. C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8 (Rn. 135); EuGH, Urteil v. 15. Juni 2006 – *Air Liquide Industries Belgium* – verb. Rs. C-393/04 und C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403 (Rn. 31); sehr deutlich Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 118), in der es heißt „Eine Maßnahme kann weder aufgrund der großen Zahl der begünstigten Unternehmen [...] noch aufgrund der Verschiedenartigkeit [...] der Wirtschaftszweige, zu denen diese Unternehmen gehören, als eine allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme angesehen werden, wenn sie nicht *allen* Wirtschaftszweigen zugutekommt“ [*Hervorhebungen durch die Verfasserin*]. Sehr kritisch dahingehend mit Beispielen etwa *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (40 f.); dies ebenso als Problem ansehend *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 147 ff.; *Kurcz/Vallindas*, CML Rev. 2008, 159 (165 ff.).

hungsweise Homogenitätsprüfung hinsichtlich des begünstigten Adressatenkreises vornehmen zu wollen.⁵⁹⁴ Der Ansatz rührt vornehmlich aus der Kritik an eben jenem uferlosen Verständnis des EuGH und der Kommission hinsichtlich der „bestimmten Unternehmen“ und plädiert insofern für eine inhaltliche Einengung dieser Begrifflichkeit, die – in Kombination mit einer Vorteilsbestimmung mittels einer materiell-rechtlichen Regel-Ausnahme-Prüfung – sodann ein gleichheitsrechtliches Vorgehen auf Ebene der Selektivität obsolet mache.⁵⁹⁵ Methodisch gesehen zeichnet sich eine solche Sichtweise auf das Selektivitätskriterium dadurch aus, dass eine mehr oder minder große Gruppe von Normbegünstigten qua persona anhand bestimmter Eigenschaften identifiziert werden können muss, um das Selektivitätsmerkmal für einschlägig zu erachten.⁵⁹⁶ Anhand welcher exakter Parameter eine beihilferechtlich „bestimmte“ Unterscheidung hinsichtlich des Adressatenkreises von einer im Lichte des Art. 107 Abs. 1 AEUV irrelevanten Differenzierung zu unterscheiden sei, wird darüber hinaus jedoch selten konkret beurteilt.⁵⁹⁷ Diesbezüglich explizitere Abhandlung treffen

594 So etwa *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (41); *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 107; so zu verstehen auch *Aldestam*, EC State aid rules applied to taxes (2005), S. 83 f. Zur Individualisierbarkeit des Begünstigten als Bestandteil des Beihilfebegriffs auch *Koschyk*, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag (1999), S. 39.

595 Die im Rahmen einer materiell-rechtlich ausgerichteten Vorteilsprüfung durchgeführte Folgerichtigkeitsprüfung bestehe nämlich gerade aus einer Untersuchung der Vergleichbarkeit von Sachverhalten im Hinblick auf das zugrunde liegende Prinzip, *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 61; ähnlich *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.32, der postuliert, dass bei einem solchen Prüfungsaufbau eine gesonderte Vergleichbarkeitsprüfung neben der Bestimmung des Vorteilscharakters der Steuerentlastung redundant sei. Im Ergebnis so auch *Szudoczky*, The Sources of EU Law and Their Relationships (2014), S. 505 ff.; dies andeutend Schlussanträge GA *Léger* v. 26. Juni 2003 – *Belgien und Forum 187/Kommission* – verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89 (Rn. 293).

596 *Schön*, ZHR 2019, 393 (398), der ein solches Vorgehen bis zum *Gibraltar*-Urteil auch beim EuGH zu beobachten glaubt.

597 Zumeist erschöpfen sich die Aussagen in der insofern zirkelschlüssigen Feststellung, dass auf bestimmte Kriterien abzustellen sei, welche die begünstigten Unternehmen erfüllen oder dass die begünstigte Gruppe hinsichtlich bestimmter bzw. gemeinsamer Merkmale homogen sein müsse, siehe etwa *Sutter*, in: Gassner u. a. (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005), 83 (87); *Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht (2003), S. 118 ff.; *Bär-Bouysyère*, in: Schwarze u. a. (Hrsg.), EU-Kommentar (2019), Art. 107 AEUV, Rn. 13.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

sich zumeist in der Übereinkunft darüber, dass – bezugnehmend auf das Telos des Art. 107 Abs. 1 AEUV – jedenfalls auf eine „wettbewerbsrelevante“ Differenzierung abzustellen sei.⁵⁹⁸ Aufgrund der teils erheblichen Auslegungsbedürftigkeit der so in Betracht zu ziehenden Bestimmtheitsmerkmale der Differenzierung kommt einer gründlichen Bewertung des konkreten Einzelfalls innerhalb dieses Ansatzes jedoch unvermeidlich entscheidendes Gewicht zu.⁵⁹⁹

c. Art. 107 Abs. 1 AEUV als Verbot sachgrundloser Differenzierung – *Comparison Approach*⁶⁰⁰

Von dem Verständnis, den relativen Charakter einer verbotenen Beihilfe in erster Linie in einer selektiv wirkenden Abweichung von einer Regelbesteuerung zu sehen, ist ein Ansatz dogmatisch grundlegend zu unterscheiden, der das Beihilferecht primär als Verbot der sachgrundlosen Differenzierung, das heißt als ein Gleichbehandlungsgebot, begreift und dem Beihilfetatbestand somit eine an einer klassischen Gleichheitsprüfung ausgerichtete Struktur zuschreibt.

Rossi-Maccanico, EStAL 2004, 229 (241) spricht davon, dass die Begünstigten „somehow linked“ sein müssen; *Bacon*, YEL 1997, 269 (293) sieht es ebenso lediglich als erforderlich an, dass „undertakings which have particular characteristics“ begünstigt werden.

598 So explizit *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (41), der ohne weitere Begründung eine wettbewerbsrelevante Differenzierung etwa aufgrund der Rechtsform oder der Größe der Unternehmen verneint, diese hinsichtlich der Art der Leistung, der Regionalität oder der Exportorientierung dagegen bejaht; in diese Richtung auch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 109, die für eine „tätigkeitsbezogene“ Abgrenzung der begünstigten Gruppen plädiert; ähnlich auch *Sutter*, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 89, der auf „wettbewerbsrelevante Einzelmerkmale“ abstellt; auch bereits *Hoischen*, Die Beihilferegelung in Artikel 92 EWGV (1989), S. 34 ff., der eine Differenzierung aufgrund berufs- bzw. branchenspezifischer Merkmale als entscheidend ansieht.

599 Dies begrüßend *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 108, die es aufgrund der Vielzahl und Diversität der möglichen Konstellation ohnehin nicht für sinnvoll erachtet, abstrakte Kriterien zu definieren, die für die Abgrenzung heranzuziehen seien.

600 In der internationalen Literatur wird dieser gleichheitsrechtliche Ansatz häufig als *comparison approach* bezeichnet, siehe etwa *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (359 ff.).

Obwohl der EuGH, dessen Generalanwälte und die Kommission in der Regel die Abweichung von einem steuerlichen Bezugssystem verlangen, verzichteten sie in einigen Entscheidungen⁶⁰¹ jedenfalls im Hinblick auf ihr tatsächliches Vorgehen gänzlich auf die Bestimmung dieses Referenzsystems und leisteten diesem zweiten Ansatz hierdurch ebenso Vorschub wie per se durch die Verfestigung und verstärkte Gewichtung der gleichheitsrechtlichen Prüfung auf Ebene der Selektivität.⁶⁰² Bekräftigt durch diese Praxis und insbesondere geleitet von Praktikabilitäts Erwägungen streiten namhafte Stimmen der Literatur⁶⁰³ – allen voran Lang⁶⁰⁴ – für eine vollumfängliche Abkehr vom Erfordernis eines rechtlichen Regel-Ausnahme-Verhältnisses als Marker einer von Art. 107 Abs. 1 AEUV verbotenen fiskali-

601 So wohl bereits Schlussanträge GA *Cosmas* v. 13. Mai 1997 – *Tiercé Ladbroke/Kommission* – Rs. C-353/95 P, ECLI:EU:C:1997:233 (Rn. 30, 36); daran angelehnt EuGH, Urteil v. 9. Dezember 1997 – *Tiercé Ladbroke/Kommission* – Rs. C-353/95 P, ECLI:EU:C:1997:596 (Rn. 33); expliziter Verzicht auf die Bestimmung eines Regel-Ausnahmeverhältnisses aber einmalig im EuGH, Urteil v. 15. November 2011 – *Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich* – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732 (Rn. 91, 100 f.); in der Tendenz auch EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2008 – *British Aggregates* – Rs. C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757 (Rn. 82 f.). Das Beihilfeverbot als Gleichbehandlungsgebot deutend Schlussanträge GA *Kokott* v. 16. April 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:242 (Rn. 82 ff., insbes. 88); Entscheidung der Kommission v. 24. April 2002, C(2002) 1478 final (Rn. 29 ff.); Entscheidung der Kommission v. 30. März 2004, 2005/261/EG, ABl. EG 2004 Nr. L 85/1 (Rn. 143, 148).

602 Siehe Kapitel 4, B. I. 2. b. bb. (1).

603 Dahingehende starke Tendenzen bei *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 180; noch entschiedener *dies.*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (356; 540 ff.); *Wattel*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 59 (65); *Heidenhain*, in: Grunewald/Westermann (Hrsg.); FS Maier-Reimer (2010), 189 (190 f.); schwächere Tendenzen bei *Wattel*, WTJ 2013, 128 (134); *Villar Ezcurra*, Intertax 2013, 340 (343 f.); *Romariz*, EStAL 2014, 39 ff.; *Biondi*, CML Rev. 2013, 1719 (1733 ff.); *Lyal*, Fordham Int. Law J. 2015, 1017 (1032); *Lenaerts*, in: Kanninen/Korjus/Rosas (Hrsg.), EU Competition Law in Context (2009), 291 (298 ff.). Tendentiell auch *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516 (2017), S. 29; Jedenfalls im Kontext zu den Grundfreiheiten andeutungsweise *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (206); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (20 f.).

604 *Lang*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 27 (29 ff.); *ders.*, in: Lüdicke (Hrsg.), Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts (2012), 85 (111 f.); *ders.*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 24 ff.; *ders.*, IStR 2010, 570 (577), *ders.*, ÖStZ 2011, 593 (596 ff.); *ders.*, EStAL 2012, 411 (418 f.).

schen Beihilfe und plädieren stattdessen für eine rein gleichheitsrechtliche Untersuchung der beihilferelevanten Differenzierung einer Steuermaßnahme.⁶⁰⁵

Methodologisch zeichnet sich der Ansatz zunächst durch die gemeinsame Prüfung der Vorteilsgewährung einer Maßnahme und der Selektivität dieses Vorteils zugunsten bestimmter Marktakteure aus.⁶⁰⁶ Untersucht wird die Maßnahme damit insgesamt auf die Gewährung eines „selektiven Vorteils“⁶⁰⁷ hin. Diese fehlende Differenzierung zwischen den Tatbestandsmerkmalen des Vorteils und der Selektivität erscheint bei diesem Ansatz konsequent, da die inkriminierte Maßnahme lediglich in Bezug auf *eine* relative Dimension, nämlich die tatsächliche, einer beihilferechtlichen Untersuchung unterzogen wird.⁶⁰⁸ Trotz dieser Verquickung beider Tatbestandsmerkmale wird dem Telos des für den gleichheitsrechtlichen Ansatz insofern allein entscheidenden Selektivitätsmerkmals keine weitere Tragweite beigemessen als im Rahmen des erstgenannten Ansatzes. Auch bei gleichheitsrechtlicher Betrachtung des Beihilfetatbestands kommt es somit darauf an, eine Selektivitätsprüfung zu erarbeiten, die es ermöglicht,

605 In Bezug auf die Kommissionsentscheidung, die der *Gibraltar*-Entscheidung des EuGH vorangegangen war und die infolge des Verzichts auf die Bestimmung eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses mit einer gleichheitsrechtlichen Prüfung identisch war, spricht *Jääskinen* von einer „Ad-hoc-Methode“, siehe Schlussanträge GA *Jääskinen* v. 7. April 2011 – *Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich* – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:215 (Rn. 4).

606 *Lang*, IStR 2010, 570 (577); *ders.*, ÖStZ 2011, 593 (597).

607 Zumeist wird das relative Element der Maßnahme vom gleichheitsrechtlichen Ansatz jedoch schlicht unter dem Schlagwort der Selektivität geprüft.

608 Vereinzelt streiten Befürworter eines gleichheitsrechtlichen Ansatzes mit Blick auf die Kompetenzverteilung zwischen Union und Mitgliedstaaten jedoch für die Aufrechterhaltung einer gesonderten Vorteilsprüfung. Hierin solle jedoch kein eigentlich relativer Aspekt der inkriminierten Maßnahme untersucht bzw. eine komparative Prüfung im engeren Sinne durchgeführt werden. Vielmehr diene die Vorteilsprüfung – ähnlich der Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen einer grundfreiheitlichen Untersuchung – eines Ausschlusses von Evidenzfällen, indem die Ungleichbehandlung von offensichtlich „nicht Vergleichbarem“ schon auf Ebene des Vorteils aus der Beihilfeprüfung herausfallen solle, siehe im Einzelnen *Kokott*, in: *Lang* (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (538 f.). Solange keine gefestigten Fallgruppen, wann von solch einer „Evidenz der Unvergleichbarkeit“ auszugehen ist, bestehen, ist das Ergebnis einer derartigen Vorteilsanalyse jedoch allein auf subjektive Wertungen zurückzuführen. Nach derzeitigem Stand kommt ein solches Vorgehen damit letztlich weder der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten noch einer rechtssicheren Handhabung des Beihilfetatbestands zugute.

selektive Begünstigung – gleich ob *de jure* oder *de facto* vorliegend – von generellen Maßnahmen zu unterscheiden.⁶⁰⁹

Nach Manier einer klassischen gleichheitsrechtlichen Prüfung⁶¹⁰ sei hierfür in einem ersten Schritt zu prüfen, ob bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, durch die in Frage stehende steuerliche Regelung eine andere – nämlich günstigere – Behandlung erfahren.⁶¹¹ Eine so festgestellte Ungleichbehandlung stelle des Weiteren jedoch nur dann einen selektiven Vorteil im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, wenn diese Differenzierung sich in einem zweiten Schritt nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau der Lastenregelung rechtfertigen lasse.⁶¹² Die Selektivitätsprüfung eines gleichheitsrechtlichen Ansatzes ähnelt damit einer um die Bestimmung eines Bezugssystems verkürzten Version der Selektivitätsprüfung von EuGH und Kommission.

aa. Ungleichbehandlung – *prima facie* Selektivität

Der genannte erste Schritt des gleichheitsrechtlichen Vorgehens dient der Identifikation einer steuerlichen Differenzierung, die zu einer Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem oder einer Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem führt,⁶¹³ und die nach diesem Ansatz daher *prima facie* dem Beihilfeverbot zu unterwerfen sei. Auch eine solch tatsächliche

609 Jedenfalls der Wille des Gesetzgebers könne nach überwiegender Auffassung auch bei einer gleichheitsrechtlichen Betrachtung für diese Unterscheidung nicht maßgeblich sein, *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 23; *ders.*, ÖStZ 2011, 593 (593); *Sutter*, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 70; a. A. *Kurcz/Vallindas*, CML Rev. 2008, 159 (181).

610 Hierzu siehe etwa *Kischel*, AöR 1999, 174 (180 ff.).

611 *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 24 f., der diesbezüglich auf das EuGH, Urteil v. 17. Juni 1999 – *Belgien/Kommission (Maribel)* – Rs. C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311 (Rn. 28 bis 31) und das EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 41) verweist.

612 *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 24, 26 ff.

613 Diese ursprünglich vom BVerfG entwickelte Formel des allgemeinen Gleichheitssatzes gemäß Art. 3 Abs. 1 GG kann in seiner Universalität auch im Rahmen eines EU-rechtlichen Kontexts brauchbar gemacht werden, sofern der Sache nach eine gleichheitsrechtliche Prüfstruktur gewählt wird, siehe entsprechend etwa *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 177 ff. hin-

Vergleichsziehung bedarf notwendigerweise zunächst der Festlegung des relevanten Rechtsrahmens, innerhalb dessen die gleichheitsrechtliche Prüfung durchzuführen ist. Ebenso wie beim erstgenannten Ansatz sei hierfür grundsätzlich auf die steuerliche Rechtsordnung des jeweiligen Mitgliedstaates zu rekurrieren und unter den Voraussetzungen regionaler Autonomie gegebenenfalls auf einen engeren, regionalen Rechtsrahmen abzustellen.⁶¹⁴

Einander als Vergleichspaare gegenüberzustellen seien nach bisheriger Erkenntnis sodann zunächst die durch die Maßnahme rechtlich oder faktisch begünstigten Unternehmen und diejenigen Unternehmen, die derselben Rechtsordnung unterliegen aber nicht in den Genuss dieser steuerlich günstigen Behandlung kommen. Ob sich diese Disparitäten aus der Anwendung zweier unterschiedlicher Regelungen ergeben oder ob die Ungleichbehandlung darauf basiere, dass eine Steuerregelung einer Nichtregelung beziehungsweise einer Steuerbefreiung gegenüberstehe, sei nicht von Belang.⁶¹⁵ Allerdings seien die begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen – ganz wesentlich – nur insofern als taugliches Vergleichspaar heranzuziehen, als sich beide „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden“.⁶¹⁶ An dieser Stelle ist nach verbreiteter Ansicht gleichheitsrechtlichen Prüfungen stets die Schwierigkeit immanent, einen Maßstab der Vergleichbarkeit – das *tertium comparationis* – festlegen zu müssen, denn die tatsächliche beziehungsweise rechtliche Vergleichbarkeit der Konstellationen könne nicht isoliert erfolgen, sondern bedürfe eines

sichtlich der gleichheitsrechtlichen Ausprägung des grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbots.

- 614 Zur „regionalen Selektivität“ und deren Voraussetzungen siehe ausführlich *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 36 ff.; *Arhold*, EuZW 2006, 717 (720); siehe im Übrigen die Ausführungen zum relevanten Rechtsrahmen in Kapitel 4, B. I. 2. b. aa., die auf den gleichheitsrechtlichen Ansatz ohne Einschränkungen übertragen werden können.
- 615 Insofern setzt auch der gleichheitsrechtliche Ansatz auf eine wirkungsdoktrinierte Auslegung des Beihilferechts, die der jeweiligen Regelungstechnik kein Gewicht beimisst. Ebenso erübrige sich im Rahmen einer gleichheitsrechtlichen Analyse auch eine quantitative Analyse des Verhältnisses zwischen begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen, siehe *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 24, 26.
- 616 *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 24 f.

gemeinsamen Bezugspunkts, wonach der Vergleich zu ziehen sei.⁶¹⁷ Dieses *tertium comparationis* diene der Sichtbarmachung der konkreten Differenzierungsmerkmale; es könne nicht abstrakt bestimmt werden, sondern sei durch den konkreten Kontext der Vergleichsziehung determiniert. Anders als EuGH und Kommission, die den Bezugspunkt der Vergleichbarkeit in dem systemimmanenten Ziel des nationalen Referenzsystems sehen,⁶¹⁸ sieht Lang die Vergleichsziehung nicht im Lichte der Modalitäten des nationalen Rechts, sondern – genau umgekehrt – mit dem Fokus auf dem Sinn und Zweck des Europäischen Beihilferechts selbst. Seiner Ansicht nach handle es sich beim Beihilfeverbot nicht um ein allgemeines, sondern um ein wettbewerbsspezifisches Gleichbehandlungsgebot, demzufolge der Bezugspunkt der Vergleichbarkeit ein „nach Art. 107 f. AEUV erhebliches Wettbewerbsverhältnis“ sein müsse.⁶¹⁹ Welche Kriterien jedoch zur Bestimmung dieser

617 Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 179 führt aus, dass dieser rechtlich relevante Bezugspunkt, das *tertium comparationis*, hinsichtlich ganz bestimmter Eigenschaften Auskunft über Gleichheit und Ungleichheit liefern müsse. „Insoweit gilt es, einen gemeinsamen Oberbegriff (*genus proximum*) zu finden, der die vom Gesetzgeber in Verfolgung eines bestimmten Differenzierungsziels gewählten Vergleichs- und Unterscheidungsmerkmale (*differentia specifica*) vollständig und abschließend sichtbar macht und dem sich die Vergleichsgruppen unterordnen lassen.“; ähnlich Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz (2008), S. 155. Explizit bezogen auf die beihilferechtliche Gleichheitsprüfung, vgl. Lang, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 26.

618 EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 41); EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Kommission/Niederlande* – Rs. C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551 (Rn. 62); EuGH, Urteil v. 3. März 2005 – *Heiser* – Rs. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 (Rn. 40); EuGH, Urteil v. 22. Juni 2006 – *Belgien und Forum 187/Kommission* – verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (Rn. 119); EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 54); EuGH, Urteil v. 11. September 2008 – *Unión General de Trabajadores de la Rioja* – verb. Rs. C-428/06 bis C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488 (Rn. 46); EuGH, Urteil v. 29. April 2004 – *GIL Insurance u. a.* – Rs. C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252 (Rn. 68); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128, 135 f.); hierzu ausführlich *Monsenago*, *Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of Corporate Tax Base* (2018), S. 75 ff.; siehe ebenso *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.22.

619 Lang, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 26; *ders.*, ÖStZ 2011, 593 (598); andeutungsweise auch *Hey*, *StuW* 2015, 331 (343), die kritisiert, dass das wettbewerbsspezifische Telos des Beihilferechts weder als eigenes Tatbestandsmerkmal Bedeutung

Erheblichkeit der Wettbewerbsbeziehung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen konkret heranzuziehen seien, bleibt nebulös.⁶²⁰ Vielmehr solle diesbezüglich eine wertende Interpretation des Einzelfalls vorzunehmen sein.⁶²¹ Liege eine Vergleichbarkeit der begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen vor, weil beide in einem solch erheblichen Wettbewerbsverhältnis stehen, so sei die Differenzierung zwischen den im beihilferechtlichen Sinne wesentlich gleichen Unternehmen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV in Frage zu stellen und die differenzierende Steuermaßnahme mithin *prima facie* beziehungsweise *a priori* selektiv.⁶²²

erlangt, noch im Rahmen der Vergleichbarkeit der Marktakteure bei der Selektivitätsprüfung Berücksichtigung erfährt. Sehr kritisch diesbezüglich äußert sich Schön, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (31), der in der Wahl eines Wettbewerbsverhältnisses als *tertium comparationis* eine übergebührliche Verkürzung des Beihilfetatbestands durch Integration des Merkmals der Wettbewerbsverfälschung in das Merkmal der Selektivität sieht, allerdings – nicht widerspruchsfrei – im Rahmen seiner vorgeschlagenen Neuausrichtung der Selektivitätsprüfung ebenso auf eine „wettbewerbsrelevante“ Differenzierung rekurriert, S. 41.; a. A. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.32, der bei einer Vergleichbarkeitsprüfung ausgerichtet an einem Wettbewerbsverhältnis zwischen begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen, die Gefahr sieht, dass Förderungen solcher Unternehmen, die nicht im Wettbewerb mit anderen Unternehmen stünden, beihilferechtlich keiner Überprüfung mehr unterlägen und die grenzüberschreitende Dimension des Beihilferechts somit vernachlässigt würde; wiederum a. A. mutmaßlich auch Heidenhain, in: Grunewald/Westermann (Hrsg.); FS Maier-Reimer (2010), 189 (190 f.), der sich hinsichtlich des *tertium comparationis* schlicht am EuGH orientiert.

620 Aus dem Kontext lässt sich jedoch schließen, dass nach Lang die Erheblichkeit des Wettbewerbsverhältnisses nicht zwangsläufig nur aus einer sektorspezifischen Wettbewerbsbeziehung folge, sondern etwa auch bei einer regionalen Förderung bejaht werden könne, Lang, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 26, der dort ausführt: „Nach Auffassung des EuGH kommen [...] auch alle Unternehmen einer bestimmten Region – unabhängig von ihrer Zuordnung zu einem „Produktionszweig“ – als „bestimmte Unternehmen“ in Betracht. Vor diesem Hintergrund können daher alle Unternehmen, die sich in einem nach Art. 87 f. EG [Art. 107 f. AEUV] erheblichen Wettbewerbsverhältnis befinden, als vergleichbar angesehen werden.“

621 Lang, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 26; ders., ÖStZ 2011, 593 (598); a. A. Schön, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), S. 81, der diesbezüglich eine Pflicht der Kommission sehe, eine Studie der Wettbewerbsverhältnisse durchzuführen.

622 Lang, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 23 ff.

bb. Rechtfertigung durch Systemimmanenz

Eine solch *a priori* selektive Maßnahme könne vom Vorwurf der beihilfe-rechtlichen Selektivität allerdings freigesprochen werden, wenn die durch sie erfolgende Differenzierung sich aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung rechtfertigen lasse, mit der sie in Zusammenhang stehe.⁶²³ Insofern geht der hier dargestellte gleichheitsrechtliche Ansatz vollumfänglich konform mit dem als Systemimmanenztest umschriebenen dritten Schritt der dreistufigen Selektivitätsprüfung von EuGH und Kommission.⁶²⁴ Zu dieser Rechtfertigung⁶²⁵ sei erforderlich, dass der jeweilige Mitgliedstaat darlegen könne, dass die festgestellte Ungleichbehandlung unmittelbar auf den Grund- und Leitprinzipien seines Steuersystems beruhe. Zu unterscheiden sei daher insofern zwischen den mit einer bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und

623 Lang, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 27; der hierzu weiter ausführt, dass die Zulässigkeit eines spezifisch steuerrechtlichen Rechtfertigungsgrundes nicht auf einer Selbstverständlichkeit beruhe, eine Berücksichtigung der Wertungen des nationalen Rechts jedoch in Anschauung der grundfreiheitlichen Kohärenzprüfung der Rechtsprechungspraxis des EuGH durchaus nicht fremd sei. Ebenso EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 49 ff., 69 ff.); EuGH, Urteil v. 9. Oktober 2014 – *Ministerio de Defensa und Navantia* – Rs. C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262 (Rn. 43); ähnlich EuGH, Urteil v. 22. November 2001 – *Ferring* – Rs. C-53/00, ECLI:EU:C:2001:627 (Rn. 17); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128, 138); Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3 (Rn. 23 ff.).

624 U. a. EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Rn. 33); EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 52); EuGH, Urteil v. 15. Dezember 2005 – *Unicredito Italiano* – Rs. C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774 (Rn. 51); EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Kommission/Niederlande* – Rs. C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551 (Rn. 62); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 128, 138 ff.).

625 Trotz der insoweit irreführenden Bezeichnung als „Rechtfertigung“ handelt es sich bei diesem Prüfschritt um ein Element der Tatbestands- und nicht der Rechtfertigungsebene und steht damit nicht in Zusammenhang mit Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV, siehe Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006), S. 189 f.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich seien.⁶²⁶ Dem EuGH folgend sei nach Auffassung *Langs* die Rechtfertigung anhand der Natur oder des inneren Aufbaus des Systems allerdings restriktiv zu handhaben, da die Maßnahme zur Erreichung der vom Steuersystem verfolgten Ziele „erforderlich“ sein beziehungsweise „unmittelbar“ auf den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems beruhen müsse.⁶²⁷ Eine erfolgreiche Rechtfertigung der Maßnahme auf Grundlage der Systemimmanenz sei daher vielfach abzulehnen.⁶²⁸

Der Rückgriff auf im nationalen Steuerrecht verankerte Prinzipien stelle den gleichheitsrechtlichen Ansatz damit methodologisch letztlich vor ganz ähnliche Herausforderungen⁶²⁹ wie die Befürworter einer Beihilfeprüfung

626 *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 27 unter wörtlichem Verweis auf EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 81).

627 *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 28 f. mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 83).

628 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 26, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (21). Insofern herausstechend EuGH, Urteil v. 29. April 2004 – *GIL Insurance u. a.* – Rs. C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252 (Rn. 72 ff.); EuGH, Urteil v. 14. April 2005 – *AEM* – Rs. C-128/03, ECLI:EU:C:2005:224 (Rn. 39 ff.) und in diese Richtung auch EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 71 ff.). Ob das EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 (Rn. 44 ff.), in welchem die Maßnahme aufgrund der Verfolgung systeminhärenter Zwecke ebenso als gerechtfertigt angesehen wurde, einen Trend zu diesbezüglich weicher werdenden Tendenzen innerhalb der Rechtsprechung kennzeichnet, bleibt abzuwarten. Hierin wird jedenfalls ausgeführt: „Im vorliegenden Fall kann das mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des fraglichen allgemeinen Steuersystems zusammenhängende Ziel, eine doppelte und damit übermäßige Besteuerung zu vermeiden, somit rechtfertigen, dass die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG auf Umwandlungsvorgänge zwischen Gesellschaften beschränkt wird, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahre nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95% miteinander verbunden sind.“, Rn. 50.

629 Zu diesen Schwierigkeiten siehe Kapitel 4, B. I. 2. b. aa.

anhand eines Referenzsystems.⁶³⁰ Auch *Lang* räumt die immense Schwierigkeit ein, die inkriminierte Maßnahme und das sie einbettende nationale Steuerrechtssystem stets präzise auf ein steuerliches Grund- beziehungsweise Leitprinzip zurückzuführen⁶³¹ und zieht die Sinnhaftigkeit einer Rechtfertigung auf Grundlage der Systemimmanenzprüfung insbesondere in Anbetracht oftmals kasuistisch ausgestalteter Steuergesetze letztlich sogar gänzlich in Zweifel ohne jedoch Alternativen zu erwägen.⁶³² Wie schon die Folgerichtigkeitsprüfung des ersten Ansatzes gestaltet sich der Systemimmanenztest im Rahmen des gleichheitsrechtlichen Ansatzes so allenfalls rudimentär konturiert und lässt etliche Fragen offen.

d. Bewertung

Wie gesehen unterscheiden sich die vorgestellten Ansätze sowohl mit Blick auf die Anzahl zu prüfender Tatbestandsmerkmale als auch maßgeblich in Bezug auf ihre dogmatische Herangehensweise zur Feststellung einer „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“. Der erste Ansatz, der klar zwischen Vorteils- und Selektivitätsbegriff unterscheiden möchte und das wesentliche Beihilfemerkmale in einer präferenziellen Abweichung von einem steuerlichen Referenzsystem sieht, kreiert ein unionsrechtliches Verbot *sui generis*, das sich am Folgerichtigkeitsgedanken orientiert, welcher seinen Ursprung in den verfassungsrechtlichen Grundlagen nationaler Steuerrechtsordnungen findet (*derogation test*). Dagegen legt das zweite Konzept das Beihilferecht als einen Gleichheitssatz aus, dessen Fokus auf der Feststellung einer Ungleichbehandlung zweier im Normsinne gleicher Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern liegt und der in seiner Grundstruktur einer Dogmatik folgt, die sowohl im innerstaatlichen als

630 Kritisch daher im Hinblick auf den Vereinfachungsgedanken der gleichheitsrechtlichen Prüfung *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 67 f. m. w. N.

631 Ausführlich mit Beispielen *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 28 ff., der in diesem Kontext jedenfalls den systemtragenden Charakter des Leistungsfähigkeitsprinzips entschieden in Frage stellt, da aus diesem Prinzip häufig diametral entgegengesetzte Postulate abgeleitet werden können. Siehe weiterführend auch *Gassner/Lang*, ÖStZ 2000, 643 (643 f.).

632 *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 33 insbesondere im Hinblick auf umsatzsteuerliche Befreiungstatbestände.

auch im unionsrechtlichen Kontext auf eine lange Tradition zurückblicken kann (*comparison test*).

In der folgenden wertenden Betrachtung ist darzulegen, dass es sinnvoll ist, die Diskussion um die komparativen Elemente des beihilferechtlichen Verbotstatbestands in seiner Anwendung auf Fiskalbeihilfen vom Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV und dem damit einhergehenden teils starken Dogmatismus zu lösen.⁶³³ Stattdessen ist der Prüfmaßstab primär an den praktischen Bedürfnissen im Zusammenhang mit dem Beihilfetatbestand auszurichten und es ist zu bewerten, welcher Ansatz der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten grundsätzlich eher gerecht wird.

aa. Einordnung und Bewertung des von EuGH und Kommission praktizierten Ansatzes

Die eingangs vorgestellte dreistufige Prüfung, welche EuGH und Kommission bei der beihilferechtlichen Überprüfung steuerlicher Vergünstigungen regelmäßig praktizieren, stellt einen gewissermaßen hybriden Ansatz aus beiden Konzepten dar:⁶³⁴ Die Abweichung von einem steuerlichen Referenzsystem ist nur dann beihilferechtlich relevant, wenn sie nach gleichheitsrechtlicher Dogmatik eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung darstellt.⁶³⁵ Die Annahme liegt zunächst nahe, dass ein solcher Ansatz, der einer steuerlichen Vorschrift scheinbar zwei Türen zum Ausstieg aus dem beihilferechtlichen Verbotstatbestand weist, den Anwendungsbereich des Beihilfeverbots verengt und dieses daher genügend durchlässig zugunsten der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität gestaltet. Mitunter ist die Etablierung dieser Prüfstruktur insofern sogar auf die Intention des EuGH zurückzuführen, den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihrer Steuersysteme genügend Freiräume zu gewähren, ohne jede differenzierende abstrakt-generelle Steuerregelung unter beihilferechtlichen Generalverdacht zu stellen.

633 Die Tendenz eines starken Formalismus‘ bei der Diskussion um die sachgerechte Prüfmethode des Vorteils- und Selektivitätskriteriums insgesamt bemängelnd *Chalmers/Davies/Monti*, *European Union Law* (2014), S. 1053.

634 *Linn*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht* (2013), Kapitel 1, Rn. 576; *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 61 ff.; *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships* (2014), S. 481 ff.; *Quigley*, *Intertax* 2012, 112 (112), weniger eindeutig *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts* (2108), 7 (13 f.); anders *Staes*, *Intertax* 2014, 106 (106 f.), die den EuGH in das Lager des *comparison approach* überlaufen und die Kommission am *derogation approach* festhalten sieht.

635 *Schön*, *ZHR* 2019, 393 (398); *Szudoczky*, *EStAL* 2016, 357 (361).

In der unionsrechtlichen Realität jedoch stellt der EuGH mit seiner Auslegung des Beihilfeverbots derzeit höhere Ansprüche an die innere Folgerichtigkeit der nationalen Steuerrechtsordnungen als das Bundesverfassungsgericht in Prüfungen nach Art. 3 Abs. 1 GG.⁶³⁶ Wie die vehement geführten Diskussionen um die Anwendung und Reichweite des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen gerade im Kontext des Vorteils- und Selektivitätskriteriums eindrücklich zeigen, bedeutet vermeintlich gut gemeint hier offenbar nicht gut gemacht.

Dass sich verlässliche Konturen des Beihilfetatbestands durch die Prüfdogmatik von EuGH und Kommission nicht abzeichnen, liegt an der willkürlichen Gewichtung der drei Ebenen der Prüfung und in Kombination mit der Tatsache, dass beide Organe zwar ein intuitives Gespür für wettbewerbsschädliche Steuerregelungen zu besitzen scheinen, dieser ergebnisorientierte „Geruchstest“ der unzureichend entwickelten und zudem nur halbherzig verfolgten Dogmatik aber stets zwei Schritte vorausseilt.⁶³⁷ Anders formuliert scheinen die mit dem Beihilferecht verfolgten Ziele von Kommission und EuGH nicht immer treffsicher durch die etablierten Prüfmethode abgebildet zu sein, weshalb diese nach Belieben modifiziert wird. Die Kombination aus *derogation* und *comparison test* erweist diesem „Geruchstest“ dabei gute Dienste, da je nach Sachverhalt und gewünschtem Ergebnis mal mehr die Abweichung von einem Referenzsystem oder die Ungleichbehandlung zweier Gruppen von Steuerpflichtigen zur Begründung des gewünschten Ergebnisses herangezogen werden kann. Es scheint das Credo zu gelten: eine Maßnahme fällt dann unter den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV, wenn dies aus Unionssicht sinnvoll und wünschenswert erscheint und nicht, weil dies objektive Prüfparameter vorgeben.⁶³⁸ Unter einem solch ergebnisorientierten, kaum dogmatisch nachvollziehba-

636 Schön, ZHR 2019, 393 (401).

637 Die Kritik an den Beihilfeurteilen ist daher selten auf ihr Ergebnis gerichtet, sondern betrifft im Kern die Deutungsflexibilität des Vorteils- bzw. Selektivitätsmerkmals, welche zu einer weit ausgreifenden Prüfungshoheit des EuGH führt und die nahezu jede binnenstaatliche Differenzierung einem substanziellen Rechtfertigungszwang und damit die nationalen Akteure einer gesteigerten Rechtsunsicherheit aussetzt, so Schön, ZHR 2019, 393 (403). Vielen Erwägungen im Kontext des Beihilferechts liegen utilitaristische Grundvorstellungen zu Grunde, die den Selektivitätsbegriff überladen und seine normative Durchdringung erschweren, siehe z. B. im Hinblick auf die Frage Irlands zur Einführung einer Abgabe auf zuckerhaltige Getränke: EU-Kommission, Beschluss über die staatliche Beihilfe v. 24. April 2018 – SA.45862 (2018/N), hierzu Cloer/Vogel, IWB 2018, 434 (437 f.).

638 Dazu auch Englisch, DStR 2018, 2501 ff.

ren Vorgehen leiden freilich Planbarkeit und Rechtssicherheit auf Seiten der Mitgliedstaaten und der Begünstigten.

Eine Kombination aus beiden Ansätzen erscheint daher – wie die inkonsistente Handhabung der dreistufigen Prüfung durch EuGH und Kommission zeigt – offenbar weder im Hinblick auf die Legitimation der Beihilfenaufsicht noch aus Sicht Mitgliedstaaten beziehungsweise der regelungsbeeinträchtigten Steuerpflichtigen sachgemäß.⁶³⁹

bb. Kritik am *Derogation Approach*

Da die „Begünstigung bestimmter Unternehmen“ des Beihilfetatbestands vexierbildartig dem Diskriminierungsbegriff der Grundfreiheiten gegenübersteht, kann das Verhältnis zwischen beiden Normkomplexen nur sinnvoll analysiert werden, wenn das bestehende Meinungschwirrwarr bezüglich des beihilferechtlichen Vorteils- und Selektivitätsmerkmals für die weitere Bearbeitung zugunsten entweder des *derogation* oder des *comparison tests* aufgelöst wird. Nachdem die von EuGH und Kommission praktizierte Kombinationslösung abzulehnen ist, stellt sich die Frage, welchem der zwei Reinformen der Verbotskonzepte der Vorzug zu gewähren ist: dem Regel-Ausnahme-Test oder der gleichheitsrechtlichen Prüfung?

Zugunsten eines *derogation tests* führen dessen Befürworter ins Felde, dass dieser Ansatz das Äquivalent zur Vorteilsprüfung im Rahmen von Einzelfallbeihilfen sei, weshalb nur dieser Ansatz eine wertungskonsistente Handhabung des Beihilfeverbotstatbestands auch für steuerliche Beihilfen nach sich ziehe.⁶⁴⁰ Mit dieser Intention entspräche ein Regel-Ausnahme-Test mit einer sich daran anschließenden Homogenitätsprüfung der tradierten Dogmatik, zwischen dem Vorteil, den eine Maßnahme gewährt,

639 Diesbezüglich kritisch spricht sich auch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 61 ff. aus. Für einen flexiblen Wechsel zwischen *derogation approach* und *comparison approach* plädiert dagegen *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (362). So solle in Situationen, in denen es darum gehe, zu bestimmen, ob der Anwendungsbereich eines Steuergesetzes (bspw. im Rahmen des generellen Steuersystems oder eines Subsystems) korrekt ausgestaltet sei, allein der *comparison approach* angewendet werden. Hingegen sei der *derogation test* dem *comparison test* vorzuschalten, wenn es um die Überprüfung einer Steuermaßnahme innerhalb eines weiter gefassten (Bezugs-)Systems gehe. Hier sei die Feststellung einer Abweichung vom „normalen“ Bezugssystem unverzichtbar. Insgesamt ist jedoch auch *Szudoczky* der Auffassung, dem *comparison test* sei als Kernbestandteil der Selektivitätsprüfung ein größeres Gewicht einzuräumen als dem *derogation test*.

640 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 46 ff.

und dessen Selektivität, an wen dieser Vorteil gewährt werde, zu unterscheiden.

Das tragende Argument der Verfechter einer Referenzprüfung ist jedoch primär die Wahrung der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität, die nur unter Zugrundelegung dieser Prüfparameter in ausreichendem Maße gewährt werden könne. Denn nur im Rahmen eines Regel-Ausnahme-Tests als Kernelement der Beihilfeprüfung seien die mitgliedstaatlichen Systemscheidungen von der Kommission umfassend zu berücksichtigen. Insbesondere trage die Kommission im Hinblick auf die systemfremde Abweichung die Beweislast.⁶⁴¹ Im Gegensatz dazu verkomme das Beihilfeverbot bei Praktizierung eines gleichheitsrechtlichen Ansatzes zum „Metarecht“⁶⁴² mitgliedstaatlicher Steuerordnungen, da nahezu jede steuerliche Maßnahme eine Differenzierung beinhalte und insofern unter beihilferechtlichen Generalverdacht gestellt sei.⁶⁴³ Nach verbreiteter Ansicht der Kritiker eines gleichheitsrechtlichen Ansatzes weise Art. 107 Abs.1 AEUV bei Bestimmung der begünstigenden Wirkung zwar die für einen Gleichheitssatz typische Wertungsoffenheit auf, indes sei aber nicht jede steuerliche Ungleichbehandlung vor dem Hintergrund eines – insofern allgemeinen – Gleichheitssatzes auch beihilferechtlich rechtfertigungsbedürftig.⁶⁴⁴ Im Lichte der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität zu bemängeln sei darüber hinaus, dass ein gleichheitsrechtliches Konzept des Beihilfeverbots eine Beweislastumkehr zu Lasten der Mitgliedstaaten zur Folge habe, denen insofern eine umfassende Rechtfertigungspflicht auferlegt werde.⁶⁴⁵

Ferner wird auch mit Blick auf eine wirkungsvolle Beihilfeaufsicht zu bedenken gegeben, dass nur über die Beihilfebestimmung über ein Referenzsystem die beihilferechtliche Identifikation einer sogenannten *negative*

641 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 77 ff., die jedoch eine Obliegenheit bei den Mitgliedstaaten sieht, zur Klärung des Beihilfecharakters einer Regelung beizutragen.

642 *Kühling*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 Rn. 3 m. w. N.

643 *Schön*, ZHR 2019, 393 (404).

644 Sinngemäß *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.33.

645 Für das Vorliegen einer Abweichung von der normalen Besteuerung und der Vergleichbarkeit der rechtlichen und tatsächlichen Situation von begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen ist im Verfahren nach Art. 263 AEUV die Kommission beweispflichtig. Hingegen obliegt den Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung der Nachweis, dass die begünstigende steuerliche Maßnahme durch die Natur und oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt ist, *Englisch*: in, Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.35.

state aid, das heißt einer singulären Sonderbelastung, welche eine beihilferechtliche relevante Begünstigung vieler und einer Benachteiligung (sehr) weniger ist,⁶⁴⁶ möglich sei.⁶⁴⁷ Außerdem sei der zurückzufordernde Vorteil bei entgegen Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV ins Werk gesetzten steuerlichen Beihilfen seiner Höhe nach nur zu beziffern, sofern die „Normalbesteuerung“ zuvor als Referenzgröße ermittelt worden sei.⁶⁴⁸

Den angeführten Argumenten zugunsten eines Regel-Ausnahme-Tests gegenüber stehen jedoch etliche Aspekte, die diesem Vorgehen entgegenzuhalten sind.

Zunächst besteht weder in teleologischer noch in dogmatischer Hinsicht ein Bedürfnis, die beihilferechtliche Überprüfung steuerlicher Beihilfen prüfungsstrukturell an jener von Einzelsubventionen zu orientieren. Im Gegenteil liegt hierin sogar eher Gefahr denn Chance. So können zum einen aus der Prüfstruktur zur Identifikation von Einzelfallbeihilfen kaum Schlüsse für die Überprüfung fiskalischer Beihilfen gezogen werden, denn Einzelfallbeihilfen sind aufgrund ihres wesensmäßigen Ausnahmecharakters gerade nicht mit vorteilsgewährenden abstrakt-generellen Steuermaßnahmen zu vergleichen. So ist das Selektivitätsmerkmal bei derartigen Maßnahmen aufgrund des Herausgreifens eines einzigen Marktteilnehmers anders als bei steuerlichen Maßnahmen, die regelmäßig eine ganze Gruppe von Unternehmen begünstigen, nur in Ausnahmefällen problematisch. Mit Blick auf die Identifikation eines Vorteils ist zum anderen zu beden-

646 Die beihilferechtliche Erfassung singulärer Sonderbelastungen sei durch offene Analogiebildung zu Art. 107 Abs. 1 AEUV möglich, *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (36 f.); Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 11, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Beihilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.14; diese unter Verweis auf Art. 4 lit. c EGKSV und Art. 116 AEUV ablehnend *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 69 ff (insbes. S. 71). Zur Diskussion über die Beihilferrelevanz singulärer Sonderbelastungen auch *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilferecht als Innovationsmotor des Steuerrechts (2018), 7 (29 ff.); eher offenlassend *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1176).

647 Hierzu bspw. *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 3 (14 f.).

648 *Schön*, ZHR 2019, 393 (404 f.); *ders.*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 3 (12 f.).

ken zu geben, dass die angestrebte methodologische Orientierung der Regel-Ausnahme-Prüfung am „*private creditor test*“ beziehungsweise „*private investor test*“ die Vorteilsprüfung im Rahmen fiskalischer Beihilfen in eine gefährliche Nähe zum *dealing-at-arm's-length-principle* rückt, welches zur Überprüfung hoheitlicher Maßnahmen souveräner Staaten grundsätzlich kritisch zu beurteilen ist. Die referenzielle „Normalbesteuerung“ im Rahmen steuerlicher Beihilfen fungiert insofern als Äquivalent zu einem marktvernünftigen Verhalten eines Privaten, das als Referenzgröße beim „*private investor test*“ und beim „*private creditor test*“ dient, die nichts anderes verkörpern als einen Fremdüblichkeitsgrundsatz. Über diese Ableitung wird jedoch eine problematische Analogie zwischen einem souveränen Steuergesetzgeber und einem wirtschaftlich handelnden Privaten geschlossen, zwischen denen jedoch gewichtige Unterschiede bestehen. Ein marktwirtschaftlich rationales Verhalten, welches aus den Gesetzmäßigkeiten des Marktes universell und empirisch abgeleitet werden kann, korreliert dabei in gewisser Weise mit einer Art „Optimalbesteuerung“. Angesichts komplexer ökonomischer, politischer und sozialer Erwägungen, welche die Mitgliedstaaten in ihre Steuersysteme einfließen lassen, und insbesondere auch aufgrund der unionsrechtlich gewährleisteten Steuersouveränität darf die Beihilfekontrolle jedoch nicht einmal ansatzweise Gefahr laufen, eine aus Unionssicht optimale Besteuerung in die nationalen Steuerrechtsordnungen zu implementieren. Wenngleich auch die Verfechter des *derogation tests* eine Orientierung an der *benchmark* einer optimalen Besteuerung überwiegend ablehnen und das Referenzsystem stattdessen aus den systemtragenden Prinzipien des jeweiligen nationalen Steuerrechts ableiten wollen, lässt ein solcher Ansatz stets einen Abgleich nationaler Steuerrechtsordnungen mit einer solchen „Optimalbesteuerung“ befürchten. Die Gefahr besteht dort, wo es entweder um die Formulierung des Referenzsystems oder um die Anerkennung⁶⁴⁹ derjenigen Prinzipien und etwaigen Subprinzipien geht, die eine Abweichung erlauben. Diese Gefahr ist umso größer als die Kommission im Rahmen der Beihilfeaufsicht bei einer Vorteilsprüfung qua Referenzsystem faktische Auslegungshoheit über nationale Steuergesetze beansprucht und dies problematischerweise, ohne dabei von der innerstaatlichen Rechtsprechung begleitet zu sein.⁶⁵⁰

649 Siehe dazu auch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 89 ff., die jedoch der Meinung ist, dass systemtragende Prinzipien abschließend ermittelt werden können.

