

3. Teil Analyse und Justierung des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht

Die ausführliche Ausarbeitung des Status Quo der Anwendung von Grundfreiheiten und Beihilferecht auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen deutet insbesondere in Ansehung der assoziativ gebildeten Parallelen und Differenzen auf ein komplexes Normverhältnis beider Primärrechtskomplexe hin. Durch die „Schnittstellenrechtsprechung“ des EuGH wurde dieses Verhältnis bislang allenfalls fragmentarisch bearbeitet und geordnet, wobei insbesondere die im Zusammenhang mit der Anwendungsschnittmenge zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht zentrale „Trennbarkeitsformel“ insgesamt mehr Fragen aufwirft als beantwortet.

Aufgabe des nun folgenden Teils ist es daher, das Normverhältnis gründlich aufzuarbeiten. Ziel ist dabei eine dogmatische und ganzheitliche Analyse, die Prognosen hinsichtlich zukünftiger Normkonflikte zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht zulässt, indem klare Antworten gegeben werden, wann das eine und wann das andere Normregime Anwendung findet und wie in materiell-rechtlichen und formellen Folgefragen zu verfahren ist, wenn es bei einer simultanen Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts bleibt.

Die gewählte deduktive Herangehensweise¹¹⁰⁶ erfordert hierfür zunächst eine minutiöse Darlegung des Sinns und Zwecks beider Normregime innerhalb des Gesamtgefüges der Europäischen Verträge. Die so zu analysierenden Stoßrichtungen von Grundfreiheiten und Beihilferecht sind es, welche den Fixpunkt der Verhältnisinterpretation und schließlich der Auflösung des Normkonflikts bilden.

Hiervon ausgehend ist das Normverhältnis *de lege lata* und nach der derzeitigen Auslegung von EuGH und Kommission zu definieren. Zentral wird hierbei die Fragestellung sein, ob es sich nach der Terminologie der juristischen Methodenlehre um eine (bloße) Normkonkurrenz oder gar um eine Normkollision handelt. Wie bereits die Beschreibung der Parallelen und Differenzen aufzeigen konnte, ist dabei die Analyse des Inhalts und der Konturen des jeweiligen gleichheitsrechtlichen Elements beider Normregime von entscheidender Bedeutung.

1106 Siehe Kapitel 2, A.

3. Teil Analyse und Justierung des Normverhältnisses

Nachdem Erkenntnis über die Ursache und das Ausmaß des Normkonflikts erlangt wurde, soll der Versuch unternommen werden, den Konflikt zu lösen. Hierbei soll einerseits untersucht werden, ob und inwieweit sich die vom EuGH entwickelte „Trennbarkeitsformel“ dazu eignet, die Interferenzen zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht zu beseitigen. Andererseits werden insbesondere die klassischen ungeschriebenen Konkurrenzregeln der juristischen Methodenlehre zur Auflösung des Konflikts herangezogen.

Zuletzt soll eine Auflistung der zentralen Thesen den Weg zur Lösung der Forschungsfrage verdeutlichen. Aufbauend auf den gefundenen Erkenntnissen insbesondere zur gleichheitsrechtlichen Charakteristik beider Normregime soll zudem ein skizzenhafter Aufriss gegeben werden, wohin das Beihilfeverbot in seiner Anwendung auf steuerrechtliche Normen sinnvollerweise entwickelt werden sollte.

Kapitel 7 Die Ratio der Normregime als Fixpunkt der Verhältnisinterpretation

Jeder Versuch einer rechtswissenschaftlichen Ordnung positiven Rechts und letztlich auch jeder praktische Umgang mit dem Recht setzt beim Wissenschaftler oder Praktiker zunächst ein präzises Verständnis dieser dem Recht zugrundeliegenden Rechtsquellen voraus. Dieses elementare Normverständnis ergibt sich im Ausgangspunkt jeder Rechtsbetrachtung nach der Methodik *Savignys* grundsätzlich aus der Gesetzesauslegung als hermeneutischem Akt des Verstehens.¹¹⁰⁷

Mit guten Gründen könnte man das für die materielle Verhältnisanalyse erforderliche tiefgreifende Normverständnis für Grundfreiheiten und Beihilferecht an dieser Stelle allein aus der in Teil 2 erfolgten Darstellung beider Normkomplexe in ihrer derzeitigen Handhabung durch den EuGH rekrutieren. Denn der Anspruch des Unionsrechts auf eine autonome Auslegung¹¹⁰⁸ scheint dem Gerichtshof insofern eine institutionstheoretische Alleinstellung im Hinblick auf die Auslegungshoheit unionsrechtlicher Rechtsquellen zu verschaffen und eine von der Sichtweise des EuGH losgelöste Auslegung mittels des klassischen Auslegungskanons zu verbieten.¹¹⁰⁹ Wie sich zeigen konnte, ist die Auslegung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts durch den EuGH jedoch in erster Linie durch Präjudizien geprägt, teils konturlos weit und lässt in der problemträchtigen Schnittstelle zwischen beiden Normregimen keine nachvollziehbare Auslegungsmethodik erkennen. Im Hinblick auf die Zielsetzung einer systembildenden Dogmatisierung des Rechts der Grundfreiheiten und der Beihilfen in seiner Interferenz gestaltet sich die Auslegungspraxis des EuGH daher als wenig brauchbar.

1107 *Von Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts, Bd. I (1840), S. 208; zusammenfassend *Bumke*, Rechtsdogmatik (2017), S. 177.

1108 *Borchardt*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht (2020), § 15 Rn. 32; EuGH, Urteil v. 6. Oktober 1982 – *CILFIT/Ministero della Sanità* – Rs. 283/81, ECLI:EU:C:1982:335 (Rn. 17 ff.).

1109 In diese Richtung etwa *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Die Europäische Union (2023), § 9, Rn. 11 ff.; noch entschiedener *Rusche*, in: Baldus/Theisen/Vogel (Hrsg.), „Gesetzgeber“ und Rechtsanwendung (2013), 153 (159).

Im Übrigen ist die Unionsrechtsordnung zwar autonom aber nicht autark: „Sie muss sich mit ihren Regelungen möglichst harmonisch in das Recht der Mitgliedstaaten einfügen, um praktisch wirksam sein zu können, wie dies von den Verträgen intendiert ist.“¹¹¹⁰ Es reicht daher nicht aus, das Unionsrecht ausschließlich über die Rechtsprechungspraxis des EuGH zu ergründen; vielmehr ist die Rechtsprechung selbst dahingehend zu untersuchen, ob sich ihre Postulate stimmig in das Gesamtgefüge der Europäischen Verträge integrieren lassen.¹¹¹¹ Mittels der klassischen Auslegungsmethoden nach Wortlaut, Systematik, Historie und Telos – denen sich in leicht modifizierter Form übrigens letztlich auch der EuGH bedient¹¹¹² – ist es gerade im Rahmen eines deduktiven wissenschaftlichen Vorgehens¹¹¹³ essentiell, sich selbst ein fundiertes Normverständnis zu verschaffen, das als Bekräftigung oder Ergänzung gegebenenfalls aber auch als vernünftiges Gegengewicht zur Sichtweise des EuGH argumentativ ins Felde geführt werden kann.

Die Zielsetzung dieses Prozesses liegt darin, die Antwort auf die richtungsweisende Frage zu finden, welche Zwecksetzung den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht im Kontext der Europäischen Verträge jeweils zugrunde liegt.

A. Ratio der Grundfreiheiten und des Beihilferechts

Von zentraler Bedeutung für eine holistische Beantwortung der Forschungsfrage ist die Beleuchtung des Telos‘ der Normkomplexe.¹¹¹⁴ Im

1110 *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts (2012), S. 544; *Reimer*, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 270.

1111 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 215.

1112 Zur Gebräuchlichkeit der teleologischen Auslegung explizit EuGH, Urteil v. 3. September 2015 – *Sodiaal International* – Rs. C-383/14, ECLI:EU:C:2015:541 (Rn. 20, 26 m. w. N.); offenbar auch EuGH, Urteil v. 12. März 2014 – *O.* – Rs. 456/12, ECLI:EU:C:2014:135 (Rn. 41). Ausführlich zur Auslegung des EU-Rechts im Allgemeinen *Reimer*, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 270 ff. m. w. N.; *Schroeder*, JuS 2004, 180 ff.; *Haltern*, Europarecht Bd. II (2017), Rn. 80 spricht darüber hinaus von einem „angereicherten Methodenkanon“, der im Vergleich zum nationalen Methodenkanon zusätzliche Dimensionen enthält.

1113 Hierzu eingehend Kapitel 2, A.

1114 Berücksichtigend, dass der Grad der gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Marktintegration seit der Verabschiedung der Gründungsverträge zur EWG enorm vorangeschritten ist, leuchtet ein, dass sowohl der seitdem nahezu unveränderte Wortlaut der Grundfreiheiten und des Beihilferechts als auch die ursprüngliche

Hinblick auf die Interferenzen zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht erlaubt sie in besonderer Weise eine Rückbesinnung auf die ratio legis¹¹¹⁵ der Regime und legt damit den ganz zentralen Grundstein für eine Justierung des Normverhältnisses durch eine möglicherweise angezeigte engere oder weitere Interpretation beider Normkomplexe in ihrer Abgrenzung zueinander.