650 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 177; eine Missachtung der Auslegungshoheit ebenso kritisierend *Martini*, *StuW* 2017, 101 (108 ff.).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

In diesem Kontext ist einer der gewichtigsten Kritikpunkte an einer Beihilfeprüfung qua *derogation test*, dass die Festlegung der *benchmark* und die Anerkennung einer Abweichung am Ende barer Wertung und damit auch der Willkür der Kommission und des EuGH unterworfen sind.⁶⁵¹ Denn die Methode ist weniger dogmatisch unterfüttert und mit deutlich weniger Rechtssicherheit verbunden als dies auf den ersten Blick den Anschein macht und von seinen Verfechtern unterstrichen wird.⁶⁵² Welche Prinzipien einem Steuersystem zugrunde gelegt werden und das Referenzsystem sowie eine Abweichung von diesem begründen, ist letztlich eine reine Wertungsfrage, die große Einschnitte in die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten mit sich bringen kann. Die Festlegung eines Referenzsystems ist anders als die Festschreibung eines rationalen Marktverhaltens eines privaten Wirtschaftsakteurs weder logisch noch empirisch eindeutig zu vollziehen: Das Referenzsystem kann beliebig weit – beispielsweise das gesamte System zur Besteuerung von Körperschaften – oder eng – etwa nur die Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft – gefasst werden. Doch obwohl man sich über die „richtige“ oder „falsche“ *benchmark* bis in alle Ewigkeit streiten kann, weil es schlicht keine logisch eindeutige Antwort gibt, soll eben jene Definition des Referenzsystems allein darüber entscheiden, ob auch eine beihilferechtliche relevante Abweichung vorliegt oder ob dies nicht der Fall ist. Völlig unklar ist ferner, bis zu welchem Grad im Rahmen der Abweichung Subprinzipien oder systemrelevante Unterausnahmen gestattet und anerkannt werden. Eindrücklich zeigten sich die mit dem Regel-Ausnahme-Test verbundenen Unsicherheiten in der jahrelangen Hängepartie zur deutschen Sanierungsklausel.⁶⁵³

651 Kokott, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (540 ff.); Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 18, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewahlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); so zu verstehen auch *Luja*, EStAL 2010, 153 (161 ff.); *Schnitger*, IstR 2017, 421 (424).

652 *Bartosch*, EuZW 2017, 756 (758 ff.).

653 *Schön*, ZHR 2019, 393 (404); zu diesen Verfahren *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (347 ff.). Ähnliche Fragen stellen sich aber auch bspw. Bei erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen, siehe Diskussionsbeitrag *Lenaerts*, in: Kube/Reimer (Hrsg.) Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), S. 242; als Antwort auf Diskussionsbeitrag *Mellinghoff*, in: Kube/Reimer (Hrsg.) Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), S. 240, der dies nicht zu bedenken scheint.

Abseits dieser Unsicherheiten, vor welchen bereits nationale Steuerrechtswissenschaftler und Gerichte nicht gefeit wären, erfordert der *derogation test* von den Unionsorganen intimste Kenntnisse nationaler Steuerrechtsordnungen im Hinblick auf deren systemtragende Prinzipien und anererkennungswürdigen Subsysteme - und dies mit Blick auf derzeit 27 Mitgliedstaaten. Dem EuGH und auch der Kommission ist daher ohne Willen zur Provokation zu unterstellen, dass sie mit der Aufgabe, über nationale Regelungsziele und Prinzipien zu entscheiden und zu priorisieren, schlichtweg überfordert werden.⁶⁵⁴ Eine Orientierung anhand der Unterscheidung zwischen Fiskalzweck- und Lenkungssteuern bietet zwar eine grobe Hilfestellung, nimmt aber gleichzeitig falsche oder jedenfalls unterkomplexe Ergebnisse in Kauf, da beide Kategorien häufig miteinander verquickt und die Zielsetzungen von Steuergesetzen auch im Übrigen nicht selten heterogen sind.⁶⁵⁵

Darüber hinaus ist bei der Anwendung des *derogation tests* zu besorgen, dass die Erhebung rechtlicher Prinzipien zum Selbst- oder Endzweck der Besteuerung am Zweck des Beihilferechts vorbeigehen könnte,⁶⁵⁶ sofern diese nicht mit ökonomischen Erkenntnissen untermauert sind.⁶⁵⁷ Der Anspruch, eine steuerliche Beihilfe aus der Abweichung vom Referenzsystem der „Normalbesteuerung“ ableiten zu wollen, kollidiert ferner bereits in seiner Grundkonzeption nach zuweilen mit einer notwendigerweise wirkungsdoktrinierten Interpretation des Beihilferechts. Wie insbesondere die *Gibraltar*-Rechtsprechung oder auch das Urteil in der Sache *World Duty Free* zeigen, ist der Weg über die Bestimmung eines Referenzsystems gänzlich ungeeignet, per se präferentielle Steuersysteme abzubilden.⁶⁵⁸ Derartige

654 In diese Richtung *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 273 (287), der dies bereits im Bereich der Grundfreiheiten bemängelt; *von Danwitz*, StuW 2018, 323 (325) sieht jedenfalls eine maximale Erläuterungsbedürftigkeit durch die nationalen Gerichte, welche aber nicht grundsätzlich an diesem Prozess beteiligt sind.

655 Mit eben diesen Bedenken auch Schlussanträge GA *Saugmandsgaard Øe* v. 19. September 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:741 (Rn. 134).

656 So auch Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht* (2017), S. 18 f., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewahlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

657 *Schön*, StuW 2018, 201 (214); siehe zu den Gefahren von Theorien im Steuerrecht auch *Drüen*, in: Tipke u. a. (Hrsg.), FS Lang (2010), 57 (74 ff.).

658 Eindrücklich demonstriert dies das EuGH, Urteil v. 15. November 2011 – *Kommission und Spanien/Gibraltar und UK* – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:

„missing-benchmark-Konstellationen“ sind im Rahmen der Beihilfeprüfung mittels *derogation tests* mithin nicht ohne dogmatische Brüche zu bewerkstelligen.⁶⁵⁹

Eine Beihilfeprüfung anhand des Regel-Ausnahme-Tests ist aus all diesen Gründen daher weder souveränitätswahrend noch praktikabel noch im Sinne einer wirksamen Beihilfekontrolle sachgerecht und plausibel.

cc. Vorzüge des *Comparison Approach*

Schlussfolgernd aus diesen mannigfaltigen Kritikpunkten an einer Regel-Ausnahme-Prüfung spricht vieles für die Etablierung beziehungsweise Stärkung eines klassischen gleichheitsrechtlichen Ansatzes, der dem Beihilfeverbot für die weitere Bearbeitung folglich auch zugrunde gelegt wird.⁶⁶⁰

EU:C:2011:732 (Rn. 91), worin der Gerichtshof zur beihilferechtlichen Erfassung der präferentiellen Steuermaßnahme gezwungen ist, auf die Herausstellung eines Referenzsystems zu verzichten. Siehe auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 172 ff.; Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 12, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigung-en-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); dieses Problem sehen auch Verfechter der Regel-Ausnahme-Prüfung, so bspw. *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 166 ff. und *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 92 f.

659 Dazu *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts (2018), 7 (26 ff.).

660 So auch u. a. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 161 m. w. N.; *dies.*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (536); Schlussanträge der GA *Kokott* v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarorszá*g – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 163 ff.); ebenso mutmaßlich *Lenaerts*, in: Kanninen/Korjus/Rosas (Hrsg.), EU Competition Law in Context (2009), 291 (298 ff.); *Lang*, IStR 2010, 570 (577); *Villar Ezcurra*, Intertax 2013, 340 (343 f.); *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), S. 18 f.; *Quigley*, Intertax 2012, 112 (113); *Sutter*, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 97 ff.; wohl auch *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfeverbots auf das deutsche Steuerrecht (2014), S. 52; Diskussionsbeitrag *Mellinghoff*, in: Kube/Reimer (Hrsg.) Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 240; sinngemäß auch *Staes*, Intertax 2014, 106 (116), die sogar den Vergleich zu den Grundfreiheiten bemüht und erkennt, dass beide Normregime (Grundfreiheiten und Beihilferecht) eine unterschiedliche steuerliche Behandlung verbieten, sofern sich die Steuerpflichtigen in objektiv vergleichbaren Situationen befinden.

Das Steuerrecht als Eingriffsverwaltung unterliegt sowohl im nationalen als auch im supranationalen Kontext staatsrechtlichen beziehungsweise unionsrechtlichen Ge- und Verboten, die klassischerweise freiheitsrechtlich oder gleichheitsrechtlich ausgestaltet sind. Mit Blick auf die Marktintegration, welcher auch das Beihilferecht zu dienen bestimmt ist,⁶⁶¹ übernehmen dabei vor allem Gleichbehandlungsgebote eine wichtige Aufgabe. Ferner ist technisch gesehen eine „Begünstigung“, wie sie der Verbotstatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV fordert, nur eine spiegelbildhafte Merkmalsalternative zur Nachteilhaftigkeit zulasten eines anderen, welcher nicht unmittelbar mit der Handlung des Verpflichteten in Berührung kommt.⁶⁶² Eine Begünstigung ist damit stets eine Ungleichbehandlung.⁶⁶³ Es entspricht außerdem der Intention des Beihilferechts, nicht eine staatliche Einwirkung schlechthin, das heißt absolut, in Frage zu stellen,⁶⁶⁴ sondern nur eine solche, die sich – relativ zu anderen Rechtssubjekten betrachtet⁶⁶⁵ – als eine ungleich favorisierende Behandlung darstellt. Genau dies jedoch ist das Wesenselement eines Gleichheitssatzes, welcher seinem historischen Sinn nach nicht nur sachgrundlose ungleiche Benachteiligungen verbietet, sondern ebenso dafür konzipiert ist, willkürliche ungleiche Begünstigungen abzuwehren.⁶⁶⁶ Es leuchtet daher schon von einem dogmatischen Standpunkt aus nicht ein, weshalb im Rahmen des unionsrechtlichen Beihilferechts in seiner Anwendung auf fiskalische Beihilfen von einem gleichheitsrechtlichen Schema abgewichen werden sollte.

Der gleichheitsrechtliche Ansatz kommt im Rahmen der Feststellung einer *prima facie* selektiven Begünstigung ohne die – wie gezeigt werden konnte – äußert problembehaftete Bewertung des nationalen Steuersystems aus, da ein rein tatsächlicher Vergleich gezogen wird, der im Übrigen im

GA Bobek stellt in seinen Schlussanträgen v. 21. April 2016 – *Belgien/Kommission* – C-270/15 P, EU:C:2016:289 (Rn. 21 ff.) fest, dass der Unterschied zwischen beiden Konzepten ohnehin eher akademischer als inhaltlicher Natur ist.

661 Hierzu siehe ausführliche Untersuchung in Kapitel 7, A. III. 3.

662 Siehe abstrakt *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 72.

663 *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 74 m. w. N.

664 Zu dieser prägenden Charakteristik eines Gleichheitsrechts vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 179; *Sachs*, DÖV 1984, 411 (414): „Ein Gleichheitssatz schließt keine erdenkbare Staatstätigkeit schlechthin aus – unter Gleichheitsgesichtspunkten kann der Staat auf einen Bürger beliebig einwirken, solange er es nur *in gleicher Weise* nach Maßgabe des jeweiligen Gleichheitsgebotes tut.“

665 Zum relativen Charakter gleichheitsrechtlicher Gebote auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 178 f.

666 *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 74 m. w. N.

Abgleich mit der lastentragenden Gruppe grundsätzlich auch eine rechnerische Ermittlung des Vorteils erlaubt. Auch ist die beihilferechtliche Erfassung einer *negative state aid*, die nichts anderes ist als eine beihilferechtlich relevante *benachteiligende* steuerliche Ungleichbehandlung, im Wege einer schlichten Gleichheitsprüfung sogar systemkonformer möglich als mit Hilfe des *derogation tests*.⁶⁶⁷ Für den gleichheitsrechtlichen Regelungskern des Beihilfeverbots spricht außerdem die angeordnete Rechtsfolge, die bei bereits vollzogenen Beihilfemaßnahmen die Herstellung von Gleichheit in Form der Rückforderung der Begünstigung ist.⁶⁶⁸ Der Befürchtung, einer unmittelbaren Anwendbarkeit des Beihilferechts in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten über dessen gleichheitsrechtlichen Konzeption Tür und Tor zu öffnen und damit die herausgehobene Stellung der Kommission im Rahmen der Beihilfeaufsicht⁶⁶⁹ zu untergraben, ist entgegenzuhalten, dass ein gleichheitsrechtliches Konzept des Beihilfetatbestands nicht zwangsläufig mit der Gewährung subjektiver Rechte einhergeht⁶⁷⁰ Und im Rahmen des Beihilferechts auch nicht damit einhergehen sollte.

Eine gleichheitsrechtliche Dogmatisierung des Beihilfeverbots hat ferner den Vorteil, auf einen reichen Fundus rechtswissenschaftlicher Grundlagenforschung zurückgreifen zu können, der bei der Schärfung des komparativen Merkmals des Beihilfetatbestands wertvolle Hilfe leisten kann.

Es verbleibt der Hauptkritikpunkt der Vertreter der Regel-Ausnahme-Prüfung, eine gleichheitsrechtliche Konzeption des Beihilfetatbestands ließe das Verbot zum bloßen „Diskriminierungsverbot“ verkommen, das potenziell jede fiskalische Differenzierung in Frage stelle und den Mitgliedstaaten keinerlei Raum mehr für die Ausübung ihrer Steuerhoheit belasse. Dieser Kritikpunkt findet seinen Nährboden in der kaum konturierten und damit kaum eingrenzenden gleichheitsrechtlichen Prüfung der Unionsorgane auf zweiter Stufe der dreistufigen Vorteils- und Selektivitätsprüfung. In dieser Hinsicht ist dem Kritikpunkt seine Berechtigung auch nicht abzuspüren, denn EuGH und Kommission handhaben das Prüfungselement im Sinne eines allgemeinen Gleichheitssatzes, der in der Tat geeignet ist, nahezu jede denkbare Differenzierung zu erfassen.

667 So auch *Heidenhain*, in: Grunewald/Westermann (Hrsg.), FS Maier-Reimer (2010), 189 (192), der darin gerade eine Gefahr einer gleichheitsrechtlichen Beihilfeprüfung sieht.

668 Siehe zu den Rechtsfolgen des Beihilfeverbots Kapitel 4, B. IV.

669 Dazu Kapitel 4, B. III. 1. a.

670 *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 35 f.

Losgelöst von der derzeit praktizierten Auslegung des Beihilfeverbots ist diesem Einwand jedoch erstens entgegenzuhalten, dass allein die Erfassung vieler Ungleichbehandlungen nicht grundsätzlich eine ausufernde Anwendbarkeit eines Gleichheitssatzes zur Folge hat, sofern dieser noch weitere Tatbestandsmerkmale aufweist, welche die Anwendbarkeit des Tatbestand im Übrigen begrenzen.⁶⁷¹ Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass der Beihilfetatbestand mit der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel noch weitere eingrenzende Tatbestandsmerkmale kennt. Zweitens wird zu bedenken gegeben, dass Gleichbehandlungsgebote auch aus sich heraus unterschiedlich eng oder weit ausgestaltet sein können. Die nationalen Rechtsordnungen und auch die Europäischen Verträge kennen unzählige sachlich begrenzte, das heißt auf ganz bestimmte Ungleichbehandlungen zugeschnittene Gleichheitssätze. Exempel hierfür sind etwa spezifische Gleichbehandlungsgebote im Hinblick auf die Herkunft, wofür die Grundfreiheiten gerade im unionsrechtlichen Kontext das wohl prominenteste Beispiel sind. Wie sich am Beispiel der unstrittig gleichheitsrechtlich ausgerichteten Grundfreiheiten ebenso verdeutlicht, ist eine gleichheitsrechtliche Konzeption des Beihilfeverbots nicht per se ein Freifahrtschein für Kommission und EuGH, dieses zum steuerrechtlichen „Metarecht“⁶⁷² zu generieren. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass es gelingt, dem Beihilfetatbestand die hierfür notwendigen gleichheitsrechtlichen Konturen und sachlichen Begrenzungen zu verleihen, die das Verbot nach derzeitiger Handhabung zweifelsohne nicht aufweist.⁶⁷³

dd. Zwischenfazit

Für die weitere Bearbeitung ist in Anbetracht der obigen Diskussion eine gleichheitsrechtliche Akzentuierung des Beihilfeverbots zu wählen. Der Ansatz dient sowohl als Ausgangspunkt der Verhältnisanalyse zu den Grundfreiheiten als auch als Ausgangspunkt einer Neuausrichtung des Beihilferechts mit Blick auf abstrakt-generelle Steuermaßnahmen.

671 Abstrakt *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 46.

672 *Kühling*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 Rn. 3 m. w. N.

673 Daher ist kritischen Meinungen in dem Punkt recht zu geben, dass das Beihilfeverbot aktuell nach beiden Ansätzen ein immenses interventionistisches Potential in sich trägt, so *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (536); *Kube* in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 41 (45 f.).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Die derzeit wohl umfangreichste gleichheitsrechtliche Ausarbeitung des Beihilfetatbestands durch *Lang* kann hierfür jedoch nur skizzenhafter Ausgangspunkt sein, da sie viele Fragen offenlässt. Unbefriedigend erscheint hier – auch unter dem Gesichtspunkt der Beweislastverteilung zulasten der Mitgliedstaaten⁶⁷⁴ – primär, dass der Anwendungsbereich des Gleichheitssatzes vor allem durch Aspekte der Rechtfertigung begrenzt wird. Einerseits geschieht dies über den kaum konturierten Vergleichsmaßstab eines „relevanten Wettbewerbsverhältnisses“ und andererseits durch die Systemimmanenz, mit welcher – als allein beihilfebegrenzender Indikator – derselbe fragwürdige Eingriff in die Auslegungshoheit der Mitgliedstaaten⁶⁷⁵ einhergeht wie im Rahmen des *derogation approach*. Insofern ist im Rahmen der weiteren Bearbeitung auch nach eingrenzenden Konturen Ausschau zu halten, welche das gleichheitsrechtlich strukturierte Beihilfeverbot in seiner Anwendung auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen sachgerecht begrenzen.⁶⁷⁶

674 Wobei relativierend darauf hinzuweisen ist, dass die im Beihilferecht häufig zu führenden Vorabentscheidungsverfahren (anders als Vertragsverletzungs- und Anfechtungsverfahren vor dem EuG bzw. entsprechende Rechtsmittel vor dem EuGH) keine streitigen Verfahren sind, sodass die Aufteilung der Darlegungslast hier kaum von Belang ist, siehe *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (500).

675 Zur Auslegungshoheit siehe *Martini*, StuW 2017, 101 (108 ff.); Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 24 f., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

676 Siehe dazu Kapitel 10.

3. Wettbewerbsverfälschung und Zwischenstaatlichkeitsklausel⁶⁷⁷

Wie gezeigt werden konnte, sind es besonders die komparativen und eher technischen Merkmale des Vorteils und der Selektivität, die den Beihilfetatbestand prägen. Demgegenüber spielen – entgegen der augenscheinlich wettbewerbsrechtlichen Ratio der Beihilfekontrolle⁶⁷⁸ – weder das Merkmal der Wettbewerbsverfälschung noch das Erfordernis der Handelsbeeinträchtigung zwischen den Mitgliedstaaten (Zwischenstaatlichkeitsklausel) eine in der Praxis tragende Rolle bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuermaßnahmen.⁶⁷⁹ Von EuGH und Kommission zumeist gemeinsam geprüft⁶⁸⁰ werden beide Merkmale bei Vorliegen des Selektivitätskriteriums

677 Hinsichtlich beider Tatbestandsmerkmale ist grundsätzlich die Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union aus De-minimis-Beihilfen, ABl. EU (2013) L 352/1 („De-minimis-Verordnung“) zu beachten. Nach dieser besteht die unwiderlegbare Vermutung, dass eine Steuerentlastung weder den Wettbewerb verzerrt noch den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt, sofern eine betragsmäßig geringe Verschonungssubvention vorliegt (höchstens 200.000 Euro für ein einzelnes Unternehmen innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren). Im Bereich abstrakt-genereller Steuerregelungen findet die De-minimis-Verordnung mangels Erfüllung des „Bruttosubventionsäquivalenzkriteriums“ (Art. 4 Abs. 1 der De-minimis-Verordnung) jedoch regelmäßig keine Anwendung und kann daher außer Betracht bleiben, EuGH, Urteil v. 3. März 2005 – *Heiser* – Rs. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 (Rn. 34); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.46. Ausführlich zur De-minimis-Verordnung *Terhechte*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht* (2013), Kapitel 1, Rn. 390 ff. Ausführlich zu beiden Merkmalen *Koschyk*, *Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag* (1999), S. 187 ff.

678 *Schön*, ZHR 2019, 393 (395) bezeichnet die beiden Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel als „teleologisch zentrale Elemente“ des Beihilfetatbestands.

679 *Kube*, in: Becker/Schön (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb* (2005), 99 (105); *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 209.

680 „[Bei der Wettbewerbsverfälschung und der Handelsbeeinträchtigung zwischen den Mitgliedstaaten] handelt es sich um zwei getrennte Voraussetzungen, die beide erfüllt sein müssen, damit eine staatliche Beihilfe vorliegt. In der Praxis werden diese Elemente im Rahmen der beihilferechtlichen Würdigung jedoch häufig gemeinsam geprüft und generell als untrennbar miteinander verbunden betrachtet.“ Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 186) mit Verweis auf EuG, Urteil v. 15. Juni 2000 – *Alzetta u. a./Kommission* – Rs. T-298/97 u. a., ECLI:

bislang regelmäßig als erfüllt erachtet⁶⁸¹ und damit inhaltlich marginalisiert.⁶⁸²

An dieser inhaltlichen Bedeutungslosigkeit beider Merkmale in der Beihilfepraxis vermochte auch der 2005 im Zuge des *Aktionsplans staatliche Beihilfen*⁶⁸³ ins Leben gerufene *refined economic approach* nicht zu rütteln. Dieser war als Proklamation der Kommission zu verstehen, sich innerhalb der Beihilfekontrolle von einer ökonomischen statt formalistischen Betrachtungsweise leiten zu lassen und sich auf solche Beihilfemaßnahmen zu fokussieren, deren Auswirkungen auf den Wettbewerb erheblich sind.⁶⁸⁴

EU:T:2000:151 (Rn. 81). Die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3 (Rn. 11) trennt zwischen beiden Merkmalen nicht einmal begrifflich („Dieses Kriterium...“). Siehe auch *Nowak*, EuZW 2003, 389 (396); implizit *Derenne/Citron/Domecq/Mylrea-Lowdnes*, JECLP 2014, 53 (60 f.).

681 *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 49 f.; *Stöbener de Mora*, EuZW 2016, 685 (689). Ausnahme aber insoweit im EuGH, Urteil v. 9. Juni 2011 – *Comitato "Venezia vuole vivere" u.a./Kommission* – verb. Rs. C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368 (Rn. 115 f.), wo ausgeführt wird: „Infolgedessen hatten die nationalen Behörden vor einer Rückforderung von Vorteilen notwendig in jedem Einzelfall zu prüfen, ob der gewährte Vorteil in Bezug auf den jeweiligen Empfänger geeignet war, den Wettbewerb zu verfälschen und den innergemeinschaftlichen Handel zu beeinträchtigen, da andernfalls diese zusätzliche Prüfung, die für die Qualifikation der jeweils erhaltenen Vorteile als staatliche Beihilfen von wesentlicher Bedeutung ist, nicht möglich wäre.“ [*Hervorhebungen durch die Verfasserin*].

682 Beispielhaft etwa EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 30 ff.); EuGH, Urteil v. 22. November 2001 – *Ferring* – Rs. C-53/00, ECLI:EU:C:2001:627 (Rn. 20 f.); EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 78 ff.); *Kokott*, in: *Lang* (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (549); *Lang*, in: *Beiser u. a.* (Hrsg.), FS Doralt (2007), 233 (237 ff.); es genügen insofern niederschwellige Plausibilitätserwägungen, *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.43; *Hey*, *StuW* 2015, 331 (343) spricht gar von einem faktisch automatischen Schluss von der Begünstigung auf die Wettbewerbsverfälschung.

683 *Aktionsplan Staatliche Beihilfen: Weniger und besser ausgerichtete staatliche Beihilfen – Roadmap zur Reform des Beihilferechts 2005-2009*, Konsultationspapier der Kommission v. 7. Juni 2005, KOM(2005) 107 endg.

684 Der MEA fand in zahlreichen Sekundärrechtsakten der Kommission Einzug. Erwähnenswert ist insofern die Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission v. 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2014) L 187/1 („Allgemeine GruppenfreistellungsVO“ (AGVO)), die bestimmte Beihilfen auf Grundlage von

Trotz der naheliegenden Verknüpfung des *refined economic approach* mit den Merkmalen der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel, blieb die Intention auf der beihilferechtlichen Tatbestandsebene gänzlich ohne Auswirkungen und fand bis heute ausschließlich bei Anwendung der Ausnahmetatbestände ihren Niederschlag.⁶⁸⁵

a. Wettbewerbsverfälschung

Ist eine vom Staat gewährte Maßnahme geeignet, die Wettbewerbsposition des Empfängers gegenüber seinen Wettbewerbern zu verbessern, so wird sie als Maßnahme erachtet, die den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht.⁶⁸⁶

Obwohl der Beihilfetatbestand hinsichtlich des Merkmals der Wettbewerbsverfälschung markante Ähnlichkeit zum Kriterium der Wettbewerbsbeschränkung des systematisch nahen Kartellverbots gemäß Art. 101 Abs. 1 AEUV⁶⁸⁷ aufweist, bestehen bezüglich des jeweiligen Verständnisses dieser Merkmale grundlegende Divergenzen. So wird im Rahmen des Art. 107 Abs. 1 AEUV insbesondere hinsichtlich der Bestimmung, ob überhaupt von einem Wettbewerbsverhältnis auszugehen ist, sehr viel generalisierender verfahren als im Rahmen des Kartellverbots. Denn während im Rahmen

ex-ante-Kriterien bereits von der Anmeldepflicht ausnimmt. Diverse Leitlinien (etwa für Risikokapital (2006), Forschung, Entwicklung und Innovation (2006), Regionale Beihilfen (2006), Umweltschutz (2008), etc.) erlauben darüber hinaus für betreffende Beihilfen nunmehr eine Genehmigung ohne eingehende Prüfung, hierzu insgesamt *Rusche*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 5 (2022), Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 20 ff.

685 Dies kritisierend *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 AEUV Rn. 106; *Jaeger*, WuW 2008, 1064 (1076); *Michaew*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law (2011), 193 (207) m. w. N. in Fn. 87. Zu den Ausnahmetatbeständen siehe Kapitel 4, B. II.

686 EuGH, Urteil v. 17. September 1980 – *Philip Morris/Kommission* – Rs. 730/79, ECLI: EU:C:1980:209 (Rn. 11); EuG, Urteil v. 15. Juni 2000 – *Alzetta u. a./Kommission* – Rs. T-298/97 u. a., ECLI:EU:T:2000:151 (Rn. 80); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 187).

687 Hier als „Wettbewerbsverhinderung, -einschränkung oder -verfälschung“ bezeichnet; in der Literatur zumeist einheitlich mit „Wettbewerbsbeschränkung“ betitelt, siehe etwa *Weiß*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 101 AEUV Rn. 84 f.; ähnlich *Eilmansberger/Kruis*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 101 AEUV, Rn. 40 ff.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

von Art. 101 Abs. 1 AEUV hierfür grundsätzlich eine Marktabgrenzung⁶⁸⁸ mittels ökonomischer Methoden durchzuführen ist,⁶⁸⁹ genügt es im beihilferechtlichen Kontext bereits, wenn die Maßnahme pauschal innerhalb eines liberalisierten Marktes, in welchem Wettbewerb herrscht oder herrschen könnte, Wirkung entfaltet.⁶⁹⁰

Die aufgrund der Notifizierungspflicht des Art. 108 Abs. 3 AEUV indizierte ex-ante-Sicht der Kommission bei Einstufung der Maßnahme als Beihilfe führt darüber hinaus zur Entbehrlichkeit des Nachweises über eine tatsächliche Wettbewerbsverfälschung.⁶⁹¹ Regelmäßig ist dem Begründungserfordernis des Art. 296 AEUV bereits Genüge getan, sofern die Kommission Umstände anführt, aus denen auf das Wettbewerbsverfälschungspotential der Beihilfe geschlossen werden kann.⁶⁹² Im Bereich verschonen-

688 Der relevante Markt ist kartellrechtlich in sachlicher, räumlicher und ggf. zeitlicher Hinsicht abzugrenzen. Die sachliche Marktabgrenzung erfolgt hauptsächlich über eine Untersuchung der Substituierbarkeit der Produkte bzw. Leistungen des betroffenen Unternehmens durch Ermittlung der sog. Kreuzpreiselastizität (regelmäßig auf Grundlage des SSNIP-Tests). In räumlicher Hinsicht ist jenes Gebiet zu ermitteln, in dem die objektiven Wettbewerbsbedingungen für die Unternehmen, die die relevanten Produkte oder Dienstleistungen anbieten, hinreichend homogen sind und die Nachfrage der Verbraucher für alle Wirtschaftsteilnehmer gleich ist, im Einzelnen *Bruhn*, in: Theobald/Kühling (Hrsg.), *Energierrecht* (2022), Art. 101 AEUV, Art. 102 AEUV, Rn. 21 ff.; *Weiß*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2022), Art. 101 AEUV Rn. 91 ff., zum SSNIP-Test siehe *Ewald*, in: Wiedemann (Hrsg.), *Handbuch des Kartellrechts* (2020), § 7 Rn. 76 ff.

689 *Eilmansberger/Kruis*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Vorbem. zu den Art. 101 bis 106 AEUV Rn. 39 ff.

690 EuG, Urteil v. 15. Juni 2000 – *Alzetta u. a./Kommission* – verb. Rs. T-298/97 u. a., ECLI:EU:T:2000:151 (Rn. 141 ff.); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 187 f.). Gründe für die unterschiedliche Handhabung des Merkmals im Rahmen von Kartell- und Beihilferecht führen *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), *Wettbewerbsrecht*, Band 5 (2022), Art. 107 Abs. 1 Rn. 306 an. Diese Divergenz zwischen Beihilfe- und Kartellrecht kritisierend *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 107 AEUV Rn. 107.

691 Es reicht daher aus, dass die Maßnahme *möglicherweise* ein zumindest potentielles Wettbewerbsverhältnis verfälscht, *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 25 f. Fn. 137; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1178). Ein solcher Nachweis ist auch im Rahmen formell rechtswidriger Beihilfen, d.h. solchen Beihilfen, die ohne vorherige Notifizierung gewährt wurden, entbehrlich. Zu den Gründen siehe *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 107 AEUV Rn. 102.

692 *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 107 AEUV Rn. 103; Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des

der Subventionen, wie etwa steuerlicher Vergünstigungen, ist schon dann von einer wettbewerbsverfälschenden Beihilfe auszugehen, wenn ein Unternehmen hierdurch von Kosten befreit wird, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftstätigkeit zu tragen gehabt hätte.⁶⁹³ Das Kriterium der Wettbewerbsverfälschung grenzt den Beihilfebegriff insbesondere im Bereich fiskalischer Beihilfen demgemäß nicht weiter ein als die zuvor geprüften komparativen Tatbestandsmerkmale des Vorteils und der Selektivität. Sofern die Wahrscheinlichkeit einer Wettbewerbsverfälschung unter diesen Prämissen nicht rein hypothetischer Natur ist, ist dem Tatbestandsmerkmal im Übrigen keine im steuerrechtlichen Bereich relevante Spürbarkeitsschwelle zu entnehmen.⁶⁹⁴

b. Zwischenstaatlichkeitsklausel

Die Maßnahme muss ferner geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Ähnlich wie im Bereich der Wettbewerbsverfälschung deckt sich der Tatbestand des Beihilfeverbots dem Wortlaut nach auch hinsichtlich dieser sogenannten Zwischenstaatlichkeitsklausel mit demjenigen des Kartellverbots gemäß Art.101 Abs.1 AEUV. Auch bezüglich dieses Merkmals wird mutmaßlich aufgrund der unterschiedlichen Adressaten der Regelungen ein Vergleich jedoch kaum gezogen,⁶⁹⁵ geschweige denn eine wertungskonsistente Auslegung vorgenommen. Par-

Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 198).

693 EuGH, Urteil v. 3. März 2005 – *Heiser* – Rs. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 (Rn. 55); EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 30); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 189).

694 EuGH, Urteil v. 24. Juli 2003 – *Altmark Trans* – Rs. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Rn. 79, 81); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 189); Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3 (Rn. 11); *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 53 f.

695 Ausführlicher Vergleich jedoch bei *Soltész*, in: Brinker/Scheuing/Stockmann (Hrsg.), FS Bechtold (2006), S. 501 ff.

allelen sind lediglich dahingehend zu erkennen, dass für die Kriterien eine prinzipiell geringe Nachweisobliegenheit seitens der Kommission besteht; in beiden Fällen wird es insofern bereits als ausreichend angesehen, wenn dargetan wird, dass sich aus der jeweils in Frage stehenden Handlung eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels ergeben *könnte*.⁶⁹⁶ Dennoch übernimmt die Zwischenstaatlichkeitsklausel im kartellrechtlichen Kontext eine den tatbestandlichen Anwendungsbereich deutlich begrenzende Funktion,⁶⁹⁷ während sie die Anwendbarkeit des Beihilfeverbots nach derzeitiger Praxis faktisch kaum verengt.⁶⁹⁸

Der Zweck der beihilferechtlichen Zwischenstaatlichkeitsklausel ist konzeptionell darin zu sehen, Fördermaßnahmen mit fehlender Binnenmarktrelevanz – das heißt Beihilfen die das transnationale Wettbewerbsgefüge innerhalb der Europäischen Union nicht berühren – vom Beihilfeverbot auszuschließen⁶⁹⁹ und den Mitgliedstaaten so in diesen Bereichen die Möglichkeit einer autonomen Förderung zu belassen.⁷⁰⁰ Insofern besitzt die Zwischenstaatlichkeitsklausel im beihilferechtlichen Tatbestand zumindest konzeptionell den wohl unmittelbarsten Einfluss auf das Kompetenzgefü-

696 Für Art. 107 Abs. 1 AEUV siehe EuGH, Urteil v. 14. Januar 2015 – *Eventech* – Rs. C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9 (Rn. 65); EuGH, Urteil v. 8. Mai 2013 – *Libert u. a.* – verb. Rs. C-197/11 und C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288 (Rn. 76); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 190); *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 227. Für Art. 101 Abs. 1 AEUV siehe EuGH, Urteil v. 1. Februar 1978 – *Miller/Kommission* – Rs. 19/77, ECLI:EU:C:1978:19 (Rn. 15); EuGH, Urteil v. 19. Juli 1997 – *Ferriere Nord/Kommission* – Rs. C-219/95 P, ECLI:EU:C:1997:375 (Rn. 19); Bekanntmachung der Kommission – Leitlinien über den Begriff der Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels in den Artikeln 81 und 82 des Vertrags v. 27. April 2004, ABl. EU 2004 C 101/81 (Rn. 26).

697 Im Kartellrecht wird die Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels primär als eine Beeinflussung der Handelsströme interpretiert, die regelmäßig vorliegt, wenn an der Kartellvereinbarung Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt sind. Jedoch können auch rein innerstaatliche Kartelle innerhalb bestimmter Konstellationen unter die Zwischenstaatlichkeitsklausel fallen. Dies gilt insbesondere dann, wenn sich die wirtschaftlichen Auswirkungen der Absprache auf das gesamte Gebiet eines Mitgliedstaates beziehen, im Einzelnen *Eilmansberger/Kruis*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 101 AEUV Rn. 30 ff.

698 *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1178); *Hey*, StuW 2015, 331 (343).

699 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 26; *Sutter*, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 136 ff.

700 *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 238.

ge zwischen den Mitgliedstaaten und der Europäischen Kommission,⁷⁰¹ weshalb die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten nach Ansicht mancher Kritiker gerade unter der fehlenden Konturierung dieses Merkmals beträchtlich leide.⁷⁰²

Insbesondere der EuGH legt das Tatbestandskriterium derzeit denkbar weit aus. Nach ständiger Rechtsprechung kann selbst dann, wenn der Beihilfeempfänger nicht unmittelbar am grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr teilnimmt, der Handel zwischen den Mitgliedstaaten durch eine Beihilfemaßnahme beeinträchtigt werden, sofern hierdurch der Marktzutritt eines Unternehmens aus einem anderen Mitgliedstaat erschwert wird.⁷⁰³ Eine solch potentielle Erschwerung des Marktzutritts zulasten ausländischer Wettbewerber wird wohl nur innerhalb grenzferner, rein lokaler Märkte in Zweifel zu ziehen sein.⁷⁰⁴ Angesichts der zunehmenden Verdichtung des Binnenmarktes senkt diese weite Auslegung der Zwischenstaatlichkeitsklausel deren ohnehin niedrige Hürden für abstrakt-generelle Steuermaßnahmen folglich derart ab, dass das Kriterium im Bereich fiskalischer Beihilfen faktisch keinerlei eingrenzende Wirkung entfaltet.⁷⁰⁵ Im

701 Die Zwischenstaatlichkeitsklausel wird daher funktional auch als „Kollisionsnorm“ beschrieben, siehe *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht* (2013), Kapitel 1, Rn. 238 m. w. N.

702 Etliche Stimmen halten daher eine stärkere Gewichtung der Zwischenstaatlichkeitsklausel für geboten, z. B. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht* (2017), S. 30, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewahlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); auch *Hey*, *StuW* 2015, 331 (343), die jedoch nicht zwischen den Merkmalen der Wettbewerbsverfälschung und Zwischenstaatlichkeitsklausel unterscheidet; andeutungsweise auch *Kokott*, in: *Lang* (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (543); a. A. *Modlich*, *EWS* 1996, 405 (406 f.).

703 Siehe etwa EuGH, Urteil v. 8. Mai 2013 – *Libert u. a.* – verb. Rs. C-197/11 und C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288 (Rn. 78); EuGH, Urteil v. 15. Dezember 2005 – *Unicredito Italiano* – Rs. C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774 (Rn. 58); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABL EU C (2016) 262/1 (Rn. 191); *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 210.

704 *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, *BB* 2017, 1175 (1178).

705 EuGH, Urteil v. 3. März 2005 – *Heiser* – Rs. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130 (Rn. 30 ff.); EuGH, Urteil v. 24. Juli 2003 – *Altmark Trans* – Rs. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415 (Rn. 81 f.); *Kube/Reimer/Spengel*, *EC Tax Rev.* 2016, 247 (256); *Modlich*, *EWS* 1996, 405 (406 f.); *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, *Die Auswirkungen des*

Regelfall kann somit aus der potentiellen Wettbewerbsverfälschung ohne weiteren Nachweis auf die Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels geschlossen werden.⁷⁰⁶ Jenseits der im Rahmen der De-minimis-Verordnung⁷⁰⁷ festgelegten Förderungshöchstbeträge ist ferner auch der Zwischenstaatlichkeitsklausel keine Spürbarkeitsschwelle zu entnehmen.⁷⁰⁸

Entgegen dieser grundsätzlich konturlos weiten Auslegung der Zwischenstaatlichkeitsklausel zeichnen sich in der jüngeren Beihilfepraxis der Kommission jedoch Tendenzen ab, dem Kriterium größere Bedeutung beizumessen.⁷⁰⁹ In einigen Entscheidungen ließ die Kommission die Einordnung einer Maßnahme als tatbestandliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV nämlich aufgrund der rein lokalen Auswirkungen der Förderung und damit am Kriterium der Zwischenstaatlichkeitsklausel scheitern.⁷¹⁰ Ob hierin allerdings ein auch für das Steuerrecht relevanter Paradigmenwechsel hin zu einer restriktiven Auslegung der zwischenstaatlichen Handelsbeeinträchtigung zu sehen ist, bleibt abzuwarten.⁷¹¹

gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 51; *Kube*, in: Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb (2005), 99 (105).

706 EuGH, Urteil v. 17. September 1980 – *Philip Morris/Kommission* – Rs. 730/79, ECLI:EU:C:1980:209 (Rn. 11); EuGH, Urteil v. 14. September 1994 – *Spanien/Kommission* – verb. Rs. C-278/92, C-279/92 und C-280/92, ECLI:EU:C:1994:325 (Rn. 40); EuG, Urteil v. 15. Juni 2000 – *Alzetta u. a./Kommission* – verb. Rs. T-298/97 u. a., ECLI:EU:T:2000:151 (Rn. 76 ff.); *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 228.

707 Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union aus De-minimis-Beihilfen, ABl. EU L 352/1 (2013).

708 Diese findet im Bereich abstrakt-genereller Steuerregelungen aufgrund der kaum bezifferbaren Auswirkungen der Maßnahme jedoch im Regelfall keine Anwendung, *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 53 f.

709 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 212.

710 Siehe die angeführten Beispiele in der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 197).

711 Dies andeutend *Kokott*, in: *Lang* (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (549 f.); ähnlich *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516 (2017), S. 66 f. Jedenfalls die Spruchpraxis des EuGH deckt sich bislang allerdings nicht mit dieser stärkeren Gewichtung der Zwischenstaatlichkeitsklausel durch die Kommission, vgl. *Bartosch*, EWS 2017 Heft 5, Die erste Seite.

II. Mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen – die Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV

Art. 107 Abs. 1 AEUV, ein Verbot mit Ausnahmeverbehalt⁷¹², enthält ein weitgefasstes Beihilfeverbot, von welchem die Abs. 2 und 3 innerhalb ihrer Voraussetzungen Ausnahmen zugunsten bestimmter Förderzwecke zulassen.⁷¹³

Diese häufig als „Rechtfertigungstatbestände“⁷¹⁴ bezeichneten Absätze 2 und 3 des Art. 107 AEUV sind nicht mit der „Rechtfertigung“ einer steuerlichen Maßnahme aufgrund „der Natur oder des inneren Aufbaus“ des Steuersystems zu verwechseln, welche unter dem Schlagwort der Systemimmanenz nach der hier vertretenen Auffassung bereits eine selektive Begünstigung und damit das Vorliegen einer verbotenen Beihilfe als solche verneint.⁷¹⁵ Die Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV sind stattdessen erst dann zu prüfen, wenn der Verbotstatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV in sämtlichen Merkmalen erfüllt ist. Im steuerrechtlichen Kontext finden diese ohnehin eng formulierten und ausgelegten⁷¹⁶ Ausnahmetatbestände kaum Anwendung,⁷¹⁷ weshalb an dieser Stelle eine lediglich überblicksartige Darstellung ausreichend erscheint.

Unter den dort genannten näheren Voraussetzungen *sind* Beihilfen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar, sofern es sich um Beihilfen sozialer Art oder um Beihilfen handelt, die zur Beseitigung von Schäden aufgrund außergewöhnlicher Ereignisse oder zum Ausgleich von wirtschaftlichen Nachteilen aufgrund der ehemaligen Teilung Deutschlands gewährt werden. Die Formulierung lässt erkennen, dass der Kommission im Hinblick auf diese Ausnahmen kein Ermessen zusteht, weshalb die unter Art. 107 Abs. 2 AEUV gefassten Tatbestände als Legalausnahmen zu qualifizieren sind.⁷¹⁸

712 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (316).

713 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (316).

714 Missverständlich insofern etwa die Überschrift bei *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 215. Nicht aber *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (316), welcher die Abs. 2 und 3 als Ausnahmetatbestände bezeichnet.

715 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 215.

716 Schlussanträge GA *Saugmandsgaard Øe* v. 19. September 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:741 (Rn. 76).

717 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (321).

718 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 216.

Um Ermessensausnahmen handelt es sich dagegen bei den unter Art. 107 Abs. 3 AEUV angeführten Tatbeständen, die in der Beihilfepraxis auch im fiskalischen Bereich eine weitaus größere Rolle spielen als die Legalausnahmen.⁷¹⁹ Hiernach können Beihilfen mit bestimmten Förderzwecken als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden, sofern sie beispielsweise der wirtschaftlichen Entwicklung strukturschwacher Gebiete, der Behebung beträchtlicher Störungen des Wirtschaftslebens innerhalb eines Mitgliedstaates oder der Kulturförderung dienlich sind. Im Hinblick auf diese und weitere Ausnahmen kommt der Kommission ein sehr weiter Einschätzungsspielraum dahingehend zu, ob und unter welchen Umständen die mitgliedstaatlichen Förderentscheidungen aus Unionssicht mitgetragen werden können.⁷²⁰ Die Ausübung des Ermessens erfordert regelmäßig eine umfangreiche Würdigung komplexer wirtschaftlicher Sachverhalte und eine von wirtschaftspolitischen Erwägungen getragene Abwägung zwischen dem ökonomischen Nutzen und den zu erwartenden wettbewerbsverfälschenden Auswirkungen der untersuchten Maßnahme.⁷²¹ Dabei berücksichtigt die Kommission anders als im Rahmen der Verbotsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel den *refined economic approach*, der grundsätzlich das Leitbild vorgibt, Beihil-

719 Von Bedeutung im Bereich steuerlicher Beihilfen ist insbesondere Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV, der auch das Haupteinfallstor für die über den Hebel der Beihilfekontrolle betriebene industriepolitische Steuerung der Kommission bildet, *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.48. Zur Etablierung eines supranationalen Fiskalpaternalismus' siehe ausführlich Kapitel 7, A. III. 2. c.

720 U. a. EuGH, Urteil v. 14. Februar 1990 – *Frankreich/Kommission* – Rs. C-301/87, ECLI:EU:C:1990:67 (Rn. 15); EuGH, Urteil v. 13. Februar 2003 – *Spanien/Kommission* – Rs. C-409/00, ECLI:EU:C:2003:92 (Rn. 93); EuGH, Urteil v. 6. September 2006 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, (Rn. 99); *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 176, 217.

721 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 216 f. Der ökonomische Nutzen und die nachteilhaften Auswirkungen auf den Wettbewerb sind dabei auf die Union als Ganzes zu beziehen, siehe EuGH, Urteil v. 13. Februar 2003 – *Spanien/Kommission* – Rs. C-409/00, ECLI:EU:C:2003:92 (Rn. 93); EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 67 m.w.N). Im Rahmen dieser Abwägung findet üblicherweise auch eine Verhältnismäßigkeitsprüfung statt, siehe Beschluss der Kommission v. 9. Juli 2014, C(2014) 4546 final, Rn. 99 ff. und 112 ff.

fen auf effiziente Maßnahmen zur Kompensation von Marktversagen zu begrenzen.⁷²²

Im Bereich der Ausnahmetatbestände sind eine ganze Reihe sekundärrechtliche und tertiärrechtliche beziehungsweise Regelungen des sogenannten *EU soft laws* zu beachten, von welchen die wichtigste die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)⁷²³ ist.⁷²⁴ Werden je nach Beihilfe bestimmte qualitative und quantitative Voraussetzungen erfüllt, erklärt die AGVO Fördermaßnahmen innerhalb bestimmter Tätigkeitsbereiche⁷²⁵ unmittelbar „im Sinne des Artikels 107 Absatz 2 oder 3 AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar“.⁷²⁶ Seitens der Mitgliedstaaten genügt insofern eine Freistellungsanzeige gegenüber der Kommission.⁷²⁷ Ist die AGVO nicht einschlägig, wird die Ermessensausübung nach Art. 107 Abs. 3 AEUV ferner insbesondere durch sogenannte Unionsrahmen und Unionsleitlinien konkretisiert, die sich auf verschiedene regionale, sektorale und horizontale Beihilfen beziehen und die Transparenz und Vorhersehbarkeit der Beihilfeentscheidung fördern sollen.⁷²⁸ Eine „Ad hoc“ Einzelfallabwägung

722 *English*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.49; zu diesem Ansatz siehe auch *Kühling*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 Rn. 3.

723 Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission v. 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2014) L 187/1.

724 Für steuerliche Beihilfen kommt eine Anwendung der AGVO aber gemäß deren Art. 5 Nr. 2 lit. d nur in Betracht, wenn sie eine betragsmäßige Obergrenze der Entlastungswirkung enthalten, die nicht über die Schwellenwerte des Art. 4 AGVO hinausgehen.

725 Abschließend sind dies Regionalbeihilfen, bestimmte Beihilfen für KMU, Beihilfen für Unternehmerintention, Umweltschutzbeihilfen, Risikokapitalbeihilfen, Beihilfen für FEuI, Ausbildungsbeihilfen und Beihilfen für benachteiligte und behinderte Arbeitnehmer.

726 Für fiskalische Beihilfen relevant ist derzeit lediglich die Freistellung für bestimmte Umweltschutzbeihilfen, die sich im Bereich der Strom- und Energiesteuern auswirkt, siehe etwa EuGH, Urteil v. 21. Juni 2016 – *Dilly's Wellnesshotel I* – Rs. C-493/14, ECLI:EU:C:2016:577 (noch zur damaligen AGVO von 2008); EuGH, Urteil v. 14. November 2019 – *Dilly's Wellnesshotel II* – Rs. C-585/17, ECLI:EU:C:2019:969.

727 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (322).

728 Siehe u. a. Mitteilung der Kommission „Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020“, ABl. EU 2013, C 209/1; Mitteilung der Kommission „Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020“, ABl. EU 2014, C 200/1, deren Geltungszeiträume jeweils verlängert wurden.

ohne Rekurs auf derartige Regelwerke stellt inzwischen eher die Ausnahme dar.⁷²⁹

III. Beihilfeaufsicht und gerichtliche Kompetenzen

Das Beihilferecht zeichnet sich nicht nur durch einen schwer zu erfassenden Verbotstatbestand aus, sondern weist darüber hinaus ein komplexes Kompetenzgefüge zwischen der Kommission, der Unionsgerichtsbarkeit und den nationalen Gerichten auf, das es im Folgenden zu erläutern gilt. Zu beachten ist dabei insbesondere die herausgehobene Rolle der Kommission mit Blick auf das Beihilfeverfahren.

1. Beihilfeaufsicht durch die Kommission

a. Die Kommission als maßgebliches Organ der Beihilfeaufsicht

Der Europäischen Kommission kommt gemäß Art. 108 AEUV die ausschließliche Kompetenz zu, die Vereinbarkeit beziehungsweise Unvereinbarkeit einer Beihilfemaßnahme mit dem Binnenmarkt festzustellen, denn sie allein ist zuständig für das dort geregelte Beihilfeverfahren.⁷³⁰

Grundlegend lässt sich hervorheben, dass die Kommission im unionalen Kompetenzgefüge – ähnlich einer nationalstaatlichen Regierung – im Wesentlichen Aufgaben der Exekutive übernimmt.⁷³¹ Sie wirkt in dieser Stellung unter anderem maßgeblich an der europäischen Rechtssetzung mit, übt die ihr gemäß des AEUV zustehenden punktuellen Rechtssetzungsbefugnisse aus⁷³² und fungiert als primäres Verwaltungsorgan, indem sie

729 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.50.

730 Zur Kompetenz der Kommission hinsichtlich der Überprüfung von Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Unternehmensbesteuerung, siehe u. a. *Bartosch*, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017), 81 (82); *Schnitger*, *IStR* 2017, 421 (428). Kiritsch hinsichtlich dieses Kompetenzmonopols *Nanetti/Mameli*, *EC Tax Rev.* 2002, 185 ff.

731 *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 2.24; dies gilt besonders für den Bereich der Wettbewerbspolitik, *Haltern*, *Europarecht Bd. I* (2017), Rn. 485.

732 Eine solch punktuelle Ermächtigungsnorm im Rahmen des Beihilferechts ist bspw. Art. 108 Abs. 4 AEUV.

europäisches Recht im Einzelfall oder in konkreten Situationen anwendet und durchsetzt^{733, 734}. Gemäß Art. 17 Abs. 1 EUV ist sie ferner zu einer aktiven Rechtskontrolle aufgerufen und besitzt insoweit den Status als „Hüterin des Unionsrechts“.⁷³⁵ Im Rahmen des Europäischen Wettbewerbsrechts kumuliert diese Aufsichtsfunktion aufgrund eingeräumter eigener Entscheidungsbefugnisse mit einer Verwaltungsaufgabe der Kommission. Das Beihilferecht gewährt dem Unionsorgan innerhalb der Grenzen des Art. 5 EUV⁷³⁶ insofern umfassende rechtliche und wirtschaftliche Kontrollbefugnisse im Hinblick auf mitgliedstaatliche Beihilfemaßnahmen aller Art.

Je weiter beziehungsweise unklarer der Verbotsbegriff des Art. 107 Abs. 1 AEUV vor diesem Hintergrund nun gehandhabt wird, desto großrahmiger gestalten sich die Kontrollkompetenzen der Kommission gegenüber mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen. Die Unsicherheit darüber, welche steuerlichen Maßnahmen potentiell als Beihilfen zu qualifizieren sind, verschafft der Kommission bei bestehenden und bei nicht notifizierten Beihilfen eine problematische Machtposition gegenüber den Mitgliedstaaten, da ihr ein Entschließungsermessen dahingehend zukommt, ob sie die Maßnahme aufgreifen will oder nicht.⁷³⁷ Weil die Begrenzung der Beihilfekontrolle mangels ausreichender Kontrollkapazitäten seitens der Kommission derzeit wohl eher faktischer denn rechtlicher Natur ist,⁷³⁸ mutet die Auswahl zuweilen willkürlich an.⁷³⁹ Kriterien, nach welchen die untersuchten Fälle von jenen selektiert werden, in denen die Kommission untätig bleibt, sind regelmäßig nicht ersichtlich.⁷⁴⁰

733 *Niedobitek*, in: ders. (Hrsg.), *Europarecht – Grundlagen und Politiken der Union* (2020), § 1 Rn. 244.

734 *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 2.24.

735 Siehe zu dieser Terminologie *Martenczuk*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union* (2023), Art. 17 EUV Rn. 15.

736 *Rossi-Maccanico*, *EC Tax Rev.* 2013, 19 (24).

737 Ausführlich hierzu *Hey*, *StuW* 2015, 331 (335).

738 Siehe hierzu und zu den Konsequenzen dieser Selektion *Heimler/Jenny*, *Oxford Review of Economic Policy* 2012, 347 ff.

739 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht* (2017), S. 27, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaefsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

740 In seinem Diskussionsbeitrag moniert *Seer*, in: *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), S. 238 f. daher ein grundsätz-

b. Beihilfeverfahren

Die Durchsetzung des Beihilfeverbots nach Art.107 Abs.1 AEUV wird primärrechtlich durch das in Art.108 AEUV normierte Beihilfeverfahren sichergestellt, dessen Vorgaben durch diverses Sekundärrecht konkretisiert werden.⁷⁴¹ Für das Beihilfeverfahren ist zwischen der repressiven Kontrolle bestehender Beihilfen und der präventiven Kontrolle neuer Beihilfen zu unterscheiden.⁷⁴²

Nach Art.108 Abs.1 S.1 AEUV überprüft die Kommission in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten bestehende Beihilferegelungen fortlaufend. Dieses Monitoring betrifft im Wesentlichen „Altbeihilfen“ oder solche Beihilfen, die das Genehmigungsverfahren für neue Beihilfen erfolgreich durchlaufen haben.⁷⁴³ Hinsichtlich solcher Maßnahmen können sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ändern, weshalb die dauerhafte Not-

liches Vollzugsdefizit und sieht die Notwendigkeit der Einrichtung einer personalstarken Wettbewerbsbehörde speziell für Steuersachen als gegeben an.

741 Siehe Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9; Verordnung (EU) 2015/2282 der Kommission v. 27. November 2015 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 hinsichtlich der Anmeldeformulare und Anmeldebögen, ABl. EU (2015) L 325/1; Mitteilung der Kommission v. 16. Juli 2018, Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren, C (2018) 4412 final. Im Zusammenhang mit dem Beihilfeverfahren hinsichtlich „neuer Beihilfen“ ferner zu beachten sind die Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission v. 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2014) L 187/1 (AGVO) und die Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union aus De-minimis-Beihilfen, ABl. EU L 352/1 (2013)(De-minimis-Verordnung) die den Mitgliedstaaten die Möglichkeit bieten, eine ganze Bandbreite von Beihilfemaßnahmen, bei denen eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs unwahrscheinlich ist, ohne vorherige Genehmigung der Kommission durchzuführen. Siehe insgesamt auch *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756 (756 m. w. N.).

742 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.57; *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StJb 2018/2019*, 311 (323 ff.); *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756 (757); andeutungsweise *Rossi-Maccanico*, *EC Tax Rev.* 2013, 19 (20).

743 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StJb 2018/2019*, 311 (323); siehe im Einzelnen Art.1 lit. b Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

wendigkeit besteht, auch diese der fortlaufenden Kontrolle der Kommission im Hinblick auf ihre Binnenmarktcompatibilität zu unterziehen.⁷⁴⁴ Die repressive Kontrolle ist lediglich auf die Änderung oder Beendigung der Beihilfe ex nunc gerichtet, sofern die Kommission zu der Auffassung gelangt, dass eine bestehende Beihilferegelung nicht oder nicht mehr mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.⁷⁴⁵ In diesem Fall schlägt die Kommission dem Mitgliedstaat gemäß Art. 108 Abs. 1 S. 2 AEUV zweckdienliche Maßnahmen vor.⁷⁴⁶ Kommt der betreffende Mitgliedstaat dem entsprechenden Vorschlag nicht nach, leitet die Kommission mit der Absicht, förmlich über die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt zu entscheiden, in das gemäß Art. 108 Abs. 2 S. 1 AEUV vorgesehene Hauptprüfverfahren über.⁷⁴⁷

Um die Nachhaltigkeit und Neutralität des privaten Wettbewerbs zwischen konkurrierenden Unternehmen zu schützen, ist das Beihilferecht im Rahmen neuer Beihilfen als präventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt ausgestaltet.⁷⁴⁸ Neue Beihilfen sind alle Beihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind sowie Änderungen bestehender Beihilfen.⁷⁴⁹ Ihre präventive Kontrolle durch die Kommission ist gerade in der steuerrechtlichen Praxis ungleich bedeutsamer und problemträchtiger als die repressive Kontrolle⁷⁵⁰ und stehen auch mit Blick auf den Konflikt zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Fokus. Gemäß Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV ist die Kommission vor der Einführung einer jeden als Beihilfe zu qualifizierenden Steuermaßnahme zu unterrichten, um diese auf ihre Vereinbarkeit mit dem

744 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.60. Nach *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1179) sollte das Entschließungsermessen hinsichtlich solcher Maßnahmen davon geleitet sein, lediglich sogenannte „outliers“ zu verfolgen, um sich so auf eine Verfolgung klarer und schwerwiegender Verstöße zu konzentrieren.

745 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (323 f.).

746 Nach Art. 23 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9 enthält der Vorschlag insbesondere inhaltliche Änderungen der Beihilferegelung, die Einführung von Verfahrensvorschriften oder die Abschaffung der Beihilferegelung.

747 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (324).

748 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.58; *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (316); sinngemäß auch *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516 (2017), S. 9.

749 Art. 1 lit. c der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

750 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (324).

Binnenmarkt überprüfen zu können.⁷⁵¹ Vor Abschluss des hierdurch in Gang gesetzten Prüfverfahrens der Kommission darf der Mitgliedstaat die Regelung nach der zentralen Norm des Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV, dem sogenannten Durchführungsverbot, nicht ins Werk setzen.⁷⁵²

Das Prüfverfahren hinsichtlich neuer Beihilfen durchläuft im Regelfall zwei Phasen.⁷⁵³ Innerhalb der Vorprüfphase⁷⁵⁴ verschafft sich die Kommission eine „erste Meinung“ über die fragliche Maßnahme auf Grundlage der Angaben und Auskünfte des betroffenen Mitgliedstaates.⁷⁵⁵ Zwei Monate nach vollständiger Anmeldung des Vorhabens⁷⁵⁶ schließt die Kommissi-

751 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.58. Die Anzeigepflicht entfällt, sofern die Voraussetzungen der „De-minimis-Verordnung“ oder der AGVO vorliegen, siehe Art. 2 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9. Die Unterrichtungspflicht trifft allein die handelnden Mitgliedstaaten, potentielle Beihilfeempfänger können der Kommission eine Maßnahme nicht selbst in diesem Sinne notifizieren, *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StBjB* 2018/2019, 311 (324).

752 Art. 3 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9; *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StBjB* 2018/2019, 311 (328); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.58. Trotz Verletzung des Durchführungsverbots kann die Kommission die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt bejahen, siehe EuGH, Urteil v. 18. Juli 2013 – *P Oy* – Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 (Rn. 39 f.); *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 222.

753 EuGH, Urteil v. 24. Mai 2011 – *Kommission/Kronoply und Kronotex* – Rs. C-83/09 P, ECLI:EU:C:2011:341 (Rn. 43 ff.); *Rosenberg*, *Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren* (2014), S. 121 ff.; siehe auch *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StBjB* 2018/2019, 311 (326 ff.).

754 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.59; „Vorläufige Prüfung“ nach Art. 4 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9; „Vorprüfverfahren“ bei *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StBjB* 2018/2019, 311 (326).

755 Bereits EuGH, Urteil v. 11. Dezember 1973 – *Lorenz GmbH/Bundesrepublik Deutschland u. a.* – Rs. 120/73, ECLI:EU:C:1973:152 (Rn. 3); EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 32 und 34); EuGH, Urteil v. 24. Mai 2011 – *Kommission/Kronoply und Kronotex* – Rs. C-83/09 P, ECLI:EU:C:2011:341 (Rn. 43).

756 Wann die Anmeldung vollständig bei der Kommission eingegangen ist, hängt im Wesentlichen von etwaigen Nachfragen seitens der Kommission ab und ist zwischen Mitgliedstaat und Kommission häufig streitig, dazu EuGH, Urteil v. 15. Februar 2001 – *Österreich/Kommission* – Rs. C-99/98, ECLI:EU:C:2001:94 (Rn. 53 ff.); Kon-

on diese Vorprüfphase per Beschluss⁷⁵⁷ ab. Hierin kann die Kommission zu dem Ergebnis gelangen, dass entweder offensichtlich keine Beihilfe gegeben ist oder die Maßnahme zweifelsfrei einen Ausnahmetatbestand gemäß Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV erfüllt.⁷⁵⁸ Besitzt die Kommission auf Grundlage des bisherigen Sachstandes jedoch Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit des Vorhabens mit dem Binnenmarkt beziehungsweise ist sie im Rahmen der Vorprüfphase diesbezüglich auf „ernste Schwierigkeiten“⁷⁵⁹ gestoßen, so beschließt sie gemäß Art. 108 Abs. 3 S. 2 AEUV, das förmliche Prüfverfahren zu eröffnen.⁷⁶⁰ Dieses sich an eine solche Entscheidung anschließende Hauptprüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV dient einer eingehenden und umfassenden Analyse des Vorhabens durch die Kommission, die auf einer Anhörung sämtlicher Betroffener⁷⁶¹ fußt.⁷⁶² Spätestens 18 Monate nach seiner Eröffnung soll die Kommission dieses förmliche Verfahren abschließen.⁷⁶³ Hierfür steht der Kommission der Erlass eines

kretisierend Art. 4 Abs. 5 und Art. 5 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

757 Ergeht innerhalb von zwei Monaten nach vollständiger Anmeldung dagegen kein Beschluss, so gilt die Maßnahme als genehmigt und der Mitgliedstaat kann das Vorhaben durchführen, nachdem er die Kommission hierüber in Kenntnis gesetzt hat, Art. 4 Abs. 6 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

758 Art. 4 Abs. 2, 3 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

759 Dazu im Kontext zu einem etwaigen grundfreiheitlichen Verstoß ausführlich EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 33); ausführlich zu dieser Entscheidung Kapitel 6, A. VI.

760 Siehe Art. 4 Abs. 4 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9. Zur Bindungswirkung dieses Beschlusses siehe *Berrisch*, EuZW 2014, 253 ff.

761 Gem. Art. 1 lit. h der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9, sind dies Mitgliedstaaten, Personen, Unternehmen oder Unternehmensvereinigungen, deren Interessen aufgrund der Gewährung einer Beihilfe beeinträchtigt sein können, insbesondere der Beihilfeempfänger, Wettbewerber und Berufsverbände.

762 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (327); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.59.

763 Art. 9 Abs. 6 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

Positivbeschlusses offen, sofern sie nach eingehender Prüfung und gegebenenfalls unter Bedingungen und Auflagen zur Entscheidung gelangt, das Vorhaben stelle entweder keine Beihilfe dar oder es sei nach Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV zu genehmigen.⁷⁶⁴ Ist die Kommission stattdessen von der Unvereinbarkeit des Vorhabens mit dem Binnenmarkt überzeugt, ergeht ein Negativbeschluss, der die Maßnahme als materiell unionsrechtswidrig kennzeichnet und den Mitgliedstaat zu deren Aufhebung oder Umgestaltung auffordert (Art. 108 Abs. 2 S. 1 AEUV).⁷⁶⁵ Wurde eine insoweit materiell unionsrechtswidrige Beihilfe entgegen des Durchführungsverbots nach Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV bereits formell rechtswidrig gewährt,⁷⁶⁶ erlässt die Kommission ferner einen Rückforderungsbeschluss.⁷⁶⁷

Das vom AEU-Vertrag vorgesehene Beihilfeprozedere für neue Beihilfen und die diesbezüglich etablierte Kontrollpraxis der Kommission ist gerade im Kontext steuerlicher Maßnahmen einiger Kritik ausgesetzt. So wird insbesondere moniert, dass die lange Verfahrensdauer zu langwierigen Phasen der Rechtsunsicherheit und des wirtschaftlichen Stillstands führen kann.⁷⁶⁸ Ferner seien die Mitgliedstaaten aufgrund der Notifikationspflicht und angesichts des sehr weiten und kaum nachvollziehbaren Beihilfebegriffs im Zweifel gezwungen, gegen viele ihrer Vorhaben selbst einen Beihilfeverdacht zu formulieren, der eine gewisse Vorprägung der Kommissionsentscheidung befürchten lässt.⁷⁶⁹

764 Art. 9 Abs. 2 bis 4 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

765 Art. 9 Abs. 5 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

766 Das (vorläufige) Durchführungsverbot enthält durch den Negativbeschluss endgültigen Charakter, EuGH, Urteil v. 12. Februar 2008 – *CELF I* – Rs. C-199/06, ECLI:EU:C:2008:79 (Rn. 47).

767 Art. 16 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9; *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), Stjb 2018/2019, 311 (329). Siehe zur Rückforderung formell rechtswidrig gewählter Beihilfen eingehend Kapitel 4, B. IV.

768 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 179; *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756 (760).

769 *Schön*, ZHR 2019, 393 (394); in diese Richtung auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 179.

2. Rechtsschutz und gerichtliche Durchsetzung des Beihilferechts

Wie gesehen nimmt die Kommission bei der Kontrolle des unionsrechtlichen Beihilfverbots eine zentrale Position ein. Im Folgenden wird zu skizzieren sein, welche Rollen daneben den Unionsgerichten und den nationalen Gerichten sowohl bei der Durchsetzung des Beihilferechts als auch hinsichtlich des Rechtsschutzes gegen Maßnahmen der Beihilfeaufsicht verbleiben.

a. Unionsgerichte

Im Hinblick auf das Beihilferecht übernehmen die Unionsgerichte (EuG und EuGH) verschiedene Aufgaben.

- Den Unionsgerichten fällt insbesondere die Aufgabe zu, Rechtsschutz gegen die im Vor- und Hauptprüfverfahren ergangenen Kommissionsbeschlüsse zu gewähren, sofern deren Rechtmäßigkeit in Frage gestellt wird. Je nach Ausgangslage können sowohl der maßnahmeerlassende Mitgliedstaat, potenziell Begünstigte oder auch potenzielle Konkurrenten⁷⁷⁰ an einer solchen gerichtlichen Nachprüfung der Kommissionsentscheidung interessiert sein.

Statthaft ist in sämtlichen dieser Fälle die vor dem EuG als Gericht erster Instanz zu erhebende Nichtigkeitsklage gemäß Art. 263 AEUV.⁷⁷¹ Eine zulässige Klageerhebung ist für die betroffenen Mitgliedstaaten als sogenannte privilegierte Kläger nach Art. 263 Abs. 2 AEUV unproblematisch möglich.⁷⁷² Potenzielle Begünstigte oder Konkurrenten sind als natürliche beziehungsweise juristische Personen dagegen nur unter den engeren Voraussetzungen des Art. 263 Abs. 4 AEUV klagebefugt. Um eine Sachentscheidung zu erwirken, müssen sie daher darlegen, durch den angefochtenen Kommissionsbeschluss unmittelbar und individuell

770 Zur Möglichkeit der Erhebung einer Untätigkeitsklage gem. Art. 265 Abs. 3 AEUV durch einen potentiellen Konkurrenten, sofern die Kommission bei nicht notifizierten Beihilfen kein Prüfverfahren einleitet, siehe eingehend *Heinrich*, in: *Birstiel/Bungenberg/Heinrich* (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht* (2013), Einleitung, Rn. 150.

771 Siehe Art. 256 Abs. 1 UAbs. 1 i. V. m. Art. 51 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, ABl. EU (2010), C 83/1 (Protokoll Nr. 3).

772 *Cordewener*, in: *Rödder/Hüttemann* (Hrsg.), *StBjB* 2018/2019, 311 (330).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

betroffen⁷⁷³ zu sein oder ausführen, dass es sich bei dem Beschluss um einen Rechtsakt mit Verordnungscharakter handelt, der sie ohne die Notwendigkeit weiterer Durchführungsmaßnahmen unmittelbar betrifft^{774,775}. Beiden Erfordernissen ist bei abstrakt-generellen Maßnahmen naturgemäß schwieriger nachzukommen als bei Einzelfallbeihilfen,⁷⁷⁶ weshalb im Rahmen des Beihilferechts ein niedriges Schutzniveau zulasten der wirtschaftlich Betroffenen angenommen werden kann.

Gegen die erstinstanzliche Entscheidung des Europäischen Gerichts kann beim Europäischen Gerichtshof ein auf Rechtsfragen beschränktes Rechtsmittel eingelegt werden.⁷⁷⁷

- Kommt ein Mitgliedstaat der Aufhebungs- oder Umgestaltungsaufforderung eines Negativbeschlusses beziehungsweise den Anordnungen eines Rückforderungsbeschlusses nicht nach, so kann die Kommission oder ein anderer Mitgliedstaat zu deren gerichtlicher Durchsetzung unmittelbar Klage gemäß Art. 108 Abs. 2 S. 2 AEUV beim EuGH einlegen.⁷⁷⁸
- Nicht nur mit Blick auf Verstöße gegen die Grundfreiheiten⁷⁷⁹, sondern auch im Rahmen des Beihilferechts steht der Kommission ferner die Möglichkeit der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens gemäß

773 Art. 263 Abs. 4 Alt. 2 AEUV. Siehe dazu bereits EuGH, Urteil v. 13. Juli 1963 – *Plauermann/Kommission der EWG* – Rs. 25/62, ECLI:EU:C:1963:17 (S. 238); auch EuGH, Urteil v. 19. Mai 1993 – *Cook/Kommission* – Rs. C-198/91, ECLI:EU:C:1993:197 (Rn. 20); EuGH, Urteil v. 29. November 2007 – *Stadtwerke Schwäbisch Hall u. a./Kommission* – Rs. C-176/06 P, ECLI:EU:C:2007:730 (Rn. 19).

774 Art. 236 Abs. 4 Alt. 3 AEUV. Siehe dazu EuGH, Urteil v. 19. Dezember 2013 – *Telefónica/Kommission* – Rs. C-274/12 P, ECLI:EU:C:2013:852 (Rn. 23 ff.); EuGH, Urteil v. 6. November 2018 – *Scuola Elementare Maria Montessori/Kommission* – verb. Rs. C-622/16 P bis C-624/16 P, ECLI:EU:C:2018:873 (Rn. 19 ff.).

775 Da der Adressat der im Beihilfeverfahren ergehenden Kommissionsbeschlüsse stets allein der betroffene Mitgliedstaat ist, können sich potentiell Begünstigte oder Konkurrenten nicht auf Art. 263 Abs. 4 Alt. 1 („gegen die an sie gerichteten Handlungen“) berufen, *Cordewener*, in: Rödter/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (330).

776 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.61 m. w. N.; siehe dazu auch EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2008 – *British Aggregates/Kommission* – Rs. C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757 (Rn. 13 ff.).

777 Siehe Art. 256 Abs. 1 UAbs. 2 i. V. m. Art. 56 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, ABL EU (2010), C 83/1 (Protokoll Nr. 3).

778 Siehe auch Art. 28 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABL EU (2015) L 248/9.

779 Zum Vertragsverletzungsverfahren mit Blick auf die Grundfreiheiten siehe Kapitel 3, B. III.

Art. 258 AEUV vor dem EuGH offen, wenn ein Mitgliedstaat seiner Pflicht zur Notifikation einer neuen Beihilfe nach Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV nicht nachgekommen ist und die Kommission nach Prüfung des Vorhabens zum Ergebnis dessen Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gelangt. Im Hinblick auf die Kontrolldichte der Kommission In Kontext von Fiskalbeihilfen ist in dieser Hinsicht insbesondere das breite Aufgreifermessen der Kommission problematisch zu beurteilen.⁷⁸⁰

- Der Gerichtshof unterstützt die nationalen Gerichte ferner bei der – im Folgenden umfassend zu erörternden – Durchsetzung des Durchführungsverbots gemäß Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV, indem er auf deren entsprechende Vorlage⁷⁸¹ hin im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 267 Abs. 1 lit. a AEUV) über die Auslegung des Beihilfeverbots entscheidet.⁷⁸²

In all diesen Verfahren unterliegt eine etwaig ergangene Kommissionsentscheidung einer umfassenden unionsgerichtlichen Nachprüfung nur insofern, als die Einstufung des Vorhabens als staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zur Frage steht.⁷⁸³ Im Gegensatz dazu ist die gerichtliche Kontrolldichte im Hinblick auf die Ausnahmetatbestände nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV stark zurückgenommen,⁷⁸⁴ obwohl Konsens darüber

780 Siehe hierzu knapp *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 11 Rn. 22.

781 Siehe bspw. die Vorlage des BFH zu § 6a GrEStG v. 30. Mai 2017, II R 62/14, ECLI:DE:BFH:2017:VE.300517.IIR62.14.0.

782 Siehe dazu *Schnitger*, IStR 2017, 421 (433); zum ertragsteuerlichen Vorabentscheidungsverfahren allgemein siehe *Kraft/Hohage*, Ubg 2018, 165 ff.

783 EuGH, Urteil v. 9. Juni 2011 – *Comitato "Venezia vuole vivere" u. a./Kommission* – Rs. C-71/09 P, ECLI:EU:C:2011:368 (Rn. 132); EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2008 – *British Aggregates* – Rs. C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757 (Rn. III f.); *Schroeder/Sild*, EuZW 2014, 12 (14 f.); *Heidenhain*, in: Grunewald/Westermann (Hrsg.); FS Maier-Reimer (2010), 189 (193); *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (545); mit im fiskalischen Bereich unwesentlichen Einschränkungen *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (331, Fn. 86).

784 Bei den Legalausnahmen des Art. 107 Abs. 2 AEUV ist der Kommission jedenfalls ein Beurteilungsspielraum im Hinblick auf die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen eingeräumt, *Kühling*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 AEUV Rn. 115 m. w. N. Im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 AEUV beschränkt sich die gerichtliche Überprüfung auf die Einhaltung der Verfahrens- und Begründungsvorschriften, auf Rechtsfragen sowie die Richtigkeit der Tatsachenfeststellung und offensichtliche Fehler bei deren Bewertung. Ferner dürfen die Unionsgerichte Ermessensmissbrauch; Abwägungsdefizite und Ermessensfehlgebrauch monieren, *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 217 m. w. N.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.50.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

herrscht, dass sowohl Legal- als auch Ermessensausnahmen eng auszulegen sind⁷⁸⁵.

b. Nationale Gerichte

Vor dem Hintergrund der exklusiven Rolle der Kommission im Hinblick auf das Beihilfeverfahren nach Art. 108 AEUV und speziell aufgrund des Beurteilungsspielfelds, welcher der Kommission im Rahmen des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV zukommt, leuchtet ein, dass es nicht gleichsam die Aufgabe nationaler Gerichte sein kann, über die Vereinbarkeit einer Beihilfemaßnahme mit dem Binnenmarkt zu entscheiden.⁷⁸⁶ Mit dieser Schlussfolgerung ist das unionsrechtliche Beihilfeverbot gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV innerhalb mitgliedstaatlicher Rechtsordnungen nicht unmittelbar anwendbar.⁷⁸⁷

Etwas anderes gilt jedoch für das subjektive Rechte vermittelnde und Anwendungsvorrang beanspruchende Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV.⁷⁸⁸ Dieses haben zum einen die nationalen Behörden

785 Bspw. EuGH, Urteil v. 30. September 2003 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-301/96, ECLI:EU:C:2003:509 (Rn. 66); EuG, Urteil v. 19. September 2018 – *HH Ferries u. a./Kommission* – Rs. T-68/15, ECLI:EU:T:2018:563 (Rn. 142); *Corde-wener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (332).

786 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 222.

787 Siehe bereits EuGH, Urteil v. 15. Juli 1964 – *Costa/ENEL* – Rs. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66 (S. 1273); EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Steinike & Weinlig* – Rs. 78/76, ECLI:EU:C:1977:52 (Rn. 8); EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 67); EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 30); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.63 m. w. N.; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1179); im Umkehrschluss vgl. *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516 (2017), S. 17.

788 EuGH, Urteil v. 11. Dezember 1973 – *Lorenz GmbH/Bundesrepublik Deutschland u. a.* – Rs. 120/73, ECLI:EU:C:1973:152 (Rn. 8); EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Steinike & Weinlig* – Rs. 78/76, ECLI:EU:C:1977:52 (Rn. 14); EuGH, Urteil v. 21. November 1991 – *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires u. a./Frankreich* – Rs. C-354/90, ECLI:EU:C:1991:440 (Rn. 11); EuGH, Urteil v. 8. November 2001 – *Adria-Wien Pipeline* – Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598 (Rn. 26); EuGH, Urteil v. 15. Juni 2006 – *Air Liquide Industries Belgium* – verb. Rs. C-393/04 und C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403 (Rn. 41); EuGH, Urteil v. 21. November 2013 – *Deutsche Lufthansa* – Rs. C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755 (Rn. 27 ff.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.63 m. w.

zum anderen aber vor allem die nationalen Gerichte umfassend abzuschern und durchzusetzen.⁷⁸⁹ Wurde eine wegen Verstoßes gegen Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV unanwendbare Steuerregelung von den Finanzbehörden dennoch zur Steuerfestsetzung herangezogen, können die insbesondere klagebefugten Konkurrenten eines begünstigten Unternehmens die Durchsetzung des Durchführungsverbots vor den nationalen Gerichten einfordern.⁷⁹⁰ Dies geschieht im Regelfall im Wege einer negativen Konkurrenzklage, im Rahmen derer die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zugunsten des begünstigten Wettbewerbers, nicht aber die eigene Gleichstellung mit dem privilegierten Konkurrenten⁷⁹¹ begehrt werden kann.⁷⁹² Erachten die nationalen Gerichte einen Verstoß gegen das Durchführungsgebot als gegeben und die Klage daher als begründet, verurteilen sie die Finanzverwaltung zur (vorläufigen) Rückforderung des durch eine

N.; *Krumm*, in: Lang (Hrsg.), DSTJG 41 (2018), 561 (565); *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756 (757, 758); zur Begründung subjektiver Rechte siehe außerdem eingehend *Geburtig*, Konkurrentenrechtsschutz aus Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EGV (2004), S. 144 ff. Den drittschützenden Charakter der Vorschrift haben BVerwG und BGH mittlerweile anerkannt, *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (340 m. w. N.).

789 Siehe insbesondere Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABl. EU (2009) C 85/1; *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (336 f.); auch *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1179).

790 Zur Unanwendbarkeit der Maßnahme bei einem Verstoß gegen das Durchführungsverbot siehe u. a. *Sutter*, Das EG-Beihilfeverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 216 ff.; *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 68; *Bode*, FR 2011, 1034 (1037); zur Geltendmachung des Durchführungsverbots vor den nationalen Gerichten siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.63.

791 Andernfalls würden die wettbewerbswidrigen Wirkungen einer Beihilfe nicht beseitigt, sondern verstärkt, EuGH, Urteil v. 15. Juni 2006 – *Air Liquide Industries Belgium* – verb. Rs. C-393/04 und C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403 (Rn. 43 ff.); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 24 m. w. N.); Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABl. EU (2009) C 85/1 (Rn. 75).

792 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (340 f.); näher zur negativen Konkurrenzklage in diesem Zusammenhang auch *Bode*, FR 2011, 1034 (1042 ff.). *Von Danwitz*, StuW 2018, 323 (327) hält es dagegen für wünschenswert, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer negativen Feststellungsklage an die Hand zu geben.

bereits beanspruchte Steuervergünstigung erlangten Vorteils.⁷⁹³ Aufgrund des Rechtsstaatsgebots nach Art. 20 Abs. 3 GG und der Unionsloyalität, der auch die nationalen Gerichte unterliegen⁷⁹⁴, sind Finanzgerichte und BFH zur Berücksichtigung des Durchführungsverbots *ex officio* im Übrigen auch dann verpflichtet, wenn eine entsprechende Beihilfeproblematik von keiner der Parteien vorgetragen wurde.⁷⁹⁵

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH fallen den nationalen Gerichten und der Kommission gemäß dem vom Vertrag geschaffenen System der Kontrolle staatlicher Beihilfen daher „einander ergänzende aber unterschiedliche Rollen zu.“⁷⁹⁶ Während nämlich für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilferegelungen mit dem Binnenmarkt ausschließlich die Kommission zuständig ist und dabei der Kontrolle durch die Unionsgerichte unterliegt, wachen die nationalen Gerichte in dem durch Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV vorgegebenen Umfang über die Rechte der Einzelnen.⁷⁹⁷ Mit anderen Worten gewähren die nationalen Gerichte den Wettbewerbern bei nicht notifizierten Beihilfen grundsätzlich⁷⁹⁸ so lange Rechtsschutz, bis die

793 Eingehend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.65 auch zum steuerverfahrensrechtlichen Vorgehen. Allgemein formuliert das EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarorszá*g – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 23 m. w. N.) die Pflichten der nationalen Gerichte bei einem Verstoß gegen das Durchführungsverbot wie folgt: „Die nationalen Gerichte müssen zugunsten des Einzelnen im Einklang mit ihrem nationalen Recht sämtliche Konsequenzen aus einer Verletzung des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV sowohl hinsichtlich der Gültigkeit der Durchführungsakte als auch hinsichtlich der Beibehaltung der unter Verletzung dieser Bestimmung gewährten finanziellen Unterstützung oder eventueller vorläufiger Maßnahmen ziehen“.

794 Zur Unionsloyalität siehe EuGH, Urteil v. 19. November 2009 – *Filipiak* – Rs. C-314/08, ECLI:EU:C:2009:719 (Rn. 81 ff. m. w. N.).

795 Ausführlich *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StbJb* 2018/2019, 311 (337 f.).

796 U. a. EuGH, Urteil v. 11. Juli 1996 – *SFEI u. a.* – Rs. C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285 (Rn. 41); EuGH, Urteil v. 21. Oktober 2003 – *van Calster und Cleeren* – verb. Rs. C-261/01 und C-262/01, ECLI:EU:C:2003:571 (Rn. 74), EuGH, Urteil v. 5. Oktober 2006 – *Transalpine Ölleitung in Österreich* – Rs. C-368/04, ECLI:EU:C:2006:644 (Rn. 36 f.); EuGH, Urteil v. 21. November 2013 – *Deutsche Lufthansa* – Rs. C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755 (Rn. 27); EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 45); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarorszá*g – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 20).

797 U. a. EuGH, Urteil v. 8. Dezember 2011 – *Residex Capital IV* – Rs. C-275/10, ECLI:EU:C:2011:814 (Rn. 27 m. w. N.); EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 46 m. w. N.).

798 Einschränkungen sehen deutsche Höchstgerichte diesbezüglich aber für verfahrensbeendende Beschlüsse der Kommission, die in der Vorprüfphase ergehen. Nach

Kommission abschließend über den Beihilfecharakter einer Maßnahme entschieden hat.⁷⁹⁹ In den Grenzen dieser Befugnis sind die nationalen Gerichte zwar notwendigerweise mit der Auslegung des Begriffs der Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV⁸⁰⁰ betraut, allerdings nur so lange und soweit es darum geht, ob ein Beihilfeverfahren gemäß Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV hätte durchgeführt werden müssen.⁸⁰¹ Konkret ist den nationalen Gerichten daher der materiell-rechtliche Prüfmaßstab vorgegeben, zunächst die Einschlägigkeit des Verbotstatbestands und sodann zu überprüfen, ob es sich um eine notifizierungspflichtige neue Beihilfemaßnahme handelt.⁸⁰² Bei Zweifeln über die Beihilfequalität einer steuerlichen Regelung sind die Finanzgerichte berechtigt und der BFH verpflichtet, den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 Abs. 1 lit. a AEUV um die Auslegung des unionsrechtlichen Beihilfeverbots zu ersuchen.⁸⁰³ Daneben besteht für die Gerichte die Option, die Kommission um eine Übermittlung von Informationen oder um eine Stellungnahme zu Fragen,

deren Auffassung seien die Gerichte nicht strikt an diese Einschätzung der Kommission gebunden, sondern weiterhin zur umfassenden Prüfung des Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV berechtigt und können bei abweichender Einschätzung den EuGH um ein Vorabentscheidungsverfahren ersuchen, siehe BVerwG, Urteil v. 26. Oktober 2016 – 10 C 3.15, ECLI:DE:BVerwG:2016:261016U10C3.15.0; BGH, Urteil v. 9. Februar 2017 – I ZR 91/15, ECLI:DE:BGH:2017:090217UIZR91.15.0 (Beihilfen für *Ryanair* am Flughafen Lübeck). Der EuGH hatte bislang keine explizite Gelegenheit sich hierzu zu äußern, andeutungsweise aber EuGH, Urteil v. 21. November 2013 – *Deutsche Lufthansa* – Rs. C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755 (Rn. 44). Siehe zu diesem Komplex auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 222.

799 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StJb 2018/2019, 311 (339 m. w. N.); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 222.

800 Zu Feststellungen im Rahmen der Ausnahmetatbestände nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV sind die nationalen Gerichte dagegen nicht berechtigt, *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.64; Schlussanträge GA *Kokott* v. 2. Juli 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:420 (Rn. 119).

801 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StJb 2018/2019, 311 (341); sinngem. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 222.

802 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.64.

803 EuGH, Urteil v. 21. November 2013 – *Deutsche Lufthansa* – Rs. C-284/12, ECLI:EU:C:2013:755 (Rn. 44); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.64; *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StJb 2018/2019, 311 (337 ff.); *Bode*, FR 2011, 1034 (1040); dazu auch *Schnitger*, IStR 2017, 421 (433).

welche die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen betreffen, zu bitten.⁸⁰⁴

IV. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen das Beihilfeverbot – Rückforderung unionsrechtswidriger Steuervorteile

Wird eine neue Beihilfemaßnahme eines Mitgliedstaates entgegen Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV nicht notifiziert oder von der Kommission per Negativentscheidung für unvereinbar mit dem Binnenmarkt erklärt, so ist die Maßnahme eo ipso unionsrechtswidrig.⁸⁰⁵ Wie bei den Grundfreiheiten zieht der Verstoß einer mitgliedstaatlichen Maßnahmen gegen das Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 S. 3 einen Anwendungsvorrang des Unionsrechts nach sich.⁸⁰⁶ Das Durchführungsverbot sowie sämtliche Beschlüsse der Kommission im Rahmen des Beihilfeverfahren gelten in den Mitgliedstaaten ferner unmittelbar.⁸⁰⁷

Zwar enthalten sich die Art. 107 ff. AEUV einer diesbezüglich ausdrücklichen Aussage. Für den Fall, dass eine neue Beihilfe unter Nichtbeachtung der Vorlagepflicht oder des Durchführungsverbots gewährt wurde, ist jedoch jedenfalls nach ständiger Rechtsprechung „die Aufhebung dieser Beihilfe durch Rückforderung die logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit“.⁸⁰⁸ Per Rückforderungsbeschluss⁸⁰⁹ der Kommission wird

804 Siehe Art. 29 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

805 Schön, ZHR 2019, 393 (393).

806 Krumm, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 561 (565).

807 Gem. Art. 288 Abs. 4 AEUV sind Beschlüsse in all ihren Teilen verbindlich. Zur unmittelbaren Anwendbarkeit des Durchführungsverbots in den Mitgliedstaaten siehe Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.63. Zum interessanten Verhältnis zwischen Anwendungsvorrang und unmittelbarer Anwendbarkeit siehe ausführlich Haltern, Europarecht Bd. II (2017), Rn. 1043 ff.

808 U. a. EuGH, Urteil v. 21. März 1990 – *Belgien/Kommission* – Rs. C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125 (Rn. 66); EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2010 – *Kommission/Slowakei* – Rs. C-507/08, ECLI:EU:C:2010:802 (Rn. 42 m. w. N.); EuGH, Urteil v. 9. Juni 2011 – *Comitato "Venezia vuole vivere" u. a./Kommission* – Rs. C-71/09 P, ECLI:EU:C:2011:368 (Rn. 181); siehe auch Martini, StW 2017, 101 (102). Anders jedoch EuGH, Urteil v. 7. September 2006 – *Laboratoires Boiron* – Rs. C-526/04, ECLI:EU:C:2006:528 (Rn. 27 ff.), zu dieser Ausnahme siehe Lang, IStR 2010, 570 (578).

809 Beschluss im Sinne des Art. 108 Abs. 2 S. 1, Art. 288 Abs. 4 AEUV, Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.66.

dem betroffenen Mitgliedstaat daher grundsätzlich aufgetragen, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern.⁸¹⁰ Für die bereits gezogenen geldwerten Vorteile sind ferner Zinsen zu erheben.⁸¹¹ Vertrauensschutzaspekte kommen auch im Hinblick auf Steuervergünstigungen praktisch ausschließlich⁸¹² auf Grundlage von Verjährungsvorschriften zum Tragen,⁸¹³ um dem für die Beihilfegewährung typischen fehlenden Interessenantagonismus zwischen dem Mitgliedstaat und dem Begünstigten entgegenzuwirken beziehungsweise ein kollusives Zusammenwirken zum Zwecke der Umgehung des Beihilfeverbots zu verhindern.⁸¹⁴

Für den Bereich steuerlicher Beihilfen wird diese starre Rückforderungsfolge und dabei insbesondere das geringe Niveau an unionsrechtlich ge-

810 Art. 16 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

811 Art. 16 Abs. 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9.

812 Art. 16 Abs. 1 S. 2 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9, der lautet „Die Kommission verlangt nicht die Rückforderung der Beihilfe, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde“ bezieht sich dagegen nur auf Ausnahmefälle. Die Vorschrift greift nur dann, wenn die Kommission als Unionsorgan selbst durch ihr Handeln begründete Erwartungen geweckt hat, siehe EuGH, Urteil v. 22. Juni 2006 – *Belgien und Forum 187/Kommission* – verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416 (Rn. 147).

813 Siehe Art. 17 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates v. 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU (2015) L 248/9, nach welchem die Verjährungsfrist 10 Jahre ab Gewährung der Beihilfe an den Empfänger beträgt und Ablaufhemmungen zu beachten sind. Siehe auch *Martini*, *StuW* 2017, 101 (104 ff.); *Schnitger*, *ISTR* 2017, 421 (427); *Blumenberg*, *Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung*, *IFSt-Schrift* Nr. 516 (2017), S. 14; *Schönfeld/Ellenrieder*, *ISTR* 2018, 444 (446). Ein durch nationale Verfahrensvorschriften ggf. gewährter Vertrauensschutz muss aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts außer Anwendung bleiben.

814 *Hey*, *StuW* 2015, 331 (336), welche die Gefahr des absichtsvollen Zusammenwirkens von Unternehmen und Mitgliedstaaten jedenfalls im Bereich der Steuervergünstigungen jedoch als gering einschätzt. Die weitreichende Versagung des Vertrauensschutzes sei nach Auffassung mancher unabdingbar, weil das Beihilferecht durch eine Gewährung von Vertrauensschutz entwertet würde, siehe etwa *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, *BB* 2017, 1175 (1187).

währtem Vertrauensschutz jedoch überwiegend kritisch bewertet.⁸¹⁵ Ins Felde geführt werden vor allem auf Gerechtigkeitserwägungen basierende Argumente, wonach steuerliche Subventionen im Hinblick auf die Rückforderung nicht mit klassischen Subventionen vergleichbar seien, da es sich insofern um „aufgedrängte Beihilfen“ handele, gegen deren begünstigende Wirkung sich der Steuerpflichtige nicht wehren könne.⁸¹⁶ Dieser Aspekt gehe Hand in Hand mit einer *moral-hazard*-Problematik, da die Last der Rückzahlungsverpflichtung nicht mit der Verantwortlichkeit für die Beihilfemaßnahme korreliere – während nämlich erstere den Steuerpflichtigen treffe, liege letztere allein beim Hoheitsträger.⁸¹⁷ Auch wird zu bedenken gegeben, dass steuerliche Beihilfen bei den betroffenen Unternehmen häufig zu keinen oder nur zu geringen wirtschaftlichen Vorteilen führen, da

815 U. a. Diskussionsbeitrag *Seer*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), S. 238 f.; Diskussionsbeitrag *Kirchhof*, in: Kube/Reimer (Hrsg.) *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), S. 236; Diskussionsbeitrag *Mellinghoff*, in: Kube/Reimer (Hrsg.) *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), S. 239 f.; *Maitrot de la Motte*, *EC Tax Rev.* 2017, S. 75 ff.; *Martini*, *StuW* 2017, 101 (104 ff.). *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 229 bezeichnet die einschneidenden Folgen einer rechtswidrigen Beihilfe für die begünstigten Unternehmen angesichts der Rechtsunsicherheiten während der Dauer des teils langwierigen Beihilfeprüfverfahrens als „juristische Teufelsküche“; ähnlich *Pastoriza*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 247 (280).

816 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 232, 239; in diese Richtung auch *Blumenberg*, *Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung*, *IFSt-Schrift* Nr. 516 (2017), S. 67; *Seer*, in: Kube/Reimer (Hrsg.) *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), S. 238 f. schlägt aus diesem Grund in seinem Diskussionsbeitrag zu den Perspektiven des Steuerrechts eine Ausrichtung der Rechtsfolge des Beihilfeverbots am Empfängerhorizont des Begünstigten vor. Strengere Rechtsfolgen seien bspw. mit Blick auf *tax rulings* zugunsten globaler Konzerne angezeigt, die den Mitgliedstaaten eine präferenzielle Besteuerungen geradezu aufzwingen können. Mehr Vertrauensschutz müsse dagegen gelten, wenn – wie regelmäßig – den Unternehmen die Verhandlungsstärke zum kollusiven Zusammenwirken fehle und sie sonach gar keine Wahl im Hinblick auf das auf sie anwendbare Steuerrecht haben; ähnlich *Hey*, *StuW* 2015, 331 (336 f.).

817 Zu moralischen Fehlanreizen zur leichtfertigen Beihilfegewährung der Mitgliedstaaten komme es deshalb, weil die Staaten durch die beihilferechtlichen Rechtsfolgen keine eigens zu tragenden Nachteile zu erwarten hätten. Insgesamt zu dieser Problematik ausführlich *Martini*, *StuW* 2017, 101 (107); *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (183 f.); *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, *BB* 2017, 1175 (1187 f.); *Hey*, *StuW* 2015, 331 (336 f.); *Mirrlees*, *Welfare, Incentives, and Taxation* (2006), S. 420 ff.; in diese Richtung auch *Temple Lang*, *EStAL* 2014, 440 ff.

bei direkten Steuern regelmäßig lediglich die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht aber die tatsächlich zu zahlende Steuer gemindert werde⁸¹⁸ beziehungsweise ein etwaiger Vorteil bei indirekten Steuern zweckmäßigerweise unmittelbar an die Verbraucher weitergegeben werde⁸¹⁹.

Auch in regelungstechnischer Hinsicht ist es mit Blick auf die beihilferechtliche Rechtsfolge grundsätzlich schwierig, zwischen dem Ziel des Beihilfeverbots, faire Wettbewerbsbedingungen herzustellen, und den Besonderheiten der Steuerrechtsmaterie zu vermitteln. Die Rückforderung einer fiskalischen Beihilfe bedeutet nach derzeitiger Auslegung grundsätzlich eine Nachbesteuerung der bisher nicht oder zu gering besteuerten Sachverhalte und Personen.⁸²⁰ In Zweifel wird jedoch gezogen, ob die Rückforderungsfolge des Beihilferechts im Kontext steuerlicher Beihilfen grundsätzlich dazu geeignet ist, einen etwaig bestehenden Wettbewerbsvorteil zu beseitigen.⁸²¹ Im steuerverfahrensrechtlichen Bereich sind mit Blick auf die Durchführung einer solchen Nachbesteuerung darüber hinaus auf mitgliedstaatlicher Ebene noch etliche Fragen ungeklärt.⁸²²

Kritisiert wird ferner, dass die rückwirkende Belastung insofern allein auf dem Beihilferecht „basierende“, wodurch der auch dem Unionsrecht bekannte

818 *Martini*, *StuW* 2017, 101 (108).

819 Im EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 98) begegnet der Gerichtshof diesem konkreten Einwand jedoch, dass es für die Rückforderung ohne Belang sei, ob die Maßnahme eine Verbrauchsteuer oder technisch eine indirekte Steuer sei, solange die betroffenen Unternehmen die Steuer unmittelbar schulden.

820 So auch der Gerichtshof im EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 95); *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 231; *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, *BB* 2017, 1175 (1186 f.); *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.66.

821 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht* (2017), S. 35, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaefsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

822 Siehe *Cordewener*, in: *Rödder/Hüttemann* (Hrsg.), *StBjB* 2018/2019, 311 (335 m. v. N.).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Gesetzesvorbehalt im Steuerrecht⁸²³ missachtet werde.⁸²⁴ Ähnliche Bedenken werden auch einer Urteilsfolgenbeschränkung auf eine Nachversteuerung ex nunc, das heißt erst ab Urteilspruch, entgegengehalten, da dies einem Besteuerungsgebot pro futuro gleichkäme, das mit der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten kaum in Einklang zu bringen wäre.⁸²⁵ Vereinzelt wird ferner diskutiert, die im Recht der Grundfreiheiten grundsätzlich vorgesehene Rechtsfolge auf das Beihilferecht in seiner Anwendung auf das Steuerrecht zu übertragen, wonach in der Folge nicht der Begünstigte seine Begünstigung zurückzahlen müsse, sondern die Begünstigung auf die bisher Benachteiligten ausgeweitet werde.⁸²⁶ Ein solcher Ansatz erübrigte zwar die Diskussionen zum mangelnden Vertrauensschutz, kommt aber nicht ohne die systemfremde Durchbrechung sowohl des beihilferechtlichen Rückforderungsgebots als auch der Wertungen des Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV aus.⁸²⁷

823 Zur Bedeutung dieses Gesetzesvorbehalts auch im unionsrechtlichen Kontext siehe Schlussanträge GA *Colomer v. II.* Januar 2005 – *Hermann* – Rs. C-491/03, ECLI:EU:C:2005:7 (Rn. 25).