Um den normativen Gehalt der Grundfreiheiten und des Beihilferechts zu erforschen und ferner die materiellen Interferenzen beider Normregime im Übrigen aufzulösen, bedarf es daher der gedanklichen Vorarbeit einer tiefgehenden Auseinandersetzung mit dem insofern richtungsweisenden Telos beider Regime. Während sich der EuGH im Kontext einer teleologischen Betrachtung zumeist am Prinzip der Wirksamkeit des Unionsrechts (*effet utile*) orientiert¹¹¹⁶ und so häufig der Binnenmarktzielsetzung zur größtmöglichen Geltung verhilft, ist die nachfolgende teleologische Interpretation der Normregime in Anbetracht des im Grundlagenteil dargestellten Widerstreits zwischen der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und dem Ideal eines Binnenmarktes¹¹¹⁷ auf Grundlage des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung um einen angemessenen Ausgleich beider Prämissen bemüht. Hierfür ist es nochmals erforderlich, sich die Binnenmarktfinalität beider Normkomplexe in Erinnerung zu rufen und sich in diesem Kontext die jeweiligen Inhalte der Neutralitätsgebote zu vergegenwärtigen, welche beide Institutionen an mitgliedstaatliches Handeln richten.¹¹¹⁸ Im Hinblick auf die in Frage stehende materielle Abgrenzbarkeit zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht liegt der Fokus der Betrachtung dabei

Vorstellung der Mitgliedstaaten und damit die historische Auslegung zur Erschließung der Reichweite der Rechtsregime nur bedingt herangezogen werden können. Faktisch lässt sich der historische Wille der Normgeber auch kaum ermitteln, da die Protokolle der Gründungsverhandlungen sowie die der zahlreichen Vertragsrevisionen nicht veröffentlicht werden, *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 215 f. m. w. N., zur geringen Bedeutung der historischen Auslegung des Unionsrechts siehe auch *Mittmann*, Die Rechtsfortbildung durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und die Rechtsstellung der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (2000), S. 215.

1115 Hierunter ist nach Ansicht *Savignys* zweierlei zu verstehen, nämlich zum einen der das Gesetz tragende Rechtsgrundsatz und zum anderen dessen Regelungszweck, *von Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts, Bd. I (1840), S. 217; *Bumke*, Rechtsdogmatik (2017), S. 178.

1116 *Reimer*, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 271 und 373; differenzierend *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 218.

1117 Hierzu eingehend Kapitel 1, C. I.

1118 Ankungen bereits in Kapitel 1, C. I. 2.

nicht auf den übergeordneten Gemeinsamkeiten, sondern nuanciert auf den diesbezüglich auszumachenden teleologischen Unterschieden hinsichtlich der konkreten Stoßrichtung der Normregime innerhalb des Binnenmarktideals und deren individuellen Neutralitätspostulaten.

I. Die Binnenmarktintegration als Metaprinzip beider Normregime

Von elementarer Bedeutung für die teleologische Auslegung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts ist das Binnenmarktziel der Union, dem beide primärrechtlichen Normregime zu dienen geschaffen sind.¹¹¹⁹ Die Architektur der Normkomplexe ist damit in beiden Fällen auf die Binnenmarktmaxime als oberstes Prinzip zurückzuführen. Ausgehend allein von dieser äußert umfassenden Metaperspektive ist es zunächst ein Leichtes, nachzuvollziehen, dass der EuGH im Rahmen seiner „Schnittstellenjudikatur“ die parallele Geltung und grundsätzlich auch parallele Anwendbarkeit beider Rechtsregime mit deren gemeinsamer Zwecksetzung begründet.¹¹²⁰ Mit jener unbestreitbar binnenmarktfinalen Intention beider Normregime ist also jedenfalls eine deutlich sichtbare Ursache für die materielle Interferenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht gefunden.¹¹²¹

Doch ist in dieser gemeinsamen Metazielsetzung mitunter zugleich auch eine wesentliche Grundlage zu deren Auflösung zu finden? Dies wäre der Fall, wenn innerhalb dieses obersten Auslegungsprinzips der Binnenmarktverwirklichung fein herausgearbeitet werden könnte, welche teleologischen Unterschiede – trotz gemeinsamem Metaprinzip – die beiden primärrechtlichen Normregime dennoch voneinander trennen.

1119 *Wattel*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid and Business Taxation* (2016), 59 (59) weitet die binnenmarktorientierte Zielsetzung grundsätzlich auf sämtliche Instrumente negativer Integration aus.

1120 Sehr deutlich EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175 (Rn. 13); siehe ausführlich Kapitel 6, A. III. Zur gemeinsamen Zwecksetzung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts prägnant auch *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilferecht* (2013), Einleitung, Rn. 95 „Beide dienen demselben Ziel – den Binnenmarkt vor diskriminierenden mitgliedstaatlich veranlassten Handelsbeeinträchtigungen zu schützen.“

1121 *Schnitger*, IStR 2017, 421 (421 f.) betont etwa, dass sich die Abgrenzungfrage zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht aus deren teleologischer Verhaftung im Binnenmarktgedanken ergebe.

Die Schwierigkeit dieser Aufgabe liegt bereits in der Durchdringung des gemeinsamen Metabegriffs als solchem. Die Errichtung und Fortentwicklung des weltweit einzigartigen Binnenmarktes wird als wirtschaftliche Integration bezeichnet; diesem Vorgang sind sowohl die Grundfreiheiten als auch das Beihilferecht zu dienen bestimmt. Der Begriff der Marktintegration als Prozess, dessen Grundidee bereits im Grundlagenteil Erörterung fand¹¹²², bildet dabei ganz global gesprochen sämtliche Vorgänge ab, die mehrere Märkte zu einem größeren Markt zusammenführen. Voraussetzung für das Gelingen dieses Unterfangens ist ein rechtliches Klima, welches ein möglichst dereguliertes grenzüberschreitendes Wirtschaften innerhalb eines gemeinsamen Wirtschaftsraums ermöglicht. Hierbei ist die initiale Öffnung der Einzelmärkte für den Integrationsprozess ebenso notwendig wie die Schaffung und Aufrechterhaltung rechtlicher und wirtschaftlicher Verhältnisse im Übrigen, die das Wirtschaften innerhalb des Binnenmarktes möglichst ohne Reibungsverluste aufgrund des Fortbestehens unterschiedlicher Rechtsordnungen erlauben.

Der Integrationsprozess kann ferner aus der Perspektive unterschiedlicher Denkrichtungen erschlossen werden, die im Wesentlichen ökonomischer aber – wie Art. 3 Abs. 3 EUV verdeutlicht – zunehmend auch politischer und sozialer Natur sind.¹¹²³ Die in den Verträgen geregelten Rechtsinstitute, welche den Integrationsprozess absichern und vorantreiben, stellen insofern allesamt Vehikel dar, die dem europäischen Konsens entsprechenden binnenmarktleitenden Prinzipien dieser Wissenschaften normativ festzuschreiben. Auch die Grundfreiheiten und das Beihilferecht explizieren insofern Werte, Prinzipien und Postulate, deren Erschließung im Binnenmarktkontext für ein teleologisches Verständnis beider Normregime essenziell ist. Beiden hier betrachteten Normregimen liegen dabei zuvorderst ökonomische Prämissen zugrunde, deren Gesetzmäßigkeiten für ein teleologische Verständnis von Grundfreiheiten und Beihilferecht folglich beachtet werden müssen.

Ferner ist bei der Auslegung nach dem Sinn und Zweck primärrechtlicher Normen zu beachten, dass die Idee der Binnenmarktintegration nicht unumstritten ist. Sie ist vor allem eines nicht: statisch. Denn sie ist weder losgelöst vom Fortschritt des Integrationsprozesses konzipiert noch isoliert von wirtschaftlichen, politischen oder gesellschaftlichen Entwicklungen zu betrachten. Von dieser Dynamik ist nicht nur das Binnenmarktprinzip als solches, sondern sind notwendigerweise auch die binnenmarktverwirk-

1122 Siehe dazu insbesondere Kapitel 1, C. I. 2. a.

1123 *Chalmers/Davies/Monti*, *European Union Law* (2014), S. 667.

lichenden Rechtsinstitute des AEUV erfasst, was die Identifikation ihrer funktionellen Rolle innerhalb des Binnenmarktes zuweilen erschwert, aber dennoch nicht unberücksichtigt bleiben darf.