824 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 231; *dies*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG 41* (2018), 535 (556).

825 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 235 f.

826 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 234 mit Verweis auf die mündliche Verhandlung v. 6. Juni 2017 im Fall – *ANGED* – verb. Rs. C-233/16 bis C-237/16.

827 Siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 234.

Kapitel 5 Parallelen und Differenzen der Normregime

In den beiden vorangegangenen Kapiteln lag der Fokus auf der Darstellung des jeweiligen Status Quo der Auslegung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts im Rahmen des Europäischen Steuerrechts. Im Falle des Beihilferechts galt es darüber hinaus insbesondere, einen sachgerechten Prüfansatz für die problemträchtigen Tatbestandsmerkmale des Vorteils und der Selektivität herauszuarbeiten, welcher der nachfolgenden Bearbeitung der Forschungsfrage zugrunde gelegt wird.

Mit Blick auf das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht soll jenes kurze Kapitel nun eine zuvorderst assoziative Bestandsaufnahme über die sich zeigenden Parallelen und Differenzen beider Normkomplexe bieten. Um die Metapher des Entstehungsprozesses eines Gemäldes zu bemühen, ist die nun folgende Darstellung mit einer ersten skizzenhaften Konzeptzeichnung zu vergleichen, die – ohne Präzision und analytischen Tiefgang – Überlagerungen, diffuse Übergänge und bereits klar abgegrenzte Konturen beider in den Blick genommenen Objekte zeigt. Die Skizze dient der Herausarbeitung der Arbeitshypothese der Forschungsfrage, indem sie jene Bereiche des Normverhältnisses herausstellt, die auf dem Weg zum vollendeten Bild einer detaillierten Betrachtung und Ausarbeitung bedürfen. Der Übersichtlichkeit halber werden die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der beiden Normregime zum Ende der Abschnitte nochmals in Form einer Tabelle einander gegenübergestellt.

A. Parallelen

Dass sich die Frage nach dem Normverhältnis zwischen den beiden Primärrechtsregimen der Grundfreiheiten und des Beihilferechts im Kontext des Europäischen Steuerrechts überhaupt stellt, ist zweifelsohne auf spezifische Gemeinsamkeiten der Normkomplexe zurückzuführen. Doch im Hinblick auf welche wesentlichen Merkmale ähneln sich Grundfreiheiten und Beihilferecht in ihrer Anwendung auf fiskalische Beihilfen in Ansehung der bereits gewonnenen Erkenntnisse?

Auf einer funktionellen Metaebene sind beide Normregime zunächst als gleichrangige Teilelemente einer supranationalen Rechtsordnung anzuse-

hen, welche gleichermaßen die nationalen Steuerrechtssysteme überlagern und die Handlungsmöglichkeiten der nationalen Hoheitsträger begrenzen. Dass das Beihilferecht – anders als sonstiges Wettbewerbsrecht – hoheitliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten in Frage stellt, ist bereits wesentliches Element des Anwendungskonflikts mit den Grundfreiheiten, weil beide Verbote sich an denselben Adressaten richten.⁸²⁸ Es macht dabei den Anschein, als binde das Beihilferecht den Mitgliedstaat als Leistungsgewährer aus europarechtlicher Perspektive in ähnlicher Weise wie die Grundfreiheiten den Mitgliedstaat als Eingriffsverwalter binden,⁸²⁹ ohne dass dabei berücksichtigt würde, dass der adressierte Mitgliedstaat mit Blick auf ein und dieselbe abstrakt-generelle Steuermaßnahme häufig beide Rollen verkörpert. Als die derzeit stärksten Zugpferde der negativen Integration⁸³⁰ ziehen die Grundfreiheiten und das Beihilferecht daher zwar offenbar am selben Strang, scheinen ihre Kräfte aber nicht aufeinander abgestimmt zu haben.

Die isoliert durchgeführten Normanalysen vermitteln zunächst den Eindruck, dass sich die Grundfreiheiten und das Beihilferecht in ihrem Blickwinkel und in ihren Tatbestandsmerkmalen erheblich voneinander unterscheiden. Wie im Folgenden zu zeigen sein wird, weisen beide Normregime jedoch nicht nur funktionelle Parallelen auf, sondern ähneln sich auch im Hinblick auf ihre wesentliche Normstruktur.⁸³¹ Dies gilt ganz besonders für die beiden Primärrechtskomplexen gemeinsame gleichheitsrechtliche Formulierung eines Verbots, die Ausrichtung nicht primär auf die formale Ausgestaltung, sondern vor allem auf die Wirkung einer mitgliedstaatlichen Maßnahme, die unilaterale Betrachtungsweise, die mit Blick auf das gleichheitsrechtliche Element ähnliche Rechtfertigungsstruktur und das in beiden Tatbeständen enthaltene transnationale Element.⁸³²

828 Frenz, EWS 2020, 76 (77).

829 Mestmäcker/Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 5 (2022), Die Beihilfenregeln im System des AEUV Rn. 11.

830 Zur Tendenz, dass beide Normkomplexe zunehmend zur negativen Integration des Steuerrechts genutzt werden, siehe Wattel, WTJ 2013, 128 (129); Szudoczky, EStAL 2016, 357 (358); Rossi-Maccanico, EStAL 2009, 489 (490).

831 Siehe auch Szudoczky, EStAL 2016, 357 (358).

832 Ähnlich Wattel, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid and Business Taxation (2016), 59 (59, 64).

I. Gleichheitsrechtliche Ausrichtung

„Du sollst nicht diskriminieren.“⁸³³

Mit diesem geradezu sakral anmutenden Gebot leitet Generalanwalt *Wahl* seine Schlussanträge in der Rechtssache *Österreich/Deutschland* ein und führt weiter aus: „Wäre es möglich, den gesamten Bestand des Unionsrechts in wenigen Geboten zusammenzufassen, wäre das Diskriminierungsverbot, insbesondere das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit, wahrscheinlich eines der ersten.“⁸³⁴ Der Generalanwalt bezieht seine Aussage zwar auf das Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, das Zitat hebt jedoch vor allem die zentrale Bedeutung der Gleichbehandlungsgebote⁸³⁵ im europäischen Recht als solche hervor.⁸³⁶ Gezielte Gleichbehandlungen sind ebenso wie gezielte Ungleichbehandlungen ein wichtiges Steuerungselement jeder Marktpolitik, als welche letztlich auch die konstante Fortentwicklung des Binnenmarktes zu verstehen ist. Auch wegen ihrer Fokussierung auf „föderale“ Gefährdungslagen werden die geschützten Rechtspositionen im primären Unionsrecht im Wesentlichen durch Gleichbehandlungsgebote verwirklicht. Wie bereits an anderer Stelle betont, gewähren unionsrechtliche Gleichbehandlungsgebote im komplexen supranationalen Kompetenzgefüge zwischen der Union und ihren souveränen Mitgliedstaaten – anders als Freiheitsrechte – den Mitgliedstaaten darüber hinaus einen unionsvertraglich garantierten Handlungsspielraum, da sie hoheitliches Handeln nicht schlechthin verbieten, sondern staatliche Regulierungen nur insoweit neutralisieren, als darin eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung zu sehen ist.⁸³⁷

833 Schlussanträge des GA *Wahl* v. 6. Februar 2019 – *Österreich/Deutschland* – Rs. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:99 (Rn. 1).

834 Schlussanträge des GA *Wahl* v. 6. Februar 2019 – *Österreich/Deutschland* – Rs. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:99 (Rn. 2).

835 Zur Unterscheidung zwischen Diskriminierungsverbot und Gleichbehandlungsgebot Kapitel 8, B. III. m. w. N.

836 Zum unionsrechtlichen Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht auch *Kokott/Dobratz*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), S. 25 ff. Zu Gleichheit und Nicht-Diskriminierung im Europäischen Steuerrecht siehe *Rust*, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017), 51 ff.

837 Zum grundfreiheitlichen Kontext siehe Ausführungen bei *Kingreen*, *Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts* (1999), S. 115 ff. (insbes. 116); *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002), S. 179. Zum Gleichheitsrecht allgemein *Sachs*, *DÖV* 1984, 411 (414).

Vor diesem Hintergrund des gewissermaßen unionsrechtlichen „Allzweckwerkzeugs Gleichheitsgebot“ ist wenig überraschend, dass auch die zueinander ins Verhältnis zu setzenden Normregime der Grundfreiheiten und des Beihilferechts die den Staaten abverlangte Neutralität⁸³⁸ in Bezug auf die wirtschaftlichen Entscheidungen ihrer Bürger über entsprechende Gleichbehandlungsgebote vermitteln.⁸³⁹ Eindeutig ist dieser Befund jedenfalls für sämtliche Grundfreiheiten, bei denen es sich zweifelsohne um klassische Gleichheitsrechte handelt.⁸⁴⁰ Dass auch das Beihilferecht – jedenfalls in seiner Anwendung auf abstrakt-generelle steuerliche Maßnahmen – zutreffenderweise als Gleichbehandlungsgebot und nicht als ein unionsrechtliches Verbot *sui generis* zu qualifizieren ist, wurde umfassend begründet.⁸⁴¹ Durch die tatbestandliche Anknüpfung an eine ungerechtfertigte Diskriminierung im Falle der Grundfreiheiten beziehungsweise an einen selektiven Vorteil im Falle des Beihilferechts verbieten beide Normregime letztlich eine Ungleichbehandlung von – im jeweiligen Normsinne – wesentlich Gleichem.

Im engeren Sinne vergleichbar sind damit auf formal-tatbestandlicher Ebene einerseits das Merkmal der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung und andererseits die Feststellung der beihilferechtlichen Ungleichbehandlung, die im Rahmen des Merkmals des selektiven Vorteils zu prüfen ist.⁸⁴² Daneben ist die umstrittene grundfreiheitliche Vergleichbarkeitsprüfung, die nach der hier vertretenen Auffassung ein Element der

838 Zum Stellenwert des Neutralitätsprinzips im System des Binnenmarktes siehe Kapitel 1, C. I. 2. a. und c. Zu beachten ist jedoch, dass das Neutralitätsprinzip nicht identisch mit einem Gleichheitssatz ist – es leitet sich vielmehr zum Teil daraus ab, geht aber zum Teil auch darüber hinaus, *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 21.

839 Siehe *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (536); Diskussionsbeitrag *Mellinghoff*, in: Kube/Reimer (Hrsg.) Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), S. 240.

840 *Sauer*, JuS 2017, 310 (311); *Lehner*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 263 (267 f.); *Kokott/Dobratz*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 25 (32 ff.); *Classen*, EuR 2004, 416 (429); *Chalmers*, E.L. Rev. 1994, 385 (397).

841 Siehe eingehend Kapitel 4, B. I. 2. d.; so maßgeblich auch *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (536); *dies.*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 137 m. w. N.; *Lang*, IStR 2010, 570 (577).

842 GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen v. 16. April 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:242 (Rn. 103), woraus hervorgeht, dass mitgliedstaatliche Maßnahmen, die eine potentielle Überlappung beider Primärrechtsregime hervorrufen, stets ein selektives als auch ein diskriminierendes Element sowie einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen.

Rechtfertigung ist, das Pendant zur im Merkmal des selektiven Vorteils inzident vorzunehmenden Systemimmanenzprüfung.⁸⁴³

Dass beide Normregime sich der inkriminierten ungerechtfertigten Ungleichbehandlung über unterschiedliche Blickwinkel nähern, indem die Grundfreiheiten eine Benachteiligung hinterfragen, das Beihilferecht dagegen aber eine Begünstigung in den Fokus nimmt,⁸⁴⁴ stellt gleichheitsdogmatisch keinen beachtenswerten Unterschied dar.⁸⁴⁵ Da im Rahmen beider Normregime eine qualitative Bewertung durchgeführt wird und es daher gänzlich irrelevant ist, ob die Gruppe der Benachteiligten beziehungsweise der Begünstigten kleiner oder größer ist als die jeweilige Vergleichsgruppe, ist den unterschiedlichen Perspektiven kein quantitatives Abgrenzungselement beizumessen.⁸⁴⁶

Sowohl dem Gleichheitssatz der Grundfreiheiten als auch dem Gleichheitssatz des Beihilferechts ist ferner eine – im untechnischen Sinne – „thematische Begrenztheit“⁸⁴⁷ zu eigen. Denn anders als etwa der als allgemeiner Gleichheitssatz geltende Art. 20 EUGRCh, nachdem alle Personen vor dem Gesetz gleich sind, sprechen beide Normregime ein in persönlicher und sachlicher Hinsicht lediglich begrenztes Gleichbehandlungsgebot aus – es handelt sich daher um besondere Gleichheitssätze⁸⁴⁸.⁸⁴⁹ So sind die Anwendungsbereiche beider Normregime jedenfalls insoweit persönlich und sachlich begrenzt, als lediglich hoheitliche Ungleichbehandlungen innerhalb des Wirtschaftsverkehrs inkriminiert werden.⁸⁵⁰

843 Anders mutmaßlich *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DSTJG 41 (2018), 535 (537), nach deren Auffassung eine isoliert zu betrachtende Vorteilsprüfung der grundfreiheitlichen Vergleichbarkeitsprüfung ähnele und der gleichheitsrechtliche Kern des Beihilfetatbestands im reinen Selektivitätsmerkmal beheimatet sei.

844 Hierauf auch hinweisend *Wattel*, WTJ 2013, 128 (129 f.); ähnlich *ders.*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid and Business Taxation* (2016), 59 (60).

845 Siehe *Kempny/Reimer*, *Die Gleichheitssätze* (2012), S. 45.

846 Siehe für die Grundfreiheiten Kapitel 3, B. I. 2. B. cc. (2) und für das Beihilferecht Kapitel 4, B. I. 2. b. aa. m. w. N.; *Engelen*, *European Taxation* 2012, 204 (206); *Wattel*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 59 (65); *ders.*, WTJ 2013, 128 (133).

847 Im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten siehe *Kingreen*, *Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts* (1999), S. 137.

848 Zur Terminologie „besonderer“ bzw. „spezieller Gleichheitssatz“ siehe *Kempny/Reimer*, *Die Gleichheitssätze* (2012), S. 13 m. w. N.

849 Zur Abgrenzung zwischen allgemeinen und besonderen Gleichheitssätzen siehe eingehend *Kempny/Reimer*, *Die Gleichheitssätze* (2012), S. 11 ff.

850 Zur weiteren Kontur der Gleichheitssätze von Grundfreiheiten und Beihilferecht siehe Kapitel 8, B. III.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Mit Blick auf die Spezifik des jeweiligen Gleichbehandlungsgebots lassen sich jedoch auch die ersten Unterschiede beider Normregime erahnen. Die Grundfreiheiten sprechen sich klar konturiert für die Gleichheit zwischen inländischem und grenzüberschreitendem Sachverhalt aus. Als Gleichstellungsgebote weisen sie eine asymmetrische Schutzrichtung allein zugunsten des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs auf.⁸⁵¹ Die Spezifik des beihilferechtlichen Gleichbehandlungsgebots ist abseits seiner Ausrichtung auf eine „Gleichheit der Wettbewerber“ dagegen weitaus diffuser. Aus der momentanen Handhabung des Art. 107 Abs. 1 AEUV durch Kommission und EuGH ist bisweilen überhaupt keine hierüber hinausgehende Spezifik abzuleiten.⁸⁵² Vor dem Hintergrund des Normkonflikts mit den Grundfreiheiten und – wichtiger noch – in Anbetracht der vertraglich garantierten Steuersouveränität der Staaten wird bereits an dieser Stelle überdeutlich, dass das beihilferechtliche Gleichbehandlungsgebot einer den Anwendungsbe- reich begrenzenden Spezifizierung bedarf. Diese zu skizzieren, soll daher neben der Normverhältnisanalyse Aufgabe der im dritten Teil folgenden Erörterungen sein.⁸⁵³

II. Wirkungsdoktrinierte Auslegung

Eine weitere wesentliche Parallele ist die wirkungsdoktrinierte Auslegung beider Normregime durch den EuGH.

Der Begriff der „wirkungsdoktrinierten Auslegung“ wurde bislang lediglich im Kontext des Beihilfeverbots verwendet und beschreibt dort eine Lesart des Art. 107 Abs. 1 AEUV, nach der weder die Form noch die zugrunde liegenden Ziele einer Maßnahme für die Qualifizierung einer Beihilfe entscheidend sein sollen, sondern diese allein anhand ihrer wettbewerbsverzerrenden Wirkung zu beurteilen ist.⁸⁵⁴ Im Beihilferecht führt die wir-

851 *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (21); dies in Abgrenzung zum Beihilferecht statuierend *Wattel*, WtJ 2013, 128 (129).

852 *Schön*, ZHR 2019, 393 (402).

853 Siehe sodann Kapitel 10.

854 St. Rspr. seit EuGH, Urteil v. 23. Februar 1961 – *Steenkolennijnen* – Rs. 30/59, ECLI: EU:C:1961:2 (S. 42 ff.) noch zum damaligen Beihilfeverbot der EGKS und maßgeblich EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C: 1974:71 (Rn. 26/28); *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018), S. 12, Fn. 55 m. w. N.; *Schnitger*, IStR 2017, 421 (422); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (20); Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 12, abrufbar

kungsdoktrinierte Auslegung zum einen – ganz wesentlich – zum Einbezug fiskalischer Regelungen in den beihilferechtlichen Anwendungsbereich im Allgemeinen und zum anderen zur beihilferechtlichen Relevanz auch *de facto* selektiver Maßnahmen. Doch auch abseits dieser konkret benannten Aspekte ist der Blick auf das Beihilfeverbot und jedes einzelne seiner Tatbestandsmerkmale geprägt durch eine auf die wettbewerbsschädlichen Wirkungen einer Maßnahme fokussierten Brille.⁸⁵⁵

Obwohl die Terminologie einer wirkungsdoktrinierten Auslegung im Kontext der Grundfreiheiten bislang noch keine Erwähnung fand und jedenfalls nicht gebräuchlich zu sein scheint, wird auch dieses Rechtsregime der Sache nach wirkungsorientiert vom EuGH interpretiert. Am augenfälligsten zeigt sich dies im nicht immer leicht greifbaren Konstrukt der versteckten Diskriminierung.⁸⁵⁶ Das Konzept der versteckten Diskriminierung ist im Anwendungsbereich europarechtlicher Diskriminierungsverbote fest verankert. Im Kontext der Diskriminierungsverbote, das heißt solcher besonderen Gleichheitssätze, welche die Anknüpfung an eine bestimmte Eigenschaft verbieten, ist die Inkriminierung auch formal unverfänglicher Differenzierungskriterien, die eine *in ihrer Wirkung* vergleichbare Ungleichbehandlung hervorrufen, jedoch keine rechtslogische Selbstverständlichkeit. In der deutschen Verfassungslehre werden derartige Ungleichbehandlungen jedenfalls nach überwiegender Ansicht im Schrifttum dem allgemeinen, anknüpfungsunabhängigen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG und nicht den Diskriminierungsverboten nach Art. 3 Abs. 3 GG zugesprochen – wenngleich mit erhöhten Anforderungen im Rahmen der Rechtfertigung.⁸⁵⁷ Unionsrechtlich dagegen werden derartige Anknüpfungen stattdessen unter dem Schlagwort der „versteckten“ oder „mit-

unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.19; zur Irrelevanz der gesetzgeberischen Zielsetzung und grafische Darstellung der Selektivitätsprüfung siehe *Luja*, *EStAL* 2010, 153 (163 ff.), der jedoch mehrfach darauf hinweist, dass die gesetzgeberische Zielsetzung Einfluss auf die Beihilfenprüfung bspw. i.R.d. Vergleichspaarbildung haben kann (S. 164, 166); dies allgemein in Frage stellend *Hey*, *StuW* 2015, 331 (342).

855 Insbesondere den Vergleich zwischen *de facto*-Selektivität und versteckter Diskriminierung ziehend *Schnitger*, *IStR* 2017, 421 (424 f.).

856 Siehe hierzu Kapitel 3, B. I. 2. b. bb. (2).

857 *Kempny/Reimer*, *Die Gleichheitssätze* (2012), S. 90 m. w. N.

telbaren“ Diskriminierung unter den jeweiligen anknüpfungsabhängigen Gleichheitssatz – und so auch unter die Grundfreiheiten – subsumiert.⁸⁵⁸

Eine wirkungsdoktrinierte Lesart ist insofern bei beiden Normregimen zu erkennen, als es für die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts nicht entscheidend ist, ob mit der in Frage stehenden Maßnahme die Verletzung der Primärrechtsvorschriften intentioniert wurde oder die formale Ausgestaltung für einen Verstoß spricht, sondern lediglich, ob die Maßnahme eine Wirkung entfaltet, die mit den teleologischen Grundentscheidungen der Verbote nicht in Einklang steht.

Hinter einer wirkungsdoktrinierten Auslegung steht bei beiden Normregime letztlich der *effet utile*. Vom Metastandpunkt der binnenmarktfinalen Intention der Grundfreiheiten und des Beihilferechts wird deutlich, dass die Unerlässlichkeit deren wirkungsdoktriniertes Lesart im Zuge zusammenwachsender Märkte, komplexer mitgliedstaatlicher Rechtssysteme und einer fortschreitenden Europäischen Integration kaum ernsthaft bestritten werden kann.⁸⁵⁹ Beide Regelungen sollen und müssen auch vor solchen Regelungen schützen, denen eine (steuerliche) Benachteiligung beziehungsweise Bevorzugung zwar nicht auf die Stirn geschrieben steht, deren materielle Wirkungen dem Sinn und Zweck der Verbote⁸⁶⁰ jedoch ebenso zuwiderlaufen, indem sie eine faktische Abschottung der nationalen Einzelmärkte nach außen oder nach innen *bewirken*.

Angesichts des Integrationsauftrags und sich verändernder Lebenswirklichkeiten ist an einer wirkungsdoktrinierten und insofern flexiblen Auslegung nicht bereits konzeptuell zu kritisieren, dass sie ausgehend von der Binnenmarktfinalität beider Primärrechtsregime zu einem tendenziell weiten Anwendungsbereich der Verbotsnormen führt, solange dieser gleich-

858 Kingreen, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 13 Rn. 22. Dahinstehen kann an dieser Stelle, ob sich diese Subsumtion dogmatisch über eine Erweiterung der Katalogeigenschaften oder über eine Erweiterung des Anknüpfungsbegriffs vollzieht. Zur Diskussion auch Plötscher, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht (2003), S. 282 f. Insgesamt zur dogmatischen Herleitung der mittelbaren bzw. versteckten Diskriminierung siehe Kempny/Reimer, Die Gleichheitssätze (2012), S. 89 f.

859 Im Kontext der Grundfreiheiten zeigt sich bspw., dass es aus Perspektive des Einzelnen gleichgültig ist, ob dieser durch die ausdrückliche Anknüpfung an die Gruppe, welcher er angehört, einen Nachteil erleidet oder durch den Rekurs auf typischerweise diese Gruppe betreffende Merkmale belastet wird. Von diesem Standpunkt aus ebenso einen *materiellen Diskriminierungsbegriff* im Rahmen der Grundfreiheiten verteidigend Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 121, S. 140 m. w. N.

860 Hierzu eingehend Kapitel 7.

wohl ausreichend begrenzt und transparent konturiert wird. Die ernstzunehmenden begrenzenden Faktoren einer wirkungsdoktrinierten Auslegung der binnenmarktfinalen Instrumente sind das Gebot der begrenzten Einzelermächtigung sowie – im fiskalischen Kontext – die Souveränität der Mitgliedstaaten.⁸⁶¹ Die wirkungsdoktrinierte Auslegung bewegt sich damit sowohl bei den Grundfreiheiten als auch im Beihilferecht stets auf dem Grat zwischen zwei Abgründen: dem des Souveränitätsgefährdenden Zuviels und dem des binnenmarktgefährdenden Zuwenigs an Integration.

Dass diese Gratwanderung im Kontext beider Normregime vom EuGH häufig mit einer kasuistischen Herangehensweise beschritten wird, trägt nicht gerade zur Nachvollziehbarkeit der Konturen der Grundfreiheiten und des Beihilferechts bei. Die wirkungsdoktrinierte Auslegung ist zugleich Mittel zur Inkriminierung und Werkzeug zur Aufdeckung solcher Maßnahmen, deren Verstöße gegen die Grundfreiheiten oder das Beihilferecht nicht offensichtlich sind.⁸⁶² Mit Blick auf das Normverhältnis der Primärrechtsregime ist es daher auch – oder sogar primär – die wirkungsdoktrinierte Auslegung, die zur schwierigen Abgrenzbarkeit des Beihilferechts zu den Grundfreiheiten beiträgt. Denn sie vergrößert die Anwendungsbereiche beider Normregime, verwischt deren Konturen und führt so zu einer größeren und vor allem äußerst diffusen Anwendungsschnittmenge der Grundfreiheiten und des Beihilferechts.

III. Unilateraler Bezugsrahmen

Eine weitere grundsätzliche Parallele beider Normkomplexe zeigt sich im Rahmen des einschlägigen räumlichen Bezugsrahmens des Vergleichs. Hinter der Festlegung des Bezugsrahmens steht letztlich die Zurechnung der grundfreiheitlichen oder beihilferechtlichen Ungleichbehandlung zum unionsrechtlich Verpflichteten.

Beide Normregime verpflichten jeweils den einzelnen Mitgliedstaat, von den Grundfreiheiten beziehungsweise vom Beihilferecht beschriebene Ungleichbehandlungen zu unterlassen. Beide Normregime wählen insofern

861 Siehe zu diesem Antagonismus ausführlich Kapitel I, C. I.

862 Zur schwierigen Erkennbarkeit der beihilferechtlichen Verstöße im Rahmen einer wirkungsdoktrinierten Auslegung siehe Hey, *StuW* 2015, 331 (332).
Englisch, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 273 (275).

– wie im völker- und unionsrechtlichen Kontext üblich⁸⁶³ – einen unilateralen Bezugsrahmen für die vorzunehmende Vergleichsziehung. Die unilaterale Betrachtungsweise ist notwendige Folge der fortdauernden Souveränität der Staaten insbesondere aber nicht ausschließlich im steuerlichen Bereich⁸⁶⁴. Ein Mitgliedstaat kann daher unionsrechtlich nur insoweit zur Gleichbehandlung zweier Sachverhalte verpflichtet werden, als – hypothetisch betrachtet – sowohl die Setzung der Ursache der Ungleichbehandlung als auch die der Gleichbehandlung in seinem Hoheitsbereich liegt.⁸⁶⁵ Im Rahmen der Grundfreiheiten hat dies zur Folge, dass ein grundfreiheitlicher Verstoß nicht darauf gegründet sein kann, dass ein Mitgliedstaat, einen bestimmten Sachverhalt diskriminierungsfrei höher besteuert als etwa der Nachbarmitgliedstaat. Folgerichtig dazu kann eine diskriminierende Besteuerung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts jedoch auch nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass ein anderer Mitgliedstaat denselben Steuersachverhalt effektiv noch höher belastet. Auch wird ein Mitgliedstaat von den Grundfreiheiten grundsätzlich nicht dazu verpflichtet, ein durch einen anderen Mitgliedstaat geschaffenes ungünstiges rechtliches Umfeld für grenzüberschreitende Tätigkeiten durch die Ergreifung entsprechend günstigerer Maßnahmen zu kompensieren. Diese im Kontext der Grundfreiheiten auch als „Kästchengleichheit“⁸⁶⁶ bekannte Gesetzmäßigkeit gilt ganz ähnlich auch im Beihilferecht.⁸⁶⁷ Denn genauso wie die Grundfreiheiten zielt das Beihilferecht nicht auf eine Vollharmonie-

863 Völkerrechtliche Verträge, wie etwa auch das Unionsprimärrecht, sind Verträge, die zwischen Staaten geschlossen werden, siehe *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 60 Fn. 241.

864 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.); Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (121ff.).

865 *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 60, *Plötscher*, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht (2003), S. 48 f.

866 *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1175 m. w. N.); *Birk*, in: Lehner (Hrsg.) DStjG 19 (1996), 63 (64 ff.); *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.158.

867 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 72); *Bartosch*, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century (2017), 81 (85); *O'Brien*, E.L. Rev. 2005, 209 (231 f.). Kritisch jedoch *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1175 f.), die anmerken, dass eine beihilferechtlich relevante Begünstigung durch einen Mitgliedstaat im Sinne des für das Wettbewerbsrechts charakteristischen *more economic approach* durchaus entfallen kann, wenn sie durch eine systematische, verlässlich eintretende und zeitnahe Zusatzbelastung in einem anderen Staat neutralisiert wird.

sierung der mitgliedstaatlichen Rechtssysteme. Das Beihilferecht als negatives Integrationsinstrument verpflichtet die Mitgliedstaaten daher nicht, sich an der Förderpolitik anderer Mitgliedstaaten zu orientieren oder gar Wettbewerbsverfälschungen auszugleichen oder zu unterlassen, die allein aufgrund von Disparitäten unterschiedlicher mitgliedstaatlicher Steuersysteme entstehen.⁸⁶⁸ Auch Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet einem Mitgliedstaat nur solche steuerlichen Begünstigungen, die er selektiv im Rahmen seines Hoheitsbereichs gewährt. Deshalb kann Anknüpfungspunkt einer beihilferechtlichen Ungleichbehandlung nie sein, dass andere Mitgliedstaaten denselben Sachverhalt in ihrem Hoheitsgebiet nicht ebenso fördern. Spiegelbildlich bleibt es einem Mitgliedstaat jedoch auch verwehrt, eine selektive Begünstigung damit zu rechtfertigen, dass diese eine ungünstige steuerliche Regelung eines anderen Mitgliedstaates ausgleiche.⁸⁶⁹

Nur im Beihilferecht gilt jedoch ausnahmsweise ein noch engerer, regionaler Bezugsrahmen, wenn die Steuerhoheit auf subnationaler Ebene symmetrisch verteilt,⁸⁷⁰ oder eine steuererhebende Körperschaft gegenüber der Zentralregierung des jeweiligen Mitgliedstaates hinreichend autonom ist⁸⁷¹.⁸⁷² Von einer gegenüber der Zentralregierung hinreichenden regionalen Autonomie einer Gebietskörperschaft ist auszugehen, wenn sich diese auf institutionelle, prozedurale sowie wirtschaftliche und finanzielle

868 O'Brien, E.L. Rev. 2005, 209 (231f.); Mason, Am. U. L. Rev. 2019, 479 (490 ff.). Gleichwohl offenbaren sich die Auswirkungen einer mitgliedstaatlichen Maßnahme auf das europäische Wettbewerbsgefüge (Wettbewerbsverfälschung und Zwischenstaatlichkeitsklausel) nicht ohne eine multilaterale Betrachtung. Im Rahmen der Ungleichbehandlung kommen diese aber nicht zum Tragen.

869 St. Rspr., siehe etwa EuGH, Urteil v. 19. Mai 1999 – *Italien/Kommission* – Rs. C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251 (Rn. 19 ff.); mit dieser Tendenz auch EuGH, Urteil v. 26. Oktober 1999 – *Eurowings Luftverkehr* – Rs. C-294/97, ECLI:EU:C:1999:524 (Rn. 34 ff.).

870 Grundlegend dazu EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 64); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 144 (2)).

871 EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 41); EuGH, Urteil v. 6. September 2009 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511 (Rn. 58, 65 f.); EuGH, Urteil v. 11. September 2008 – *Unión General de Trabajadores de la Rioja* – verb. Rs. C-428/06 bis C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488 (Rn. 48 ff.); siehe dazu auch *Traversa*, EC Tax Rev. 2011, 4 (11 f.).

872 Zur regionalen Steuerautonomie im Rahmen des Beihilferechts siehe insgesamt Glaser, EuZW 2009, 363 ff.

Belange erstreckt.⁸⁷³ Derartige Besonderheiten bei Festlegung des Bezugsrahmens erkennt der EuGH lediglich im Beihilferecht an. Mit Blick auf die Grundfreiheiten ist eine Berufung auf regionale Autonomie dagegen ausgeschlossen, worin ein Unterschied zwischen beiden Normregimen festzustellen ist.⁸⁷⁴

IV. Grundfreiheitliche Rechtfertigung und beihilferechtlicher Systemimmanenztest

Weniger leicht zu fassen, aber dennoch von Bedeutung für das zu analysierende Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht sind die Parallelen aber auch die Differenzen im Bereich der Rechtfertigungsstruktur beider Normregime.

Zunächst ist festzustellen, dass die beihilferechtlichen Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV, die klassischerweise als beihilferechtliche Rechtfertigungsgründe angesehen werden, nicht mit den herausgearbeiteten (steuerlichen) Rechtfertigungsgründen vergleichbar sind, die sich im Bereich der Grundfreiheiten etabliert haben. Während die Einschlägigkeit des Territorialitätsprinzips, der Kohärenz der Steuersysteme, der Vermeidung einer Doppelbesteuerung und der übrigen aufgezählten grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründe im Bereich fiskalischer Sachverhalte⁸⁷⁵ bereits den Verbotstatbestand der Grundfreiheiten verneint, ist die Prüfung der beihilferechtlichen Ausnahmetatbestände der Feststellung einer verbotenen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV nachgelagert. Neben dem nach Art. 107 Abs. 3 AEUV eingeräumten weitreichenden Ermessen, das der Kommission zwar im Rahmen unionsrechtswidriger Beihilfen, nicht aber bei Annahme eines Verstoßes gegen Grundfreiheiten gegeben ist, bestehen zwischen den Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV und der etablierten grundfreiheitlichen Rechtfertigungsprüfung damit bereits gewichtige prüf-systematische Unterschiede. Daneben können hinsichtlich dieser beiden Rechtfertigungsebenen der Normregime auch mit Blick auf ihre inhaltliche Ausrichtung keine Parallelen gezogen werden, da sich keiner der in Art. 107

873 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 144 (3), 145 ff.).

874 Lang, IStR 2010, 570 (574); ders., in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 38 m. w. N.; Rust, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht (2013), S. 267.

875 Siehe hierzu eingehend Kapitel 3, B. II.

Abs. 2 und 3 AEUV genannten Gründe in den grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründen wiederfindet.

Anders gestaltet sich eine Vergleichsziehung zwischen der grundfreiheitlichen Rechtfertigungsebene (inklusive Vergleichbarkeitsprüfung) und der beihilferechtlichen Systemimmanenzprüfung, die als Bestandteil des Vorteils- bzw. Selektivitätsmerkmals jedenfalls bei der unionsrechtlichen Überprüfung fiskalischer Beihilfen als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal bereits in den Verbotstatbestands nach Art. 107 Abs. 1 AEUV integriert ist und den Eindruck einer klassischen gleichheitsrechtlichen Prüfung verstärkt.⁸⁷⁶

Formal fällt insofern zunächst auf, dass die Prüfung einer fiskalischen Beihilfe gewissermaßen zwei Ebenen einer potenziellen „Rechtfertigung“ durchläuft, während die Grundfreiheiten – wenn man wie vorliegend von der Vergleichbarkeitsprüfung als rechtfertigendes Element im Rahmen der Diskriminierungsprüfung absieht⁸⁷⁷ – lediglich eine Rechtfertigungsebene kennen.

Funktionell weisen die grundfreiheitliche Rechtfertigungsstruktur und der beihilferechtliche Systemimmanenztest beachtenswerte Parallelen auf. So dienen beide als Einfallstor einer intensiven Auseinandersetzung mit der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten. Wegen der ausschließlich wirtschaftlichen Ausrichtung beider Verbotsnormen, dominieren ökonomische Gesichtspunkte die Betrachtung der übrigen Tatbestandsmerkmale, sodass die Spezifika der jeweils durch die Maßnahme geregelten Lebensbereiche dort nicht hinreichend zum Tragen kommen und erstmals auf Ebene der Rechtfertigung beziehungsweise der Systemimmanenz Berücksichtigung erfahren.⁸⁷⁸ Während die Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV die Maßnahme ebenso lediglich am Maßstab ihrer binnenmarktökonomischen Sinnhaftigkeit messen, ist der Systemimmanenztest genau wie die grundfreiheitliche Rechtfertigungsprüfung stattdessen darauf bedacht, das mitgliedstaatliche Steuersystem und die Motive der nationalen Gesetzgeber als solche zu berücksichtigen; insofern stellen sie Balance her

876 *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (379). Die Einbeziehung des Systemimmanenztests in den beihilferechtlichen Verbotstatbestand erfolgt jedenfalls im Rahmen des derzeit praktizierten Ansatzes des EuGH und der Kommission sowie im Rahmen einer gleichheitsrechtlich ausgerichteten Vorteils- bzw. Selektivitätsprüfung, welche der weiteren Betrachtung zugrunde gelegt wird, siehe eingehend Kapitel 4, B. I. 2. b. bb., c. bb., d. aa.

877 Siehe Kapitel 3, B. I. 2. b. cc. (3).

878 So *Classens* Feststellung in Bezug auf die Grundfreiheiten, die jedoch auch und gerade für das Beihilferecht Geltung beanspruchen kann, vgl. *Classens*, EuR 2004, 416 (416).

zwischen einer extensiven Auslegung der Verbotsnormen und der Steuersouveränität der Staaten auf dem Gebiet der nicht harmonisierten Steuern.⁸⁷⁹ Die Zielsetzung beider Prüfebene ist mithin eine ganz ähnliche: sie legen den Fokus auf die Schlüsseligkeit der Regelung in der Gesamtschau des nationalen Steuerrechts.⁸⁸⁰

Schwierig an der Vergleichsziehung zwischen grundfreiheitlicher Rechtfertigungsebene und der beihilferechtlichen Systemimmanenz ist der Umstand, dass der Systemimmanenztest – ebenso wie der beihilferechtliche Verbotstatbestand als ganzer – im fiskalischen Kontext bislang wenig Konturierung erfahren hat und selten für einschlägig erachtet wurde.⁸⁸¹ Auf den ersten Blick mutet die beihilferechtliche Rechtfertigung über die „Natur oder den inneren Aufbau des Systems“ technischer und prinzipienorientierter an als die durchweg inhaltsfokussierte grundfreiheitliche Rechtfertigung aufgrund einer verhältnismäßigen Verfolgung eines berechtigten, im Allgemeininteresse liegenden Ziels. Tatsächlich jedoch verbergen sich hinter der Natur oder dem inneren Aufbau des Systems nach Auffassung der Kommission ganz ähnliche steuersysteminterne Aspekte wie sie als etablierte Rechtfertigungsgründe im Bereich steuerlicher Sachverhalte für die Grundfreiheiten tragend sind – etwa die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerrückziehung, die bestmögliche Einziehung von Steuerschulden oder die Notwendigkeit der Vermeidung von Doppelbesteuerung.⁸⁸² Eine vollständige Kongruenz zwischen den konkreten grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründen und der beihilferechtlichen Systemimmanenz scheint jedoch nicht zu bestehen.⁸⁸³ Eine besondere wesensmäßige Nähe zeigt sich

879 Szudoczky, EStAL 2016, 357 (370); Micheau, EC Tax Rev. 2008, 276 (279).

880 Für die grundfreiheitliche Rechtfertigungsebene Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (500).

881 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 26, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Beilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); Rossi-Maccanico, EC Tax Review 2013, 19 (21).

882 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 139 m. w. N.).

883 Nach Rossi-Maccanico, EStAL 2009, 489 (494) sind die Rechtfertigungsmöglichkeiten im Rahmen des Beihilfeverbots weitergehend als im Rahmen der Grundfreiheiten, da sich eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten nur mit vorrangigen öffentlichen Interessen rechtfertigen lasse, während der Vorwurf der *prima facie*-Selektivität einer Maßnahme bereits beseitigt sei, wenn sich die Differenzierung kon-

zwischen dem Systemimmanenztest und dem grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgrund der Kohärenz.⁸⁸⁴ In beiden Fällen steht der Nachweis einer inneren Folgerichtigkeit zwischen zwei Regelungen oder Prinzipien im Mittelpunkt, welche den Verdacht einer unionsrechtlich fragwürdigen Diskriminierung beziehungsweise Begünstigung beseitigt. Dennoch reicht die beihilferechtliche Systemimmanenz wohl deutlich weiter als die grundfreiheitliche Kohärenz, da erstere nicht auf die innere Verknüpfung eines Nachteils mit einem Vorteil und darüber hinaus auf die Spezifika transnationaler Gefährdungslagen verengt ist.

Spätestens seit der beihilferechtlichen *Paint Graphos*-Entscheidung des EuGH zeigt sich eine Parallele zwischen grundfreiheitlicher Rechtfertigungsprüfung und beihilferechtlichem Systemimmanenztest auch darin, dass eine Verhältnismäßigkeitsprüfung auch im Rahmen dieser ersten beihilferechtlichen Rechtfertigungsebene vorzunehmen ist.⁸⁸⁵

V. Transnationales Element

Überscheidungen zwischen dem Recht der Grundfreiheiten und dem des Beihilferechts lassen sich auch insofern erkennen, als beide ein transnationales Element ausweisen: Die Grundfreiheiten vor allem in Form des

sistent in das jeweilige Steuersystem einfüge. *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (379) sieht in der beihilfenrechtlichen Natur und dem inneren Aufbau des Systems jedenfalls sämtliche im Rahmen steuerlicher Sachverhalte anerkannten grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründe vereint, da diese sämtlich „steuerinterne“ Gründe darstellen.

884 *O'Brien*, E.L. Rev. 2005, 209 (232); *Wattel*, WTJ 2013, 128 (132); in diese Richtung auch *Lenaerts*, in: Kanninen/Korjus/Rosas (Hrsg.), *EU Competition Law in Context* (2009), 291 (305 f.); auch *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 66, die jedoch bezweifelt, dass der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten hierdurch ausreichend Rechnung getragen würde, da die Beweislast für diesen zweiten Schritt der gleichheitsrechtlichen Prüfung ausschließlich den Mitgliedstaaten obliege, S. 73 ff.; dahingehend ebenso kritisch *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (308).

885 EuGH, Urteil v. 8. September 2011 – *Paint Graphos* – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 (Rn. 75); siehe auch ausdrücklich Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 140); *Schnitger*, IStR 2017, 421 (426); *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (371, 377); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.25 m. w. N.; a. A. und die Verhältnismäßigkeitsprüfung als exklusives Element der grundfreiheitlichen Rechtfertigungsprüfung ansehend *Wattel*, WTJ 2013, 128 (134).

erforderlichen transnationalen Bezugs, das Beihilferecht in Form der Zwischenstaatlichkeitsklausel.

Diese Gemeinsamkeit ist sachlogisch, wenn man sich vor Augen führt, dass jedes primärrechtliche Ge- oder Verbot zu seiner unionsrechtlichen Legitimation einen – wie auch immer gearteten – zwischenstaatlichen Anknüpfungspunkt benötigt. Die transnationale Komponente ist damit primäre Rechtfertigung für die unionsrechtliche Einmischung in nationale Rechtssysteme und Gesetzgebungsentscheidungen; sie ist es, die einen unmittelbaren Bezug zur Binnenmarktfinalität herstellt.

Die Transnationalität spiegelt sich jedoch nicht in jedem unionsrechtlichen Ge- und Verbot in derselben Ausprägung wider. So sind auch der grundfreiheitliche grenzüberschreitende Bezug und die beihilferechtliche Zwischenstaatlichkeitsklausel zwar systemisch miteinander vergleichbar, in ihrer normprägenden Wirkung aber keinesfalls identisch.

Der grenzüberschreitende Bezug beziehungsweise die transnationale Tatbestandsausrichtung insgesamt prägt das Regime der Grundfreiheiten sehr viel evidenter als die Zwischenstaatlichkeitsklausel. Nachhall in der beihilferechtlichen Prüfung findet. Im Recht der Grundfreiheiten stellt der grenzüberschreitende Bezug bereits die Eingangshürde des territorialen beziehungsweise sachlichen Anwendungsbereichs dar und schlägt sich weiter in der zentralen gleichheitsrechtlichen Prüfung nieder, indem die Festlegung der Vergleichsgruppen anhand einer national/transnationalen Trennlinie erfolgt. Staatliche Beihilfen sind dagegen zwar nur insoweit unionsrechtlich verboten, als sie „den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“, dennoch schreibt das Beihilferecht den Mitgliedstaaten innerhalb ihres Staatsgebiets primär gleiche Wettbewerbsbedingungen für ihre eigenen Staatsangehörigen vor.⁸⁸⁶ Als gewissermaßen tatbestandseinschränkendes Evidenzkriterium stellt die Zwischenstaatlichkeitsklausel des Beihilferechts ganz zum Ende der Prüfung lediglich die Frage, ob die Wirkungen der Maßnahme derart ins Gewicht fallen, dass sie tatsächlich das Binnenmarktgefüge gefährden. Die Zwischenstaatlichkeitsklausel formuliert damit zwar die Voraussetzung einer zu erwartenden Auswirkung der nationalen Maßnahme auf den grenzüberschreitenden Handel, verlangt dabei aber gerade keine Differenzierung zwischen inländischer und grenzüberschreitender Tätigkeit als solcher. Von der essenziellen Vorteils- beziehungsweise Selektivitätsprüfung des Beihilferechts ist das transnationale Element des Tatbestands des Art. 107 Abs. 1 AEUV damit gänzlich entkoppelt und rückt

886 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 181.

auch als lediglich tatbestandseinschränkendes Evidenzkriterium in der aktuell gelebten Beihilfepraxis deutlich in den Hintergrund.

Mancherorts wird bedauert, dass die Zwischenstaatlichkeitsklausel im Gegensatz zu ihrem Pendant, dem grenzüberschreitenden Bezug, entgegen einer wertungskonsistenten Auslegung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts derart marginalisiert wird.⁸⁸⁷ Bereits ohne eingehende Analyse der Normratio⁸⁸⁸ ist der Grund hierfür jedoch in der stärkeren innenpolitischen Dimension des Beihilferechts zu vermuten.

VI. Tabellarische Übersicht über die Parallelen

Parallele	Grundfreiheiten	Beihilferecht
Gleichheitsrechtliche Ausrichtung		
Tatbestandliche Ausprägung	Diskriminierungsmerkmal und Rechtfertigungsebene (inkl. Vergleichbarkeitsprüfung)	Selektiver Vorteil inkl. Systemimmunitätsprüfung
Gemeinsamkeit	Besondere Gleichheitssätze; qualitative Betrachtung	
Unterschiede	Gleichstellungsgebot zugunsten des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs; Asymmetrische Schutzrichtung	Ausrichtung auf die Gleichheit der Wettbewerber; keine weitere Spezifizierung
Wirkungsdoktrinierte Auslegung		
Tatbestandliche Ausprägung	Gesamter Tatbestand, insbes. versteckte Diskriminierung	Gesamter Tatbestand, insbes. selektiver Vorteil (siehe etwa <i>de facto</i> -Selektivität)
Gemeinsamkeit	Beurteilung der nationalen Maßnahme nicht an ihrer Intention oder formalen Ausgestaltung, sondern anhand ihrer Auswirkung auf den Binnenmarkt	
Unterschiede	Keine	
Unilateraler Bezugsrahmen		
Tatbestandliche Ausprägung	Diskriminierungsmerkmal und Rechtfertigungsebene (Vergleichbarkeitsprüfung)	Selektiver Vorteil inkl. Systemimmunitätsprüfung

887 Siehe etwa *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (550).

888 Hierzu ausführlich Kapitel 7.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Parallele	Grundfreiheiten	Beihilferecht
Gemeinsamkeit	Gleichheitsrechtliche Verpflichtung nur des maßnahmeerlassenden Mitgliedstaats	
Unterschiede	Kein regionaler Bezugsrahmen	u. U. kleinteiligerer, regionaler Bezugsrahmen
Rechtfertigungs-systematik		
Tatbestandliche Ausprägung	Vergleichbarkeitsprüfung und (restliche) Rechtfertigungsebene	Selektiver Vorteil (hier: Systemimmanenzprüfung) Nicht: Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV
Gemeinsamkeit	Zielsetzung: intensive Abwägung mit der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten; besondere wesensmäßige Nähe zwischen Kohärenz- und Systemimmanenzgedanken; Verhältnismäßigkeitsprüfung	
Unterschiede	Wohl engerer Maßstab	Wohl weiterer Maßstab (wenngleich aussagekräftige Leitlinien der Rechtsprechung hier fehlen)
Transnationales Element		
Tatbestandliche Ausprägung	Sachlicher/territorialer Anwendungsbereich: transnationaler Bezug; Vergleichsgruppenbildung innerhalb der Diskriminierungsprüfung	Zwischenstaatlichkeitsklausel
Gemeinsamkeit	Primäre Rechtfertigung für die unionsrechtliche Einmischung in nationale Rechtssysteme und Gesetzgebungsentscheidungen	
Unterschiede	Starke normprägende Wirkung; Maßgeblichkeit auch in der Diskriminierungsprüfung	Lediglich tatbestandseinschränkendes Evidenzkriterium

B. Differenzen

Bereits in den aufgezeigten Parallelen zeichnen sich – wie dargelegt werden konnte – Nuancen ab, welche die beiden Primärrechtsregime der Grundfreiheiten und des Beihilferecht voneinander unterscheiden. Noch deutlichere Differenzen zeigen sich jedoch an anderen Stellen, die im folgenden Abschnitt näher herausgearbeitet werden sollen.