Grundlegende Erkenntnisse zur Binnenmarktintegration lassen sich zunächst aus der Erschließung des historischen Vorgängerkonzepts des Gemeinsamen Marktes gewinnen, das auf fünf Kernelementen fußt,¹¹²⁴ welche der heutige Binnenmarkt im Wesentlichen fortführt.¹¹²⁵ Das erste von den Gründerstaaten vereinbarte Kernelement war das Verbot der Beschränkung des grenzüberschreitenden Verkehrs aller Produkte und Produktionsfaktoren. Diese Verbote flankierend wurden als zweite Säule Ermächtigungen zur Rechtsangleichung erteilt, sofern der grenzüberschreitende Verkehr durch die Geltung unterschiedlicher mitgliedstaatlicher Vorschriften beeinträchtigt wurde. Wettbewerbsvorschriften zur Vermeidung von Wettbewerbsbeschränkungen und Wettbewerbsverfälschungen bildeten sodann das dritte Element. Den so entstehenden gemeinsamen Wirtschafts- und Wettbewerbsraum grenzten die Gründerstaaten viertens durch eine gemeinsamen Außenhandelspolitik gegenüber Drittstaaten ab und ergänzten diese genannten rechtlichen Grundlagen des Gemeinsamen Marktes fünftens um flankierende Rechtsregeln, gemeinsame Politiken und Vorschriften für sektorale Sonderbereiche.¹¹²⁶ Sämtliche dieser Elemente finden ihren Ausgangspunkt im makroökonomischen Konzept eines europaweit weitgehend deregulierten Marktes, dessen Wirtschaftsabläufe sich idealerweise grenzüberschreitend selbststeuernd, das heißt beruhend allein auf autonomen, staatlicherseits unbeeinflussten Initiativen der Wirtschaftsakteure, verflechten sollen.¹¹²⁷

1124 Zum Gemeinsamen Markt ausführlich *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht (1972), S. 551 ff.

1125 *Müller-Graff*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 127.

1126 Zu den fünf Kernelementen des Gemeinsamen Marktes insgesamt *Müller-Graff*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 122.

1127 *Müller-Graff*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 121. Hinter diesem zu verwirklichenden ökonomischem Konzept steht wiederum die volkswirtschaftliche, politische und soziale Wohlergehensförderung als Teil der Leitzieltrias der Europäischen Union (daneben Friedensförderung und Förderung der Werte der Union, vgl. Art. 3 Abs. 1 EUV), die wesentlich mit der Sicherung einer nachhaltigen, sozialen und wettbewerbsverfassten Marktwirtschaft korreliert, siehe *Müller-Graff*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union, Rn. 112 n.w.N.

Wie bereits im Grundlagenteil zum Tragen kam, halten die Grundfreiheiten, die unschwer dem ersten Kernelement zuzuordnen sind, und das den Wettbewerbsregeln unterstellte Beihilferecht die Mitgliedstaaten daher zu einem im Binnenmarkt notwendigen Mindestmaß an wirtschaftspolitischer Neutralität an.¹¹²⁸ Dass die Neutralitätsgebote zumindest im Bereich des europäischen Steuerrechts in beiden Fällen gleichheits- und nicht freiheitsrechtlich ausgestaltet sind, wurde bereits an anderer Stelle verdeutlicht.¹¹²⁹ Der allgemeine Rechtsgrundsatz, auf den sich beide Normregime zurückführen lassen, ist also ein Gebot der Gleichbehandlung. Rechtsgrundsätzlich unterscheiden sich die Grundfreiheiten und das Beihilferecht demnach im Wesentlichen kaum voneinander. Jedoch herrscht bereits so viel Gewissheit, dass weder die Grundfreiheiten noch das Beihilferecht universelle Gleichbehandlungsgebote aussprechen – ihr normativer Aussagegehalt ist vielmehr sachlich begrenzt. In dieser sachlichen Begrenzung ist sowohl der individuelle Regelungszweck der Grundfreiheiten und des Beihilferechts als auch deren individuelles Neutralitätspostulat zu suchen, welches die Normregime an die Mitgliedstaaten richten. Denn das Neutralitätsprinzip¹¹³⁰, das beiden Primärrechtsregimen zugrunde liegt, ist lediglich als ein Oberbegriff anzusehen, der in unterschiedlichen Unterausprägungen konkretisiert werden kann. Die in diesem Zusammenhang kursierenden Begrifflichkeiten wie Marktfreiheit, Marktgleichheit, Marktzugang, Wettbewerbsfreiheit, Wettbewerbsgleichheit und das Prinzip der Nicht-Diskriminierung werden jedoch häufig mit unterschiedlicher Denotation verwendet,¹¹³¹ weshalb eine an diesen vieldeutigen Terminologien orientierte Konkretisierung des jeweiligen Neutralitätspostulats mit Blick auf die Verhält-

1128 Dies zeigt sich auch an der Definition des Binnenmarktes gem. Art. 26 Abs. 2 AEUV, die im gleichen effizienzorientierten Denken wie das Konzept der Neutralität verhaftet ist, sinngemäß *Kemmeren*, EC Tax Rev. 2012, 157 (158 ff.). Siehe ferner bereits Kapitel 1, C. I. 2. a.

1129 Siehe Kapitel 5, A. I.

1130 Das Prinzip der Neutralität wird im gegebenen Kontext deutlich globaler und grundsätzlicher verstanden als im Bereich des Mehrwertsteuersystems, in dessen Zusammenhang das Prinzip häufige Erwähnung findet, siehe dazu insgesamt *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip (2015); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 21 ff. Auch liegt der Fokus des hier zugrunde gelegten Neutralitätsverständnis nicht allein auf einer geforderten Neutralität im Hinblick auf grenzüberschreitende und inländische Tätigkeiten, sondern auf einer weitgehenden Rücknahme staatlicherseits steuernder Einflussnahmen als solcher.

1131 Siehe etwa *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008) zum Begriff der Wettbewerbsgleichheit; *Dietz/Streinzius*, EuR 2015, 50 (50 ff.);

nisdefinition zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht nicht zielführend erscheint. Klarlegender als eine Einordnung in das vorhandene Begriffswirrwarr ist daher eine dezidierte Beschreibung des jeweils von den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht ausgesprochenen Neutralitätsgebots mit dem Fokus auf der Beantwortung folgender Fragestellungen:

- Im Hinblick auf welche Vorgänge halten die Normregime die Mitgliedstaaten zu einer wirtschaftspolitisch neutralen Gesetzgebung und Verwaltung an?
- Wie streng werden die Neutralitätsgebote durch die beiden primärrechtlichen Normregime jeweils formuliert – kategorisch oder durchlässig?

II. Ratio der Grundfreiheiten

Die Binnenmarktverwirklichung vermittelt der unterschiedlichen Grundfreiheiten ist vielschichtig. Es darf daher nicht unterschlagen werden, dass beispielsweise für den Gütermarkt mitunter andere Gesetzmäßigkeiten wie für die Märkte für Dienstleistungen, Personen oder Kapital gelten. Nichtsdestotrotz sind die Grundfreiheiten hinsichtlich ihrer zweckmäßigen Grundausrichtung im Binnenmarktgefüge als funktionelle Einheit zu sehen. Im Kontext der sich anschließenden teleologischen Analyse des Normregimes sollen diese allen Grundfreiheiten gemeinsamen Prämissen herausgearbeitet werden.¹¹³²

1. Marktöffnung – Schutz des transnationalen Wirtschaftsverkehrs

Wie geschildert, bildeten die Grundfreiheiten bereits zu Beginn des europäischen Integrationsprozesses als Verbote der Beschränkung des grenzüberschreitenden Verkehrs aller Produkte (Waren und Dienstleistungen) und Produktionsfaktoren (marktaktive Personen und später auch Kapital) die erste und zentrale Säule des Gemeinsamen Marktes. Ihre Normratio lag damit schon damals in einer wechselseitigen Öffnung der mitgliedstaatli-

Snell, CML Rev. 2010, 437 ff.; *Grabitz*, in: Stödter/Thieme (Hrsg.), FS Ipsen (1977), 645 ff. zum Begriff des Marktzugangs.

1132 Sämtliche Grundfreiheiten lassen sich daher im Sinne der Konvergenz auf ein einheitliches Ziel zurückführen, dazu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 327; siehe auch Kapitel I, A, I.

chen Teilmärkte durch den Abbau entsprechend hinderlicher nationaler Regelungen und Maßnahmen.¹¹³³ Die Konsequenz dieses Abbaus, nämlich die Ermöglichung transnationalen Freiverkehrs der Marktteilnehmer aller Mitgliedstaaten mit der Folge einer optimalen – nämlich wohlförderungsfördernden – Allokation der Produkte und Produktionsmittel, war die notwendige Initialzündung der Marktintegration, die sich damit wie durch kein anderes primärrechtliches Rechtsinstitut durch die Grundfreiheiten verkörpert sah.¹¹³⁴ Den Gründerstaaten ging es bei Abschluss des EWG-Vertrages im Sinne eines Gebots der Inländergleichbehandlung zunächst allein darum, ausländischen Staatsangehörigen die Gleichstellung mit inländischen Staatsangehörigen einzuräumen.¹¹³⁵ In den Anfängen sah sich das Integrationsstreben nämlich noch mit einer ganzen Reihe offensichtlicher Freiverkehrshemmnisse konfrontiert. So war etwa die Knüpfung nachteilhafter beziehungsweise restriktiver Rechtsfolgen an die Herkunft einer Ware beziehungsweise an die Staatsangehörigkeit einer Person tradierter Topos mitgliedstaatlicher Rechtsordnungen.¹¹³⁶ Wenig überraschend fokussierte sich auch die Anwendung der Grundfreiheiten daher zunächst primär auf die Beseitigung derart offen diskriminierender Maßnahmen.¹¹³⁷

1133 Müller-Graff, in: Dausers/Ludwigs (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 122.

1134 Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 5. Eine solch marktintegrative Normratio findet eine Parallele vor allem im Hinblick auf grenzüberschreitende Warenbewegungen in der „*Interstate Commerce Clause*“ der US-amerikanischen Bundesverfassung, zum interessanten Vergleich siehe Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 308 ff.