Dass beiden Normregimen auch maßgebliche Differenzen zuzuerkennen sind, ist im Zusammenspiel mit den bestehenden Parallelen kausale Ursache für das unklare und vor allem konflikträchtige Normverhältnis beider Normkomplexe. Die teilweise zu konträren Normanwendungsergebnissen

und Kompetenzkonflikten führenden Unterschiede sind es letztlich, welche eine Definition des Normverhältnisses erforderlich machen, da sie darüber entscheiden, ob es aus Sicht der Europäischen Union, aus Sicht der adressierten Mitgliedstaaten oder aus Sicht der Unionsbürger einen Unterschied macht, ob die Grundfreiheiten, das Beihilferecht oder mitunter beide Normregime zur Anwendung gelangen. Auf Grundlage der durchgeführten Einzelanalyse sollen diese wesentlichen Differenzen zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht koncis herausgearbeitet werden.

I. Rechtsfolge

Auf materiell-rechtlicher Ebene zeigt sich der wohl augenfälligste Unterschied zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Bereich der Rechtsfolgen. Während der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten nach etablierter Rechtsprechung des EuGH im Regelfall zur Folge hat, dass die für den inländischen Sachverhalt geltende, günstigere Rechtsfolge auch auf den bislang diskriminierten grenzüberschreitenden Fall Anwendung findet,⁸⁸⁹ ist die Rückforderung einer gegen die Art. 107 ff. AEUV verstoßenden Beihilfe logische Folge der Feststellung ihrer Unionsrechtswidrigkeit^{890, 891} Insofern scheinen Verstöße gegen die beiden Normregime Rechtsfolgen nach sich zu ziehen, die sich diametral gegenüberstehen:⁸⁹² die Grundfreiheiten erreichen die Gleichbehandlung durch eine „Anhebung des Niveaus“ des Benachteiligten, das Beihilferecht dagegen durch eine „Herabsenkung des Niveaus“ des Begünstigten.

889 Exemplarisch EuGH, Urteil v. 10. April 2008 – *Marks & Spencer* – Rs. C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211 (Rn. 63); EuGH, Urteil v. 28. September 1994 – *Avdel Systems* – Rs. C-408/92, ECLI:EU:C:1994:349 (Rn. 16 f.), EuGH, Urteil v. 12. Dezember 2002 – *Rodríguez Caballero* – Rs. C-442/00, ECLI:EU:C:2002:752 (Rn. 42 f.); *Englisch*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.26; *Rust*, IStR 2009, 382 (384); siehe ausführlich zu der Rechtsfolge der Grundfreiheiten Kapitel 3, B. IV.

890 U. a. EuGH, Urteil v. 21. März 1990 – *Belgien/Kommission* – Rs. C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125 (Rn. 66); EuGH, Urteil v. 22. Dezember 2010 – *Kommission/Slowakei* – Rs. C-507/08, ECLI:EU:C:2010:802 (Rn. 42 m. w. N.); EuGH, Urteil v. 9. Juni 2011 – *Comitato "Venezia vuole vivere" u. a./Kommission* – Rs. C-71/09 P, ECLI:EU:C:2011:368 (Rn. 181); siehe auch *Martini*, *StuW* 2017, 101 (102). Anders jedoch EuGH, Urteil v. 7. September 2006 – *Laboratoires Boiron* – Rs. C-526/04, ECLI:EU:C:2006:528 (Rn. 27 ff.), zu dieser Ausnahme siehe *Lang*, IStR 2010, 570 (578). Ausführlich zu den beihilferechtlichen Rechtsfolgen Kapitel 4, B. IV.

891 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 227.

892 U. a. *Micheau*, *European Taxation* 2012, 210 (210 f.).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Die Unterschiede im Bereich der Rechtsfolge wirken sich damit in besonderem Maße auf die von der mitgliedstaatlichen Maßnahme betroffenen Unionsbürger aus. Wird eine Maßnahme als Verstoß gegen die Art. 107 ff. AEUV gewertet, sehen sich die Begünstigten weitreichenden wirtschaftlichen Rechtsfolgen ausgesetzt, die sich – je nach Höhe und Dauer der Begünstigung – mitunter sogar existenzbedrohend auswirken können. Verstößt dieselbe Maßnahme jedoch gegen die Grundfreiheiten, ist der zu erwartende „Nachteil“ für die entsprechend nicht diskriminierten – also begünstigten – Inländer im Regelfall einzig im Verlust der Besserstellung zu sehen. Auf Rechtsfolgenebene wird daher besonders deutlich, dass das Beihilferecht mit voller unionsrechtlicher Wucht auf die nationalen Steuersysteme prallt und dabei – anders als die Grundfreiheiten, die im Regelfall derivative Teilhaberechte an steuerlichen Begünstigungen eröffnen – seinem Wesen nach allein destruktiv ausgerichtet ist: nämlich auf die die vorläufige und gegebenenfalls endgültige Nichtanwendbarkeit begünstigender Steuermaßnahmen.⁸⁹³

Auch auf Seiten der Mitgliedstaaten macht es auf Rechtsfolgenseite einen Unterschied, ob die Grundfreiheiten oder das Beihilferecht Anwendung finden. Möglichen Erstattungs- oder Staatshaftungsansprüchen sehen sich die Mitgliedstaaten nur im Rahmen der Grundfreiheiten ausgeliefert,⁸⁹⁴ während sie bei beihilferechtlichen Verstößen lediglich für die Durchsetzung des Rückforderungsbeschlusses zu Lasten der Begünstigten sorgen müssen.⁸⁹⁵

II. Anwendbarkeit innerhalb der nationalen Rechtsordnungen – Rechtsschutz

Ein weiterer bedeutender Unterschied zwischen dem grundfreiheitlichen und dem beihilferechtlichen Normregime ist darin zu sehen, dass lediglich die Grundfreiheiten vollumfängliche unmittelbare Anwendung in den

893 Cordewener, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (385).

894 Zu grundfreiheitlich begründeten Staatshaftungsansprüchen siehe Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 35 f. m. w. N.

895 Sich gegen diese Folgenlosigkeit des Beihilferechts in Bezug auf die maßnahmeerlassenden Mitgliedstaaten wendend *Temple Lang*, EStAL 2014, 440 ff., der an dieser Stelle stattdessen ein Sanktionierungssystem bzw. Ausgleichsansprüche der Wettbewerber direkt gegen den Staat vorschlägt.

Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten finden.⁸⁹⁶ Die unmittelbare Anwendbarkeit des Beihilferechts ist stattdessen allein auf das Durchführungsverbot nicht notifizierter und/oder noch nicht genehmigter Beihilfen nach Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV begrenzt, das im sachlogischen Zusammenhang mit dem Hauptprüfverfahren zu sehen ist, welches der Kommission obliegt.⁸⁹⁷

Diese Differenzen hinsichtlich der Anwendbarkeit der Primärrechtsregime innerhalb der nationalen Jurisdiktionen wirken sich zum einen auf die Verfahrens- und Kompetenzebene aus, die sogleich gesondert zu erörtern sein wird. Zum anderen ergibt sich hieraus auch für die von der nationalen Maßnahme betroffenen Unionsbürger ein gewichtiger Unterschied. So führt die umfassende unmittelbare Anwendbarkeit der Grundfreiheiten zugunsten der von der steuerlichen Maßnahme Diskriminierten auf allen Ebenen staatlichen Handelns zu einem höheren individuellen Rechtsschutzniveau als dies im Rahmen des Beihilferechts zugunsten des benachteiligten Konkurrenten der Fall ist. Diese Differenz ist zum einen historisch gewachsen und kompetenzrechtlich bedingt, erklärt sich jedoch auch aus der Grundausrichtung der unionsrechtlichen Verbote. Anders als im zweipoligen Verhältnis, das die Grundfreiheiten unmittelbar zwischen den Interessenantagonisten Mitgliedstaat und dem (grenzüberschreitenden) Konkurrenten definieren, hat das Beihilferecht ein dreipoliges Verhältnis zwischen Mitgliedstaat, Steuerbegünstigtem und Konkurrenten im Blick, wobei der Schwerpunkt der Betrachtung deutlich auf dem Begünstigungsverhältnis liegt. Innerhalb dessen besteht üblicherweise kein Interessenwiderstreit zwischen dem Mitgliedstaat und dem Begünstigten, sodass im Regelfall seitens des Vorteilsnehmers kein Klagebedürfnis besteht. Ein Interesse, gegen die Steuerbegünstigung eines anderen Marktteilnehmers vorzugehen, hat dagegen vordringlich der Konkurrent, dem das primärrechtlich normierte Beihilferecht – abgesehen von Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV – jedoch keine eigene, gewissermaßen drittschützende Rechtsposition einräumt. Insofern zeigt sich, dass das Beihilferecht nicht darauf ausgelegt ist, eine eigene – wenngleich vielleicht hohe – Besteuerung zu vermeiden.⁸⁹⁸ Ist der (grenzüberschreitende) Konkurrent eines (inländischen)

896 Hierzu *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.16 f.; Zur unmittelbaren Wirkung des Beihilferechts lediglich im Hinblick auf das Durchführungsverbot siehe *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht* (2009), S. 67.

897 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StbJb 2018/2019*, 311 (322).

898 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 230.

Marktteilnehmers als grundfreiheitlich Diskriminierter anzusehen, stehen ihm daher immer auch die Wege über die nationalen Gerichte offen, seine primärrechtlich verbürgten Grundfreiheiten durchzusetzen. Handelt es sich dagegen „nur“ um den Konkurrenten eines beihilferechtlich Begünstigten, bleibt ihm der Rechtsschutz über die nationalen Gerichte im Regelfall verwehrt, es sei denn er kann sich auf eine Missachtung des Durchführungsverbots nach Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV berufen.⁸⁹⁹ Andernfalls ist der gerichtliche Rechtsschutz bei Vorliegen eines Kommissionsbeschlusses auf die Möglichkeit einer Nichtigkeitsklage vor dem Europäischen Gericht beschränkt, deren hohen Hürden hinsichtlich der Klagebefugnis (Art. 263 Abs. 4 AEUV) seitens des Konkurrenten selten erfüllt sein werden.⁹⁰⁰

Für die einzelnen Betroffenen macht es wie gesehen auch aus Rechtsschutzgesichtspunkten einen großen Unterschied, ob die Grundfreiheiten, das Beihilferecht oder gar beide Normregime einschlägig sind.

III. Kompetenzverteilung und Verfahrensrecht

Ganz zentral sind die Differenzen, die Grundfreiheiten und Beihilferecht auf der Ebene der Kompetenzverteilung aufweisen. Diese wirkt sich auf das Verfahrensrecht aus und ist als primäre Ursache für die unmittelbare Anwendbarkeit der Grundfreiheiten einerseits und die grundsätzlich fehlende unmittelbare Anwendbarkeit des Beihilferechts andererseits auszumachen.

Im Rahmen des Beihilferechts kommt der Kommission – anders als im Recht der Grundfreiheiten – eine herausgestellte, aktive Rolle zu.⁹⁰¹ Das Beihilfeverfahren, dessen alleinige Protagonistin die Kommission ist, sowie das materielle Beihilferecht räumen der Kommission einen weitreichenden Ermessensspielraum bei der beihilferechtlichen Beurteilung mitgliedstaatlicher Steuermaßnahmen ein. Obläge die Feststellung, ob eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, daneben aufgrund einer unmittelbaren Anwendbarkeit des Beihilferechts auch den nationalen Gerichten, würde diese herausgehobene Stellung der Kommission im Beihilferecht weitreichend in Frage gestellt. Konsequenterweise sichert die unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV daher vorrangig die Kompetenz der Kommission ab, ohne den nationalen Gerichten eine eigentlichen

899 Cordewener, in: Rödter/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (322).

900 Micheau, European Taxation 2012, 210 (210 f.).

901 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 219.

beihilferechtlich Beurteilungsspielraum zu gewähren. Dagegen sind bei der Durchsetzung der Grundfreiheiten die Befugnisse der Kommission und der nationalen Gerichte weitgehend paritätisch verteilt. Anders als das Beihilferecht kennt das Recht der Grundfreiheiten kein dem Art. 108 AEUV vergleichbares Verfahren, welches der besonderen Kompetenz der Kommission bei der beihilferechtlichen Beurteilung nationaler Maßnahmen Forum verleiht und diese absichert. Auch den mitgliedstaatlichen Gerichten kommt insofern und aufgrund der unmittelbaren Anwendbarkeit der Grundfreiheiten eine aktive Rolle bei der Durchsetzung der Grundfreiheiten zu. Sowohl im Rahmen der Grundfreiheiten als auch im Rahmen des Beihilferechts stehen zwar das Vertragsverletzungsverfahren und das Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH offen; ein von den nationalen Gerichten initiiertes Vorabentscheidungsverfahren dient bei etwaigen Beihilferechtsverstößen jedoch allein der Durchsetzung des Durchführungsverbots nach Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV. Während der EuGH im Rahmen dieser Verfahren umfassend und ausschließlich, das heißt auch hinsichtlich der Rechtfertigungsebene über einen Grundfreiheitenverstoß entscheidet,⁹⁰² ist eine ergangene Kommissionsentscheidung im Beihilferechtsverfahren dagegen nur hinsichtlich des Vorliegens einer mitgliedstaatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV voll überprüfbar, wohingegen die unionsgerichtliche Kontrolldichte hinsichtlich der Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV stark zurückgenommen ist.⁹⁰³

Aus Sicht der EU ist die herausgehobene Stellung der Kommission im Beihilferecht insbesondere dem Bedürfnis geschuldet, eine einheitliche Entscheidung hinsichtlich eines Sachverhalts zu gewährleisten, der neben einer juristischen Bewertung zuvorderst eine komplexe ökonomische Analyse und Abwägung erfordert. Anders als bei der Frage, ob eine nationale Maßnahme gegen die Grundfreiheiten verstößt, deren Beurteilung im Wesentlichen eine reine Rechtsanalyse erfordert, ist im Rahmen der beihilferechtlichen Beurteilung einer Maßnahme nämlich eine wettbewerbsökonomische Gesamtbetrachtung aus Sicht des Binnenmarktes vorzunehmen. Diese Betrachtung verlangt zum einen die umfassende fachliche Expertise seitens des kompetenten Gremiums und zum anderen eine ausreichende Nähe zur Europäischen Union, um in deren Interesse zu entscheiden. Aktuell sind dies Voraussetzungen, die allein die Europäische Kommission, keinesfalls aber ein nationales Gericht zu erfüllen vermag. Aus diesem Grund besitzt die Frage, ob eine nationale Maßnahme gegebenenfalls neben einer

902 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 220.

903 Siehe Kapitel 4, B. II.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

grundfreiheitlichen auch eine beihilferechtliche Dimension aufweist, aus Sicht der Union großes Gewicht.

Auch für die Mitgliedstaaten macht es aus verfahrens- und kompetenzrechtlicher Sicht einen Unterschied, ob das Beihilferecht und/oder die Grundfreiheiten als einschlägig angesehen werden. Zum einen ergeben sich daraus – wie bereits umfassend dargelegt – unterschiedlich weitreichende Prüfobliegenheiten der nationalen Behörden und Gerichte. Zum anderen besteht die Pflicht zur Notifikation einer Steuermaßnahme vor deren Inkrafttreten nur bei (potenzieller) Erfüllung des Beihilfebegriffs nach Art. 107 Abs. 1 AEUV. Die hierfür erforderliche ex ante-Betrachtung in Bezug auf den gerade hinsichtlich fiskalischer Maßnahmen schwer greifbaren beihilferechtlichen Tatbestands entfällt, sofern lediglich die Grundfreiheiten von der Maßnahme tangiert sind. Obwohl die nationalen Gesetzgeber selbstredend stets unionskonform agieren sollten, verzögert sich das Inkrafttreten einer Regelung im Falle einer beihilferechtlich relevanten Vorschrift allein wegen des in diesem Fall vorgeschriebenen Prozederes – gleich, ob die Kommission das Vorliegen einer Beihilfe schließlich verneint oder einen Ausnahmetatbestand für einschlägig erachtet.

IV. Tabellarische Übersicht über die Differenzen

Differenz	Grundfreiheiten	Beihilferecht
Rechtsfolge	Im Regelfall Beseitigung der Diskriminierung durch <u>Anhebung des Niveaus des Benachteiligten</u> (z. B. Erstattung der zu viel gezahlten Steuer)	Beseitigung der Begünstigung durch <u>Herabsenkung des Niveaus des Begünstigten</u> → Rückforderung der Beihilfe weitgehend ohne Vertrauensschutz.
Anwendbarkeit innerhalb der nationalen Rechtsordnungen - Rechtsschutz	<u>Unmittelbare Wirkung</u> , d.h. auch Private (Konkurrenten) können grundfreiheitliche Verstöße vor nationalen Gerichten geltend machen und durchsetzen; → Hohes individuelles Rechtsschutzniveau	Grundsätzlich <u>keine unmittelbare Wirkung</u> ; Ausnahme nur in den engen Grenzen des Durchführungsverbots gem. Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV; → Niedrigeres individuelles Rechtsschutzniveau
Kompetenzverteilung und Verfahrensrecht	Die Durchsetzung der Grundfreiheiten nehmen Kommission und nationale Gerichte <u>paritätisch</u> wahr (Grund: unmittelbare Anwendbarkeit); Volle Überprüfbarkeit durch den EuGH	Herausgestellte, aktive Rolle der <u>Kommission</u> ; <u>Besonderes Verfahrensrecht</u> räumt der Kommission weitreichendes Ermessen ein; <u>Keine Befugnisse der nationalen Gerichte</u> abseits der Absicherung des

Differenz	Grundfreiheiten	Beihilferecht
		Durchführungsverbots gem. Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV; <u>Eingeschränkte Kontrolldichte</u> hinsichtlich der <u>Ermessensentscheidungen</u> der Kommission durch den EuGH

C. Fazit

Resümierend lassen sich die oben aufgezeigten Parallelen und Differenzen zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht wie folgt zusammenfassen. Grundlegende Überschneidungen zwischen beiden Normregimen bestehen in Bezug auf die gleichheitsrechtliche Ausrichtung, die vom EuGH hinsichtlich beider Institute etablierte wirkungsdoktrinierte Auslegung, den unilateralen Bezugsrahmen, eine ähnliche Rechtfertigungsstruktur – jedenfalls im Hinblick auf den beihilferechtlichen Systemimmanenztest – und das in beiden Normregimen verankerte transnationale Element. Ebenso grundlegende Unterschiede zeigen sich jedoch im Bereich der Rechtsfolgen, der Anwendbarkeit innerhalb der nationalen Rechtsordnungen und dem damit einhergehenden unterschiedlichen Rechtsschutzniveau sowie – mit letzterem eng verflochten – vor allem auf Kompetenz- und Verfahrensebene.

Dass das Normverhältnis zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht vor allem im Kontext fiskalischer Maßnahmen so viele Fragen aufwirft, liegt am abstrakt-generellen Charakter derartiger nationaler Vorschriften. Denn die aufgezeigten Parallelen beider Normregime treten insbesondere dort verstärkt zu Tage, wo zur Beantwortung der Frage, ob ein Tatbestandsmerkmal als erfüllt anzusehen ist, die Herausarbeitung eines ebenso abstrakten Prüfschemas erforderlich ist, das die von den Grundfreiheiten beziehungsweise vom Beihilferecht teleologisch gemeinten Fälle präzise herausfiltert. Die Filterfunktion insbesondere des beihilferechtlichen Selektivitätsmerkmals ist bei Direktsubventionen an einen Begünstigten im Regelfall sehr viel leichter nachzuvollziehen und zu handhaben als bei einer Steuervergünstigung, die sich – eingebettet in den komplexen Kontext eines nationalen Steuersystems – abstrakt-generell an einen mehr oder minder unbestimmten Personenkreis richtet. Hinsichtlich abstrakt-genereller mitgliedstaatlicher Vorschriften bereitet, wie gesehen, insbesondere die Konturierung der versteckten Diskriminierung bei den Grundfreiheiten und des

selektiven Vorteils beim Beihilferecht große Schwierigkeiten. Genau jene Tatbestandsmerkmale also, die durch eine gleichheitsrechtliche Lesart und wirkungsdoktrinierte Auslegung ähnlich konturiert werden und daher für die essenziellen Parallelen beider Normregime verantwortlich sind. Hinzu tritt die Schwierigkeit, dass die gleichheitsrechtliche⁹⁰⁴ und wirkungsdoktrinierte Auslegung die Verbote Gerechtigkeitsabwägungen zugänglich machen, welche die Handhabung der Normregime häufig wertgetrieben und ambivalent gestalten und deren teleologischen Gehalt Gefahr laufen zu übergehen.

Der in diesem Kapitel assoziativ gebildete Befund über die Parallelen und Differenzen hinsichtlich abstrakt-genereller Steuermaßnahmen erlaubt noch keine Bildung einer konturierten Anwendungsschnittmenge beider primärrechtlicher Normregime. Zum jetzigen Zeitpunkt der Analyse ist lediglich die Feststellung erlaubt, dass die aufgezeigten Parallelen der Grund dafür sind, dass Überschneidungen des Anwendungsbereichs auftreten können, während die postulierten Differenzen die Notwendigkeit aufzeigen, diese Überschneidungen aufzulösen oder jedenfalls ein Normverhältnis zu definieren, das jene divergierenden Normelemente nicht in Konflikt zueinander treten lässt. Gerade im Bereich der Parallelen bestehen in den Einzelheiten jedoch noch viele Unklarheiten. Die Aufgabe in den Folgekapiteln wird daher sein, auf Grundlage der hier fixierten Überschneidungen zunächst die konkrete Anwendungsschnittmenge beider Normregime herauszuarbeiten. Erst dann können Lösungsansätze gesucht werden, das problematische Normverhältnis hinsichtlich der aufgezeigten Differenzen zu entspannen.

Bevor jedoch im dritten Teil der Arbeit in diese eigene, deduktive Analyse eingetreten wird, ist zunächst zu untersuchen, wie der EuGH das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht bislang beurteilt.

904 Zum gerechtigkeitsichernden Charakter der Gleichheitssätze siehe *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 1 m. w. N.

Kapitel 6 Abbildung der EuGH-Rechtsprechung zur Schnittstelle zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht

Im Gegensatz zu den unzähligen Entscheidungen, die sich auf dem Gebiet des Europäischen Steuerrechts allein mit den Grundfreiheiten oder allein mit dem Beihilferecht auseinandersetzen und die dementsprechend den in vorangegangenen Kapiteln dargestellten Status Quo mitdefinieren, finden sich nur verhältnismäßig wenige Urteile des EuGH, die sich explizit mit der Schnittstelle zwischen beiden Normregimen und damit dezidiert mit der Forschungsfrage befassen. Trotz der gewählten deduktiven Herangehensweise an den Forschungsgegenstand,⁹⁰⁵ widmet sich das nun folgende Kapitel einer überblicksartigen Darstellung und Analyse eben jener „Schnittstellenrechtsprechung“. Aufgabe dieses Abschnitts ist es dabei erstens ein Bewusstsein für die mannigfaltigen Sachverhaltskonstellationen zu schaffen, in denen eine Interferenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht bislang zu Tage getreten ist, und zweitens das Spektrum an damit einhergehenden möglichen Problemstellungen am praktischen Fall aufzuzeigen. Nicht zuletzt sollen die vom EuGH hierfür gefundenen Lösungsansätze und etwaig gebildeten Grundsätze eine Diskussionsgrundlage für die im dritten Teil der Arbeit folgende grundlegende Aufarbeitung des Normverhältnisses bilden.

Mit der sich nun anschließenden Analyse eines guten Dutzends solcher EuGH-Entscheidungen, die sich unmittelbar oder mittelbar mit der Interferenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht befassen, wird kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben. Zum einen beschränkt sich die Selektion auf die „Schnittstellenrechtsprechung“ im fiskalischen Bereich,⁹⁰⁶ zum anderen

905 Diese erläuternd siehe Kapitel 2. A.

906 Wenngleich noch seltener als im steuerrechtlichen Rahmen, war der EuGH von Zeit zu Zeit auch im außerfiskalischen Bereich angehalten, sich mit der Interferenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht und den daraus resultierenden Folgefragen zu befassen, siehe etwa EuGH, Urteil v. 20. März 1990 – *Du Pont de Nemours Italiana* – Rs. C-21/88, ECLI:EU:C:1990:121 (Vergaberecht); EuGH, Urteil v. 11. Juli 1991 – *Laboratori Bruneau/USL RM/24 di Monterotondo* – Rs. C-351/88, ECLI:EU:C:1991:304 (Vergaberecht); EuGH, Urteil v. 19. September 2002 – *Spanien/Kommission* – Rs. C-114/00, ECLI:EU:C:2002:508 (zinsbegünstigte Darlehen im Agrarsektor); EuGH, Urteil v. 30. März 2006 – *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti* – Rs. C-451/03, ECLI:EU:C:2006:208 (Standesrecht). Soweit ersichtlich, weicht die

werden nur solche Urteile besprochen, deren Analyse für den Erkenntnisgewinn über wesentliche Rechtsprechungslinien im Hinblick auf die Forschungsfrage förderlich erscheint.

Die Perspektive der Auswertung dieser ausgewählten Urteile wird von der Suche nach Antworten auf offene Fragen determiniert, die sich angesichts der aufgezeigten Parallelen⁹⁰⁷ und Differenzen⁹⁰⁸ der Rechtsregime stellen: Sieht der Gerichtshof beide Normkomplexe in einem grundsätzlichen Verhältnis von Anwendungsparallelität oder Anwendungsexklusivität? Wie geht der Gerichtshof bei angenommener paralleler Anwendbarkeit mit der gegebenen Unterschiedlichkeit von Grundfreiheiten und Beihilferecht um? Wie etwa wird der sich etwaig stellende Kompetenzkonflikt zwischen der für das Beihilferecht zuständigen Kommission und den das unmittelbar geltende Unionsrecht währenden nationalen Gerichten aufgelöst und besitzt der Gerichtshof bei paralleler Anwendung beider Normkomplexe auch eine Lösung für das Problem der diametralen Rechtsfolgen?

A. Urteilsbesprechungen

I. Iannelli (1977)⁹⁰⁹

In diesem Vorabentscheidungsverfahren, dessen Ausgangspunkt ein mitgliedersstaatliches System parafiskalischer Abgaben⁹¹⁰ war, setzte sich der EuGH erstmals in aller Deutlichkeit mit dem Normverhältnis von Beihilfenrecht und Grundfreiheiten in steuerrechtlichem Kontext und den aus dieser Schnittstelle resultierenden Problemstellungen auseinander, die vom Gerichtshof zunächst schwerpunktmäßig auf kompetenz- und verfahrensrechtlicher Ebene lokalisiert wurden.

Mit der aus diesem Urteil hervorgehenden „Trennbarkeitsformel“⁹¹¹ prägte der Gerichtshof die Sichtweise auf das Problem der Interferenz zwischen grundfreiheitlichem und beihilferechtlichem Anwendungsbereich

dortige Handhabung der sich stellenden Rechtsprobleme nicht oder jedenfalls nicht wesentlich von der Vorgehensweise des Gerichtshofs im fiskalischen Bereich ab.

907 Siehe Kapitel 5, A.

908 Siehe Kapitel 5, B.

909 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – Iannelli – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51.

910 Siehe erläuternd Kapitel 1, C. II. 2.

911 In der internationalen Fachliteratur ist zuweilen von „*severability test*“ die Rede, siehe etwa *Staes*, Intertax 2014, 106 (117).

gerade im Hinblick auf den entsprechenden wissenschaftlichen Diskurs über Jahrzehnte.

1. Sachverhalt

Die Firma Iannelli & Volpi führte aus Frankreich Tapetenrollen nach Italien ein.

Nach dem Recht des *Ente Nazionale per la Cellulosa e per la Carta (ENCC)*, einer Körperschaft des italienischen öffentlichen Rechts, deren Zweck darin bestand, den Zellstoffverbrauch in Italien zu fördern und die Papierherstellung und den Handel zu regeln, wurde hierfür ein Beitrag fällig, den die Firma entrichtete. Mit den erzielten Beiträgen, geschuldet für die Herstellung, den Verkauf und die Einfuhr von Zellstoff und Papier (ausgenommen Zeitungspapier), subventionierte der *ENCC* unter anderem den Ankauf von Papier für Zeitungen und Zeitschriften durch die Verleger. Die Subventionsregelungen des *ENCC* zeichneten sich unter anderem dadurch aus, dass für von den Presseunternehmen unmittelbar aus dem Ausland eingeführtes Zeitungspapier keine Subvention floss, während für den Ankauf von Zeitungspapier aus italienischer Herstellung oder bei Einfuhren unter Einschaltung des *ENCC* entsprechende Beihilfen gezahlt wurden. Darüber hinaus galt hinsichtlich der Beitragsregelungen für verarbeitete Papiererzeugnisse eine unterschiedliche Bemessungsgrundlage, je nachdem, ob es sich um italienische oder um Einfuhrerzeugnisse handelte: während die Bemessungsgrundlage für einheimische Erzeugnisse allein auf dem Preis des als Rohstoff angesehenen Papiers fußte, ergab sie sich bei dem entsprechenden Einfuhrerzeugnis aus dessen Gesamtwert, das heißt inklusive etwaiger werterhöhender Weiterverarbeitungs- und Transportkosten.

Bei Überprüfung dieser Beihilfetätigkeit des *ENCC* durch die Kommission auf Grundlage der Beihilferegelungen nach den damaligen Art. 92, 93 des EWG-Vertrages (heute Art. 107, 108 AEUV) wurde die obenstehende Regelungssystematik beanstandet und sodann – jedoch nach Entrichtung des Beitrages durch die Firma Iannelli & Volpi – geändert, woraufhin die Kommission die Beihilfenbestimmungen schließlich für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärte.

Bei Verkauf der eingeführten Tapetenrollen legte die Firma *Iannelli & Volpi* – wie nach den Vorschriften des *ENCC* vorgesehen – einen Teil des vormals entrichteten Beitrags auf die Käuferin um. Als letztere unter Berufung auf einen Verstoß der *ENCC*-Regelungen gegen Gemeinschafts-

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

recht die Zahlung verweigerte, strengte die Firma *Iannelli & Volpi* ein zivilgerichtliches Verfahren an. Der zuständige italienische Gerichtshof legte dem EuGH schließlich verschiedene Fragen zur Vereinbarkeit der (vor der Änderung geltenden) *ENCC*-Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht insbesondere mit der Warenverkehrsfreiheit gemäß Art. 30 ff. EWG-Vertrag (heute Art. 34 ff. AEUV) und dem Verbot diskriminierender Abgabenerhebung gemäß Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) vor.

2. Lösungsansatz des EuGH

Der Chronologie der Vorlagefragen folgend, beginnt der EuGH seine Ausführungen mit der Prüfung des Art. 30 EWG-Vertrags (heute Art. 34 AEUV). Hierzu weist er zunächst auf den grundsätzlich weiten Anwendungsbereich des Verbotes mengenmäßiger Einfuhrbeschränkungen sowie aller Maßnahmen gleicher Wirkung hin und fasst darunter auch Maßnahmen, die die Einfuhren gegenüber dem Absatz der inländischen Erzeugung erschweren oder verteuern.⁹¹² Da das in Art. 30 EWG-Vertrag (heute Art. 34 AEUV) verankerte Verbot zwingend und klar sei, bedürfe es zu seiner Verwirklichung keiner weiteren Maßnahmen der Mitgliedstaaten oder Gemeinschaftsorgane, weshalb das Verbot unmittelbare Wirkung entfalte und somit dem Einzelnen Rechte gewähre, die von den nationalen Gerichten zu wahren seien, so der EuGH weiter.⁹¹³

Bereits auf dieser generell-abstrakten Ebene sieht der EuGH die Notwendigkeit, den Anwendungsbereich des Art. 30 EWG-Vertrags (heute Art. 34 AEUV) hinsichtlich solcher Beeinträchtigungen einzugrenzen, für die sonstige spezifische Vertragsvorschriften gelten.⁹¹⁴ Der Grund hierfür liegt für den EuGH zunächst vordergründig in den unterschiedlichen Rechtsfolgen, die sich aus der Anwendung und Verletzung der verschiedenen Vertragsvorschriften ergeben. Konkret im Hinblick auf das Recht der Beihilfen gemäß Art. 92 ff. EWG-Vertrag (heute Art. 107 ff. AEUV) betont der EuGH in Abgrenzung zum Verbot mengenmäßiger Beschränkungen darüber hinaus den der Kommission durch Art. 92 und 93 EWG-Vertrag (heute Art. 107 und 108 AEUV) eingeräumten weiten Ermessensspielraum bei der Genehmigung mitgliedstaatlicher Beihilfenmaßnahmen, für des-

912 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 8).

913 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 13).

914 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 10).

sen Ausübung die Verfasser des Vertrages ein spezielles Verfahren vorgesehen haben.⁹¹⁵ Bei einer parallelen Anwendung des Art. 30 EWG-Vertrages (heute Art. 34 AEUV) auf ein System von Beihilfen, die den Art. 92 ff. EWG-Vertrag (heute Art. 107 ff. AEUV) unterliegen, sieht der EuGH aufgrund der – im Gegensatz zum Beihilfenrecht – unmittelbaren Wirkung grundfreiheitlich garantierter Rechte⁹¹⁶ mithin zuvorderst die nach Art. 93 EWG-Vertrag (heute Art. 108 AEUV) vorgesehene Zuständigkeitsverteilung in Frage gestellt,⁹¹⁷ womit er der kompetenzrechtlichen Dimension dieser Normkonkurrenz essenziellen Gehalt zuweist. Dieser Aspekt schlägt in der Argumentation des Gerichtshofs zwangsläufig auch auf die materiellrechtliche Komponente des Normverhältnisses durch: Erschöpfe sich eine etwaige Beeinträchtigung der Einfuhr konkurrierender Erzeugnisse aus den anderen Mitgliedstaaten im Rahmen eines Systems staatlicher Beihilfen in der Begünstigung einheimischer Unternehmen, so genüge dieser Umstand für sich allein genommen nicht, um eine Beihilfe einer Maßnahme gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Beschränkung gemäß Art. 30 EWG-Vertrag (heute Art. 34 AEUV) gleichzustellen.⁹¹⁸ Nach Herausarbeitung dieses prinzipiellen Vorrangverhältnisses zugunsten des beihilferechtlichen Regelungsregimes grenzt der EuGH den apodiktischen Gehalt dieser Prämisse mit der folgenden Aussage jedoch wieder ein:

„Etwas anderes gilt jedoch, wenn sich bei Analyse einer Beihilfenregelung Voraussetzungen oder Bestandteile herausarbeiten lassen, die zwar zu dieser Regelung gehören, zur Verwirklichung ihres Zwecks oder zu ihrem Funktionieren aber nicht unerlässlich sind. In diesem Fall lässt sich aus der Zuständigkeitsverteilung nach den Artikeln 92 und 93 [heute Art. 107 und 108 AEUV] nichts dafür herleiten, dass bei einer Verletzung sonstiger Vertragsbestimmungen mit unmittelbarer Wirkung eine Berufung auf diese Vorschriften vor den einzelstaatlichen Gerichten allein deshalb ausgeschlossen wäre, weil der betreffende Bestandteil der Regelung eine Modalität einer Beihilfe darstellt.“⁹¹⁹

Nach dieser „Trennbarkeitsformel“ des EuGH solle damit eine Überprüfung der Beihilfemaßnahme durch nationale Gerichte anhand der Grundfreiheiten möglich bleiben, sofern die etwaig grundfreiheitswidrigen Moda-

915 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 12).

916 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 13).

917 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 12).

918 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 10).

919 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 14).

litäten der Beihilfe von deren Wesensgehalt trennbar seien, diese folglich auch ohne diese Bestandteile noch als Beihilfe mit ihrem vorgesehenen Zweck bestehen und funktionieren könnte. Eine Beihilfe dürfe nämlich nicht zu einschränkenden Wirkungen führen, „die über das zur Erreichung der nach dem Vertrag zulässigen Ziele der Beihilfe erforderliche Maß hinausgehen“.⁹²⁰ Mit dieser Aussage bezieht sich der Gerichtshof gerade nicht auf die leicht isoliert denkbaren Abgabenerhebungsregelungen des im Fall gegebenen Systems parafiskalischer Abgaben, sondern auf die Mittelverwendungsvorschriften und damit auf das Kernstück der Beihilfemaßnahme an sich.⁹²¹ Die Trennbarkeit sei diesbezüglich insofern gegeben, wenn eine Bestimmung – wie vorliegend – vorsieht, dass die Beihilfe Unternehmen bei Bezug über eine staatliche Körperschaft, nicht aber bei Direkteinfuhren gewährt wird.⁹²²

Erwähnenswert bleibt, dass der EuGH in diesem weichenstellenden Punkt der Einschätzung des Generalanwalts nicht folgt, der sich kategorisch dafür ausgesprochen hatte, Art. 30 EWG-Vertrag (heute Art. 34 AEUV) grundsätzlich und ohne Einschränkungen nicht auf ein Beihilfensystem anzuwenden.⁹²³

Einschränkend hebt der Gerichtshof jedoch hervor, dass eine solche Überprüfbarkeit isolierbarer Bestandteile des Beihilfensystems anhand unmittelbar geltender Vertragsbestimmungen die einzelstaatlichen Gerichte weder dazu befuge, die Beihilferegelung insgesamt für vertragswidrig zu erklären, noch es erlaube, den entsprechenden Beitragsregelungen ihre Rechtmäßigkeit mit der Begründung abzusprechen, die Beiträge dienten der Finanzierung einer mit dem Vertrag unvereinbaren Beihilfe.⁹²⁴ In logi-

920 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 15).

921 Zu den Besonderheiten parafiskalischer Abgaben siehe Kapitel 1, C. II. 2. und analysierend Kapitel 8, B. IV. 4.

922 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 15).

923 Nach Ansicht des GA *Warner* führte die Anwendung des Art. 30 EWG-Vertrags auf ein System von Beihilfen zu einer Entwertung der Art. 92 und 93 EWG-Vertrages, denn „nichts an diesem Artikel [Art. 30 EWG-Vertrag] ähnelt den Befugnissen und Ermessensspielräumen, die in Art. 92 und 93 der Kommission und dem Rat übertragen worden sind, und nichts ähnelt der einem Mitgliedstaat nach Art. 93 Abs. 2 zu Gebote stehenden Möglichkeit, eine Beihilfe umzugestalten, anstatt sie aufzuheben.“ Art. 30 EWG-Vertrag auf das Beihilfensystem für ebenso anwendbar zu erklären, hieße mithin „ein grobes Werkzeug an die Stelle des Präzisionsinstruments zu setzen, das nach dem Willen der Verfasser des Vertrages hier benutzt werden sollte.“, siehe Schlussanträge GA *Warner* v. 10. Februar 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:23 (S. 590).

924 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 16).

scher Schlussfolgerung bliebe den nationalen Gerichten demnach allenfalls, die Rechtswidrigkeit der abtrennbaren Beihilfemodalität auszusprechen, doch zu solch einer klarstellenden Positivaussage lässt sich der EuGH auf kompetenzrechtlichem Terrain nicht hinreißen.

Durchaus überraschend geht der EuGH bei Beantwortung der Fragen in Bezug auf Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) auf das Verhältnis der Norm zu den Art. 92 ff. EWG-Vertrag (heute Art. 107 ff. AEUV) mit keinem Wort ein, obwohl die entsprechenden Vorlagefragen die Beitragsvorschriften und damit mutmaßlich gleichsam Modalitäten des bestehenden Beihilfesystems betreffen.⁹²⁵ Stattdessen erklärt er die Norm ohne Umschweife auf die gegebenen Unterschiede in der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage für einheimische und importierte Papiererzeugnisse für anwendbar⁹²⁶ und weist Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV), ebenso wie Art. 30 EWG-Vertrag (heute Art. 34 AEUV) einen subjektiv-rechtlichen Gehalt zu, welchen die einzelstaatlichen Gerichte zu achten und zu wahren haben. Hierbei werde es den Gerichten freigestellt, festzulegen, ob die diskriminierende Abgabe in ihrer Gesamtheit nicht geschuldet wird oder nur insoweit nicht, als sie das Einfuhrerzeugnis schwerer belastet als das einheimische Erzeugnis.⁹²⁷ Wenngleich dies vom EuGH nicht explizit hervorgehoben wird, könnte die anstandslose Anwendung des Art. 95 EWG-Vertrags (heute Art. 110 AEUV) auf die Abgabenerhebungsvorschriften mitunter auf die konsequente Anwendung der „Trennbarkeitsformel“ zurückzuführen sein, wenn davon auszugehen wäre, dass innerhalb eines Systems parafiskalischer Abgaben der Erhebungsmechanismus per se isoliert von der zuvorversteuert beihilferechtlich konnotierten Mittelverwendung betrachtet werden könnte.⁹²⁸

925 Anders Schlussanträge GA Warner v. 10. Februar 1977 – Iannelli – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:23 (S. 591), der dort beide Normen durchaus miteinander ins Verhältnis gesetzt hatte, jedoch schon auf tatbestandlicher Ebene zum Ergebnis kam, dass „Art. 95 bereits seiner Natur nach nicht auf die Beihilfen als solche angewendet werden kann, mit denen sich ja ausschließlich die Art. 92 bis 94 befassen. Art. 95 kann sich, wenn überhaupt, nur auf die Frage beziehen, auf welchem Wege die Mittel für die Finanzierung dieser Beihilfen beschafft werden.“ Werde eine Beihilfe jedoch mittels einer Abgabe finanziert, die bei isolierter Betrachtung gegen Art. 95 verstößt, falle diese Fallgestaltung „nicht nur unter den Regelungsbereich der Art. 92 und 93, sondern auch, soweit die Abgabe betroffen ist, unter den des Art. 95“.

926 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – Iannelli – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 19 ff.).

927 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – Iannelli – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 22).

928 Siehe zur Problemstellung der Einzel- und Gesamtbetrachtung ausführlich Kapitel 8, B. IV. 4. a.

II. Kommission/Italien – Sovraprezzo (1980)⁹²⁹

Wenige Jahre nach der *Iannelli*-Entscheidung sah sich der EuGH auch im Zuge eines Vertragsverletzungsverfahrens mit dem Normverhältnis zwischen dem Verbot diskriminierender Abgabenerhebung und dem Beihilferecht konfrontiert. Wieder stand ein italienisches System parafiskalischer Abgaben auf dem Prüfstand, dessen Charakteristikum darin bestand, dass die Abgabenlast zugunsten italienischer Unternehmen im Vergleich zu ausländischen Produzenten vermindert wurde, indem erstere berechtigt waren, eine ihnen gewährte, per EU-Verordnung zulässige Beihilfe mit der ihrerseits geschuldeten Abgabe zu verrechnen. Die Kommission sah darin einen Verstoß gegen das Verbot diskriminierender Abgabenerhebung und warf damit die Frage auf, inwieweit eine zulässige Beihilfegewährung daneben noch am Maßstab des Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) gemessen werden könne.

1. Sachverhalt

1968 errichtete die Italienische Republik eine sogenannte Zuckerausgleichskasse, deren Aufgabe die Durchführung von Ausgleichsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Eingliederung der italienischen Zuckerindustrie in die Gemeinschaft und mit der Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes für Zucker war. Die für die Kasse benötigten Mittel speisten sich durch eine Abgabe („sovrapprezzo“), die in den Verkehr gebrachten Weißzucker jedweder Art in gleicher Höhe belastete – gleichgültig, ob dieser im In- oder Ausland hergestellt wurde. Das Aufkommen des „sovrapprezzo“ diente der Finanzierung einer per EU-Verordnung zulässigen Beihilfe für italienische Zuckererzeuger, deren Pflicht zur Leistung des „sovrapprezzo“ durch den Erhalt der Subvention teilweise steuerlich neutralisiert wurde. Diese Neutralisierung wurde erreicht, indem die in Italien ansässigen Zuckerhersteller von der geschuldeten Abgabe vor deren Abführung an die Zuckerausgleichskasse den Betrag der ihnen zustehende Beihilfe abziehen konnten.

Die Kommission sah in der Abgabenerhebungsregelung einen Verstoß gegen Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV), soweit der „sovrapprezzo“ für die italienischen Zuckererzeuger durch die Beihilfe teilweise ausgeglichen werde. Dem italienischen Staat sei durch die EU-Verordnung zwar

929 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129.

eine Abweichung vom bestehenden Beihilfeverbot gemäß Art. 92 Abs. 1 EWG-Vertrag (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV) gestattet, die Schaffung eines protektionistischen Systems dagegen nicht. Nachdem sich die italienische Regierung weigerte, die von der Kommission monierte Diskriminierung der aus anderen Mitgliedstaaten eingeführten Zuckererzeugnisse gegenüber inländischen Produkten zu beseitigen, da die Abgabe ihrer Ansicht nach keinen über die zulässige Beihilfe hinausgehenden protektionistischen Effekt habe, strengte die Kommission vor dem EuGH ein Vertragsverletzungsverfahren gestützt auf Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) an.

2. Lösungsansatz des EuGH

Bereits im Rahmen der Zulässigkeit des Vertragsverletzungsverfahrens sieht sich der EuGH veranlasst, zum Verhältnis zwischen den Art. 92 und 93 EWG-Vertrag (heute Art. 107 und 108 AEUV) und Art. 95 Abs. 1 EWG-Vertrag (heute Art. 110 Abs. 1 AEUV) Stellung zu nehmen.

Darin widerlegt er zunächst die Ansicht der italienischen Regierung, dass die Finanzierungsweise einer Beihilfe – im Falle einer parafiskalischen Abgabe also die Abgabenerhebungsregelung – nicht isoliert betrachtet werden könne, sondern als Teil eines einheitlichen Beihilfesystems allein dem Beihilfeverfahren nach Art. 93 EWG-Vertrag (heute Art. 108 AEUV) und nicht einem Vertragsverletzungsverfahren zu unterwerfen sei. Nach gegenteiliger Auffassung des Gerichtshofs unterliege „eine im Wege einer diskriminierenden Abgabe durchgeführte Maßnahme, die gleichzeitig als Beihilfe [...] angesehen werden kann, [jedoch] sowohl den Bestimmungen des Art. 95 Abs. 1 EWG-Vertrag [heute Art. 110 Abs. 1 AEUV] als auch jenen über die staatlichen Beihilfen.“⁹³⁰ Weiter führt er aus, „dass steuerlich diskriminierende Verfahrensweisen nicht aus dem Grunde von der Anwendung des Art. 95 EWG-Vertrages [heute Art. 110 AEUV] ausgenommen sind, weil sie womöglich zugleich als Finanzierungsweise einer staatlichen Beihilfe einzustufen sind und daher Gegenstand eines [Vertragsverletzungsverfahrens] sein können.“⁹³¹ Letztlich stellt der EuGH damit eine sich auf die verfahrensrechtliche Ebene auswirkende materiell-rechtliche Parallelität zwischen Art. 95 EWG-Vertrag [heute Art. 110 AEUV] und den materiellen Beihilfe-

930 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 9).

931 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 9).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

vorschriften fest. In diesem Zuge weist er ferner auf einen Aspekt hin, der mit dem Normverhältnis beider Rechtsregime befasste Urteile folgender Jahre nachhaltig prägen sollte:

„[Es] ist festzustellen, dass das [Beihilfeverfahren] zwar der Kommission [...] einen weiten Beurteilungsspielraum bei der Entscheidung über die Vereinbarkeit einer staatlichen Beihilferegelung mit den Anforderungen des Gemeinsamen Marktes einräumt, dass dieses Verfahren jedoch, wie sich aus dem Sinn und Zweck des Vertrages ganz allgemein ergibt, niemals zu einem Ergebnis führen darf, das mit den besonderen Vorschriften des Vertrages [...] in Widerspruch steht.“⁹³²

Der EuGH gibt hierdurch zu erkennen, dass das Beihilfeverfahren der mitgliedstaatlichen Maßnahme weder auf materiell-rechtlicher noch auf formaler Ebene eine Abschirmwirkung gegenüber etwaigen grundfreiheitlichen Verstößen zuteilwerden lässt. Ferner scheint durch, dass entsprechende grundfreiheitliche Wertungen im Beihilfeverfahren Berücksichtigung erfahren müssen, die das grundsätzlich weite Ermessen der Kommission entsprechend reduzieren können.