1135 Everling, in: Mestmäcker/Möller/Schwarz (Hrsg.), FS von der Groeben (1987), III (113 f. mit Blick auf die Niederlassungsfreiheit); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 106; zu den historischen Vorbildern der Grundfreiheiten zählten insofern unterschiedliche bilaterale und multilaterale Handels- und Zollunionsverträge des 19. und 20. Jahrhunderts, dazu ausführlich Pfeil, Historische Vorbilder und Entwicklung des Rechtsbegriffs der „Vier Grundfreiheiten“ im Europäischen Gemeinschaftsrecht (1998), S. 45 ff., S. 118 ff.

1136 Beispielhaft hierfür waren etwa die tarifären Handelshemmnisse in Form von Zöllen, denen mittels des speziellen aber grundfreiheitsnahen Zollverbots die erste Aufmerksamkeit des Europäischen Integrationsprozesses galt, siehe Weißbuch der Europäischen Kommission an den Europäischen Rat zur „Vollendung des Binnenmarktes“ v. 14. Juni 1985, KOM(85) 310 endg., Rn. 4.

1137 Die Grundfreiheiten verbieten auch heute noch offen diskriminierende Maßnahmen auf Grundlage der Staatsangehörigkeit bzw. Herkunft, Sauer, JuS 2017, 310 (312); Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (497), siehe ferner Kapitel 3, B. I. 2. bb. (1).

Mit steigendem Integrationsgrad rückten sodann zunehmend mitgliedstaatliche Maßnahmen in das Blickfeld der Grundfreiheiten, die den transnationalen Freiverkehr zwar weder formal noch gegebenenfalls ihrer Intention nach eindämmten, deren restriktive Wirkung für diesen bei näherer Betrachtung jedoch unbestreitbar war. Die sukzessive Ausweitung des grundfreiheitlichen Anwendungsbereichs auf derartige versteckte Diskriminierungen und Beschränkungen folgte dabei mutmaßlich einem Phänomen, das bereits von *Bourgeois* im Kontext des internationalen Wirtschaftsverkehrs beschrieben wurde und auf die Erklommung einer höheren Entwicklungsstufe der Marktintegration schließen lässt.¹¹³⁸

„As classical barriers to trade are brought down, other governmental measures that were only potential barriers to trade become effective ones. For instance, when a high tariff or quota which impeded imports is removed, importers are still faced with technical regulations in the importing country. International economists call this the “reef theory”: the level of traditional barriers to trade is compared to the sea level, and other barriers to trade as reefs; reefs that did not impede navigation at a given sea level become obstacles as the sea level is lowered.”¹¹³⁹

Im Wege positiver Integration und mittels des Zollverbots und der Grundfreiheiten konnten viele der augenscheinlichsten Hindernisse im Hinblick auf den für Marktintegration elementaren Zugang zum Markt anderer Mitgliedstaaten abgebaut werden. Infolge der Manifestierung dieses Öffnungsprozesses erhöhte sich jedoch auch die Sensibilität für verbleibende, weniger offensichtliche Hemmnisse für die Erreichung dieses Ziels, wie etwa die häufig einer territorialen Logik folgenden und damit potentiell marktfragmentierenden mitgliedstaatlichen Regelungen des direkten Steuerrechts.¹¹⁴⁰ In diesem Zuge wurde der Schutzbereich der Grundfreiheiten beispielswei-

1138 Diesen sog. „Riffeffekt“ im Hinblick auf die Anwendung der Grundfreiheiten auf die direkten Steuern beschreibend *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 31; *ders.*, in: Lang (Hrsg.), DSJG 41 (2018), 195 (198).

1139 *Bourgeois*, in: Liber Amicorum Lagae (1998), 313 (315 und 317), auch die Kommission greift diese Metapher auf, siehe Bericht der Kommission v. 22. Oktober 1996, Taxation in the European Union: Report on the Development of Tax Systems, Rn. 3.1.

1140 Die Binnenmarktrealisierung ist ein fortlaufender Prozess, der unter dem Einfluss mannigfaltiger Faktoren stetiger Überprüfung und Wachsamkeit bedarf, vgl. *Barnard*, The Substantive Law of the EU (2016), S. 12.

se auch auf die grenzüberschreitenden Aktivitäten von Inländern gegenüber ihrem Heimatstaat ausgeweitet.¹¹⁴¹

Umfassend und ohne Erheblichkeitsvorbehalt verbieten die Grundfreiheiten den Mitgliedstaaten heute jedwede Maßnahme, welche Marktakteure – mit den Worten des EuGH – „davon abhält“, „abschreckt“ oder „abbringt“, sich frei innerhalb der Grenzen des Binnenmarktes zu betätigen.¹¹⁴² Wie Art. 26 Abs. 2 AEUV bestätigt,¹¹⁴³ sind die Freiheiten systematisch und dem Wortlaut nach damit noch immer auf das Engste mit dem zentralen Aspekt der Binnenmarktverwirklichung verbunden,¹¹⁴⁴ weshalb in der beschriebenen sukzessiven Erweiterung des Anwendungsbereichs abseits aller detailbezogener Diskussionen keine qualitative Änderung der marktöffnenden Normratio, sondern lediglich deren konsequente Fortführung zu sehen ist.

Heute macht es den Anschein, als vereinten die Grundfreiheiten schützenswerte Aspekte des transnationalen Wirtschaftens weitreichend unter ihrem Dach – sie sind damit Haupttreiber der transnationalen Integration.¹¹⁴⁵ Für den steuerlichen Kontext¹¹⁴⁶ hebt *Schön* insofern zutreffend hervor, dass die Entwicklung der Grundfreiheiten „von einem eingeschränkten, auf die Diskriminierung von Personen aufgrund ihrer Nationalität bezogenen Konzepts hin zu einem grundsätzlichen und zugleich weitreichenden Verbot grenzüberschreitender Steuerhindernisse für wirtschaftliche Organisationen und Transaktionen allgemein verstanden werden [kann]“.¹¹⁴⁷

1141 *Schön*, IStR 2004, 289 (290); siehe zu solchen *Outbound*-Konstellationen Kapitel 3, B. I. 2. b. aa.

1142 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (112) m. w. N. zur Entwicklung der einschlägigen Rechtsprechung.

1143 *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 2.16.

1144 *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (496); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 25; *Sauer*, JuS 2017, 310 (311); *Dietz/Streinz*, EuR 2015, 50 (58); der Binnenmarkt wird daher zuvorderst im Kontext der Grundfreiheiten gedacht und definiert, siehe *Barnard*, The Substantive Law of the EU (2019), S. 3 ff. Der Binnenmarktgedanke erschließt sich daher am besten über das Verständnis der Grundfreiheiten und umgekehrt, siehe *Snell*, in: *Barnard/Peers* (Hrsg.), European Union Law (2017), 310 (310).

1145 Zusammenfassend *Lenaerts/Van Nuffel*, European Union Law (2011), Rn. 9-012.

1146 Die Aussage trifft jedoch ebenso auf die Grundfreiheiten in Anwendung auf außerfiskalische Sachverhalte zu.

1147 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (114).

2. Schutz des Wettbewerbs?

So sehr über die beschriebene marktöffnende Stoßrichtung der Grundfreiheiten traute Einigkeit herrscht, umso kontroverser wird die Feinausrichtung der Verbote diskutiert, welche die Grundfreiheiten an die Mitgliedstaaten stellen. Im Hinblick auf die Abgrenzung zum Beihilferecht in diesem Zusammenhang allein herauszugreifen ist die auf teleologischer Ebene zu führende Diskussion, ob die marktöffnende Stoßrichtung der Grundfreiheiten innerhalb des Binnenmarktgefüges mit einem kompetitiven Element angereichert ist. Im Kern geht es dabei um die Frage, ob der Wettbewerb der Marktakteure in das Schutzgut der Grundfreiheiten einbezogen ist, und inwieweit sich aus einer solchen etwaigen Verknüpfung Konsequenzen im Hinblick auf die Justierung der grundfreiheitlichen Prüfung ergeben.