Der EuGH sieht das Vertragsverletzungsverfahren gestützt auf Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) ferner auch als begründet an und folgt damit der Einschätzung der Kommission, welche die Ausgestaltung der Finanzierung des Beihilfesystems für europarechtswidrig hält.⁹³³ Er führt zur Begründung aus, dass die Vereinbarkeit bestimmter Beihilfen mit dem gemeinsamen Markt die Mitgliedstaaten nicht von der Verpflichtung lossage, die Finanzierung dieser Beihilfen konform zu sonstigen Bestimmungen des Vertrages auszugestalten.⁹³⁴

Bemerkenswert ist in diesem Kontext, dass der Gerichtshof die Einschlägigkeit des Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) im konkreten Fall kausal auf den Konnex der in Streit stehenden Finanzierungsregelung mit einem System fiskalischer Beihilfen zurückführt, indem er betont: „Hätte der „sovraprezzo“ nicht den Charakter einer Abgabe, die zur Finanzierung von Beihilfen zur inländischen Produktion bestimmt ist, so wären die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 95 EWG-Vertrages [heute Art. 110

932 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 11).

933 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 23).

934 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 14).

AEUV] nicht erfüllt.“⁹³⁵ Nach so vermittelter Ansicht des EuGH könne es in einem System parafiskalischer Abgaben also gerade auch die Relation zwischen Mittelherhebungs- und Mittelverwendungsvorschriften sein, die den Anknüpfungspunkt für einen grundfreiheitlichen Verstoß biete.

III. Kommission/Frankreich (1985)⁹³⁶

1985 befasste sich der EuGH mit der Interferenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht zum ersten Mal auch im Kontext direkter Besteuerung. Das durch die Kommission angestregte Vertragsverletzungsverfahren betraf eine Steuervergünstigung des französischen Rechts für Presseunternehmen, die an die Inanspruchnahme inländischer Druckereidienstleistungen gekoppelt war.

Die vom EuGH bereits in den vorhergehenden Entscheidungen angeklungene Tendenz, Grundfreiheiten und Beihilferecht grundsätzlich parallel anwenden zu wollen, wird in diesem Urteil auf den nicht parafiskalischen Bereich ausgeweitet. Erstmals führt der Gerichtshof die so angenommene Gleichrangigkeit beider Normregime auf deren gemeinsame Zwecksetzung im Hinblick auf die Verwirklichung des Binnenmarkts zurück.

I. Sachverhalt

Der damalige Art. 39a des französischen Code général des impôts (Abgabenordnung) sah bestimmte Steuervergünstigungen für Presseunternehmen vor, die eine Zeitung oder Zeitschrift herausgeben, deren Zweck zum Großteil in der politischen Information liegt. Die Vergünstigungen bestanden in der Erlaubnis, steuerfrei, d.h. unter Abzug von den zu versteuernden Erträgen, Rückstellungen für den Erwerb von bestimmten Aktivposten zu bilden, die beispielsweise für die Herausgabe der Zeitschrift notwendig waren. 1980 wurde dieses steuerliche Vergünstigungssystem dahingehend geändert, dass die Bestimmungen des genannten Art. 39a fortan von den Presseunternehmen nicht mehr für denjenigen Teil ihrer Druckerzeugnisse in Anspruch genommen werden konnte, den sie im Ausland drucken ließen.

935 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 18, ähnlich auch Rn. 15).

936 EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Ein Notifikationsverfahren wurde weder für die Einführung noch für die Änderung der Regelung durchgeführt.

Die Kommission sah in dem durch die geänderte Regelung geschaffenen Abzugssystem jedenfalls einen Verstoß gegen Art. 30 EWG-Vertrag (heute Art. 34 AEUV) und strengte ein entsprechendes hierauf gestütztes Vertragsverletzungsverfahren an, da den Presseunternehmen durch die Vorschrift ein Anreiz geboten sei, Verträge lediglich mit französischen Druckereien zu schließen und Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Anbietern zu meiden. Im Übrigen stand das Regelungsregime unter Beihilfeverdacht im Sinne der Regelungen Art. 92 bis 94 EWG-Vertrag (heute Art. 107 bis 109 AEUV), ohne dass die Beihilferegelungen explizit zum Verfahrensgegenstand erhoben wurden.

2. Lösungsansatz des EuGH

Der Einschätzung der Kommission folgend, erblickt der EuGH einen grundfreiheitlichen Verstoß Frankreichs gegen Art. 30 EWG-Vertrag (heute Art. 34 AEUV) darin, dass von der gewährten Steuervergünstigung solche Presseunternehmen nicht profitierten, die ihre Veröffentlichungen in einem anderen Mitgliedstaat drucken ließen.⁹³⁷

In seinen äußerst knappen Entscheidungsgründen hält sich der EuGH jedoch dahingehend bedeckt, ob die in Frage stehenden Steuervergünstigungen für Presseunternehmen sowie deren Änderung ebenso als eine tatbestandliche Beihilfe anzusehen seien und daher dem Regime der Art. 92 bis 94 EWG-Vertrag (heute Art. 107 bis 109 AEUV) zu unterwerfen wären. Obwohl die Französische Republik einen Verstoß ihrer Steuerregelung gegen Art. 30 EWG-Vertrag (heute Art. 34 AEUV) mit der Untrennbarkeit des potentiellen Beihilfesystems zu verneinen versuchte und damit offensichtlich auf die „Trennbarkeitsformel“ des *Iannelli*-Urteils⁹³⁸ rekurrierte,⁹³⁹ betont der Gerichtshof jedenfalls apodiktisch, dass „die Art. 92 und 94 EWG-Vertrag (heute Art. 107 und 109 AEUV) keinesfalls dazu dienen [können], die Vorschriften des freien Warenverkehrs außer Kraft zu setzen,

937 EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175 (Rn. 17).

938 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51; im Einzelnen Kapitel 6, A. I.

939 EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175 (Rn. 10).

[...]“⁹⁴⁰. Er betont weiter, dass „der Umstand, dass eine einzelstaatliche Maßnahme möglicherweise als Beihilfe im Sinne von Art. 92 EWG-Vertrag betrachtet werden kann, keinen hinreichenden Grund dafür dar[stellt], sie vom Verbot des Art. 30 EWG-Vertrag auszunehmen.“⁹⁴¹ Ob sich der EuGH hiermit von der „Trennbarkeitsformel“ gänzlich abkehrt oder ihre Anwendung an dieser konkreten Stelle nur deshalb nicht in Betracht zieht, weil der Beihilfecharakter der inkriminierten Steuerregelung lediglich hypothetischer Natur beziehungsweise nicht Gegenstand des konkreten Vertragsverletzungsverfahrens ist⁹⁴² oder – mangels praktischen Bedürfnisses – weil im Rahmen des vorliegenden Vertragsverletzungsverfahrens naturgemäß nicht der Umfang der Prüfkompetenz eines nationalen Gerichts in Rede steht, bleibt offen. Der Gerichtshof selbst erwähnt die Formel jedenfalls nicht einmal.

Die bereits in der Entscheidung *Kommission/Italien*⁹⁴³ allerdings im Kontext parafiskalischer Abgaben begründete und durch das vorliegende Urteil faktisch nochmals gestärkte materielle Parität zwischen den Grundfreiheiten und den Beihilferegeln begründet EuGH lapidar mit deren gemeinsamer Zwecksetzung. Die Bestimmungen über den freien Warenverkehr, über die Beseitigung der Steuerdiskriminierungen und über die Beihilfen verfolgen nämlich allesamt ein gemeinsames Ziel, das nach Ansicht des Gerichtshofs darin bestehe, „den freien Warenverkehr zwischen Mitgliedstaaten unter normalen Wettbewerbsbedingungen sicherzustellen.“⁹⁴⁴ Der EuGH erweckt durch diesen Rekurs auf das gemeinsame Telos den Anschein als müsse in einer Konstellation wie der vorliegenden jedenfalls

940 EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175 (Rn. 13).

941 EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175 (Rn. 13).

942 Hierfür sprechen die Schlussanträge GA Mancini v. 12. März 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:112 (S. 1342, Pt. 4), der dort ausführt „Die Kommission hat nämlich mehrfach klargestellt, dass sie mit der vorliegenden Klage [...] nicht das gesamte System von Steuervergünstigungen gemäß Art. 39a des Code général des impôts [beanstanden wolle]. Der zwischen den Parteien entstandene Streit über die mögliche Einstufung der streitigen Regelung als Beihilfe [...] und die sich hieraus ergebenden verfahrensrechtlichen Folgen ist somit überflüssig: ein Auslegungstreit der interessant ist, jedoch nicht zum von der Klägerin umrissenen Streitgegenstand gehört.“

943 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129; im Einzelnen Kapitel 6, A. II.

944 EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175 (Rn. 13).

eines beider Regime greifen, um dem Binnenmarktprinzip zur Geltung zu verhelfen – welches der beiden scheint jedoch von untergeordneter Relevanz zu sein. Beide Regime erscheinen hier erstmals nicht nur materiell-rechtlich gleichrangig, sondern bei näherer Betrachtung auch in das Licht eines Verhältnisses tatbestandlicher Alternativität gerückt.

IV. Scharbatke (1993)⁹⁴⁵

Auch dieses Verfahren bezog sich ähnlich wie der Gegenstand der Rechtsache *Kommission/Italien*⁹⁴⁶ auf ein System parafiskalischer Abgaben im agrarwirtschaftlichen Sektor, das dem Gerichtshof von einem deutschen Verwaltungsgericht zur Vorabentscheidung in Bezug auf dessen Kompatibilität mit dem Verbot diskriminierender Besteuerung und dem Beihilfeverbot vorgelegt wurde. Trotz des Umstands, dass damit mittelbar auch in Frage stand, ob das nationale Gericht im konkreten Fall befugt war, das Abgabensystem am unmittelbar geltenden Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) zu messen und Schlüsse aus einem etwaigen Verstoß zu ziehen, rekuriert der EuGH überraschenderweise nicht erneut auf die im *Iannelli*-Verfahren⁹⁴⁷ entwickelte „Trennbarkeitsformel“.

1. Sachverhalt

Der deutsche Gesetzgeber sah die Schaffung eines Absatzförderungsfonds zugunsten der deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft vor, dessen Finanzierung neben der Zahlung von Zuschüssen durch die Behörden des Bundes durch die Erhebung von Beiträgen von landwirtschaftlichen Betrieben erfolgte. Beitragspflichtig waren insbesondere Betriebe, die für gewerbliche Zwecke geschlachtete Schweine der Fleischschau zuführten. Einheimische und eingeführte Erzeugnisse wurden dabei unterschiedslos und nach denselben Modalitäten belastet. Dieses System parafiskalischer Abgaben wurde der Kommission nicht angezeigt.

Die *Herbert Scharbatke GmbH* betrieb in Deutschland einen Fleischgroßhandel und eine Schlachtereier. Als Importeurin zählte die *Scharbatke*

945 EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858.

946 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129.

947 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51.

GmbH nicht zu den Profiteuren des Absatzförderungsfonds. 1985 führte die GmbH aus den Niederlanden stammende Schweine der Fleischbeschau zu, wofür sie von den deutschen Behörden zu einer entsprechenden Beitragszahlung herangezogen wurde. Dass das Unternehmen für die Schweine bereits in den Niederlanden einer staatlichen Abgabe unterworfen worden war, die der Finanzierung von Maßnahmen zur Förderung des Absatzes niederländischer Erzeugnisse diene, blieb ohne Berücksichtigung.

Im Rahmen des von der GmbH angestregten Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht legte das Gericht dem EuGH diverse Fragen betreffend die Vereinbarkeit der deutschen Beitragspflicht mit dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere im Hinblick auf die Konformität mit Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) und Art. 92 EWG-Vertrag (heute Art. 107 AEUV), vor.

2. Lösungsansatz des EuGH

Inhaltlich ist der dem EuGH hier vorgelegte Sachverhalt im Wesentlichen mit der Konstellation vergleichbar, welcher der Gerichtshof sich – allerdings in Einkleidung eines Vertragsverletzungsverfahrens – bereits im Rahmen der Rechtssache *Kommission/Italien*⁹⁴⁸ angenommen hatte. In beiden Fällen steht die Vereinbarkeit der Art und Weise der Abgabenerhebung im Rahmen eines parafiskalischen Fördersystems mit Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) in Frage, während die materielle Einschlägigkeit des Art. 92 Abs. 1 EWG-Vertrags (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV) entweder außer Frage steht oder zumindest nicht zum Gegenstand des Verfahrens erhoben wird.

Anders als noch in der Entscheidung zur Sache *Kommission/Italien*⁹⁴⁹ sieht sich der EuGH in der vorliegenden Rechtssache aber nicht einmal mehr veranlasst, das Normverhältnis zwischen Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) und dem Beihilferecht bei der Diskussion eines etwaigen Verstoßes gegen das Verbot diskriminierender Abgabenerhebung zu problematisieren. Ohne Umschweife erklärt der Gerichtshof in seiner knappen Entscheidung vielmehr, er halte Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) potenziell für anwendbar, sofern dessen Tatbestandsmerk-

948 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129; siehe im Einzelnen Kapitel 6, A. II.

949 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129.

male erfüllt seien, also eine Abgabe vorliege, die ein eingeführtes Erzeugnis in diskriminierender Weise ungleich behandle. Dies sei der Fall, sofern die Abgabenbelastung, welche das einheimische Erzeugnis grundsätzlich ebenso belastet wie das eingeführte Produkt, zugunsten des einheimischen Erzeugnisses durch die Förderung teilweise wieder ausgeglichen werde.⁹⁵⁰ Implizit fasst der EuGH also gerade wieder die Relation zwischen der Mittelenerhebung zulasten einheimischer und eingeführter Waren und der Mittelverwendung lediglich zugunsten inländischer Produkte ins Auge, welche den nach Ansicht des EuGH für den Verstoß gegen das Verbot nach Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) relevanten Anknüpfungspunkt biete.

Interessanterweise geht der EuGH erst im Rahmen der Vorlagefrage betreffend die Art. 92 ff. EWG-Vertrag (heute Art. 107 ff. AEUV) ansatzweise auf das prinzipielle Normverhältnis zwischen Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) und dem Beihilferecht ein. Er stellt klar, dass die Abgabenerhebung zwar in den Anwendungsbereich des Art. 95 EWG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) fallen könne, dies aber die etwaige materielle Einschlägigkeit des Beihilferechts im Hinblick auf die Mittelverwendung nicht berühre.⁹⁵¹ Das Vorliegen einer Beihilfe hält der EuGH an dieser Stelle potentiell für möglich, betont aber zugleich dass die Feststellung der Unvereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt allein der Kommission im Rahmen des nach Art. 93 EWG-Vertrag (heute Art. 108 AEUV) vorgesehenen Verfahrens obliege.

Zwar stärkt der EuGH hierdurch im Ergebnis die materiell-rechtliche Gleichrangigkeit beider Normregime, indem er sich zu dieser Klarstellung jedoch aufgefordert sieht, hält der Gerichtshof offenbar die Frage für berechtigt, ob nicht seinerseits die Anwendbarkeit des Verbots diskriminierender Abgabenerhebung die Anwendbarkeit der Art. 92 ff. EWG-Vertrag (heute Art. 107 ff. AEUV) in Frage stellen könne und kehrt damit das bislang primär vom Beihilferecht aus gedachte Normkonkurrenzverhältnis um.

950 EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858 (Rn. 10).

951 EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858 (Rn. 18).

V. Deutschland/Kommission (2000)⁹⁵²

Das komplexe Verfahren in der Rechtssache *Deutschland/Kommission* besitzt in der „Schnittstellenrechtsprechung“ des EuGH zur Frage des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht einen prominenten Status. Mit entsprechender Nichtigkeitsklage an den Gerichtshof zweifelte Deutschland hierin die Rechtmäßigkeit einer Entscheidung der Kommission an, welche diese nach Abschluss des Beihilfverfahrens im Hinblick auf eine Regelung des deutschen Ertragsteuerrechts getroffen hatte. Die Vorschrift sah steuerliche Vergünstigungen für bestimmte Investitionen vor, die in den „Neuen Bundesländern“ getätigt wurden. Neben der materiell-rechtlich interessanten Konstellation einer sowohl mittelbaren als auch regional selektiven Begünstigung stellten sich im Hinblick auf das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Wesentlichen kompetenz- und verfahrensrechtliche Fragen. Insofern zog Deutschland explizit in Zweifel, inwieweit die Kommission im Verfahren nach Art. 93 EG-Vertrag (heute Art. 108 AEUV) befugt war, auch die Niederlassungsfreiheit zum Tragen zu bringen.

1. Sachverhalt

§ 6b des deutschen Einkommensteuergesetzes in seiner damaligen Fassung gestattete es natürlichen Personen mit Wohnsitz oder ständigem Aufenthalt in Deutschland und juristischen Personen mit Sitz im Inland stille Reserven, die aufgrund der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter grundsätzlich aufgedeckt worden waren, auf bestimmte Reinvestitionen zu übertragen. Im Fall der Veräußerung von im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften ermöglichte die Norm unter bestimmten Voraussetzungen den Abzug von 100% des erzielten Veräußerungsgewinns von den Anschaffungskosten unter anderem beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, soweit die Anschaffung durch eine Unternehmensbeteiligungsgesellschaft erfolgte. Für die Wirtschaftsjahre 1996 bis 1998 weitete der neu geschaffene § 52 Abs. 8 EStG die Möglichkeit, eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG zu bilden, erheblich aus. Tatbestandliche Voraussetzung dieser Ausweitung der Rücklageoption war die Reinvestition des entsprechenden Veräußerungsgewinns in Anteile an einer Kapitalgesell-

952 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467.

schaft oder in die Neugründung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in den „Neuen Ländern“ oder in Berlin, sofern diese Investitionsgesellschaft nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigte.

Die Einfügung des § 52 Abs. 8 EStG wurde der Kommission erst notifiziert, nachdem das Gesetz vom Gesetzgeber der Bundesrepublik Deutschland verabschiedet worden war. Die Anwendung der Regelung wurde sodann bis zum Abschluss des daraufhin eingeleiteten Beihilfeverfahrens gemäß Art. 93 Abs. 3 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 3 AEUV) per Verordnung ausgesetzt.

In ihrer ergangenen Entscheidung⁹⁵³ sah die Kommission in der Steuervergünstigung des § 52 Abs. 8 EStG eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe zugunsten der mittelbar begünstigten Unternehmen in den „Neuen Ländern“ und forderte Deutschland auf, die auf Grundlage der Norm bereits gewährten Beihilfen zurückzufordern. Sie war ferner der Auffassung, die nationale Regelung verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 52 EG-Vertrag (heute Art. 49 AEUV).

Gegen diese Entscheidung wandte sich die Bundesrepublik Deutschland in Form der Nichtigkeitsklage an den EuGH. Zur Klagebegründung führte sie insbesondere an, dass die tatbestandliche Einschlägigkeit des Art. 92 Abs. 1 EG-Vertrags (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV) insgesamt in Zweifel zu ziehen sei. Daneben monierte die Bundesrepublik, dass es der Kommission im Rahmen des Beihilfeverfahrens nicht gestattet sei, einen entsprechende Negativbeschluss auf einen grundfreiheitlichen Verstoß zu stützen.

2. Lösungsansatz des EuGH

Gemäß den durch die Bundesrepublik Deutschland vorgebrachten Klagegründen beginnt der EuGH seine Entscheidungsgründe mit der materiellen Prüfung des Beihilfetatbestands gemäß Art. 92 Abs. 1 EG-Vertrags (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV). In der vorliegenden Sachverhaltskonstellation ist insofern zunächst zu berücksichtigen, dass die inkriminierte Maßnahme zwei unterschiedliche Gruppen von potenziell Begünstigten hervorbringt. Zum einen verschafft die Regelung des direkten Steuerrechts zunächst einmal *unmittelbar* denjenigen Unternehmen einen Steuervorteil, die aufgrund einer getätigten Investition in den „Neuen Ländern“ und Berlin die

953 Entscheidung der Kommission v. 21. Januar 1998, 98/476/EG, ABl. EG L 212/50 (L 212/53).

Reinvestitionsrücklage für sich in Anspruch nehmen können; zum anderen begünstigt die Vorschrift *mittelbar* aber auch die Kapitalgesellschaften in den genannten Bundesländern, da der so gesetzte Steueranreiz jedenfalls die Nachfrage nach entsprechenden Beteiligungen erhöht und deren wirtschaftliche Lage folglich verbessert.⁹⁵⁴ Hinsichtlich der Gruppe der unmittelbar Begünstigten stellen beide Beteiligte für unstreitig, dass es sich hierbei um eine allgemeine Maßnahme handele und daher mangels Selektivität eine Beihilfe im Sinne des Art. 92 Abs. 1 EG-Vertrags (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV) nicht zu erkennen sei. Der EuGH folgt der Kommission jedoch darin, dass die mittelbare Begünstigung, die den ostdeutschen und Ostberliner Kapitalgesellschaften zugutekomme, den Beihilfetatbestand ohne Weiteres erfülle.⁹⁵⁵ Obgleich der Gerichtshof das Merkmal der Selektivität hierbei nicht explizit erörtert, ist offenkundig, dass er diesbezüglich von einem Fall regionaler Selektivität ausgeht. Ferner greife nach Ansicht des EuGH weder die Ausnahmeregelung des Art. 92 Abs. 2 lit. c EG-Vertrag (heute Art. 107 Abs. 2 lit. c AEUV), noch habe die Kommission das ihr durch Art. 92 Abs. 3 lit. a oder c EG-Vertrag (heute Art. 107 Abs. 3 lit. a oder c AEUV) eingeräumte Ermessen fehlerhaft ausgeübt.

Dem im Zusammenhang mit der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 52 EG-Vertrag (heute Art. 49 AEUV) stehenden Klagegrund der Bundesrepublik pflichtet der EuGH zunächst bei, dass die Kommission einen etwaigen grundfreiheitlichen Verstoß nicht im Rahmen des Beihilfeverfahrens überprüfen dürfe, sofern sie bereits zu dem Schluss gekommen sei, eine Maßnahme erfülle den Tatbestand des Art. 92 Abs. 1 EG-Vertrag (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV) nicht.⁹⁵⁶ Umgekehrt führt der Gerichtshof jedoch aus, dass im Falle der Einschlägigkeit des Beihilfetatbestands die Kommis-

954 Als Gründe für den wirtschaftlichen Vorteil zugunsten der mittelbar begünstigten Unternehmen weist die Kommission in ihrer Entscheidung v. 21. Januar 1998, 98/476/EG, ABl. EG L 212/50 (L 212/53) darauf hin, dass die direkt durch den Steuervorteil begünstigten Unternehmen durch den Steueranreiz bereit seien, Beteiligungen an ostdeutschen Unternehmen zu übernehmen, die für diese gegenüber der Situation ohne die betreffende Maßnahme günstiger seien. Aufgrund dieser Tatsache stiege nach Ansicht der Kommission etwa das Beteiligungsvolumen an den genannten Unternehmen und es sei zu erwarten, dass sich die vertraglichen Bedingungen für die Beteiligungnahme zugunsten der ostdeutschen Unternehmen verbessern würde.

955 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 23).

956 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 76).

sion im beihilferechtlichen Verfahren verpflichtet sei, die Maßnahme vollumfänglich auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt zu überprüfen.⁹⁵⁷ An dieser Stelle wiederholt der EuGH den bereits im Rahmen der Rechtssache *Kommission/Italien*⁹⁵⁸ bemühten Grundsatz, dass das Verfahren nach Art. 93 EG-Vertrag (heute Art. 108 AEUV) niemals zu einem Ergebnis führen dürfe, das zu den besonderen Vorschriften des Vertrages im Widerspruch stehe. Dies konkretisierend führt er weiter aus:

*„Daher kann eine staatliche Beihilfe, die wegen einer ihrer Modalitäten gegen andere Bestimmungen des Vertrages verstößt, nicht von der Kommission als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt werden.“*⁹⁵⁹

So formuliert, werden die Grundfreiheiten im Beihilfeverfahren nach Ansicht des EuGH zu einer ermessensbegrenzenden Schranke hinsichtlich der beihilferechtlichen Genehmigungsfähigkeit einer steuerlichen Maßnahme. Im vorliegenden Verfahren gesteht der EuGH der Kommission damit nicht nur das Recht zu, die Steuervorschrift parallel zu den Beihilferegeln auch im Hinblick auf ihre Konformität mit der Niederlassungsfreiheit zu überprüfen, sondern sieht dies vielmehr als deren Pflicht an.⁹⁶⁰ Materiellrechtlich erkennt der Gerichtshof dabei ebenso wie die Kommission in der Tatsache, dass die Maßnahme eine Investitionsrücklage lediglich für den Beteiligungserwerb an Kapitalgesellschaften mit Sitz in den „Neuen Ländern“ und Berlin vorsehe, eine nicht gerechtfertigte grundfreiheitliche Diskriminierung zulasten solcher Gesellschaften, deren Sitz zwar in einem anderen Mitgliedstaat belegen sei, die aber Zweigniederlassungen, Agenturen oder andere feste Einrichtungen in Ostdeutschland unterhielten.⁹⁶¹

In der vorliegenden Rechtssache betont der Gerichtshof mithin einmal mehr die materiell-rechtliche Parallelität zwischen Beihilferecht und Grundfreiheiten im Hinblick auf dieselbe Maßnahme. Er konkretisiert darüber hinaus die damit einhergehenden Rechte und Pflichten der Kommission im Rahmen des Beihilfeverfahrens.

957 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 77).

958 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 11).

959 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 78).

960 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 77 und 79).

961 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 85 f.).

VI. Portugal/Kommission (2001)⁹⁶²

Auch im Rahmen der Rechtssache *Portugal/Kommission* sah sich der EuGH mit einer Nichtigkeitsklage gegen eine Entscheidung der Kommission konfrontiert, welche diese nach langwierigem Prozedere mit Abschluss der Vorprüfphase gemäß Art. 93 Abs. 3 S. 2 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 3 S. 2 AEUV) und ohne zuvorige Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens zugunsten einer französischen Verbrauchsteuerregelung traf. Das Urteil setzt sich dezidiert mit der Frage auseinander, ob die Kommission in Anbetracht eines etwaigen Verstoßes gegen das Verbot diskriminierender Steuererhebung zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens nach Art. 93 Abs. 2 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 2 AEUV) verpflichtet gewesen war und beleuchtet damit einen primär verfahrensrechtlichen Aspekt des Normverhältnisses zwischen dem grundfreiheitlichen und dem beihilferechtlichen Rechtsregime.

1. Sachverhalt

In den Jahren 1992 und 1993 führte die französische Regierung unterschiedliche Verbrauchsteuern auf alkoholische Getränke ein. Ab 1. Juli 1993 unterlagen Likörweine einer Verbrauchsteuer in Höhe von 1.400 FRF und sog. *Vins Doux Naturels* (eine südfranzösische Süßweinspezialität) einer Verbrauchsteuer von lediglich 350 FRF pro Hektoliter. Bereits kurz nach Inkrafttreten der Steuerregelung weigerten sich etliche französische Likörweinerzeuger die erhobene Steuer an den französischen Fiskus abzuführen, um auf die ihrer Ansicht nach überzogene Mehrbesteuerung der Likörweine aufmerksam zu machen. Mitte des Jahres 1994 wurde dieser „Steuerstreik“ jedoch ausgesetzt. Die Aussetzung des Streiks wurde vom Vorsitzenden der Nationalen Vereinigung der Erzeuger von Likörweinen mit kontrollierter Ursprungsbezeichnung in der Juni-Ausgabe der Zeitschrift „*VITI*“ mit einer Inaussichtstellung der französischen Regierung begründet, den französischen Likörweinerzeugern für die Jahre 1994 bis 1997 einen Ausgleichsbetrag für die höhere Verbrauchsteuer zahlen zu wollen.

Im März 1995 richtete die portugiesische Vereinigung der Portweinxporture (AEVP) zwei Beschwerden betreffs des französischen Verbrauchsteuersystems für alkoholische Getränke an die Kommission. Die erste

962 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Beschwerde bezog sich dabei auf die Unvereinbarkeit des Besteuerungssystems für Likörweine mit Art. 95 EG-Vertrag (heute: Art. 110 AEUV). Die zweite Beschwerde monierte eine Verletzung der Art. 92 f. EG-Vertrag (heute: Art. 107 f. AEUV) durch die von der französischen Regierung in Aussicht gestellte Kompensation der Likörweinsteuer zugunsten französischer Erzeuger.

Daraufhin erfolgte ein langwieriger und umfangreicher informatorischer Schriftwechsel zwischen der Kommission und der französischen Regierung, der sich ab Anmeldung des Beihilfevorhabens bezüglich der Kompensationsmaßnahmen zugunsten französischer Likörweinerzeuger über einen Zeitraum von 16 Monaten (von Juli 1995 bis November 1996) hinzog. Innerhalb dieses Zeitraums kam die französische Regierung unter anderem auch einer Verpflichtung der Kommission nach, das Beihilfevorhaben abzuändern. Zweimalig beantragte die AEVP bei der Kommission währenddessen erfolglos die Einleitung des nach Art. 93 Abs. 2 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 2 AEUV) vorgesehenen Verfahrens.

Am 6. November schließlich erließ die Kommission ihren Beschluss, keine Einwände gegen das Beihilfevorhaben der französischen Regierung zu erheben, da dieses unter Art. 92 Abs. 3 lit. c EG-Vertrag (heute: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV) falle und als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werde.

1997 erhob die Portugiesische Republik sodann Klage beim EuGH auf Nichtigerklärung dieser Kommissionsentscheidung.

Ihre Klage stütze sie zunächst auf die Verletzung der wesentlichen Verfahrensvorschriften des Art. 93 Abs. 2 und 3 EG-Vertrag (heute: Art. 108 Abs. 2 und 3 AEUV). Hiernach sei eine Eröffnung des Verfahrens nach Art. 93 Abs. 2 EG-Vertrag (heute: Art. 108 Abs. 2 AEUV) obligatorisch gewesen, da die Kommission im Rahmen der Vorprüfungsphase nach Art. 93 Abs. 3 EG-Vertrag (heute: Art. 108 Abs. 3 AEUV) bei der Frage, ob ein Beihilfevorhaben mit dem Binnenmarkt vereinbar sei, auf ernste Schwierigkeiten gestoßen sei.

Daneben rügte die Portugiesische Republik einen Verstoß der Kommissionsentscheidung gegen Art. 92 Abs. 1 EG-Vertrag (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV) in Verbindung mit Art. 95 EG-Vertrag (heute: Art. 110 AEUV).

2. Lösungsansatz des EuGH

Diese Rechtssache, die primär um ein verfahrensrechtliches Problem kreist, ist im Hinblick auf die Interferenz zwischen den Grundfreiheiten – in

diesem Falle dem Verbot diskriminierender Abgabenerhebung – und dem Beihilferecht in zweierlei Hinsicht interessant. Zum einen wird darin explizit die Frage aufgeworfen, unter welchen Bedingungen die Kommission ein förmliches Prüfverfahren im Sinne des heutigen Art. 108 Abs. 2 AEUV einzuleiten verpflichtet ist und ob diese Verpflichtung an einen zu erwägenden grundfreiheitlichen Verstoß gekoppelt sein kann. Zum anderen leuchtet einmal mehr der Verdacht der materiellen Reziprozität beziehungsweise Bedingtheit zwischen einer beihilferechtlichen Begünstigung und einer grundfreiheitlichen Diskriminierung auf.

Portugal stützt seine Nichtigkeitsklage primär auf den formellen Aspekt, dass die Kommission die fragliche Positiventscheidung nicht ohne die Durchführung des nach Art. 93 Abs. 2 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 2 AEUV) vorgeschriebenen Verfahrens hätte erlassen dürfen, da sie im Rahmen der Vorprüfungsphase bei der Prüfung, ob das Beihilfevorhaben mit dem Vertrag vereinbar sei, „auf ernste Schwierigkeiten“ gestoßen sei.⁹⁶³

Erläuternd führt der EuGH zu diesem Klagegrund aus, dass im Rahmen des Beihilfeverfahrens zu unterscheiden sei zwischen der Vorprüfungsphase nach Art. 93 Abs. 3 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 3 AEUV), die der Kommission allein dazu diene, ihr eine erste Meinungsbildung über die teilweise oder völlige Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme zu ermöglichen und der in Art. 93 Abs. 2 EG-Vertrag (Art. 108 Abs. 2 AEUV) geregelten Prüfungsphase, die es der Kommission darüber hinausgehend ermöglichen solle, sich umfassende Kenntnis von allen Gesichtspunkten des Falles zu verschaffen.⁹⁶⁴ Die Kommission dürfe sich für den Erlass einer Positiventscheidung nur dann auf die Vorprüfungsphase beschränken, wenn sie nach einer ersten Prüfung die Überzeugung gewinne, dass dieses Vorhaben vertragskonform sei; komme sie jedoch zur gegenteiligen Auffassung oder habe sie nicht alle Unklarheiten hinsichtlich der Beurteilung der Vereinbarkeit des Vorhabens mit dem Gemeinsamen Markt ausräumen können, sei die Kommission stattdessen verpflichtet, alle erforderlichen Stellungnahmen einzuholen und hierfür das nach Art. 93 Abs. 2 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 2 AEUV) vorgesehene förmliche Prüfverfahren einzuleiten.⁹⁶⁵ Erst im Rahmen dieses förmlichen Prüfverfahrens nach Abs. 2 erhielten mithin

963 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 23).

964 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 32 und 34); zum Beihilfeverfahren eingehend Kapitel 4, B. III. 1. b.

965 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 33).

auch die Konkurrenten der begünstigten Unternehmen – wie im vorliegenden Falle etwa die AEVP – als „Beteiligte“ im Sinne der Norm die Gelegenheit zur Stellungnahme.⁹⁶⁶ Der EuGH pflichtet der Ansicht Portugals bei, dass die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens folglich unerlässlich sei, sobald die Kommission bei der Prüfung, ob ein Beihilfevorhaben mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sei, „auf ernste Schwierigkeiten“ stoße.⁹⁶⁷

Vor diesem abstrakten rechtlichen Hintergrund stellt sich für den EuGH nun die Aufgabe, zu bewerten, in welchen Umständen des vorliegenden Einzelfalles mitunter „ernste Schwierigkeiten“ bei der Prüfung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem Gemeinsamen Markt zu erkennen sind. Hierzu führt der Gerichtshof aus, dass sich aus den Beschwerden der AEVP eindeutig ergebe, „dass diese im Wesentlichen auf das Bestehen einer Verbindung zwischen der unterschiedlichen Besteuerung von Likörweinen und *Vins Doux Naturels* einerseits und der Beihilfe für die französischen Likörweinerzeuger andererseits gestützt waren.“⁹⁶⁸ Die Beschwerden enthielten nach Ansicht des Gerichtshofs demnach „ernstzunehmende Anhaltspunkte dafür, dass die beabsichtigten Beihilfen zu einer diskriminierenden Besteuerung im Sinne des Art. 95 EG-Vertrages (heute Art. 110 AEUV) führen können“, da insofern letztlich nur die ausländischen Likörweinerzeuger dem höheren Steuersatz unterliegen.⁹⁶⁹ In diesem Zusammenhang rekurriert der EuGH erneut auf den bereits in anderen Entscheidungen zitierten Topos, dass aus der Systematik des Vertrages folge, dass das Verfahren des Art. 93 EG-Vertrag (heute Art. 108 AEUV) niemals zu einem Ergebnis führen dürfe, das zu den besonderen Vorschriften des Vertrages im Widerspruch stehe.⁹⁷⁰ Es sei demnach davon auszugehen, dass das etwaige Bestehen einer Verknüpfung zwischen dem französischen Verbrauchsteuersystem für alkoholische Getränke und der erwägten Beihilfe für französische Likörweinerzeuger eine ernste Schwierigkeit für die Beurteilung der

966 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 31 und 35).

967 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 33).

968 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 37).

969 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 40 und 37).

970 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 41); siehe ebenso EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 11); EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 78).

Vereinbarkeit des Vorhabens mit sonstigen Vertragsbestimmungen darstelle und die Kommission – nach zutreffender Ansicht Portugals – unter diesen Umständen verpflichtet gewesen sei, das förmliche Prüfverfahren einzuleiten.⁹⁷¹

Da der EuGH die Nichtigkeitsklage Portugal bereits unter diesem formellen Aspekt als begründet ansieht, sieht er darüber hinaus keine Veranlassung, sich mit der materiellen Einschlägigkeit von Art. 92 Abs.1 EG-Vertrag (heute Art.107 Abs.1 AEUV) beziehungsweise Art. 95 EG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) zu befassen.

Aus seinem bereits früher zitierten Mantra, das Beihilfeverfahren dürfe zu keinem Ergebnis führen, das zu weiteren Vertragsvorschriften im Widerspruch stehe, zieht der EuGH folglich die Konsequenz, dass die Kommission verpflichtet sei, aus der Vorprüfungsphase in das förmliche Prüfverfahren nach dem heutigen Art.108 Abs.2 AEUV überzuleiten, sofern sich andeute, dass die fragliche Maßnahme gegen Grundfreiheiten verstoßen könnte. Diese formell-rechtliche Auswirkung einer Interferenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht baut damit geradezu logisch auf der früheren Judikatur auf und vermag insofern nicht zu überraschen.

Interessanter noch als diese expliziten Erörterungen sind jedoch die impliziten Annahmen hinsichtlich des materiellen Normverhältnisses, die sich dem Urteil darüber hinaus entnehmen lassen. Der EuGH hält einen Verstoß gegen das Verbot diskriminierender Abgaben in der vorliegenden Rechtsache gerade deshalb für möglich, weil eine zuvor durch eine Maßnahme auferlegte Steuerlast zulasten inländischer und ausländischer Erzeuger für inländische Unternehmen durch die Gewährung einer Kompensationszahlung später wieder neutralisiert wird. Obwohl die Rechtsache also kein System parafiskalischer Abgaben betrifft, ist dieses Urteil in diesbezüglicher Tradition zu lesen. Implizit und daher nahezu axiomatisch überträgt der EuGH seine in den Rechtssachen *Kommission/Italien*⁹⁷² und *Scharbatke*⁹⁷³ gebildeten Grundsätze, dass zwischen der Beihilfegewährung und dem Verstoß gegen das Verbot diskriminierender Abgabenerhebung eine Kausalverkettung bestehen könne, damit auch auf sonstige Steuern, denen eine systemische Zirkularität zwischen Mittelenerhebung und Mittelverwen-

971 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 48 f.).

972 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 18, ähnlich auch Rn. 15).

973 EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858 (Rn. 10).

dung jedoch gerade nicht zu eigen ist. In Anbetracht des hier gegebenen besonderen Umstands der Kompensationszahlung zugunsten französischer Likörherzeuger erscheint dieser Transfer zwar nicht abwegig, kann aber doch als Ausdehnung eines sich potenziell überlappenden Anwendungsbereichs von Grundfreiheiten und Beihilferecht interpretiert werden.

VII. Nygård (2002)⁹⁷⁴

In der Rechtssache *Nygård*, einem Vorabentscheidungsverfahren, kam der EuGH erstmals nach *Iannelli*⁹⁷⁵ überraschenderweise erneut auf die dort entwickelte „Trennbarkeitsformel“ zurück. Wieder einmal stand die Konformität eines Systems parafiskalischer Abgaben mit dem Verbot diskriminierender Besteuerung in Frage, das zuvor nach den Vorschriften über die staatlichen Beihilfen jedoch von der Kommission für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt worden war. Zentral problematisch war insofern, ob diese beihilferechtliche Genehmigung gegenüber dem Verbot diskriminierender Abgabenerhebung eine Abschirmwirkung vermittelte, welche die nationalen Gerichte daran zu hindern vermochte, eine Entscheidung auf Grundlage unmittelbar geltenden Unionsrechts zu treffen.

1. Sachverhalt

Nils Nygård, ein in Dänemark ansässiger Schweineerzeuger, führte Schweine lebend zur Schlachtung nach Deutschland aus. Hierfür wurde er in Deutschland zu einer Produktionsabgabe für jedes an die Schlachthöfe ausgelieferte Schwein nach dem Gesetz über die Einrichtung eines zentralen Fonds zur Absatzförderung der deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft herangezogen.

Dänemark seinerseits unterhielt gleichsam ein dem deutschen Recht ähnliches von der öffentlichen Verwaltung geführtes Fondssystem mit dem Zweck, die Entwicklungsmöglichkeiten und die Konkurrenzfähigkeit des Schweinefleischsektors zu stärken. Die u.a. durch Produktions- und Ausfuhrabgaben auf lebende Schweine erwirtschafteten Mittel des dänischen Fonds flossen in die Finanzierung von Maßnahmen, die zu 60% der inlän-

974 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244.

975 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51; eingehend Kapitel 6, A. I.

dischen Schlachtungs- und Weiterverarbeitungsindustrie zugutekamen, wogegen ebenso abgabepflichtige Exporteure lebender Schweine – wie *Nygård* – von den Fondsmitteln nur zu 40% profitierten. Dieses Beihilfesystem war der Kommission gemäß Art. 93 Abs. 3 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 3 AEUV) notifiziert und von ihr mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt worden.

Für die nach Deutschland ausgeführten Schweine war demgemäß auch eine dänische Abgabe fällig, deren Zahlung *Nygård* verweigerte. Nachdem *Nygård* vom dänischen Gericht erster Instanz zur Zahlung der Abgabe verurteilt wurde, legte das Berufungsgericht im Rahmen des Berufungsverfahrens dem EuGH diverse Fragen zur Vorabentscheidung vor. Diese betrafen insbesondere einen möglichen Verstoß des Regelungssystems gegen Art. 95 EG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) sowie die Frage, ob die Genehmigung einer Beihilfenregelung durch die Kommission es ausschließe, dass ein nationales Gericht dieselbe Regelung nochmals einer Prüfung anhand unmittelbar anwendbaren Primärrechts – wie beispielsweise Art. 95 EG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) – unterwerfe.

2. Lösungsansatz des EuGH

Gemäß der Chronologie der Vorlagefragen beschäftigt sich der EuGH mit alleinigem Blick auf den Mittelheberhebungsvorschriften des Abgabensystems zunächst mit der tatbestandlichen Einschlägigkeit des Art. 95 EG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV). Im Rahmen dieser rein materiell-rechtlichen Frage erscheint dem Gerichtshof die prinzipiell hier schon aufgeworfene Frage nach dem Normverhältnis zwischen dem Verbot diskriminierender Abgabenerhebung und dem Beihilferecht nicht weiter erörterungswürdig. Ohne insofern die prinzipielle Anwendbarkeit des Art. 95 EG-Vertrags (heute Art. 110 AEUV) auf die Finanzierungsregelung einer Beihilfe in Zweifel zu ziehen, verweist er – wie bereits in anderen analysierten Urteilen⁹⁷⁶ – auf die Zweckbestimmung und damit auf die Gesamtschau eines Systems parafiskalischer Abgaben, die zur Beurteilung der Tatbestandlichkeit des Verbots diskriminierender Abgabenerhebung heranzuziehen seien. Demzufolge sei Art. 95 EG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) auch im *Outbound*-Fall

976 Insbesondere EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 18, ähnlich auch Rn. 15); EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858 (Rn. 10).

von Belang, wenn die Vorteile einer unterschiedslos erhobenen Abgabe in besonderem Maße inländischen Erzeugnissen zugutekomme, die im Inland verarbeitet oder in den Verkehr gebracht werden, sodass deren Abgabenbelastung teilweise ausgeglichen und zugleich die ausgeführten inländischen Erzeugnisse benachteiligt würden.⁹⁷⁷ Nach Ansicht des EuGH sei in Anwendung dieser Grundsätze und unter Zugrundelegung der vorgetragenen Tatsachen im vorliegenden Fall daher insoweit von einer diskriminierenden Abgabenerhebung im Sinne des Art. 95 EG-Vertrags (heute Art. 110 AEUV) auszugehen, als die Erzeuger von Schweinen zum Zwecke der inländischen Schlachtung einen verhältnismäßig größeren Nutzen aus den Fondsmitteln zögen als diejenigen Erzeuger, die ihre Schweine zum Zwecke der Schlachtung in einem anderen Mitgliedstaat lebend ausführen.⁹⁷⁸

Sodann widmet sich der Gerichtshof der in erster Linie kompetenzrechtlichen und hier sehr zentralen Frage, ob der Umstand, dass eine inländische Abgabe zur Finanzierung einer Beihilferegulation bestimmt ist, die von der Kommission nach den Beihilfevorschriften genehmigt wurde, ein nationales Gericht daran hindere, die Vereinbarkeit dieser Abgabe mit anderen Bestimmungen des Vertrages, die unmittelbare Wirkung haben, zu beurteilen.

Dies verneint der EuGH⁹⁷⁹ und begründet dieses Ergebnis ausgesprochen systematisch. Er betont zunächst die unmittelbare Wirkung des hier einschlägigen Verbots diskriminierender Abgabenerhebung, die dem Einzelnen Rechte verleihe, welche durch nationale Gerichte zu schützen seien.⁹⁸⁰ Antagonistisch dazu hebt er jedoch auch die exklusive Kompetenz der Kommission im Beihilfeverfahren hervor, in deren Befugnis es allein liege, über die Vereinbarkeit eines Systems staatlicher Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt zu entscheiden. Einschränkung erfahre das der Kommission eingeräumte weite Ermessen nach ständiger Rechtsprechung allerdings insoweit, als das Beihilfeverfahren keine Entscheidung hervorbringen dürfe, die zu anderen Vertragsbestimmungen im Widerspruch stehe.⁹⁸¹ Aus

977 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 42).

978 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 48).

979 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 65).

980 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 51).

981 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 53 f.).

der materiellen Unterschiedlichkeit des Verbots diskriminierender Abgabenerhebung und des Beihilferechts im Hinblick auf deren Tatbestand und Rechtsfolgen wiederholt der EuGH ferner die Schlussfolgerung, dass steuerliche Diskriminierungen auch dann an Art. 95 EG-Vertrag (heute Art. 110 AEUV) zu messen seien, wenn sie zugleich als Methode der Finanzierung einer staatlichen Beihilfe Einstufung erfahren.⁹⁸²

Im Sinne dieser Grundsätze sei eine Abgabe, die Bestandteil einer Beihilferegelung ist, ungeachtet des Beihilfeverfahrens ebenso sowohl im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens⁹⁸³ als auch – bei unmittelbarer Anwendbarkeit – durch nationale Gerichte⁹⁸⁴ auf ihre Vereinbarkeit mit anderen Vertragsbestimmungen als dem Beihilferecht zu überprüfen.⁹⁸⁵ 25 Jahre nach seiner 1977 ergangenen *Iannelli*-Entscheidung⁹⁸⁶ gibt der EuGH in dieser Rechtssache erstmals wieder zu erkennen, noch immer an der dort entwickelten „Trennbarkeitsformel“ festzuhalten, indem er klarstellend und insofern einschränkend darauf hinweist, dass die nationalen Gerichte die Modalitäten einer Beihilferegelung anhand unmittelbar anwendbarer Vertragsvorschriften jedoch nur überprüfen dürfen, sofern dies „isoliert möglich“ sei, das heißt, „wenn es sich bei diesen Modalitäten um Voraussetzungen oder Bestandteile handelt, die zwar zu dieser Regelung gehören, zur Verwirklichung ihres Zwecks oder zu ihrem Funktionieren aber nicht unerlässlich sind“.⁹⁸⁷ Ebenso führt der EuGH in diesem Kontext aus, was im Rahmen sowohl der *Iannelli*-Entscheidung⁹⁸⁸ als auch des *Kommission/Italien*-Urteils⁹⁸⁹ mangels expliziter Aussagen noch barer Spekulation überlassen war: nämlich dass in einem System parafiskalischer Abgaben die Mittelverwendung ihren beihilferechtlichen Charakter im Sinne der „Trennbarkeitsformel“ auch dann nicht verliere, wenn die Gesamtschau aus

982 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 55), in dieser Grundsätzlichkeit bereits EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 9).

983 Siehe insofern EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175 (Rn. 17).

984 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 14).

985 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 56).

986 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51; hierzu ausführlich Kapitel 6, A. I.

987 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 57).

988 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51.

989 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129; siehe hierzu ausführlich Kapitel 6, A. II.

Mittelerhebung und Mittelverwendung einer grundfreiheitlichen Überprüfung unterzogen würde und dieser gegebenenfalls nicht standhalte.⁹⁹⁰

Die somit nochmals deutlich gestärkte Kompetenz nationaler Gerichte bei der gemeinschaftsrechtlichen Überprüfung nationaler Beihilfesysteme begründet der EuGH relativ umfangreich. Neben der Durchsetzung des individuellen Rechtsschutzbedürfnisses der etwaig grundfreiheitlich Diskriminierten⁹⁹¹ weist der Gerichtshof den nationalen Gerichten eine geradezu korrektive Rolle zu, indem er ausführt, die Kontrolle mitgliedstaatlicher Gerichte sei notwendig, „um gegebenenfalls die Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht, die im Rahmen des Verfahrens nach Art. 93 EG-Vertrag [heute Art. 108 AEUV] nicht festgestellt wurden, zu beheben.“⁹⁹² Ferner seien nach Ansicht des EuGH die nationalen Gerichte auch pragmatisch betrachtet am besten in der Lage, im Rahmen der rechtlichen Beurteilung der Verteilung des Aufkommens einer parafiskalischen Abgabe die erforderlichen Informationen zusammenzutragen und einer entsprechenden Bewertung zu unterziehen.⁹⁹³

VIII. Presidente del Consiglio dei Ministri (2009)⁹⁹⁴

Dieses vom italienischen Verfassungsgerichtshof⁹⁹⁵ im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle vorlegte Vorabentscheidungsersuchen ist das wohl meistdiskutierte Urteil des Gerichtshofs im Kontext des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht. Zunächst einmal ist der Bekanntheitsgrad des Urteils einem nicht unerheblichen Boulevard-Interesse geschuldet, da der damalige, durch seine Ausschweifungen bekannte italienische Ministerpräsident *Berlusconi* quasi in eigener Sache zu diesem

990 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 63).