Einleitend ist zunächst zu repetieren, dass hinter der unbestritten marktöffnenden Ratio der Grundfreiheiten letztlich die Zielsetzung einer optimierten Allokation der Produkte und Produktionsfaktoren innerhalb eines über die mitgliedstaatlichen Märkte hinauswachsenden Einheitsmarktes steht.¹¹⁴⁸ Diese Allokationsfunktion der Grundfreiheiten auf Metaebene ist in Abwesenheit marktwirtschaftlichen Wettbewerbs jedoch nicht denkbar.¹¹⁴⁹ Denn wird die Existenz eines marktwirtschaftlichen Wettbewerbsumfelds hinweggedacht, besteht kein Anreiz für einen autonomen grenzüberschreitenden Austausch von Produkten und Produktionsfaktoren.¹¹⁵⁰ Andererseits ist die durch die Grundfreiheiten gewährleistete Öffnung der mitgliedstaatlichen Märkte ihrerseits überhaupt erst die Voraussetzung für die Bildung und Entfaltung transnationalen Wettbewerbs.¹¹⁵¹ Nicht abzustreiten ist insofern jedenfalls ein enger sachlicher Zusammenhang beziehungsweise mitunter gar eine Interdependenz zwischen dem mittels der Grundfreiheiten durchgesetzten Freihandel und der Existenz eines marktwirtschaftlich organisierten Wettbewerbs.¹¹⁵²

1148 Zum ökonomischen Hintergrund sei an dieser Stelle auf die Ausführungen im Hinblick auf die Theorie des komparativen Kostenvorteils verwiesen, siehe Kapitel I, C. I. 2. a.

1149 Siehe implizit etwa *Schmidbauer*, Allokation, technischer Fortschritt und Wettbewerbspolitik (1974), S. 74 ff.

1150 *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 14 am Beispiel des Warenverkehrs.

1151 *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 13 am Beispiel des Warenverkehrs.

1152 *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 14 am Beispiel des Warenverkehrs, in den Rn. 15 ff. wird der Gedanke auch auf die anderen Grundfreiheiten transferiert.

Dieser einem Henne-Ei-Paradoxon ähnelnde Kausalzirkel mag zu dem Schluss verleiten, die Grundfreiheiten bezweckten neben der Marktöffnung notwendigerweise auch den Schutz des Wettbewerbs.¹¹⁵³ Während die Annahme zunächst wie eine teleologische Erweiterung des grundfreiheitlichen Gewährleistungsgehalts anmutet, führt diese Einbeziehung tatsächlich zu dessen konzeptioneller Verminderung. Dies ist der Fall, weil dem Tatbestand der Grundfreiheiten insofern ein zusätzliches, nämlich wettbewerbsrechtliches Erfordernis zugeschrieben wird. So verlangt etwa *Englisch* im Kontext der Warenverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit¹¹⁵⁴ beziehungsweise allgemein im Rahmen fiskalischer Sachverhalte¹¹⁵⁵ ein „hinreichend enges Wettbewerbsverhältnis“ zwischen den zu vergleichenden grenzüberschreitenden und inländischen Konstellationen, welches als *tertium comparationis* der Vergleichbarkeitsprüfung zugrunde gelegt werden sollte.¹¹⁵⁶ Unter Annahme einer auch freiheitsrechtlichen Dimension der Grundfreiheiten fordern wiederum andere die Anlegung eines wettbewerbsrechtlichen Maßstabs jedenfalls bei Anwendung des sogenannten „Marktzugangskriteriums“^{1157, 1158}. Beide Ansätze nehmen für die inhaltliche Ausgestaltung der entsprechenden grundfreiheitlichen Prüfungen im We-

1153 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 289, der postuliert, die Grundfreiheiten gewährleisteten Wettbewerbsgleichheit und damit letztlich Wettbewerbsneutralität; in diese Richtung auch *Pescatore*, *Fordham Int. Law J.* 1986, 373 (378 f.);

1154 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 293 ff.

1155 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 273 (299 ff.).

1156 Ähnlich auch *Chalmers*, *E.L. Rev.* 1994, 385 (398 f.).

1157 Der Begriff des Marktzugangs, erstmals verwendet im EuGH, Urteil v. 24. November 1993 – *Keck und Mithouard* – verb. Rs. C-267/91 und C-268/91, *ECLI:EU: C:1993:905* (Rn. 17), wird als „inherently nebulous concept“, *Oliver/Enchelmaier*, *CML Rev.* 2007, 649 (674), im Bereich der Grundfreiheiten als (freiheitsrechtliche) Beschränkungsverbote rege diskutiert und kann aufgrund der allein gleichheitsrechtlichen Ausprägung der Grundfreiheiten im Bereich steuerrechtlicher Sachverhalte somit vorliegend vernachlässigt werden; zur Übertragbarkeit der Marktzugangsratio auf fiskalische Sachverhalte jedoch *Barnard*, *The Substantive Law of the EU* (2019), S. 24 ff. Weiterführend zum Marktzugangskriterium allgemein siehe u. a. *Dietz/Streinz*, *EuR* 2015, S. 50 ff.; *Classen*, *EuR* 2009, 555 (555 ff.); *Ruffert*, *JuS* 2009, 97 (101); kritisch dazu *Kingreen*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2022), Art. 34-36 *AEUV Rn.* 69 f.; *Snell*, *CML Rev.* 2010, 437 (470).

1158 Siehe ausführlich *Dietz/Streinz*, *EuR* 2015, 50 (59 ff.).

sentlichen Anleihen im europäischen Wettbewerbsrecht¹¹⁵⁹ – respektive im Kartellrecht¹¹⁶⁰. Die so vorausgesetzte Notwendigkeit eines hinreichenden Wettbewerbsverhältnisses innerhalb eines nach wettbewerbsökonomischen Maßstäben festzulegenden relevanten Marktes führt in beiden Fällen zu einer verengenden Konturierung des grundfreiheitlichen Schutzbereichs, da die grenzüberschreitende Betätigung nur noch im Rahmen ihrer wettbewerbsökonomischen Relevanz geschützt wird.

Unabhängig von der Diskussion, ob und auf welche Weise der mittlerweile ausgedehnte Anwendungsbereich der Grundfreiheiten einer Eindämmung bedarf, ist jedenfalls eine Konturierung auf Grundlage wettbewerbsrechtlicher Prämissen abzulehnen. Denn die Grundfreiheiten bezwecken nicht den Schutz des Wettbewerbs – jedenfalls nicht in einem wettbewerbsökonomischen Sinn. Der Wunsch nach einer effizienten Ressourcenallokation, innerhalb derer unbestritten ein unauflösbarer Konnex zwischen Freihandel und Wettbewerb besteht, befindet sich als Metaziel näher an der (ökonomischen) Binnenmarktverwirklichung als solcher als an der konkret marktöffnenden Stoßrichtung des grundfreiheitlichen Normregimes. Denn nicht nur die Grundfreiheiten, sondern auch sonstiges binnenmarktverwirklichendes Primärrecht sind letztlich einer *Pareto*-optimalen Allokation aller Produkte und Produktionsfaktoren innerhalb des Binnenmarktes zu dienen bestimmt.¹¹⁶¹ Doch ist daraus gerade zu schlussfolgern, dass die primärrechtlichen Vorschriften offenbar nicht sämtliche Faktoren schützen, die zur Förderung dieser Verteilung unentbehrlich sind.¹¹⁶² Wenn-

1159 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 293 f., für eine engere Handhabung des Begriff des relevanten „Marktes“ im Bereich der Grundfreiheiten jedoch S. 294 ff.

1160 *Dietz/Strein*, EuR 2015, 50 (59 ff.), die mit Blick auf die Grundfreiheiten allerdings ggf. gleichsam eine Modifikation der Marktdefinition fordern, S. 60; siehe einschränkend auch *Davies*, GLJ 2010, 671 (682) „It may be that the trade-offs of legal certainty and adjudication costs against economic precision *do not justify the depth of economic analysis commonly employed in a competition law case*, but the underlying concept which should guide the law is no different.“ (*Hervorhebung durch die Verfasserin*).

1161 *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 18; in diese Richtung auch *Pescatore*, Fordham Int. Law J. 1986, 373 (378 f.), wonach die Grundfreiheiten mit der Wettbewerbsfreiheit allerdings auch sachlich verknüpft zu sein scheinen und nicht nur über den gemeinsamen Bezugspunkt des Binnenmarktes miteinander verbunden sind.

1162 *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 21, der ausführt, dass die Grundfreiheiten für den binnenmarktsinternen Wettbewerb ein Gesamtsystem gemeinsam mit den spezifischen Wettbewerbsvorschriften bilden.

gleich Überschneidungen in den Zielsetzungen unvermeidbar sind, wirkt das zum Zwecke der Binnenmarktintegration geschaffene Primärrecht vielmehr fragmentarisch beziehungsweise arbeitsteilig zusammen. So obliegt der Schutz des Wettbewerbs vor verfälschenden staatlichen Eingriffen (Art. 107 ff. AEUV) und in Bezug auf wettbewerbschädliches privatwirtschaftliches Zusammenwirken (Art. 101 f. AEUV) – schon dem Wortlaut und der systematischen Ordnung nach – primär dem europäischen Wettbewerbsrecht. Die Hauptaufgabe der Grundfreiheiten, nämlich die wechselseitige Öffnung der Teilmärkte, ist dem Gedeihen des innereuropäischen Wettbewerbs dagegen topologisch vorgelagert, denn sie ermöglichen erst den für den Wettbewerb privater Akteure notwendigerweise offenen mitgliedstaatlichen Rahmen.¹¹⁶³ Im Hinblick auf den Wettbewerb innerhalb eines integrierten Binnenmarktes kommt den Grundfreiheiten mithin eine Grundlagenfunktion zu.¹¹⁶⁴

Die Schwierigkeit der teleologischen Abgrenzung zu den Wettbewerbsregeln liegt trotz dieser logischen Reihung der Stoßrichtungen aber darin, dass den Grundfreiheiten ob ihres marktöffnenden Zwecks nicht abgesprochen werden kann, dem spezifisch transnationalen Wettbewerb dienlich zu sein.¹¹⁶⁵ Dieses zwar wettbewerbsrechtlich anmutende Spezifikum der Grundfreiheiten ist jedoch nicht in einem wettbewerbsökonomischen, sondern zuvorderst in einem antidiskriminierenden Sinne zu interpretieren. Denn die Grundfreiheiten stehen im Kontext des Diskriminierungsverbots nach Art. 18 AEUV, dessen Konkretisierung sie sind;¹¹⁶⁶ ihr Angriffspunkt ist damit allein die im Gegensatz zum inländischen Szenario nachteilhafte Handhabung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts unabhängig davon, ob die transnationale wirtschaftliche Aktivität im Wettbewerb mit anderen erbracht wird oder nicht.¹¹⁶⁷

Damit sind die Grundfreiheiten zwar in engem sachlichem Zusammenhang mit dem Wettbewerbsrecht und dessen Schutzgütern zu sehen, sie bilden aber keinen Bestandteil dessen. Ihnen kommt vielmehr ein vom

1163 Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 18.

1164 Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 21.

1165 So zu verstehen die Ausführungen von *Vanistendael*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 299 (305), der auch die Grundfreiheiten in einen wettbewerbsrechtlichen Kontext setzt.

1166 *Epiney*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 18 AEUV, Rn. 1 m. w. N.

1167 Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 20.

Wettbewerbsrecht unabhängiger Eigenwert zu,¹¹⁶⁸ welcher es rechtfertigt, die Grundfreiheiten „eigenen Anwendungsvoraussetzungen gehorchen“ zu lassen.¹¹⁶⁹

3. Schlussfolgerungen für das grundfreiheitliche Neutralitätspostulat

Die Grundfreiheiten stellen einen von staatlicher Restriktion befreiten grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr sicher, ohne hierbei das wettbewerbsverfälschende Potential der Maßnahme in einem engeren ökonomischen Sinn zu hinterfragen. Von den Mitgliedstaaten fordern die Grundfreiheiten damit im Kern Neutralität im Hinblick auf den Grenzübertritt der Marktakteure – sowohl in Hinblick auf *In-* als auch auf *Outbound-*Konstellationen. Staatliches Handeln soll die ökonomische Entscheidung der Wirtschaftsteilnehmer zum innereuropäischen transnationalen Tätigwerden weder rechtlich unmöglich machen noch in Relation zur rein inländischen Betätigung unattraktiv gestalten.¹¹⁷⁰ Mit anderen Worten verbieten die Grundfreiheiten jegliche nationale Maßnahmeergreifung, „die einen Keil zwischen inländische und grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung treibt“.¹¹⁷¹ Zu betonen ist dabei die asymmetrische Schutzrichtung der Grundfreiheiten zugunsten nur des transnationalen Wirtschaftsverkehrs. Gleichzustellen sind insofern lediglich grenzüberschreitende Betätigungen in Relation zu reinen Inlandsaktivitäten nicht aber umgekehrt, weshalb eine etwaige Besserstellung des transnationalen Wirtschaftsverkehrs von den Grundfreiheiten nicht neutralisiert wird.¹¹⁷² Die Grundfreiheiten ga-

1168 Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 1 (2012), Rn. 19. In diese Richtung auch Kluth, AöR 1997, 557 (572 f.).

1169 In Abgrenzung zum Kartellrecht EuGH, Urteil v. 11. Dezember 2007 – *The International Transport Workers' Federation and The Finnish Seamen's Union (Viking)* – Rs. C-438/05, ECLI:EU:C:2007:772 (Rn. 53); ähnlich EuGH, Urteil v. 18. Juli 2006 – *Meca-Medina und Majcen/Kommission* – Rs. C-519/04 P, ECLI:EU:C:2006:492 (Rn. 28 ff.).

1170 Lenaerts/Van Nuffel, European Union Law (2011), Rn. 9-003.

1171 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (113) m. w. N. aus der Rechtsprechung des EuGH.

1172 Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 230 f. m. w. N.; Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 117; Schön, EC Tax Rev. 2000, 90 (99).

rantieren damit allein die Beseitigung spezifisch den grenzüberschreitenden Verkehr treffende mitgliedstaatliche Belastungen.¹¹⁷³

Wie gesehen ist der gänzliche Abbau marktfragmentierender Regelungen nur mittels positiver Integration, nämlich im Rahmen eines Szenarios der Vollharmonisierung des gesamten wirtschaftsrelevanten Rechtsteppichs innerhalb der EU denkbar.¹¹⁷⁴ Das Neutralitätsgebot, das die Grundfreiheiten im Wege negativer Integration an die Mitgliedstaaten richten, ist dagegen kein absolutes, da es keine Pflicht zur vollständigen Rechtsangleichung formuliert. Die Grundfreiheiten können die nachteiligen Wirkungen der unterschiedlichen mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen stattdessen „nur“ insoweit abbauen, als diese innerhalb der unilateral zu betrachtenden Rechtsordnung Hindernisse für den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr darstellen, indem sie dem Grenzübertritt entgegenstehen.¹¹⁷⁵

Innerhalb der Grenzen dieses Aufgabenbereichs richtet sich das grundfreiheitliche Neutralitätspostulat allerdings kategorisch an die Mitgliedstaaten. Zwar sind Beeinträchtigungen des Schutzbereichs der Grundfreiheiten einer Rechtfertigung durch geschriebene¹¹⁷⁶ und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe¹¹⁷⁷ zugänglich. Keinem dieser Gründe liegen jedoch im Binnenmarktprinzip selbst verankerte Motive zugrunde. Das heißt die Nutzbringung des offenen grenzüberschreitenden Verkehrs wird unter keiner situativen Begebenheit ökonomisch in Zweifel gezogen. Stattdessen verweisen die geschriebenen Rechtfertigungsgründe vornehmlich auf Aspekte der öffentlichen Sicherheit und Ordnung, während die im fiskalischen Kontext entwickelte Rechtfertigungsdogmatik im Wesentlichen um einen angemessenen politischen Ausgleich zwischen der Binnenmarktintegration einerseits und der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten andererseits bemüht

1173 Siehe u. a. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 264 ff.; *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 84 ff. Die Bedeutung des grenzüberschreitenden Elements der Grundfreiheiten ist jedoch insgesamt umstritten. Andere plädieren – sehr restriktiv – für eine Abwehr lediglich protektionistisch motivierter Differenzierungen oder deuten das grenzüberschreitende Element – sehr extensiv – als bloße Begrenzung des grundfreiheitlichen Anwendungsbereichs. Zu diesem Meinungsstreit insgesamt *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 233.

1174 Siehe zur positiven Integration Kapitel 1, C. I. 3. a.

1175 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), DSTjG 41 (2018), 273 (298) m. w. N. aus der Rechtsprechung in Fn. 81.

1176 Siehe Art. 36 AEUV, Art. 45 Abs. 3 AEUV, Art. 52 Abs. 1 AEUV, Art. 62 i. V. m. Art. 52 Abs. 1 AEUV, Art. 65 Abs. 1 bis 3 AEUV.

1177 Dazu ausführlich Kapitel 3, B. II.

ist. Beide Rechtfertigungsmotive verhalten sich zur makrotheoretischen Binnenmarktrealisierung als solcher extrinsisch; das heißt sie liegen im Wesentlichen außerhalb binnenmarktsökonomischer Erwägungen.

Ergo wird den Mitgliedstaaten die Aufgabe eines neutralen Standpunkts im Hinblick auf den Grenzübertritt der Marktakteure zwar in engen Grenzen gestattet, jedoch nur weil im konkreten Einzelfall gewichtige andere unionale oder nationale Interessen das ökonomische Interesse an der Binnenmarktintegration überwiegen, nicht dagegen, weil eine Beschränkung des grenzüberschreitenden Verkehrs ausnahmsweise selbst ökonomische Vorteile verspricht. Folgerichtig entscheidet der EuGH über das Vorliegen etwaiger Rechtfertigungsgründe abschließend; der Kommission steht kein dahingehendes (ökonomisches) Ermessen zu.