991 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 59 und 62).

992 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 60).

993 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 61).

994 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709.

995 Zur verfassungsrechtlichen Dimension dieses Vorlageersuchens in Italien siehe *Biondi*, in: Buts/Bundía Sierra (Hrsg.), *Milestones in State Aid Case Law* (2017), 34 (34).

Verfahren den Anstoß gab, indem er gegen die unter anderem ihn belastende sardische Luxussteuer ins Felde zog – und obsiegt.⁹⁹⁶ Abseits ihrer anekdotischen Begleitumstände jedoch, kann diese EuGH-Entscheidung im Hinblick auf das materiell-rechtliche Verhältnis zwischen den beiden primärrechtlichen Rechtsregimen durchaus als Schlüsselentscheidung hervorgehoben werden. Wie in keiner vorhergehenden Entscheidung vermittelte der EuGH in diesem Urteil den Anschein konvergenter Tatbestände, indem er nicht nur das Fundament sich überlappender Anwendungsbereiche von Grundfreiheiten und Beihilferecht zementierte, sondern auch die innerhalb beider Rechtsregime vorzunehmenden Wertungen einander annäherte.

1. Sachverhalt

Mit Gesetz vom 11. Mai 2006 führte die Region Sardinien eine Regionalsteuer auf zu touristischen Zwecken durchgeführte Landungen von privaten Luftfahrzeugen und Freizeitbooten innerhalb der Sommermonate ein. Steuerpflichtig war hiernach jede natürliche oder juristische Person mit Ansässigkeit außerhalb der Region Sardinien, die den Betrieb eines Luftfahrzeugs oder Freizeitbootes ausführte. Betroffen waren demnach insbesondere Unternehmen, die Transportleistungen zum Zwecke der eigenen Geschäftstätigkeit oder entgeltliche Überlassungen von Transportmitteln erbrachten. Das Gesetz stützte sich auf die Begründung, dass Betreiber mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb Sardinien nicht zur Infrastruktur der Insel beitrugen, diese durch ihre Tätigkeit jedoch ebenso in Anspruch nahmen. Im Übrigen sollte durch das Gesetz die Touristenanzahl reduziert werden, um so die Umwelt und die Schönheit der Insel zu schützen. Dem Erlass des Gesetzes ging kein beihilferechtliches Notifikationsverfahren im Sinne des Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag (heute Art. 108 Abs. 3 AEUV) voraus.

Gegen dieses Gesetz beantragte der Präsident des Ministerrats (*Presidente del Consiglio dei Ministri*) eine abstrakte Normenkontrolle vor dem italienischen Verfassungsgerichtshof und zweifelte dessen Verfassungsmäßigkeit an. Da sich sowohl die italienische gesetzgebende Gewalt als auch der Gesetzgeber der autonomen Regionen gemäß Art. 117 Abs. 1 der italienischen Verfassung dem Gemeinschaftsrecht unterwerfen, müsse das Gesetz mit

996 Siehe etwa Spiegel Online v. 17. November 2009, „Berlusconi erstreitet günstigere Luxusreisen“, online unter: <https://www.spiegel.de/politik/ausland/klage-vor-europaischem-gerichtshof-berlusconi-erstreitet-guenstigere-luxusreisen-a-661724.html> [Stand: 11. August 2023].

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

der Dienstleistungsfreiheit und dem Beihilfenverbot konform sein, was angesichts der ausschließlichen Steuerpflicht außerregionaler Betreiber in Frage zu stellen sei. Der Verfassungsgerichtshof setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH die Fragen vor, ob die Maßnahme Sardiniens gegen Art. 49 EG-Vertrag (heute Art. 56 AEUV) verstoße und gleichzeitig eine nach Art. 87 EG-Vertrag (heute Art. 107 AEUV) verbotene Beihilfe zugunsten in Sardinien ansässiger Yachtbesitzer und Flugdienstleister darstelle.

2. Lösungsansatz des EuGH

Der EuGH stellt das Gesetz zunächst unter dem Aspekt eines möglichen Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit auf den Prüfstand. Wie bereits im Rahmen voriger Verfahren wird die Anwendbarkeit des Art. 49 EG-Vertrags (heute Art. 56 AEUV) dabei nicht aufgrund der Tatsache in Zweifel gezogen, dass eine beihilferechtliche Rechtswidrigkeit der Norm ebenso in Frage steht.

Nach der Erörterung der Dienstleistungsnatur der besteuerten Tätigkeiten führt der EuGH zunächst aus, dass trotz des regionalen Charakters der Steuer, die gleichermaßen Ansässige in anderen Mitgliedstaaten und Ansässige in den übrigen Gebieten Italiens belastet, die grundfreiheitliche Relevanz der Regelung nicht ausgeschlossen sei.⁹⁹⁷ Im Rahmen der Diskriminierungsprüfung bildet der EuGH die Vergleichsgruppen der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden und stellt fest, dass aufgrund der Steuerregelung dieselbe Tätigkeit für letztere Gruppe kostenaufwändiger und damit nachteilhafter sei als für Einheimische.⁹⁹⁸ Die Vergleichbarkeit von Gebietsansässigen und Gebietsfremden sei gegeben, da sich beide Vergleichsgruppen im Hinblick auf den umweltpolitischen Zweck der Steuer in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden.⁹⁹⁹ Da nach Ansicht des Gerichtshofs die Regelung ferner weder unter Aspekten des Umweltschutzes noch unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz gerechtfertigt werden

997 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 29 f.).

998 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 31 f.).

999 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 35 ff.).

könne,¹⁰⁰⁰ verstoße die sardische Steuermaßnahme gegen die Dienstleistungsfreiheit.

Auch im Kontext der beihilferechtlichen Überprüfung der Steuerregelung thematisiert der EuGH ein etwaiges materielles Konkurrenzproblem zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht nicht. Ohne Umschweife widmet er sich der Subsumtion der inkriminierten Regelung unter den Beihilfegriff nach Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV). Im Fokus steht hierbei insbesondere das Kriterium der Bestimmtheit der Maßnahme, die der Gerichtshof unter dem Aspekt regionaler Selektivität untersucht. Bemerkenswerterweise verzichtet der EuGH hierbei gänzlich auf die Bildung eines regionalen steuerlichen Bezugssystems, indem er die Selektivität der Maßnahme allein anhand einer Diskriminierungsprüfung bestimmt: „[Es ergibt sich jedoch], dass zur Beurteilung der Selektivität [...] zu prüfen ist, ob diese Maßnahme im Hinblick auf das mit ihr verfolgte Ziel bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich [...] in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt.“¹⁰⁰¹ Das Vergleichspaar bildet der EuGH genau wie innerhalb der grundfreiheitlichen Prüfung aus den Gebietsansässigen und Gebietsfremden und bestimmt deren Vergleichbarkeit – sogar unter Verweis auf die entsprechende vorhergehende Textpassage – nach exakt demselben Maßstab wie bei der Überprüfung des Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit.¹⁰⁰² Hieraus sei zu schlussfolgern, dass es sich bei der Steuerregelung um keine allgemeine, sondern um eine selektive Maßnahme handele, die den Beihilfegriff auch im Übrigen erfülle und daher von Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag (heute Art. 107 Abs. 1 AEUV) erfasst sei.

Die Eingängigkeit des Sachverhalts der Rechtssache *Presidente del Consiglio dei Ministri* ist eindrücklich, weshalb sich diese Konstellation mutmaßlich wie keine andere dazu eignet, die materiell-rechtliche Problematik des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht zu veranschaulichen. In zweierlei Hinsicht kann das hierzu ergangene Urteil des EuGH als wegweisend im Hinblick auf das Verständnis von der Interferenz beider Normregime beschrieben werden.

1000 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 40 ff.).

1001 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 61).

1002 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 62 f.).

Erwähnenswert ist zum einen, dass der Gerichtshof beide Normkomplexe – losgelöst von jeglicher kompetenz- oder verfahrensrechtlichen Konnotation der Fragestellung tatbestandlicher Überlappung – kompromisslos parallel anwendet. Steht eine etwaige Beeinträchtigung der Kompetenz der Kommission im Rahmen des Beihilfeverfahrens außer Frage und geht es allein um die materielle Einschlägigkeit des Beihilfebegriffs, erscheint dem Gerichtshof das Normkonkurrenzverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht nicht einmal im Ansatz erwähnenswert. Eine solche Tendenz zeigte sich zwar bereits in früheren Verfahren. Die Eindimensionalität der vorliegenden Rechtssache ermöglicht insofern jedoch einen besonders ungetrübten Blick auf das mangelnde Problembewusstsein des EuGH im Hinblick auf das materielle Normverhältnis zwischen beiden Normkomplexen. Darüber noch hinausgehend ist zum anderen hervorzuheben, dass der EuGH in diesem Urteil neben der parallelen Anwendung von Grundfreiheiten und Beihilferecht auch deren Prüfmaßstäbe einander angleicht und insofern die Grundlage für einen weiten und vor allem indifferentsen gemeinsamen Anwendungsbereich beider Normkomplexe schafft. So unterscheidet sich die beihilferechtliche Selektivitätsprüfung im direkten Vergleich und aufgrund des eindeutigen Hinweises des Gerichtshofs kaum mehr von der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung:¹⁰⁰³ Für beide Prüfungen wird nicht nur dieselbe gleichheitsrechtliche Struktur gewählt, sondern auch auf die gleichen Vergleichsgruppen, nämlich Gebietsfremde und Gebietsansässige, abgestellt. Anders ausgedrückt erscheint nach Ansicht des EuGH bereits die Begünstigung *inländischer* (in diesem Fall sardischer) Unternehmen zu genügen, um die beihilferechtliche „Bestimmtheit“ des Steuervorteils zu begründen.

So gesehen führt die konsequente Anwendung dieser Rechtsprechung nicht nur zur parallelen Anwendbarkeit beider Normregime im Rahmen sämtlicher Sachverhalte, in welchen der grenzüberschreitende Verkehr eine steuerliche Benachteiligung erfährt, sie wirft in letzter Konsequenz im Rahmen dieser insofern immensen Schnittmenge auch die Frage nach

1003 Insofern folgt der EuGH der Einschätzung der GA Kokott, die in ihren Schlussanträgen v. 2. Juli 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:420 (Rn. 134) ausführte: „Damit stellen sich im Hinblick auf das Beihilfenrecht dieselben Fragen wie im Hinblick auf die Grundfreiheiten und es besteht kein Anlass, sie im Rahmen des Beihilfenrechts anders zu beantworten als im Rahmen der Grundfreiheiten. Vielmehr sind zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zwischen dem Recht der Grundfreiheiten und dem Beihilfenrecht in beiden Fällen die gleichen Maßstäbe anzulegen.“

der wechselseitigen Austauschbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilfe-rechts auf.

IX. Finanzamt Linz (2015)¹⁰⁰⁴

Mit der Rechtssache *Finanzamt Linz* wurde dem EuGH wenige Jahre später die Chance offeriert, dem materiell-rechtlichen Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht Konturen zu verleihen, die spätestens seit *Presidente del Consiglio dei Ministri*¹⁰⁰⁵ wie aufgelöst erschienen. Das Vorabentscheidungsverfahren betraf eine Steuervergünstigung des österreichischen Rechts im Bereich der direkten Besteuerung zugunsten solcher Unternehmen, die Beteiligungen an Körperschaften mit Sitz im Inland erwarben. Dagegen konnte für einen Beteiligungserwerb an einer ausländischen Körperschaft keine steuerliche Vergünstigung nicht in Anspruch genommen werden. Das für die steuerliche Ungleichbehandlung ursächliche Differenzierungskriterium war demnach ebenso wie in der Rechtssache *Presidente del Consiglio dei Ministri* allein die territoriale Zugehörigkeit zu einem bestimmten Staatsgebiet. In ihren Schlussanträgen hob die Generalanwältin daher die „außergewöhnliche Gelegenheit [hervor], das Verhältnis zwischen den Grundfreiheiten und der Beihilfenkontrolle zu klären, soweit Ungleichbehandlungen im Steuerrecht der Mitgliedstaaten auf dem Prüfstand stehen“¹⁰⁰⁶.

1. Sachverhalt

Das österreichische Körperschaftsteuergesetz (öKStG) sieht in § 9 eine Regelung zur Gruppenbesteuerung vor. Hiernach kann sich eine Gesellschaft mit ihren Tochtergesellschaften und Untergesellschaften, soweit sie daran zu mindestens 50% beteiligt ist, zu einer Gruppe zusammenschließen. In diesem Falle werden die steuerlichen Ergebnisse (Gewinne und Verluste) der zu dieser Gruppe gehörenden Gesellschaften als solche der Obergesell-

1004 EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661.

1005 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709.

1006 Schlussanträge GA Kokott v. 16. April 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:242 (Rn. 4).

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

schaft angesehen und bei dieser versteuert. Mitglied der steuerlichen Gruppe können sowohl inländische als auch ausländische Gesellschaften sein, wenngleich bei ausländischen Gruppenmitgliedern lediglich deren Verluste zugerechnet werden können.

Im Rahmen dieser Gruppenbesteuerung erlaubt § 9 Abs. 7 öKStG für die Anschaffung von Anteilen an einer Beteiligungskörperschaft dem jeweilig erwerbenden Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in Höhe von bis zu 50% der Anschaffungskosten bei positivem Firmenwert. Diese Begünstigung wird jedoch an die Voraussetzung des Anteilserwerbs an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft geknüpft; für den Erwerb einer Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland sieht das Gesetz eine entsprechende Firmenwertabschreibung dagegen nicht vor.

Ein Notifikationsverfahren im Sinne des Art. 108 Abs. 3 AEUV wurde im Hinblick auf § 9 Abs. 7 öKStG nicht durchgeführt.

Die einer solchen Gruppenstruktur als Gruppenmitglied angehörige *CEE-Holding* erwarb 2005 100% der Anteile an der *HSF s.r.o. Slowakei*, einer slowakischen Körperschaft. Das Finanzamt Linz erkannte die für diesen Erwerb geltend gemachten Firmenwertabschreibungen unter Verweis auf § 9 Abs. 7 öKStG nicht an. Auf die von der Steuerpflichtigen eingelegte Berufung hin, hob der Unabhängige Finanzsenat (heute Bundesfinanzgericht), Außenstelle Linz, diese Entscheidung mittels Aufhebungsbescheid auf, weil er hierin eine nicht gerechtfertigte Verletzung der Niederlassungsfreiheit erkannte. Gegen diesen Aufhebungsbescheid erhob das Finanzamt Linz Beschwerde beim österreichischen Verwaltungsgerichtshof, der das Verfahren aussetzte und mit seiner Vorlage an den EuGH ein Vorabentscheidungsverfahren einleitete. Hierin legt er dem Gerichtshof die Fragen vor, ob § 9 Abs. 7 öKStG erstens mit Art. 107 AEUV und Art. 108 Abs. 3 AEUV und zweitens mit den Art. 49, 54 AEUV vereinbar sei.

2. Lösungsansatz des EuGH

Das Angebot, das Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im fiskalischen Bereich nach der Formulierung eines sehr weiten gemeinsamen Anwendungsbereichs in der Rechtssache *Presidente del Consiglio dei*

*Ministri*¹⁰⁰⁷ zu konkretisieren und einzugrenzen, welches dem Gerichtshof mit diesem Verfahren offeriert wurde, lässt der EuGH überraschenderweise ungenutzt verstreichen.

Denn hinsichtlich der ersten Vorlagefrage, betreffend die Vereinbarkeit der Regelung mit dem beihilferechtlichen Durchführungsverbot, fällt der Gerichtshof kein Urteil in der Sache, sondern weist die Frage als unzulässig zurück.¹⁰⁰⁸ Indem der EuGH dem entsprechenden Vorabentscheidungsersuchen jeglichen Zusammenhang mit dem Ausgangsrechtsstreit abspricht, folgt er der Ansicht der beteiligten Holding-Gesellschaft und der Kommission, welche die Zulässigkeit der Frage in Zweifel gezogen hatten. Zur Begründung verweist er knapp und ausschließlich auf die subjektivrechtliche Komponente der Art. 107, 108 Abs. 3 AEUV, welche allein die nationalen Gerichte zu wahren hätten: Da der Schuldner einer Abgabe sich insofern nicht auf das Beihilferecht berufen könne, um sich der Pflicht zur Zahlung dieser Abgabe zu entziehen, ziehe die steuerpflichtige Unternehmensgruppe keinen Nutzen aus einem etwaigen Verstoß gegen das Beihilferecht, weshalb die Beantwortung der Vorlagefrage für das vorliegende Gericht nicht erforderlich sei, um den anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden.¹⁰⁰⁹

Mit dieser Sichtweise zeigt sich der EuGH eindrucksvoll ignorant gegen das Votum der Generalanwältin *Kokott*, welche in ihren Schlussanträgen der das Beihilferecht betreffenden Vorlagefrage ein über die subjektivrechtliche Komponente des Durchführungsverbots hinaus bedeutendes Gewicht im Hinblick auf das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht einräumt. Entscheidungserheblich und deshalb zulässig sei die Frage nach der Einschlägigkeit des Beihilferechts nach Ansicht der Generalanwältin nämlich deshalb, da es dem vorliegenden Gericht – entgegen der Rechtsfolge eines etwaigen Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit – wegen des unmittelbar wirkenden Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV versagt sein könne, den Steuervorteil der Firmenwertabschreibung auf die beteiligte Holding auszuweiten. Falle die Regelung des § 9 Abs. 7 öKStG nämlich unter den Beihilfebegriff im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV und sei die Maßnahme der Kommission nicht angezeigt worden, so sei sie wegen Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV rechtswidrig und auf ihrer Grundlage gewährte Vorteile

1007 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; siehe eingehend Kapitel 6, A. VIII.

1008 EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661 (Rn. 24).

1009 EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661 (Rn. 21 f.).

seien zurückzufordern und nicht etwa auszuweiten.¹⁰¹⁰ Die Notwendigkeit der Beantwortung der Vorlagefrage bezüglich des Beihilferechts sei in den Augen der Generalanwältin damit – losgelöst von Gesichtspunkten des Individualrechtsschutzes – primär aufgrund der materiell-rechtlich diametralen Rechtsfolgen von Grundfreiheiten und Beihilferecht geboten, wobei sie den beihilferechtlichen Rechtsfolgen impliziten Vorrang einräumt.

Weshalb sich der EuGH diesem von *Kokott* völlig zurecht aufgeworfenen Problem der Rechtsfolgenkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilfeverbot auf solch nonchalante Weise entzieht, bleibt barer Spekulation überlassen. Keinesfalls sollten aus dem Schweigen des EuGH jedoch inhaltliche (Umkehr-)Schlüsse auf die Sichtweise des Gerichtshofs hinsichtlich des Normverhältnis zwischen beiden Rechtsregimen getroffen werden.¹⁰¹¹ Vielmehr liegt die Vermutung nahe, dass der EuGH sich – Oberflächlichkeiten in Kauf nehmend – in diesem Verfahren schlichtweg nicht zum Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht äußern wollte.

Im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit bestätigt der EuGH dem vorlegenden Gericht dagegen einen Verstoß gegen die Art. 49, 54 AEUV.

Die in Frage stehende Vorschrift, § 9 Abs. 7 öKStG, führe zu einer Ungleichbehandlung zwischen Muttergesellschaften, die eine im Inland ansässige Gesellschaft erwerben, und solchen, die eine im Ausland ansässige Gesellschaft erwerben, und sei daher geeignet, die betroffenen Unternehmensgruppen an der Ausübung ihrer unionsrechtlich garantierten Niederlassungsfreiheit zu hindern.¹⁰¹² Nach Ansicht des Gerichtshofs sei die Situation des so herausgestellten Vergleichspaares auch objektiv vergleichbar im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziel, das in dem Anreiz zur Bildung von Unternehmensgruppen zu sehen sei, indem der *Asset Deal* (Betriebskauf) zu diesem Zwecke dem *Share Deal* (Beteiligungskauf) steuerlich gleichgestellt werde.¹⁰¹³ Eine grundfreiheitliche Rechtfertigung der Vorschrift sei weder in der gerechten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse noch in Aspekten der steuerlichen Kohärenz zu erkennen.¹⁰¹⁴

1010 Schlussanträge GA *Kokott* v. 16. April 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:242 (Rn. 27 ff.).

1011 Etwa dass der EuGH entgegen des Votums der Generalanwältin den Vorrang der Rechtsfolge bei den Grundfreiheiten verortet.

1012 EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661 (Rn. 28 f.).

1013 EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661 (Rn. 30 ff.).

1014 EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661 (Rn. 40 ff., 43 ff.).

X. Ryanair (2016)¹⁰¹⁵

In der Rechtssache *Ryanair* sah sich der Gerichtshof im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens gegen zwei erstinstanzliche Urteile des Gerichts mit der spitzfindigen Argumentation zweier potenziell begünstigter Airlines konfrontiert, die bestrebt waren, den Beihilfevorwurf zulasten einer irischen Fluggaststeuer gerade dadurch zu beseitigen, indem sie auf deren Grundfreiheitswidrigkeit verwiesen. Im Zuge dieses interessanten Kohärenzarguments sah der EuGH seine ständige und gefestigte Rechtsprechung, Grundfreiheiten und Beihilferecht parallel anzuwenden, in Frage gestellt und sich daher herausgefordert, einmal mehr zum „Ob“ der parallelen Anwendbarkeit Stellung zu nehmen. Darüber hinaus stellte sich im *Ryanair*-Verfahren erstmals dezidiert die Frage nach der Auflösung des Rechtsfolgearadoxons, die als obligatorische Folgefrage des materiellen Gleichlaufs beider Rechtsregime bislang erstaunlich wenig Beachtung erfuhr.

1. Sachverhalt

Zum 30. März 2009 führte Irland eine als Verbrauchsteuer ausgestaltete Fluggaststeuer („Air Travel Tax“ – ATT) ein, die direkt bei der jeweiligen Fluggesellschaft erhoben wurde, und zwar für jeden Fluggast, der mit einem Flugzeug von einem in Irland gelegenen Flughafen abflog. Schuldner der Steuer waren die Fluggesellschaften, denen es jedoch unbenommen blieb, die Steuer auf ihre Kunden in Form entsprechend erhöhter Ticketpreise abzuwälzen. Die Fluggaststeuer sah abhängig von der Entfernung zwischen Start- und Zielflughafen zwei unterschiedliche Steuersätze vor: 2 EUR pro Fluggast im Fall eines Fluges zu einem Zielflughafen, der höchstens 300 km vom Flughafen Dublin (Irland) entfernt liegt, und 10 EUR pro Fluggast in allen anderen Fällen. Im Wesentlichen galt der niedrigere ATT-Satz mithin nur für inländische Flugziele, die üblicherweise von irischen Airlines angesteuert wurden, und betraf etwa 10% bis 15% aller der ATT unterliegenden Flüge.

Auf Beschwerden von *Ryanair* hin, in denen die Airline die ATT sowohl im Hinblick auf das Beihilfeverbot als auch auf die Dienstleistungsfreiheit kritisierte, leitete die Kommission mit Blick auf Art. 56 AEUV zunächst

1015 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

eine Untersuchung ein, die Irland am 1. März 2011 dazu veranlasste, eine einheitliche, entfernungsunabhängige Steuer in Höhe von 3 EUR pro Fluggast einzuführen.

In Bezug auf das von April 2009 bis März 2011 geltende Steuersystem leitete die Kommission ferner ein förmliches Prüfverfahren gemäß Art. 108 Abs. 2 AEUV hinsichtlich des niedrigeren ATT-Steuersatzes ein. Die beihilferechtliche Selektivität der Maßnahme begründete sie mit der Zugrundelegung des höheren ATT-Satzes als Referenzsatz, der insofern die „normale“ Besteuerung darstelle. Nach Abschluss des Beihilfeverfahrens erließ die Kommission dementsprechend einen Negativbeschluss und forderte Irland gleichzeitig zur Rückforderung der gewährten Beihilfen in Höhe des Differenzbetrages von 8 EUR pro Fluggast auf. Als Begünstigte der Beihilfe wurden unter anderen sowohl *Ryanair* als auch *Aer Lingus* genannt.

Gegen diesen Beschluss erhoben *Aer Lingus*¹⁰¹⁶ und *Ryanair*¹⁰¹⁷ jeweils gesondert Klage zum EuG, woraufhin das Gericht den Klagen teilweise stattgab und den Beschluss insoweit aufhob, als er die Rückforderung der Beihilfe von den Begünstigten in Höhe von 8 EUR je Fluggast anordnete. Begründet wurde diese Entscheidung mit einem Beurteilungs- und Rechtsfehler der Kommission, die angesichts der Weitergabe des niedrigeren ATT-Satzes an die Fluggäste nicht davon ausgehen durfte, dass der den Airlines erwachsene Vorteil in allen Fällen mit 8 EUR je Fluggast zu beziffern sei.

Die Kommission legte sodann gegen beide Entscheidungen Rechtsmittel zum EuGH ein und beantragte, den stattgebenden Teil der streitigen Entscheidungen aufzuheben. Weil die Fluggesellschaften bereits der Auffassung waren, dass in den entfernungsabhängigen Steuersätzen der ATT schon tatbestandlich keine Beihilfe zu erkennen sei, wollten auch *Aer Lingus* und *Ryanair* die Urteile – jedoch im Hinblick auf den klageabweisenden Teil – überprüfen lassen und legten entsprechende Anschlussrechtsmittel ein.

2. Lösungsansatz des EuGH

Das Verfahren in der Rechtssache *Ryanair* zeigt eindrücklich, welche komplexe Folgefragen und Probleme die in der Rechtsprechung des EuGH mittlerweile etablierte parallele tatbestandliche Anwendbarkeit von Grund-

1016 EuG, Urteil v. 5. Februar 2015 – *Aer Lingus/Kommission* – Rs. T-473/12, ECLI:EU:T:2015:78.

1017 EuG, Urteil v. 5. Februar 2015 – *Ryanair/Kommission* – Rs. T-500/12, ECLI:EU:T:2015:73.

freiheiten und Beihilferecht auf dieselbe Maßnahme aufwirft. Diese stellen sich vor allem in der Perspektive des zeitlichen Auseinanderfallens zwischen dem zunächst durch die Kommission festgestellten Verstoß der unterschiedlichen ATT-Steuersätze gegen die Dienstleistungsfreiheit und dem erst später von ihr durchgeführten Beihilfeverfahren, dessen Ergebnis allein Gegenstand der Verfahren vor dem EuG war.

In diesen Verfahren legte das Gericht der Kommission einerseits einen Rechtsfehler im Hinblick auf die Höhe des dem beihilferechtlichen Rückforderungsbeschlusses zugrunde gelegten Betrages zur Last. Da diesbezüglich auch im Rahmen des späteren Rechtsmittelverfahrens vor dem EuGH allein beihilferechtliche Erwägungen streitentscheidend waren, bleiben die diesbezüglichen Abschnitte des EuGH-Urteils bei der nachfolgenden Analyse jedoch weitgehend außer Betracht.

Andererseits war das EuG bei seinen Entscheidungen dagegen nicht in Zweifel, dass die Kommission die ATT dem Grunde nach zutreffenderweise als staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV qualifiziert hatte.

Gegen diese Einstufung der Steuermaßnahme als Beihilfe wehren sich die betroffenen Airlines als Anschlussrechtsmittelführer nun erneut vor dem EuGH. Für ihre Sicht der Dinge bemühen sie neben weiteren Aspekten¹⁰¹⁸ zuvorderst Argumente, die auf den komplexen Wechselwirkungen zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht beruhen. In den Fokus stellen beide Airlines dabei insbesondere die materiell-rechtlichen Auswirkung des Verstoßes der ATT gegen die Dienstleistungsfreiheit auf die Bestimmung der beihilferechtlichen Selektivität derselben Steuermaßnahme.

Im Einzelnen greifen die Anschlussrechtsmittelführer diesbezüglich bereits die Aussage des Gerichts an, dass das Konzept des Beihilfebegriffs im

1018 *Ryanair* ist unter anderem der Ansicht, dass der Referenzsatz, der zur Bestimmung der beihilferechtlichen Selektivität der Maßnahme festzulegen war, dem später eingeführten einheitlichen Satz in Höhe von 3 EUR hätte entsprechen müssen. Dieser Auffassung tritt der EuGH mit dem Argument entgegen, dass die Selektivität nicht anhand eines hypothetischen Besteuerungsbetrages bemessen werden könne, der im Hinblick auf den streitigen Zeitraum keine Anwendung gefunden habe, siehe ausführlich EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 47 ff.). Ferner habe nach Ansicht *Ryanairs* die gleichzeitige Einführung des höheren und niedrigeren ATT-Satzes Einfluss auf die Beurteilung des Selektivitätsmerkmals. Ein Argument, dem der Gerichtshof eine klare Absage erteilt, indem er darauf hinweist, dass der Beihilfecharakter einer Maßnahme nicht anhand der verwendeten Regelungstechnik, sondern anhand der Maßnahmewirkung zu beurteilen sei, ausführlich EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 54 ff.).

Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV ein objektives sei und dass die Frage, ob eine beihilferechtliche Begünstigung vorliege, im Lichte der Auswirkungen der Maßnahme auf den Wettbewerb und nicht im Hinblick auf andere Faktoren, wie etwa deren Rechtswidrigkeit nach anderen Vorschriften, zu erörtern sei¹⁰¹⁹.¹⁰²⁰ In diesem Zusammenhang vertreten die Airlines nämlich die Ansicht, dass aufgrund der grundfreiheitlichen Rechtswidrigkeit des höheren ATT-Satzes (10 EUR) dieser im Rahmen der Selektivitätsprüfung von der Kommission nicht hätte als Referenzsatz zugrunde gelegt werden dürfen, weil dieses Vorgehen die „Kohärenz des Unionsrechts“ beeinträchtige.¹⁰²¹ Der höhere, insofern rechtswidrige ATT-Satz könne ferner auch deshalb nicht als Normalmaß der Besteuerung herangezogen werden, weil zugunsten der hiervon betroffenen Unternehmen ein Anspruch auf Erstattung bestehe, der vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden könne.¹⁰²² Aufgrund dieser Umstände sei die grundfreiheitliche Rechtswidrigkeit der Steuermaßnahme erheblich für die Beurteilung sowohl des Vorliegens als auch des Umfangs des angeblichen Vorteils zugunsten derjenigen Airlines, deren Dienstleistungen dem niedrigeren Steuersatz unterlagen.

Ihre teils sehr formalistische Argumentation gegen die beihilferechtliche Selektivität der Maßnahme stützen die Anschlussrechtsmittelführer damit auf zwei Säulen mit jeweils gleicher Aussagekonsequenz: Das von ihnen primär angeführte Kohärenzargument als erste Säule stellt zu Ende gedacht die parallele tatbestandliche Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts in Frage, denn nach dieser Argumentation seien für die Beurteilung der Selektivität Elemente der Maßnahme nur insoweit heranzuziehen als diese nicht bereits gegen andere Vertragsbestimmung, in concreto gegen die Grundfreiheiten, verstoßen. Bezieht sich die Anwendbarkeit beider Normregime jedoch auf dieselbe Ungleichbehandlung, so stächen, nach Argumentation der Airlines, die Grundfreiheiten das Beihilferecht in allen

1019 EuG, Urteil v. 5. Februar 2015 – *Aer Lingus/Kommission* – Rs. T-473/12, ECLI:EU:T:2015:78 (Rn. 43), wo das Gericht ausführt „As a preliminary point, it must be noted that the concept of State aid is an objective one and that the question of whether there is an advantage within the meaning of Art. 107 (1) TFEU must be examined in the light of the anti-competitive effects caused by the aid measure in question, and not in the light of other factors such as the lawfulness of the measure by which the aid is granted“.

1020 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 60).

1021 Im Einzelnen EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 61 f., 65).

1022 Im Einzelnen EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 64, 66).

denkbaren Fällen aus. Daneben rekurren die Airlines auf das Rechtsfolgenparadoxon zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht als zweite Säule ihrer Argumentation und werfen auch damit letztlich die Frage auf, ob und inwieweit in Anbetracht dessen beide Rechtsregime überhaupt auf dieselbe Maßnahme zur Anwendung gebracht werden können.

Generalanwalt *Mengozzi* sieht in den sich stellenden Problemen der vorliegenden Rechtssache ebenso Auswüchse des komplexen Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht und führt aus „... die vorliegende Rechtssache [wirft] unbestreitbar die schwierige Frage der Koordinierung zwischen zwei Regelwerken auf, die für die Freiheitsrechte beziehungsweise die staatlichen Beihilfen gelten,...“¹⁰²³. Im Hinblick auf das aufgeworfene Rechtsfolgenparadoxon etwa problematisiert er weiter zutreffend „Würde man [...], wie *Aer Lingus* und *Ryanair* zu Recht ausgeführt haben, die gleichzeitige Anwendung beider Mechanismen¹⁰²⁴ zulassen, würden die wettbewerbswidrigen Auswirkungen der ATT fortbestehen, auch wenn die Gruppe der bevorteilten Wirtschaftsteilnehmer und die der benachteiligten Wirtschaftsteilnehmer ausgetauscht wäre.“¹⁰²⁵

In seinen Vorüberlegungen erläutert und bestätigt der Gerichtshof zunächst das Vorgehen der Kommission bei Durchführung der beihilferechtlichen Selektivitätsprüfung. Diese sei davon ausgegangen für den Nachweis des selektiven Charakters der ATT zunächst ein Referenzsystem herausarbeiten zu müssen, von dem die Maßnahme begünstigend abweiche.¹⁰²⁶ In diesem Kontext pflichtet der EuGH der angegriffenen Aussage des Gerichts¹⁰²⁷ mit einem Mantra bei, das die Rechtsprechung des Gerichtshofs im Bereich des Beihilferechts wie kein anderes charakterisiert: Bei Beurteilung des Beihilfecharakters einer Maßnahme seien nur die von der steuerlichen Vorschrift erzeugten Wirkungen von Bedeutung.¹⁰²⁸ Aus diesem Grund könne – wie das Gericht zutreffenderweise festgestellt habe

1023 Schlussanträge GA *Mengozzi* v. 5. Juli 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:515 (Rn. 28).

1024 Gemeint sind die unterschiedlichen Rechtsfolgenmechanismen der Normregime, siehe hierzu Kapitel 5, B. I, analysierend dann Kapitel 8, C.

1025 Schlussanträge GA *Mengozzi* v. 5. Juli 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:515 (Rn. 96).

1026 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 42).

1027 EuG, Urteil v. 5. Februar 2015 – *Aer Lingus/Kommission* – Rs. T-473/12, ECLI:EU:T:2015:78 (Rn. 43).

1028 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 68).

– „aufgrund des Umstands, dass eine steuerliche Maßnahme gegen andere unionsrechtliche Vorschriften als die Art. 107 und 108 AEUV verstößt, nicht ausgeschlossen werden, dass die bestimmten Steuerpflichtigen gewährte Befreiung von dieser Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ einzustufen ist, solange die fragliche Maßnahme Wirkungen gegenüber anderen Steuerpflichtigen erzeugt und weder aufgehoben noch für rechtswidrig und somit unanwendbar erklärt wurde.“¹⁰²⁹ Hierauf aufbauend verwehrt sich der EuGH auch dem vorgebrachten Kohärenzargument der Airlines, da die Maßnahme, ungeachtet des Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit, bei der Beurteilung der Kommission im Beihilfverfahren jedenfalls beihilferechtlich relevante Wirkungen entfaltet habe, indem manche Airlines niedrigere und andere Airlines höhere ATT-Sätze zu entrichten hatten.¹⁰³⁰ Insofern sei es für die Beurteilung der Selektivität durch die Kommission auch irrelevant, dass die diskriminierten Fluggesellschaften möglicherweise eine Steuererstattung vor den nationalen Gerichten auf Grundlage der Grundfreiheiten erlangen konnten, da es eben nicht Sache der Kommission, sondern der nationalen Gerichte sei, über die etwaige Erstattung endgültig zu entscheiden.¹⁰³¹ Der Gerichtshof zeigt auf, dass „die praktische Wirksamkeit des Art. 107 AEUV wesentlich herabgesetzt [wäre], wenn die Kommission, bevor sie eine steuerliche Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne des Artikels einstuft, die Entscheidung der Gerichte abwarten müsste, die im Hinblick auf eine etwaige Erstattung der von bestimmten Steuerpflichtigen zu viel gezahlten Steuer zuständig sind.“¹⁰³² Die Anschlussrechtsmittel der Fluggesellschaften weist der EuGH daher insgesamt zurück.¹⁰³³

Im Zusammenhang mit dem von der Kommission eingelegten, hier nicht näher erörterten Rechtsmittel gibt der EuGH des Weiteren zu erkennen, dass er die Verantwortung in Bezug auf den Ausgleich der gegenläufigen Rechtsfolgen von Grundfreiheiten und Beihilferecht bei dem jeweiligen Mitgliedstaat sehe, der verpflichtet sei „mit jedem geeigneten Mittel, das im Einklang mit seinem nationalen Recht und dem Unionsrecht steht, sicher-

1029 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 69).

1030 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 76).

1031 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 77 f.).

1032 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 78).

1033 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 79).

zustellen, dass etwaige nationale Maßnahmen, die zur Erstattung der Steuer an bestimmte Unternehmen führen, nicht auf eine mit den Bestimmungen des AEUV unvereinbare neuerliche Beihilfe zugunsten der Unternehmen, die in den Genuss dieser Erstattung kommen, hinauslaufen.¹⁰³⁴ Die Auflösung des Rechtsfolgenparadoxons bei gleichzeitiger Anwendbarkeit von Grundfreiheiten und Beihilferecht sei nach Ansicht des EuGH damit eine grundsätzlich zu bewältigende Koordinationsaufgabe.

Obwohl von den Anschlussrechtsmittelführern vehement in Frage gestellt, hält der EuGH damit strikt am materiellen Gleichlauf¹⁰³⁵ zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht fest und das eben auch dann, wenn die Feststellung des grundfreiheitlichen Verstoßes der Durchführung der Beihilfeprüfung vorangeht. Im Hinblick auf den häufig bemühten Grundsatz, das Beihilfeverfahren dürfe nicht zu einem Ergebnis führen, das zu anderen Vertragsvorschriften, respektive den Grundfreiheiten, in Widerspruch stehe,¹⁰³⁶ – das heißt, dass auf materiell-rechtlicher Ebene schlicht kein Vorrang eines der beiden Rechtsregime anzunehmen sei, indem weder das Beihilferecht die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten verdränge noch im Umkehrschluss seinerseits durch die Einschlägigkeit der Freiheiten verdrängt werde – verhalten sich die Aussagen des *Ryanair*-Urteils auch konsistent. Denn stächen die Grundfreiheiten die Anwendbarkeit des Beihilferechts plötzlich dann aus, wenn ihr Verstoß zufälligerweise vor Beginn der beihilferechtlichen Überprüfung festgestellt würde, so entspräche dies faktisch der Konstruktion eines Normvorrangs zugunsten der Grundfreiheiten – und zwar nach dem „Windhundprinzip“, also einem Prinzip, das sich weder in den Kanon tradierter Kollisionsregeln¹⁰³⁷ einfügte noch Aspekten der Rechtssicherheit Genüge leistete. Insoweit folgt der EuGH auch dem Generalanwalt, der sich in seinen Schlussanträgen, trotz der damit einhergehenden Koordinationschwierigkeiten, bereits deutlich für eine ku-

1034 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 (Rn. 123).

1035 Siehe hierfür ganz evident EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709.

1036 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 11); EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 78); EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 (Rn. 41); EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 53).

1037 Siehe hierzu eingehend Kapitel 9, A. II.

mulative Anwendung von Grundfreiheiten und Beihilferecht auf denselben Sachverhalt ausgesprochen hatte.¹⁰³⁸

Den spezifischen Rechtsmittelgründen und dem damit eng begrenzten Verfahrensgegenstand ist es leider geschuldet, dass sich der EuGH im vorliegenden Verfahren lediglich ausführlich mit der Frage auseinandersetzen muss, ob die ATT neben dem Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit noch beihilferechtlich selektiv sein *kann* und nicht, ob sie dies auch *ist*. Implizit geht der EuGH jedenfalls von der Einschlägigkeit des Beihilferechts aus. Es wird aber nicht inhaltlich diskutiert, warum im Einzelnen die durch den niedrigeren ATT-Steuersatz begünstigten Airlines tatsächlich im beihilferechtlichen Sinne „bestimmt“ sind oder ob es sich hierbei gar eigentlich um eine Konstellation handeln könnte, in der korrekterweise ohnehin allein die Grundfreiheiten Anwendung finden müssten. Bei aller Eindeutigkeit hinsichtlich des „Obs“ der parallelen Anwendbarkeit beider Normregime, sind der Rechtsprechung damit bisweilen noch immer kaum klare Aussagen in Bezug auf das „Wann“ des materiellen Gleichlaufs, das heißt welche Parameter eine nationale Maßnahme im Einzelfall erfüllen muss, um in den Tatbestand beider Normkomplexe zu fallen, zu entnehmen.

XI. ANGED (2018)¹⁰³⁹

Für das Verständnis des materiell-rechtlichen Normverhältnisses von Grundfreiheiten und Beihilferecht sehr interessant sind die Urteile des Gerichtshofs in den Rechtssachen *ANGED*. Diese Vorabentscheidungsverfahren hatten ähnlich ausgestaltete asturische, katalanische und aragonische Abgaben zulasten großer Einzelhandelseinrichtungen zum Gegenstand, deren gesetzliche Grundlagen diverse Anknüpfungspunkte für sowohl grundfreiheitliche als auch beihilferechtliche Verstöße boten.

1038 Siehe Schlussanträge GA *Mengozzi* v. 5. Juli 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:515 (Rn. 49), wo es heißt „Die Vorschriften über staatliche Beihilfen und über die Grundfreiheiten müssen auf denselben Sachverhalt kumulativ angewandt werden können, wenngleich es [...] erforderlich ist, sie zu koordinieren, um die Kohärenz zwischen den gesetzlichen Regelungen zu erhalten und den Erlass miteinander unvereinbarer Maßnahmen zu verhindern.“

1039 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280, verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291.

1. Sachverhalt

Die Autonome Gemeinschaft Fürstentum Asturien¹⁰⁴⁰ (Spanien) führte ohne vorheriges Notifikationsverfahren eine Abgabe für große Einzelhandelseinrichtungen ein. Intention dieser Abgabe (IGEC) war die Belastung der besonderen Wirtschaftskraft großer Einzelhandelseinrichtungen, die unter Berücksichtigung ihrer großen Verkaufsflächen eine beherrschende Stellung einnehmen und die negative Auswirkungen auf den Raum und die Umwelt haben können, deren Kosten sie jedoch nicht tragen. Das Aufkommen der IGEC wurde zweckgebunden für die Modernisierung des örtlichen Einzelhandels sowie für die Entwicklung von Aktionsplänen für Gebiete verwendet, die durch die Ansiedlung großer Einzelhandelseinrichtung beeinträchtigt wurden.

Abgabenbelastet wurden grundsätzlich all jene von natürlichen oder juristischen Personen geführten Einzelhandelseinrichtungen, die Verkaufsflächen von mindestens 2.500 m² (4000 m² ab Januar 2005) unterhielten. Von der Pflicht zur Abgabentrachtung befreit wurden große individuelle Einzelhandelseinrichtungen, deren öffentliche Auslagefläche 10.000 m² nicht überstieg und sofern deren Angebot sich auf die Bereiche Gartenpflege, Fahrzeuge, Baustoffe, Maschinen und Industriebedarf beschränkte.

Mit der beschriebenen IGEC weitgehend identische Abgabenregelungen führten neben dem Fürstentum Asturien auch die Autonomen Gemeinschaften Aragon¹⁰⁴¹ sowie Katalonien¹⁰⁴² ein. Die katalanische Regelung sah darüber hinaus jedoch noch einen weiteren vollständigen Befreiungstatbestand zugunsten großer kollektiver Einzelhandelseinrichtungen vor.

Die *ANGED*, eine nationale Vereinigung großer Vertriebsseinrichtungen, forcht sämtliche dieser IGEC-Regelungen vor den zuständigen Obersten Gerichten der Autonomen Gemeinschaften an und monierte im Wesentlichen Verstöße gegen die Niederlassungsfreiheit und das Beihilferecht. Da diese Nichtigkeitsklagen allesamt abgewiesen wurden, reichte die *ANGED* gegen die klageabweisenden Urteile jeweils Kassationsbeschwerden beim Obersten Gerichtshof in Spanien ein.

1040 Betrifft das EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281.

1041 Betrifft das EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291. Dort heißt die Abgabe IDMGAV; aus Gründen der besseren Lesbarkeit und Vereinheitlichung wird in der nachfolgenden Analyse jedoch allein die Bezeichnung „IGEC“ verwendet.

1042 Betrifft das EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

Aufgrund einer an sie gerichteten Beschwerde der *ANGED* wurde auch die Kommission auf die IGEC aufmerksam. Mit Schreiben vom 28. November 2014 teilte sie den spanischen Behörden mit, dass nach vorläufiger Würdigung der IGEC-Regelungen diese ihrer Ansicht nach kleine Einzelhandelseinrichtungen und bestimmte Fachgeschäfte selektiv begünstigten und es sich deshalb hierbei um mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfen handelte. Spanien wurde insoweit angehalten die Abgaben aufzuheben oder zu ändern.

Vor diesem Hintergrund setzte der Oberste Gerichtshof in Spanien die Verfahren im Rahmen der Kassationsbeschwerden aus und legte dem EuGH die Fragen vor, ob die IGEC gegen Art. 49 und Art. 54 AEUV beziehungsweise Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoße.

2. Lösungsansatz des EuGH

Die IGEC analysiert der EuGH zunächst unter dem Aspekt eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß der Art. 49, 54 AEUV. Vom vorliegenden Gericht war diesbezüglich in Frage gestellt worden, ob die Steuerpflicht großer Einzelhandelseinrichtungen, deren Verkaufs- und Auslageflächen eine bestimmte Quadratmeterzahl übersteigen, sowie die Steuerpflicht großer Einzelhandelseinrichtungen, die keine Sortimente in den Bereichen Gartenpflege, Fahrzeuge, Baustoffe, Maschinen und Industriebedarf führten, mit den Grundfreiheiten zu vereinbaren seien. Wenngleich die Maßnahme damit prinzipiell im Hinblick auf zwei Differenzierungskriterien (Verkaufsfläche und Sortiment) zur grundfreiheitlichen Überprüfung vorgelegt worden war, widmet sich der EuGH im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit ohne weitere Begründung allein der Differenzierung nach der Verkaufs- und Auslagefläche. Diesbezüglich zieht der Gerichtshof eine versteckte beziehungsweise mittelbare Diskriminierung in Betracht. Verboten seien nämlich nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund des Sitzes einer Gesellschaft, sondern auch alle Formen versteckter Diskriminierungen, die unter Anwendung scheinbar objektiver Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen, weil sie in den meisten Fällen Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten

benachteiligen.¹⁰⁴³ Unter diesem Gesichtspunkt sei nach knapper Begründung des EuGH den vorgelegten Unterlagen jedoch nicht zu entnehmen, dass die Anknüpfung der Steuerpflicht an das Kriterium der Verkaufs- und Auslagefläche in den meisten Fällen Angehörige anderer Mitgliedstaaten belaste. Ein grundfreiheitlich verbotenes Differenzierungskriterium liege demnach nicht vor und ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sei daher folgerichtig insgesamt abzulehnen.¹⁰⁴⁴

Einleitend zur beihilferechtlichen Überprüfung der IGEC erläutert der EuGH zunächst die abstrakten Voraussetzungen einer steuerlichen Beihilfe und referenziert im Hinblick auf das hier streitentscheidende Selektivitätskriterium auf die bekannte dreistufige Prüfung aus Bezugsrahmen, diskriminierender Abweichung und Systemimmanenz.¹⁰⁴⁵ Das wichtigste Element der Selektivität – so lässt der EuGH durchscheinen – sei wegen der wirkungsorientierten Auslegung des Beihilferechts die Diskriminierungsprüfung, nämlich die Feststellung, ob die Regelung bestimmte Unternehmen begünstige, indem sie deren steuerliche Belastungen im Vergleich zu anderen Unternehmen, welche die Abgabe voll zu entrichten haben, vermindert und beide Unternehmensgruppen sich in einer vergleichbaren Situation befinden. Unter diesem Aspekt sei daher zu untersuchen, ob sich die vom Geltungsbereich der IGEC ausgenommenen Einzelhandelseinrichtungen in einer vergleichbaren Situation befinden wie jene Einrichtungen, die darunter fallen.¹⁰⁴⁶ Vergleichsmaßstab sei insofern das mit der nationalen Regelung verfolgte Ziel; im Hinblick auf die IGEC also Umweltschutzaspekte und Infrastrukturverbesserungen.¹⁰⁴⁷ Innerhalb dieser Prämissen steht die Abgabe beihilferechtlich unter drei Gesichtspunkten in Frage:

1043 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 30 f.), verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 (Rn. 22 f.), verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291 (Rn. 17 f.).