III. Ratio des Beihilferechts

Wie gezeigt werden konnte, sticht die Ratio der Grundfreiheiten verhältnismäßig eindeutig und klar hervor. Deutlich schwieriger ist der Sinn und Zweck des Beihilferechts zu greifen, für welches sich in keiner anderen Rechtsordnung ein funktionales Äquivalent findet.¹¹⁷⁸ Zweifelsohne ist das Beihilferecht binnenmarktfinal ausgerichtet und dient auf einer übergeordneten Ebene wie die Grundfreiheiten marktintegrativen Zwecken. Dies ergibt sich zwar nicht aus der engen Definition des Art. 26 Abs. 2 AEUV. Dass sich das Binnenmarktprinzip in dieser an die Grundfreiheiten geknüpften Umschreibung jedoch nicht erschöpft, zeigt die deutlich umfassendere Zielbestimmung des Art. 3 Abs. 3 S. 2 EUV.¹¹⁷⁹

Häufig liest man pauschal, das den primärrechtlichen Wettbewerbsregeln systematisch zugeordnete Beihilferecht diene dem Schutz eines staatlicher-

1178 Zur Einzigartigkeit des Beihilferechts siehe *Almunia*, "Doing More With Less – State Aid Reform in Times of Austerity: Supporting Growth Amid Fiscal Constraints", Vortrag am King's College in London vom 11. Januar 2013, abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_13_14 (Stand: 11. August 2023). Siehe weiterführend *Mason*, *Am. U. L. Rev.* 2019, 479 (481 ff.) m. w. N., die jedoch Parallelen zur „*Dormant Commerce Clause*“ der US-amerikanischen Bundesverfassung zieht und ferner auch partielle Ähnlichkeiten zum Recht der WTO zu erkennen vermag, wodurch das Beihilfeverbot teleologisch in das Fahrwasser der Grundfreiheiten eingeordnet wird.

1179 *Frenz*, *Handbuch Europarecht*, Bd. 1 (2012), Rn. 26.

seits unverfälschten Wettbewerbs¹¹⁸⁰ durch den Erhalt von Wettbewerbsgleichheit, selten jedoch werden aus dieser Konstatierung – zumindest in rein juristischen Abhandlungen – nachvollziehbare und ökonomisch unterfütterte Implikationen für die Interpretation des Beihilfetatbestandes abgeleitet. Die enorm weitgefaste Auslegung des Art. 107 Abs. 1 AEUV durch EuGH und Kommission, die irritierenderweise gerade eine wettbewerbsökonomische Bewertung einer nationalen Maßnahme größtenteils vermissen lässt, schürt ferner den Verdacht, dass diese häufig konsequenzlos repetierte Ratio obsolet ist, hinter der praktizierten Normwirklichkeit zurückbleibt oder zumindest nicht für sich alleinsteht. Mancherorts wird dem Beihilferecht in Anbetracht der Entwicklungen der letzten zwanzig Jahre eine regelrecht eklektische Multifunktion zugeschrieben:

*„State aid policy is an eclectic mix of internal market (trade) policies, competition provisions and consideration of economic efficiency and fiscal discipline.“*¹¹⁸¹

Angesichts dieser Vielschichtigkeit ist es nicht verwunderlich, dass die Beihilfekontrolle aus Sicht der Mitgliedstaaten und auch der betroffenen Unternehmen als eine intransparente und technokratische Form supranationaler Einflussnahme wahrgenommen wird – eine in dichtem politischem Nebel geführte Schlacht verschiedenster Akteure und Interessengruppen.¹¹⁸²

Richtig ist jedenfalls, dass sich das Beihilferecht wie kein anderes Normregime der Europäischen Verträge hinsichtlich seiner Zweckbestimmung seit seinem Einzug in den EWG-Vertrag¹¹⁸³ stets durch ein hohes Maß an

1180 U. a. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 107 Rn. 1; Koenig/Kühling/Ritter, EG-Beihilfenrecht (2005), Rn. 2; Kokott, Das Recht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 137.

1181 Bacon, European Union Law of State Aid (2013), Rn. 1.04.

1182 Biondi/Righini, in: Arnulf/Chalmers (Hrsg.), The Oxford Handbook of European Union Law (2015), 670 (672), die wörtlich ausführen: „... state aid control is [...] often perceived as a rather obscure and technocratic kind of policy: a system for insiders based on few treaty articles and affected by a constant struggle between the various actors on a battleground immersed in thick political fog“.

1183 Das Beihilfeverbot war bereits Bestandteil des EGKS-Vertrags, dort hieß es in Art. 4 lit c: „Als unvereinbar mit dem gemeinsamen Markt für Kohle und Stahl werden innerhalb der Gemeinschaft gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages untersagt: von den Staaten bewilligte Subventionen oder Beihilfen oder von ihnen auferlegte Sonderlasten, in welcher Form dies auch immer geschieht“; nahezu wortgleich zu heutiger Fassung des Art. 107 Abs. 1 AEUV war allerdings erst Art. 92 EWG-Vertrag ausgestaltet.

„Anpassung und Elastizität“¹¹⁸⁴ auszeichnete. Die Erschließung des heute maßgeblichen Wesensgehalts des Beihilfeverbots gelingt daher am ehesten durch die Nachvollziehung eines gewissermaßen „evolutionären Prozesses“¹¹⁸⁵

1. Ursprüngliche Normratio – Absicherung der offenen Märkte

Wie bei den Grundfreiheiten offenbart sich die ursprüngliche Stoßrichtung des Beihilferechts durch seine kontextuale Einbettung in das dem Binnenmarkt vorausgehende Urkonzept des Gemeinsamen Marktes, das die beschriebenen fünf Kernelemente beinhaltet.¹¹⁸⁶ Neben dem initial marktöffnenden Beitrag, den die Grundfreiheiten leisteten, war ein weiteres dieser Elemente die Schaffung eines Bündels von Wettbewerbsregelungen, deren Zweck es war, Wettbewerbsbeschränkungen und Wettbewerbsverfälschung innerhalb des zusammenwachsenden Gemeinsamen Marktes einzudämmen.¹¹⁸⁷ Primärrechtliche Umsetzung erfuhr dieses Element einerseits durch das unionsrechtliche Kartellrecht und andererseits durch das Beihilfeverbot.¹¹⁸⁸

Insbesondere der durch das Beihilferecht vermittelte Schutz vor staatlich initiierten Wettbewerbsverfälschungen wurde dabei in der Hauptsache

1184 Freie Übersetzung des Ausdrucks „*adaption and resilience*“ bei *Almunia*, „Doing More With Less – State Aid Reform in Times of Austerity: Supporting Growth Amid Fiscal Constraints“, Vortrag am King’s College in London vom 11. Januar 2013, abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPE_ECH_13_14 (Stand: 11. August 2023); ebenso *Biondi/Righini*, in: Arnulf/Chalmers (Hrsg.), *The Oxford Handbook of European Union Law* (2015), 670 (670).

1185 Zur „Evolution“ des Beihilferechts siehe auch *Bacon*, *European Union Law of State Aid* (2013), Rn. 1.04; ausführlich *Biondi/Righini*, in: Arnulf/Chalmers (Hrsg.), *The Oxford Handbook of European Union Law* (2015), 670 ff.

1186 *Müller-Graff*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.) *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts* (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 122; siehe dazu ausführlich Verweis auf Kapitel 7, A. I.

1187 Dadurch umschrieb der Gemeinsame Markt in seiner Gesamtschau primärrechtlich einen zu Drittstaaten durch eine gemeinsame Außenhandelsgrenze abgegrenzten Raum des Wirtschaftens, der auf binnengrenzüberschreitenden Grundfreiheiten der Marktakteure in einem Schutzsystem gegen Wettbewerbsverfälschungen beruht und von sektoralen und flankierenden Unionspolitiken umrahmt und begleitet wird, siehe dazu *Müller-Graff*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.) *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts* (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 122.

1188 *Engelen*, *European Taxation* 2012, 204 (205).

als „sinnfällige Folge“ einer transnationalen Öffnung bestehender nationaler Teilmärkte angesehen.¹¹⁸⁹ Denn im Hinblick auf den nachhaltigen Ausbau eines Gemeinsamen Marktes ist allein durch das Zugeständnis grenzüberschreitender wirtschaftlicher Freiheiten wenig gewonnen, wenn der hierdurch entstehende Wettbewerb zwischen den Marktakteuren unterschiedlicher Mitgliedstaaten schließlich durch die Gewährung mitgliederschafflicher Beihilfen konterkariert wird.¹¹⁹⁰ Bleibt diese Möglichkeit der Marktregulierung den Mitgliedstaaten unbenommen, ist nämlich zu erwarten, dass diese durch die Gewährung selektiver Beihilfen an ihre eigenen inländischen Unternehmen ein künstliches Gefälle der Kräfteverhältnisse zwischen in- und ausländischen Wettbewerbern kreieren, das einer Restriktion des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs „durch die Hintertür“ gleichkommt. Historisch beleuchtet inkriminierte das Beihilfeverbot somit speziell die Beihilfegewährung an *inländische* Unternehmen und Produktionszweige und nahm damit vor allem eine Absicherungsfunktion zugunsten grundfreiheitlicher Schutzgehalte ein. So gesehen war die Förderung der Marktintegration durch Schutz und Erhalt des transnationalen Wettbewerbsgefüges nach ursprünglicher Konzeption nicht bloß Nebeneffekt des Beihilferechts; vielmehr erhob das Normregime diese grundfreiheitsähnliche Zielsetzung auch zu seiner eigenen Ratio.