1044 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 35), verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 (Rn. 28), verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291 (Rn. 23).

1045 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 40 ff.), verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 (Rn. 33 ff.), verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291 (Rn. 28 ff.), hierzu ausführlich Kapitel 4, B. I. 2. b. und zur Kritik an diesem Vorgehen d.

1046 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 49), verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 (Rn. 42), verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291 (Rn. 37).

1047 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 52), verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 (Rn. 45), verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291 (Rn. 40).

die fehlende Abgabepflicht kleiner Einzelhandelsbetriebe, deren Verkaufs- und Auslagefläche eine bestimmte Größe nicht übersteigt; die Abgabenbefreiung solcher Betriebe, deren Angebot sich auf bestimmte Sortimente beschränkt und – im Falle der katalanischen Regelung – die Befreiung zugunsten kollektiv geführter Einzelhandelsbetriebe.

Im Hinblick auf die Differenzierung nach der Verkaufs- und Auslagefläche lehnt der EuGH bereits die Vergleichbarkeit der insofern abgabenbelasteten und abgabenbefreiten Unternehmen ab, da nach Ansicht des Gerichtshofs die Umweltauswirkungen und die Konsequenzen für die Raumordnungspolitik weitgehend von der Größe der Einzelhandelseinrichtungen abhängen, weshalb eine Anknüpfung an diese bei Anwendung geeigneter Grenzwerte keinen selektiven Vorteil vermittele.¹⁰⁴⁸

In der Abgabenbefreiung solcher Einzelhandelsunternehmen, deren Verkaufsfläche 10.000 m² nicht übersteigt und die lediglich bestimmte Sortimente führen, erkennt der EuGH grundsätzlich eine Ausnahmeregelung zu dem durch die Abgabe gebildeten Bezugsrahmen. Ohne insofern auf die Vergleichbarkeit der in dieser Hinsicht abgabenbelasteten und abgabenbefreiten Unternehmen einzugehen, hält der Gerichtshof jedenfalls eine Rechtfertigung dieser Differenzierung für möglich, sofern die befreiten Unternehmen – wie von den Autonomen Gemeinschaften vorgetragen – die Umwelt und Raumordnung wegen ihrer naturgemäß großen Verkaufs- und Lagerflächen nicht so stark beeinträchtigen wie die übrigen Einzelhandelseinrichtungen.¹⁰⁴⁹

Die Befreiung kollektiver Einzelhandelseinrichtungen jedoch, die ebenso eine Ausnahmeregelung zum Bezugsrahmen darstelle, sei *prima facie* selektiv, da sich die abgabepflichtigen individuellen Unternehmen und die abgabebefreiten kollektiven Einzelhandelseinrichtungen im Hinblick auf den Zweck der IGEC in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden und diese Differenzierung nicht gerechtfertigt werden könne.¹⁰⁵⁰ Da auch die sonstigen Voraussetzungen des Beihilfebegriffs vorliegen, verstoße die

1048 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 55 f.), verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 (Rn. 49 f.), verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291 (Rn. 45 f.).

1049 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 60), verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281 (Rn. 55), verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291 (Rn. 51).

1050 EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 61).

Befreiung kollektiver Einzelhandelseinrichtungen gegen das Beihilfeverbot gemäß der Art. 107 ff. AEUV.¹⁰⁵¹

Der Linie seiner bisherigen Rechtsprechung treu bleibend, setzt der EuGH die Grundfreiheiten und das Beihilferecht auch in diesen Verfahren gar nicht erst in materielle Relation zueinander, sondern prüft beide Rechtsregime schlicht nebeneinander. Es stellt sich daher die Frage, welcher weiterführende Beitrag der *ANGED*-Rechtsprechung im Hinblick auf das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht zu entnehmen ist. Tatsächlich verdeutlichen die Verfahren bei näherer Betrachtung etwas dahingehend Entscheidendes, nämlich dass nationale Maßnahmen – je nach Ausgestaltung – durchaus mehrere Anknüpfungspunkte für sowohl grundfreiheitliche als auch beihilferechtliche Verstöße bieten können, die jeweils *im Einzelnen* auf ihre primärrechtliche Konformität hin zu untersuchen sind. Nicht jede gesetzliche Differenzierung ist dabei zwangsläufig vor sowohl grundfreiheitlichem als auch beihilferechtlichem Hintergrund zu hinterfragen, sondern kann isoliert auch nur eines oder nicht selten auch keines der beiden Rechtsregime tangieren. Eine im Prinzip selbstverständliche Erkenntnis, die im Kontext des komplexen Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht in den *ANGED*-Verfahren jedoch erstmals in dieser Deutlichkeit zu Tage tritt und bei dessen Analyse unbedingt zu berücksichtigen ist.¹⁰⁵²

Diesbezüglich determiniert durch die Fragen des vorliegenden Gerichts ist der EuGH in den vorliegenden Verfahren jedoch nicht gänzlich frei darin, selbst darüber zu entscheiden, welche gesetzlichen Differenzierungen grundfreiheitlich und welche beihilferechtlich zu hinterfragen sind. Jedenfalls hinsichtlich der Unterscheidung nach der Verkaufs- und Auslagefläche sieht sich der Gerichtshof zu einer materiellen Überprüfung anhand beider Normregime veranlasst. Da nach Ansicht des EuGH in dieser Hinsicht allerdings weder ein Grundfreiheitenverstoß noch eine verbotene Beihilfe bejaht werden könne, lassen diese Verfahren keinen Rückschluss auf das abgrenzende Moment beider Anwendungsbereiche zu. Noch immer bleibt die Rechtsprechung daher eine explizite Erläuterung schuldig, welche Merkmale eine in einer nationalen Steuermaßnahme getätigte Differenzierung aufweisen muss, um den Tatbestand beider oder – in Abgrenzung – den Tatbestand nur eines der Normregime zu erfüllen. Wie wäre die vorlie-

1051 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 62 ff.).

1052 Siehe daher eingehend Kapitel 8, B. insbesondere II. und IV. 1.

2. Teil Status Quo der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Überprüfung

gende Konstellation etwa zu beurteilen gewesen, wenn die Anknüpfung der Steuerpflicht an die Verkaufs- und Auslagefläche tatsächlich zu einer grundfreiheitlich relevanten Mehrbetroffenheit ausländischer Anbieter geführt hätte? Wäre dieser Umstand – in konsequenter Anlehnung an die Rechtsache *Presidente del Consiglio dei Ministri*¹⁰⁵³ – wirklich bereits für sich allein geeignet gewesen, auch dem beihilferechtlichen Selektivitätsmerkmal zu entsprechen?

XII. A-Fonds (2019)¹⁰⁵⁴

Ein weiteres Urteil zur Schnittstelle des grundfreiheitlichen und des beihilferechtlichen Rechtsregimes befasste sich mit dem Vorlageersuchen eines niederländischen Gerichts betreffs der europarechtlichen Konformität der dortigen Systematik zur Erstattung der Dividendensteuer. Mit der dort gestellten Kernfrage, ob die Ausweitung eines Steuervorteils auf Grundlage der Grundfreiheiten durch ein nationales Gericht gegebenenfalls als neue Beihilfe anzusehen und damit notifizierungspflichtig sei, zeigte sich einmal mehr, welche komplexe Fragen das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht hervorbringen kann. Obwohl das Gericht eine materiell-rechtliche Frage stellte, interpretierte der Gerichtshof die Problematik jedoch kompetenzrechtlich und stützte seine Entscheidung erneut auf die „Trennbarkeitsformel“.

1. Sachverhalt

A-Fonds ist ein Spezial-Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit mit Sitz in Deutschland und ist dort sowohl von der Körperschaft- als auch der Gewerbesteuer befreit. Sämtliche Fondsanteile werden von der *BBB*, einer deutschen Anstalt öffentlichen Rechts, gehalten. *BBB* besteht aus einem Zusammenschluss deutscher Gemeinden und betreibt Bankgeschäfte, mit deren Ertrag sie unter anderem die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben finanziert. In Deutschland unterliegt die *BBB* der Körperschaft- und Gewerbesteuer; an *BBB* ausgeschüttete Dividenden sind zu 95% von

1053 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; weiterführend Kapitel 6, A. VIII.

1054 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352.

der deutschen Kapitalertragsteuer befreit. Über *A-Fonds* hält die *BBB* unter anderem Aktien an niederländischen Gesellschaften.

In der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit der Steuerjahre 2002/2003 bis 2007/2008 wurde auf die aus der Beteiligung an den niederländischen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden an *A-Fonds* niederländische Dividendensteuer einbehalten.

Das niederländische Dividendensteuergesetz (*Wet DB*) regelte in seiner zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung, dass die Dividendensteuer einer in den Niederlanden ansässigen juristischen Person, die nicht körperschaftsteuerpflichtig ist, auf Antrag zu erstatten ist. Dasselbe galt für eine in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässige Körperschaft, die dort keiner Ertragsteuer unterliegt und auch in den Niederlanden nicht körperschaftsteuerpflichtig gewesen wäre, wenn sie dort ihren Sitz gehabt hätte.

Nach geltender Fassung des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes (*Wet Vpb*) unterliegen Investmentfonds der Körperschaftsteuerpflicht. Körperschaftsteuerpflichtig sind grundsätzlich ebenso von niederländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts betriebene Einrichtungen. Steuerbefreit sind letztere jedoch dann, sofern deren unmittelbare oder mittelbare Anteilseigner ausschließlich juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Sitz in den Niederlanden sind und die Einrichtung nicht innerhalb bestimmter Wirtschaftssektoren tätig ist. Diese Körperschaftsteuerbefreiung wurde durch die Kommission mit Beschluss vom 2. Mai 2013 als eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare bestehende Beihilferegelung moniert, weil sie wirtschaftlich tätige öffentliche Einrichtungen besserstelle als insofern vergleichbare private Unternehmen.

Weil sämtliche Anträge der *BBB* auf Erstattung der einbehaltenen Dividendensteuer mit der Begründung abgelehnt wurden, dass die *BBB* keinen Sitz in den Niederlanden habe, erhob *A-Fonds* beim zuständigen niederländischen Gericht erster Instanz Klage, die jedoch ohne Erfolg blieb.

Gegen das Urteil legte *A-Fonds* beim zuständigen Gericht Berufung ein. Das Berufungsgericht ist der Auffassung, dass die Ablehnung der beanpruchten Erstattung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoße, weil die *BBB*, in deren Namen die Klage durch *A-Fonds* erhoben wurde, mit einer in den Niederlanden körperschaftsteuerbefreiten juristischen Person des öffentlichen Rechts vergleichbar sei. Die Nichterstattung der einbehaltenen Dividendensteuer verstoße daher zulasten der *BBB* gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, weshalb der *BBB* grundsätzlich eine Erstattung der Dividendensteuer in Höhe des Betrages zu gewähren sei, den eine juristische Per-

son des öffentlichen Rechts mit Sitz in den Niederlanden, die dort nicht der Körperschaftsteuer unterliegt, auf Grundlage des Wet DB erhalte.

Nach Ansicht des Berufungsgerichts stellt sich angesichts der Kommissionsentscheidung aus dem Jahr 2013 jedoch die dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens vorgelegte Frage, ob eine solche Erstattung nicht dem Beihilferecht der Union zuwiderlaufe, weil die Erstattung der Dividendensteuer auf Grundlage des Art. 56 Abs. 1 EG (heute 63 Abs. 1 AEUV) als Änderung einer bestehenden Beihilfe und somit gegebenenfalls als notifizierungspflichtige neue Beihilfe anzusehen sei.

2. Lösungsansatz des EuGH

Mangels entsprechender Vorlagefragen ist der EuGH in diesem Verfahren weder gehalten, den vom Berufungsgericht angenommenen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit noch das tatbestandliche Vorliegen einer Beihilfe materiell-rechtlich zu hinterfragen.¹⁰⁵⁵ Nach Auslegung des Gerichtshofs liege die Essenz des Vorlageersuchens vielmehr in der Frage nach den kompetenzrechtlichen Auswirkungen einer potenziellen tatbestandlichen Überlappung zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht. Aufgeworfen sei insofern das Problem, ob das hier streitentscheidende Sitzerfordernis vom vorlegenden Gericht am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit geprüft werden dürfe, oder ob diese Prüfung stattdessen unter die ausschließliche Zuständigkeit der Kommission im Zuge des Beihilfeverfahrens falle.¹⁰⁵⁶

Ähnlich wie in der Rechtssache *Nygård*¹⁰⁵⁷ betont der Gerichtshof eingangs die sich ergänzenden aber unterschiedlichen Rollen der Kommission und der nationalen Gerichte im Bereich der Beihilfekontrolle.¹⁰⁵⁸ In diesem Kontext rekurriert er auf seine im *Iannelli*-Verfahren¹⁰⁵⁹ gebildete und in der Rechtssache *Nygård*¹⁰⁶⁰ erneut bemühte „Trennbarkeitsformel“, indem

1055 Klarstellend zum Grundfreiheitenverstoß EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 41).

1056 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 44).

1057 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244; siehe eingehend Kapitel 6, A. VII.

1058 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 45 f.).

1059 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 14).

1060 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 57).

er betont, „dass ein nationales Gericht für die Beurteilung der Vereinbarkeit der Modalitäten einer Beihilferegelung mit denjenigen Vertragsbestimmungen, die unmittelbare Wirkung haben und nicht die staatlichen Beihilfen betreffen, nur befugt ist, wenn dies isoliert möglich ist, diese Modalitäten also zwar zu dieser Regelung gehören, zur Verwirklichung ihres Zweckes oder zu ihrem Funktionieren aber nicht unerlässlich sind.“¹⁰⁶¹ Sind die Modalitäten einer Beihilfe allerdings derart untrennbar mit dem Zweck der Beihilfe selbst verbunden, dass deren isolierte Beurteilung nicht möglich sei, so seien die Auswirkungen der Modalitäten auf die Vereinbarkeit oder Unvereinbarkeit der Beihilfe insgesamt allein nach dem der Kommission obliegenden Verfahren des Art. 108 AEUV zu prüfen.¹⁰⁶² Nach Anwendung dieser Grundsätze auf die in Frage stehende Konstellation des Vorabentscheidungsersuchens sei nach knapper Begründung in den Augen des EuGH eine eben solch isolierte Betrachtung des Sitzfordernisses nicht möglich, ohne die Kompetenzzuweisungen auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen aus den Angeln zu heben.¹⁰⁶³ Denn nehme man an, dass es sich bei den Regelungen zur Erstattung der Dividendensteuer insgesamt um eine Beihilfemaßnahme handele, so sei das Sitzfordernis untrennbar mit dem ureigenen Zweck dieser Beihilfe verbunden, der gerade darin bestehe, inländische Unternehmen zu begünstigen.¹⁰⁶⁴ Auf Grundlage der „Trennbarkeitsformel“ sei es dem nationalen Gericht im konkreten Fall daher bereits versagt, die unionsrechtliche Vereinbarkeit des Sitzfordernisses anhand der Kapitalverkehrsfreiheit zu beurteilen, geschweige denn die Konsequenzen aus einem etwaigen Verstoß zu ziehen.

Wie gesehen verortet der Gerichtshof, dem Generalanwalt folgend, das sich hier stellende Fallproblem zuvorderst im komplexen Zusammenspiel der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Zuständigkeitsregeln und lässt das konkrete Vorlageersuchen damit bereits an der Vorfrage der gerichtlichen Kompetenz zur grundfreiheitlichen Überprüfung scheitern.¹⁰⁶⁵ Die anhand dieser Konstellation aufgezeigte Möglichkeit einer Modifika-

1061 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 47).

1062 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 48).

1063 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 51).

1064 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 49).

1065 Siehe entsprechend Schlussanträge GA *Saugmandsgaard Øe* v. 19. Dezember 2018 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2018:1037 (Rn. 59 ff., 78).

tion einer Beihilfemaßnahme in Form einer Erweiterung des Empfängerkreises durch nationale Gerichte auf Grundlage der Grundfreiheiten weckt beim Gerichtshof das offenbare Bedürfnis nach einer Bündelung der Kontrollkompetenzen bei einer einheitlich beschließenden Kommission. Adäquat dazu bemüht der Gerichtshof daher die „Trennbarkeitsformel“, um einen formellen Vorrang des Beihilfeverfahrens zu begründen und spricht sich in diesem Verfahren erstmals für die Untrennbarkeit der in Frage stehenden Modalität vom eigentlichen Zweck der Beihilfemaßnahme aus. Anders jedoch als der Generalanwalt, der sich in seinen Schlussanträgen mit einigem Begründungsaufwand bemüht hatte, eine solche Untrennbarkeit zu definieren,¹⁰⁶⁶ stellt der EuGH schlicht und ergebnisfokussiert fest, dass es sich bei dem Sitzfordernis um eine nicht vom Zweck der Beihilfe isoliert denkbare Modalität handele. Zwar wird dies nicht explizit herausgestellt, jedoch wird durch eben jenen Schluss deutlich, dass sich die technisch schwer greifbare Begrifflichkeit der „Modalität“ in diesem Kontext auf das Differenzierungskriterium der nationalen Maßnahme bezieht. Das Sitzfordernis, das heißt die Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen, erfüllt nach Ansicht des Gerichtshofs offenbar vexierbildartig sowohl das Merkmal einer grundfreiheitlichen Diskriminierung als auch das beihilferechtliche Selektivitätskriterium. Insofern lässt *A-Fonds* auch einen materiell-rechtlichen Rückschluss zu, dass der EuGH an seinem in der Rechtssache *Presidente del Consiglio dei Ministri*¹⁰⁶⁷ gebildeten Verständnis festhält, dass bereits die Begünstigung inländischer Unternehmen ausreichend ist, um das beihilferechtliche Selektivitätskriterium zu bejahen.

1066 Siehe Schlussanträge GA *Saugmandsgaard Øe* v. 19. Dezember 2018 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2018:1037 (Rn. 81), wo ausgeführt wird, dass eine Modalität notwendig ist, „um das Ziel oder das Funktionieren einer Beihilfe zu erreichen, wenn sie ein Bestandteil oder wesentliches Element der Beihilfe ist, so dass ihre Nichtanwendbarkeit zu einer *Änderung des Umfangs* oder der *wichtigsten Merkmale* der Beihilfe führt“ [*Hervorhebungen durch die Verfasserin*].

1067 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; ausführlich Kapitel 6, A. VIII.

XIII. Vodafone Magyarország¹⁰⁶⁸ und Tesco-Global Áruházak¹⁰⁶⁹ (2020)

Die jüngsten Urteile des EuGH im Bereich der Schnittstelle zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht betrafen beide dasselbe ungarische Steuergesetz, welches für in unterschiedlichen Branchen tätige Unternehmen eine umsatzbasierte Sondersteuer vorsah. Ähnlich wie bei der vorgesehenen unionsweite Digitalsteuer¹⁰⁷⁰ zeichnet sich die inkriminierte Struktur der Maßnahme durch die Kombination eines progressiven Steuertarifs mit einem Grundfreibetrag aus. Kernpunkte beider Vorabentscheidungsverfahren waren dabei die Fragen, ob allein aus der progressiven Ausgestaltung des Steuertarifs sowohl eine grundfreiheitlich versteckte Diskriminierung zu Lasten grenzüberschreitend tätiger marktdominierender Konzerne als auch eine beihilferechtlich selektive Begünstigung zugunsten der durch diese Steuer nicht oder gering belasteten vornehmlich ungarischen Unternehmen abgeleitet werden kann.

Mangels Zulässigkeit der das Beihilferecht betreffenden Vorlagefragen blieben Klarstellungen zum Normverhältnis beider Primärrechtsregime zwar am Ende auch in diesen Urteilen aus. Die Verfahren sollen aufgrund der sich aus den Sachverhaltskonstellationen ergebenden interessanten Aspekte für die Forschungsfrage im Folgenden aber dennoch eine zusammenfassende Darstellung erfahren.

1. Sachverhalte

Den rechtlichen Hintergrund beider Verfahren bildet das ungarische *Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény* (Sondersteuergesetz), welches für die Jahre 2010 bis 2012 eine umsatzbasierte Sondersteuer für in bestimmten Branchen tätige Unternehmen vorsah.

1068 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139.

1069 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140.

1070 Die Parallele zur Digitalsteuer ziehend Schlussanträge GA Kokott v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 1,4); siehe auch Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen v. 21. März 2018, COM(2018) 148 final.

Der Steuer unterlagen unter anderem sowohl die Telekommunikationsbranche¹⁰⁷¹ als auch der Einzelhandel in Verkaufsräumen¹⁰⁷².

Die Präambel des Sondergesetzes formulierte den Zweck der Steuer als einen Beitrag zur Wiederherstellung des Haushaltsgleichgewichts durch die Abschöpfung besonderer Leistungsfähigkeit. Steuerpflichtige Subjekte waren neben ungarischen auch gebietsfremde Unternehmen und Konzerne, sofern sie auf dem ungarischen Markt tätig waren. Die Bemessungsgrundlage der Steuer richtete sich in allen Fällen nach dem innerhalb eines Jahres erzielten Nettoumsatz der Steuersubjekte. Strukturell zeichnete sich die Sondersteuer durch die Kombination eines Grundfreibetrags mit einem progressiven Steuersatz aus. Sowohl im Rahmen der Telekommunikationsbranche als auch in Bezug auf den Einzelhandel löste nach dieser Systematik ein Jahresumsatz unterhalb von 500 Mio. HUF¹⁰⁷³ (entspricht ca. 1,4 Mio. EUR) keine Steuer aus (Grundfreibetrag). Ab Erreichung dieser Schwelle sah das Gesetz abhängig vom erzielten Jahresumsatz im Falle der Telekommunikationsbranche zwei (4,5% und 6,5%) und im Hinblick auf Einzelhandelsunternehmen drei (0,1%, 0,4% und 2,5%) weitere Progressionsstufen vor.

De facto hatte diese Form der progressiven Ausgestaltung des Sondersteuersatzes zur Folge, dass innerhalb der steuerpflichtigen Branchen typischerweise umsatzstarke ausländische beziehungsweise ausländisch gehaltene Unternehmen und Konzerne deutlich stärker durch die Steuer belastet wurden und einen signifikant größeren Anteil am Steueraufkommen trugen als umsatzschwächere ungarische Unternehmen.

Für die Telekommunikationsbranche zeichnete sich im Einzelnen das folgende Bild ab: Alle nur dem Grundfreibetrag unterliegenden Steuerpflichtigen standen im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen. Steuerpflichtig mit einem Steuersatz von 4,5% waren je zur Hälfte ungarische Unternehmen und ausländische beziehungsweise im Ausland gehaltene Unternehmen und Konzerne. Dem Höchststeuersatz von 6,5% unterlagen derweil ganz überwiegend Steuerpflichtige, die im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten standen. Ähnliche Verteilungen zeigten sich auch mit Blick auf die Einzelhandelsbranche. Auch hier standen die dem Grundfreibetrag unter-

1071 Aufhänger des Ausgangsrechtsstreits des EuGH, Urteils v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139.

1072 Aufhänger des Ausgangsrechtsstreits des EuGH, Urteils v. 3. März 2020 – *Tesco Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140.

1073 Ungarischer Forint.

liegenden Steuerpflichtigen ausschließlich im Eigentum von Inländern und wurden überwiegend unter einheitlichem Firmenzeichen innerhalb eines Franchisesystems typischerweise als eigenständige Gesellschaft je Ladengeschäft betrieben. Steuern nach den höheren Steuersätzen (0,4% und 2,5%) entrichten mussten dagegen nahezu ausschließlich aus anderen Mitgliedstaaten stammende Steuerpflichtige, welche zumeist über eine einzige Handelsgesellschaft mehrere Ladengeschäfte unterhielten.

Die in der Telekommunikationsbranche tätige *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (Vodafone)* und die im Einzelhandel aktive *Tesco-Global Áruházak Zrt (Tesco)*. sind in eine internationale Konzernstruktur eingegliederte Gesellschaften ungarischen Rechts, deren Anteilseigner aus den Niederlanden beziehungsweise aus dem Vereinigten Königreich stammen. Aufgrund ihrer Umsatzstärke unterfielen beide der höchsten Progressionsstufe des Sondersteuergesetzes. Die ungarische Steuerbehörde erster Instanz setzte daher für beide Gesellschaften einen dementsprechend hohen Sondersteuerbetrag fest. Nach im Wesentlichen erfolglosen Einspruchsverfahren erhoben beide Gesellschaften gegen diese Festsetzungen unabhängig voneinander Klage beim zuständigen Gericht für Verwaltungs- und Arbeitssachen in Budapest.

In beiden Verfahren hielt das ungarische Gericht neben weiteren unionsrechtlichen Verstößen, die hier unerörtert bleiben soll, einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49, 54 AEUV und gegen das Beihilferecht gemäß Art. 107 und 108 AEUV für möglich, weshalb es dem EuGH entsprechende Fragen vorlegte und die Verfahren aussetzte.

2. Lösungsansatz des EuGH

Den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49, 54 AEUV sieht der Gerichtshof in beiden Verfahren als eröffnet an.¹⁰⁷⁴ Eine offene Diskriminierung sei für den EuGH diesbezüglich jedoch nicht erkennbar, weil das Sondersteuergesetz zwischen den steuerpflichtigen Unternehmen nicht aufgrund ihres Sitzes unterscheide.¹⁰⁷⁵ Der Kernpunkt der die Grund-

1074 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 38 ff.); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140 (Rn. 50 ff.).

1075 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 44); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140 (Rn. 64).

freiheit betreffenden Vorlagefrage liegt dem EuGH nach stattdessen darin, ob die Anknüpfung des progressiven Steuertarifs an die Umsatzhöhe der Steuerpflichtigen ihrer Wirkung nach zu einer versteckten Diskriminierung führe.¹⁰⁷⁶ In beiden Verfahren sei auch dies nach Ansicht des Gerichtshofs zu verneinen, wodurch er einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bereits auf Ebene der Beeinträchtigung ablehnt. So hebt er hervor, dass die Einführung einer progressiven Besteuerung aufgrund des gegenwärtigen Stands der Harmonisierung in das Ermessen eines jeden Mitgliedstaaten falle und darüber hinaus die Umsatzstärke, an welche die Progressionsstufen gekoppelt seien, ein geeigneter Indikator für die besondere Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte sei.¹⁰⁷⁷ Ganz zentral führt der EuGH sodann aus, dass allein die aufgrund der Besteuerungsstruktur der Sondersteuer faktisch bewirkte überproportionale Belastung ausländischer Steuersubjekte gegenüber inländischen nicht genüge, um eine Diskriminierung im Sinne der Grundfreiheiten zu bejahen. Weil *Vodafone* und *Tesco* den ungarischen Telekommunikations- beziehungsweise Einzelhandelsmarkt dominierten, stelle die überproportionale Steuerbelastung dieser Steuersubjekte „[...] somit keinen zwingenden, sondern einen aleatorischen Indikator dar, der immer dann – im Übrigen auch bei einer proportionalen Besteuerung – vorliegen kann, wenn der betreffende Markt von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten dominiert wird oder von inländischen Unternehmen, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus

1076 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 45); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140 (Rn. 65). Interessanterweise wählt der EuGH, indem er sich aber auf die Ausführungen der Kommission und der Klägerinnen der Ausgangsrechtsstreite bezieht, zur Formulierung dieser Frage Terminologien, die auf eine spiegelbildliche Verknüpfung zwischen Beihilfetatbestand und Grundfreiheiten hindeuten. Die Begünstigung der einen Gruppe erscheine insofern möglicherweise als die (versteckte) Diskriminierung der anderen Gruppe: „*Vodafone/Tesco* und die Kommission tragen hingegen vor, die (starke) Progression der Sondersteuer habe als solche eine *Begünstigung* der im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen stehenden Steuerpflichtigen gegenüber Steuerpflichtigen, die im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten stünden, zur Folge, so dass die Sondersteuer in Anbetracht ihrer Merkmale eine *mittelbare Diskriminierung* darstelle“ [*Hervorhebungen durch die Verfasserin*].

1077 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 49 ff.); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140 (Rn. 69 ff.).

anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten sind.“¹⁰⁷⁸ Eine von den Grundfreiheiten inkriminierte auf dem Sitz der Steuerpflichtigen beruhende Ungleichbehandlung ausländischer Steuersubjekte sei in der Maßnahme mit-hin nicht zu erkennen.¹⁰⁷⁹

Der Gerichtshof konturiert und begrenzt mit dieser Argumentation die wirkungsdoktrinierte Auslegung der Grundfreiheiten, indem er für den Maßstab der Korrelation zwischen dem gewählten Unterscheidungskriterium und dem Sitz der Gesellschaften jedenfalls kein mehr oder minder vom Zufall abhängiges rein quantitatives Kriterium genügen lässt. Hierdurch stärkt er die Souveränität der Mitgliedstaaten und deren unionsrechtlich anerkannte Kompetenz im Hinblick auf die eigene nationale Steuergesetzgebung.

Für das Verständnis des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht sind die Urteilssprüche dagegen nur bedingt aufschlussreich, weil der EuGH die das Beihilferecht betreffenden Vorlagefragen für unzulässig erklärt. Im Rahmen des unmittelbar anwendbaren Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV könne sich der Schuldner einer Abgabe jedenfalls nicht mit dem Ziel, diese nicht zu zahlen, auf einen etwaigen Verstoß gegen das Beihilfeverbot berufen.¹⁰⁸⁰ Die Art. 107 ff. AEUV seien nämlich nur dann streitentscheidend, wenn der Ausgangsrechtsstreit die Rechtmäßigkeit der für die streitige Abgabe geltenden Regelungen nach dem Unionsrechts betreffe. Da hiervon jedoch nur auszugehen sei, wenn die Abgabe vermittels eines zwingenden Verwendungszusammenhangs der Finanzierung einer Beihilfe diene und dies – weil die Sondersteuer dem allgemeinen Staatshaushalt zufloss – in den vorliegenden Verfahren nicht in Rede stehe, käme es auf die Konformität der Maßnahme mit dem Beihilferecht nicht an.¹⁰⁸¹

1078 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 52); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140 (Rn. 72).

1079 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 54); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140 (Rn. 74).

1080 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 24); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140 (Rn. 36).

1081 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 25 ff.); EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140 (Rn. 37 ff.).

B. Rechtsprechungslinien und Kritik

Seit nunmehr gut 40 Jahren sieht sich der Gerichtshof in wiederkehrender Regelmäßigkeit mit der vielschichtigen Thematik des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht konfrontiert. Aufgrund der sich stellenden Schwierigkeiten einer judikativen Systembildung dank eng umgrenzter Verfahrensgegenstände war es dem EuGH im Rahmen dieser punktuellen Auseinandersetzungen bislang jedoch nicht möglich, ein abstrakt-ganzheitliches Verhältnis zu formulieren. Trotz des insofern ausgeprägt kasuistischen Umgangs mit dem Anwendungskonflikt beider Normregime, lassen sich jedoch revolvierende Problemkreise erkennen, denen seitens des EuGH mittels mehr oder minder gefestigter Grundsätze begegnet wird. Auch wenn beide Ebenen weitgehende Verschränkungen aufweisen, ist es für das Verständnis dieser Grundsätze dabei essenziell, zwischen einer materiell-rechtlichen und einer kompetenz- beziehungsweise verfahrensrechtlichen Perspektive des Gerichtshofs auf das Normverhältnis zu unterscheiden.

Der Problemkreis des materiell-rechtlichen Normverhältnisses ist primär durchdrungen von der Frage nach einem gemeinsamen tatbestandlichen Anwendungsbereich beider Normregime. Resultierend aus einer solch denkbaren Anwendungsschnittmenge stellen sich ferner Folgefragen sowohl nach der Definition des Inhalts dieser Schnittmenge als auch – ganz entscheidend – nach den beide Tatbestände am Rande dieser Schnittmenge voneinander abgrenzenden Konturen.

Im *Iannelli*-Verfahren schien der EuGH der Idee zunächst noch nicht gänzlich abgeneigt zu sein, beiden Normkomplexen grundsätzlich separate Anwendungsfelder beizumessen, indem er etwa dem Beihilfetatbestand eine gewisse Exklusivität im Hinblick auf die der innenpolitischen Dimension der Beihilfegewährung reflexartig anhaftende Begünstigung inländischer Unternehmen einräumte.¹⁰⁸² Noch in derselben Rechtssache allerdings hielt der Gerichtshof eine parallele Anwendbarkeit beider Normregime auf dieselbe mitgliedstaatliche Maßnahme der konkreten Rechtssache dennoch für gegeben und ebnete damit den Weg für eine gemeinsame Anwendungsschnittmenge von Grundfreiheiten und Beihilferecht. Das mit diesem Urteil vorgezeichnete Bild sich gegebenenfalls überlappender Anwendungsbereiche stellte der Gerichtshof seither nie wieder in Frage. Im Gegenteil: Befasste sich der EuGH ausschließlich mit dem materiell-recht-

1082 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 10).

lichen Normverhältnis, wurde ein möglicher Normkonflikt oder gar ein etwaiges Vorrang-/Nachrangverhältnis zumeist nicht einmal mehr thematisiert. Die sich so zunehmend etablierende materiell-rechtliche Parallelität beider Normkomplexe begründete der EuGH zuvorderst mit deren gemeinsamer Zwecksetzung im Binnenmarktgefüge und kreierte mit dieser Argumentation den Anschein materiell-rechtlicher Alternativität, obwohl er nicht müde wurde, auf die trotz dessen bestehenden Unterschiede in den Tatbeständen und Rechtsfolgen hinzuweisen.

Auch wenn der EuGH dies niemals betonte, ist jedoch ein Augenmerk darauf zu legen, dass diese parallele tatbestandliche Anwendung von Grundfreiheiten und Beihilferecht im Rahmen aller hier analysierten Verfahren zwar stets auf dieselbe nationale Norm oder dasselbe Normenkonglomerat erfolgte, sich dabei aber nicht stets auf dieselben Regelungsaspekte bezog. So zeigte sich insbesondere im Kontext parafiskalischer Abgaben, dass Verstöße gegen das Beihilfeverbot lediglich im Hinblick auf die Mittelverwendungsvorschriften in Rede standen, während die Anwendung grundfreiheitlicher Tatbestände zumeist auf die Reziprozität zwischen Mittelheberungs- und Mittelverwendungsvorschriften Bezug nahm.¹⁰⁸³ Insofern kann auch von einer kausalen Bedingtheit zwischen der Gewährung einer Beihilfe und einem Grundfreiheitenverstoß gesprochen werden, die ihre Begründung letztlich in einer wirkungsbasierten Auslegung der Grundfreiheiten findet. Erst spät wurde dem EuGH zudem die Gelegenheit offeriert, aufzuzeigen, dass sich die gleichzeitige Anwendbarkeit beider Normregime auch außerhalb eines Systems parafiskalischer Abgaben nicht zwangsläufig auf denselben Aspekt einer Norm beziehen muss. So wurden die inkriminierten spanischen Steuermaßnahmen in den Rechtssachen *ANGED*¹⁰⁸⁴ jeweils im Hinblick auf jedes einzelne ihrer diversen Differenzierungskriterien teils einer grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen und teils einer allein beihilferechtlichen Überprüfung unterzogen.

1083 Siehe EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129; EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858; EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244. Ähnliche Konstellation aufgrund der Gewährung einer Kompensationszahlung an inländische Steuerpflichtige in EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233.

1084 EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280, verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291.

Hiervon sind die deutlich problematischeren Fälle zu unterscheiden, in denen eine nationale Maßnahme im Hinblick auf denselben Regelungsaspekt sowohl von den Grundfreiheiten als auch vom Beihilferecht in Frage gestellt wurde.¹⁰⁸⁵ In derlei Konstellationen zeichnete der EuGH im Verlauf seiner Judikatur ein immer weitergehendes Bild nahezu kongruenter Tatbestände, indem er in der steuerlichen Besserstellung inländischer gegenüber ausländischen Unternehmen markanterweise sowohl eine grundfreiheitliche Diskriminierung erkannte als auch das Tatbestandselement der beihilferechtlichen Selektivität erfüllt sah. Dieser Sichtweise folgend können die beiden Anwendungsbereiche der Normregime im Bereich grenzüberschreitender Sachverhalte zurecht als zwei Seiten derselben Medaille¹⁰⁸⁶ beziehungsweise als Vexierbild betrachtet werden. Nahezu vollständig ineinander aufgelöst erschienen die Konturen beider Tatbestände sodann eindrücklich in der Rechtsache *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in welcher der EuGH hinsichtlich beider Normregime nicht nur auf dieselbe Differenzierung zwischen Gebietsfremden und Gebietsansässigen abstellte, sondern darüber noch hinausgehend die Prüfstrukturen beider Tatbestände einander anglich und mit denselben Wertungen nachvollzog.¹⁰⁸⁷ Bemühungen des Gerichtshofs, diese immens weitreichende materiell-rechtliche Überlappung beider Normregime in Folgeverfahren wieder einzudämmen, sind – trotz dahingehender Offerten¹⁰⁸⁸ – nicht zu erkennen, weshalb sich nach derzeitigem Status quo die Frage stellt, welcher wesenseigene Kerngehalt jedem einzelnen der beiden Normregimen in Abgrenzung zueinander

1085 Siehe EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 in Bezug auf die Mittelverwendungsvorschriften; EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175; EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467; EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; ECLI:EU:C:2015:661; EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990; EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352; potentiell auch EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14.

1086 Siehe *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (204), der sich mit dem Titel seines Beitrags „State Aid and Restriction on Free Movement: Two Sides of the Same Coin?“ dieser Metapher bedient.

1087 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 61 ff.).

1088 Siehe v.a. EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661.

angesichts dieser konturlosen Handhabung überhaupt noch beizumessen ist.

Der vom Gerichtshof gebetsmühlenartig repetierte Topos, dass das Beihilfeverfahren niemals zu einem Ergebnis führen dürfe, das zu besonderen Vorschriften des Vertrages, respektive zu den Grundfreiheiten, in Widerspruch stehe,¹⁰⁸⁹ ist in der Schnittstelle zwischen der materiell-rechtlichen und der verfahrensrechtlichen Dimension des Normverhältnisses zu lesen. Materiell-rechtlich unterstreicht die Aussage die funktionelle Parallelität und Gleichrangigkeit von Grundfreiheiten und Beihilferecht nochmals, indem implizit hieraus hervorgeht, dass die Einschlägigkeit des Beihilfetatbestands weder die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten in Frage stellt noch umgekehrt. Hinsichtlich einer nach den beihilferechtlichen Vorschriften möglichen Genehmigung einer Maßnahme mutieren die Grundfreiheiten hierdurch des Weiteren zu materiell-rechtlichen Schranken der Genehmigungsfähigkeit nach der Vorschrift des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV, sofern etwaige grundfreiheitliche Verstöße nicht ihrerseits anhand grundfreiheitlicher Maßstäbe gerechtfertigt werden können. Auf verfahrensrechtlicher Ebene dagegen konkretisiert und erweitert diese Maxime den Umfang der Prüfpflicht der Kommission im Beihilfeverfahren nach Art. 108 AEUV, indem die Grundfreiheiten im Bereich der Anwendungsschnittmenge in das Prüfspektrum einbezogen werden müssen, sobald die Kommission den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV als erfüllt ansieht.¹⁰⁹⁰ Absicherung erfährt die Einhaltung dieser Pflicht der Kommission durch die zumindest in bestimmten Fällen fortbestehende Prüfkompetenz nationaler Gerichte im Hinblick auf die unmittelbar anwendbaren Grundfreiheiten auch nach Abschluss des Beihilfeverfahrens.¹⁰⁹¹

Es ist die insofern angesprochene verfahrens- beziehungsweise kompetenzrechtliche Ebene, auf der sich die Achillesferse der parallelen Anwendbarkeit beider Normregime dem EuGH wohl am evidentesten zeigt.¹⁰⁹²

1089 Im Kontext des Verhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht erstmals erwähnt im EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129 (Rn. 11).

1090 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233 zeigt auf, dass aus der potentiell parallelen Betroffenheit der Grundfreiheiten im Einzelfall ferner sogar die Pflicht der Kommission zur Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens abgeleitet werden kann.

1091 Eingehend EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244.

1092 Vertiefend Kapitel 5, B. III.

Schon im *Iannelli*-Verfahren¹⁰⁹³ trat das zuvorderst kompetenzrechtliche Konkurrenzverhältnis bei gleichzeitiger Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts in aller Deutlichkeit zu Tage. Je weitreichender die Anwendungsbereiche von Grundfreiheiten und Beihilferecht in der Folgejudikatur miteinander verwoben wurden, desto dringlicher noch bedurfte es einer Koordination nicht nur der diametralen Rechtsfolgen¹⁰⁹⁴, sondern insbesondere und damit einhergehend der unterschiedlichen kompetenz- und verfahrensrechtlichen Zuweisung, die beide Rechtsregime vornehmen. Koordinierend tätig war der EuGH an dieser Stelle zuvorderst durch die Entwicklung der „Trennbarkeitsformel“.¹⁰⁹⁵ Wenngleich mancherlei wissenschaftliche Abhandlung die weitaus vielschichtigere Problematik des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Wesentlichen anhand der Stringenz dieser Formel untersucht,¹⁰⁹⁶ besitzt die „Trennbarkeitsformel“ hinsichtlich ihres normativen Aussagegehalts eine primär zuständigkeitszuweisende Dimension. Sie sagt aus, dass die nationalen Gerichte parallel zur beihilferechtlichen Prüfkompetenz der Kommission nur dann zur grundfreiheitlichen Überprüfung einer Steuermaßnahme befugt bleiben, wenn die zu beleuchtende grundfreiheitswidrige Modalität der Beihilfe weder zu deren Zweckerreichung noch zu deren Funktionieren erforderlich ist. Andernfalls scheinen die Grundfreiheiten zwar materiellrechtlich anwendbar zu bleiben, die Berücksichtigung ihres Schutzgehalts akkumuliert jedoch im Beihilfeverfahren und obliegt damit allein der Kommission. Folglich formuliert die „Trennbarkeitsformel“ ihrem Grundsatz nach einen formellen Abschirmeffekt zugunsten des beihilferechtlichen Genehmigungsverfahrens, der einer dem deutschen Verwaltungsrecht be-

1093 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51

1094 Hierzu EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990, in welchem der Gerichtshof die Auflösung des Rechtsfolgenparadoxons schlicht als eine zu bewältigende Koordinationsaufgabe des betreffenden Mitgliedstaates ansah.

1095 Erstmals EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 14); ferner EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 57); EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352 (Rn. 47).

1096 So bspw. *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships* (2014), S. 569 ff.; *Micheau*, *European Taxation* 2012, 210 ff.

kannten formellen Konzentrationswirkung¹⁰⁹⁷ ähnlich aber nicht gleichzusetzen ist.¹⁰⁹⁸

Es ist jedoch zu verzeichnen, dass der Gerichtshof die Formel bislang weniger dogmatisch denn pragmatisch anwandte und nur dort diskutierte, wo er aufgrund der Überprüfung der Maßnahmen anhand der Grundfreiheiten durch nationale Gerichte reell das Kompetenzgefüge in Frage gestellt sah.¹⁰⁹⁹ Damit ist zu erklären, dass die „Trennbarkeitsformel“ bislang lediglich im Kontext des heutigen Art. 267 AEUV thematisiert und auch dort nur problematisiert wurde, wenn die Kommission durch ein abgeschlossenes oder im Gang befindliches Genehmigungsverfahren bereits tätig geworden war oder nach Ansicht des EuGH allein hätte tätig werden sollen.¹¹⁰⁰ Seine verfahrens- und kompetenzrechtliche Koordinierungsaufgabe im Rahmen sich überlappender Anwendungsbereiche von Grundfreiheiten und Beihilferecht nahm der EuGH durch Anwendung dieser Formel damit bislang bei Lichte betrachtet hauptsächlich retrospektiv wahr.

Ferner gestaltet sich die Handhabung der „Trennbarkeitsformel“ im konkreten Einzelfall überaus schwierig, da ihre Anknüpfung an „isolierbare Modalitäten“ der Beihilfe komplexe materiell-rechtliche Wertungen voraussetzt, für welche der EuGH auch in der jüngeren Rechtsprechung keinerlei luziden, generalisierbaren Leitfäden an die Hand zu geben wusste. Viel-

1097 Vgl. etwa die formelle Konzentrationswirkung des Planfeststellungsverfahrens gem. § 75 Abs. 1 VwVfG.

1098 So kann die beihilferechtliche Genehmigung der Maßnahme durch die Kommission nicht deren „grundfreiheitliche Genehmigung“ einschließen, da der Kommission im Hinblick auf die Grundfreiheiten keine dahingehende Kompetenz zusteht, siehe Kapitel 3, B. III.

1099 Beispielhaft EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244, wo offenkundig war, dass eine auf Grundlage des Verbots diskriminierender Besteuerung getroffene Entscheidung des nationalen Gerichts die zuvor erfolgte beihilferechtliche Genehmigung der parafiskalischen Abgabe durch die Kommission unterminieren würde.

1100 In sämtlichen analysierten Vorabentscheidungsverfahren, in welchen die „Trennbarkeitsformel“ nicht erörtert wurde, war die inkriminierte Maßnahme der Kommission zuvor weder notifiziert worden noch sonst in deren Fokus gerückt, vgl. EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858; EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661; EuGH, Urteile v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280, verb. Rs. C-234/16 und Rs. C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, verb. Rs. C-236/16 und C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291.

mehr fußt die Formel auf dehnbaren, untechnischen Begrifflichkeiten,¹¹⁰¹ die im verfahrensrechtlichen Kontext weder eine eigene Definition erfahren haben noch offenkundig auf das materiell-rechtliche Verständnis des Gerichtshofs vom Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht rekurrieren. Im Zusammenhang mit der „Trennbarkeitsformel“ bleiben daher etliche Fragen ungeklärt. Ist in Anlehnung an den obigen Befund zur materiell-rechtlichen Perspektive eine Isolierbarkeit der Modalitäten etwa immer dann gegeben, wenn die Grundfreiheiten und das Beihilferecht tatbestandlich auf unterschiedliche Maßnahmespekte abstellen? Und ist im Umkehrschluss stets davon auszugehen, dass bei Anknüpfung an denselben Maßnahmespekt Untrennbarkeit vorliegt? Oder ist die „Trennbarkeitsformel“ gar an ganz eigenen materiellen Maßstäben, etwa am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz,¹¹⁰² ausgerichtet?¹¹⁰³

Trotz erkennbarer Rechtsprechungslinien im Bereich der Schnittstelle zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht, zeigt der EuGH im Resümee ein im Wesentlichen kasuistisches und vor allem ergebnisorientiertes Vorgehen ohne erkennbaren dogmatischen Anspruch.

Auf Ebene des materiell-rechtlichen Normverhältnisses ist zu beobachten, dass der Gerichtshof bereits im *Iannelli*-Verfahren nicht in letzter Konsequenz darum bemüht war, die Tatbestände beider Normregime klar gegeneinander abzugrenzen. Die einer solchen Abgrenzung sogar gegenläufige Tendenz seiner Folgerechtsprechung führte nach und nach zu einer Intensivierung der materiell-rechtlichen Verstrickung beider Normregime und damit neben einem größer werdenden gemeinsamen Anwendungsbereich sogar zu einer Angleichung der jeweiligen Prüfstrukturen. Geschuldet ist dieses intellektuell nun kaum mehr durchdringbare Dickicht vexierbildartiger Tatbestände nicht allein der hier analysierten „Schnittstellenrechtsprechung“ des Gerichtshofs, sondern ganz wesentlich auch der dynamischen Weiterentwicklung beider Normregime unabhängig voneinander und hierbei insbesondere der immensen Nutzbarmachung des Beihilfetatbestands im Hinblick auf mitgliedstaatliche Steuermaßnahmen.¹¹⁰⁴

1101 „Modalitäten der Beihilfe, die zu dieser Regelung gehören“, „Zweck der Beihilfe“, „Funktionieren der Beihilfe“.

1102 So zu lesen etwa noch EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 15).

1103 Für eine ausführliche Analyse der „Trennbarkeitsformel“ im Hinblick auf die Auflösung des Normkonflikts zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht siehe Kapitel 9, A. I. und B. II. 1.

1104 Siehe im Einzelnen Kapitel 4.

Ein seit jeher ausgereifteres Problembewusstsein offenbarte der EuGH zwar im Bereich verfahrens- und kompetenzrechtlicher Fragen, die sich im Zusammenhang mit dem Anwendungskonflikt beider Normregime stellten.¹¹⁰⁵ Die zur Koordinierung der Zuständigkeiten der Kommission einerseits und der nationalen Gerichte andererseits entwickelte „Trennbarkeitsformel“ ist in ihrer kaum dogmatischen Handhabung jedoch nur bedingt geeignet, die sich dank des vergrößerten gemeinsamen Anwendungsbereichs beider Rechtsregime noch dringlicher stellende Kompetenzproblematik systematisch und nachvollziehbar abzufedern.

1105 So ist nach Ansicht mancher Beobachter die Unterscheidung zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht weniger ein materiell-rechtliches Problem denn eine Frage der Zuständigkeitsverteilung, so etwa *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), CYELS 2009/2010, 35 (46).