Zumindest mit Blick auf den Güteraustausch streitet insbesondere die von Beginn an bestehende Nähe des Beihilferechts zum Zollverbot¹¹⁹¹, das wiederum in einem engen teleologischen Konnex zur Warenverkehrsfrei-

1189 Müller-Graff, in: Dausers/Ludwigs (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn.133. Zu dieser „Untermuerungsfunktion“ des Beihilferechts zugunsten grundfreiheitlicher Schutzgehalte siehe auch *Dashwood (u. a.)*, Wyatt and Dashwood’s European Union Law (2011), S. 705.

1190 *Dashwood (u. a.)*, Wyatt and Dashwood’s European Union Law (2011), S. 710; *Biondi/Righini*, in: Arnulf/Chalmers (Hrsg.), The Oxford Handbook of European Union Law (2015), 670 (670 f.); ähnlich *Craig/De Búrca*, EU Law (2020), S. 1148; in diese Richtung auch Weißbuch der Europäischen Kommission an den Europäischen Rat zur „Vollendung des Binnenmarktes“ v. 14. Juni 1985, KOM(85) 310 endg., Rn. 6 und insbesondere Rn. 19; sinngemäß auch *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (358).

1191 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 6, 20, 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); *Hey*, StuW 2015, 331 (334).

heit und dem Verbot diskriminierender Abgabenerhebung steht, für eine jedenfalls ursprünglich vor allem auf den transnationalen Wirtschaftsverkehr ausgerichtete Stoßrichtung des Normregimes mit dem primären Ziel der Eindämmung protektionistischen Verhaltens.

Zur Verdeutlichung ein kleines Beispiel: Deckt das heimische Angebot einer bestimmten Ware deren heimische Nachfrage quantitativ nicht ab, besteht das Bedürfnis, diese Ware nach Möglichkeit aus dem Ausland einzuführen. Wird nun lediglich dieser Überschuss der Nachfrage über das inländische Angebot einer Steuer unterworfen, so liegt darin ein unionsrechtlich durch das Zollverbot untersagter Einfuhrzoll. Ihrer protektionistischen Wirkung nach ist die Erhebung eines solchen Einfuhrzolls jedoch äquivalent zu einer Kombination einer speziellen Verbrauchsteuer, welche die Gesamtnachfrage nach einer bestimmten Ware einer Steuer unterwirft, mit der Gewährung einer Beihilfe zugunsten der einheimischen Produktion. Würde das Beihilferecht derartige Produktionsbeihilfen nicht untersagen, bestünde die Gefahr, dass die Mitgliedstaaten das Zollverbot mittels solcher Maßnahmekombinationen zu umgehen wüssten.¹¹⁹² Der Idee nach sah man das schädliche Potential nationaler Beihilfen demnach vor allem in Form der Kompensation von Zolltarifzugeständnissen.¹¹⁹³ Ohne dass dem Beihilferecht eine wesentlich darüber hinausgehende originär eigene Stoßrichtung beigegeben wurde, flankierte die integrationspolitische Grundausrichtung des Normregimes damit zuvorderst den antiprotektionistischen Schutzgehalt der Grundfreiheiten und des Zollverbots.

1192 Siehe entsprechendes Beispiel im Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 20, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berater/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

1193 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.2; In diese Richtung ganz deutlich auch das Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat zur Vollendung des Binnenmarktes v. 28./29. Juni 1985, KOM(85) 310 endg., wo die Kommission unter anderem problematisiert: „Mehr und mehr trachteten die Mitgliedstaaten auch danach, einzelstaatliche Märkte und Industrien abzuschirmen, indem sie öffentliche Gelder einsetzen, um nichtüberlebensfähige Unternehmen zu schützen und zu erhalten“ (Rn. 6). Aus diesem Grund müsse eine kraftvolle und konsequente Wettbewerbspolitik insbesondere garantieren, „dass protektionistische staatliche Beihilfen [...] nicht zu einer Aufspaltung des Binnenmarktes führen“ (Rn. 19).

Dass auch der EuGH gerade in den Anfangsjahren der Europäischen Integration die unionsrechtliche Wettbewerbspolitik vor allem dahingehend interpretierte, die Errungenschaften der grundfreiheitlichen Marktöffnung abzusichern, lassen frühe Urteile durchscheinen. 1961 etwa postulierte der EuGH im Urteil *Steenkolenmijnen*¹¹⁹⁴, dass Sinn und Zweck des Beihilfeverbots sei, „dafür Sorge zu tragen, dass die an den übergeordneten Gemeinschaftsinteressen zu orientierende Marktleitungs politik der Hohen Behörde nicht durch Subventionsmaßnahmen der Mitgliedstaaten gestört werden, die der Verwirklichung *nationaler Sonderinteressen* in Bezug auf die Kohle- und Stahlindustrie *eines Mitgliedstaates* dienen.“¹¹⁹⁵ Etwas weniger deutlich solle nach Ansicht des EuGH in der Rechtssache *Italien/Kommission*¹¹⁹⁶ das Beihilfeverbot „verhindern, dass der Handel zwischen den Mitgliedstaaten durch von staatlichen Stellen gewährte Vergünstigungen beeinträchtigt wird, die in verschiedenartiger Weise durch die Bevorzugung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.“¹¹⁹⁷ Ferner sei eine fortlaufende Überprüfung der von den Mitgliedstaaten vorgesehenen Beihilfen notwendig, „um eine *fortschreitende Entwicklung* und ein *Funktionieren des Gemeinsamen Marktes* im Einklang mit [dem Beihilfeverbot] sicherzustellen.“¹¹⁹⁸

Diese Deutung einer ursprünglich vor allem auf das Zusammenwachsen des Gemeinsamen Marktes gerichteten Idee des Beihilferechts geht konform mit dem in den Anfängen der Europäischen Integration primär außenhandelstheoretisch gedachten, die Architektur des Gemeinsamen Marktes maßgeblich prägenden Prinzip des komparativen Kostenvorteils,¹¹⁹⁹ das den Fokus noch im Wesentlichen auf den ungehinderten grenzüberschreitenden Freiverkehr sämtlicher Waren und Produktionsfaktoren legte.¹²⁰⁰

1194 EuGH, Urteil v. 23. Februar 1961 – *Steenkolenmijnen* – Rs. 30/59, ECLI:EU:C:1961:2 noch zum damaligen Beihilfeverbot des Art. 4 lit. c EGKS-Vertrag.

1195 Urteil v. 23. Februar 1961 – *Steenkolenmijnen* – Rs. 30/59, ECLI:EU:C:1961:2 (S. 24).

1196 EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71.

1197 EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Rn. 26/28).

1198 EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Rn. 10/13).

1199 Hierzu bereits Kapitel I, C. I. 2. a.

1200 Siehe zur außenhandelstheoretischen Interpretation des Prinzips etwa *Molle*, *The Economics of European Integration* (2001), S. 13 ff.; im Kontext der Zollunion *Clapham*, in: Zippel (Hrsg.), *Ökonomische Grundlagen der europäischen Inte-*

Auf dieser Grundlage lässt sich zusammenfassen, dass die historischen Vertragsväter bei Einführung des Beihilfeverbots davon primär solche mitgliedstaatlich gewährten Vorteile in Frage gestellt sehen wollten, welche die Mitgliedstaaten gezielt zur Förderung ihrer eigenen, nationalen Wirtschaftsunternehmen gewährten.¹²⁰¹ Ergo solche Subventionen, die zuvor den Zweck verfolgten, durch die Grundfreiheiten und das Zollverbot erwirkte Freihandelszugeständnisse über den Umweg einer protektionistischen Subventionspolitik zu unterminieren. Insofern konzentrierte sich das schon damals markante wettbewerbsrechtliche Element des Beihilfeverbots seiner Intention nach nicht auf einen sektoralen oder tätigkeitsbezogenen Wettbewerb im Sinne der Wettbewerbsökonomie, sondern im Wesentlichen auf den Schutz einer transnationalen Wettbewerbsgleichheit zwischen in- und ausländischen Wirtschaftsakteuren.

2. Heutige Normratio

Die Kernelemente des heutigen Binnenmarktes führen die Module des Gemeinsamen Marktes, welche den Integrationsprozess einst in Gang setzten, auch aktuell noch fort und haben in ihrem Wesensgehalt noch immer Bestand.¹²⁰² Denn auch die Binnenmarktverwirklichung als solche ist nicht abgeschlossen.¹²⁰³ Was jedoch einen merklichen Wandel erfuhr, ist zum einen die wirtschaftliche Verbundenheit innerhalb der Union selbst, die mittlerweile einen deutlich höheren Integrationsgrad erreicht hat als noch zum Zeitpunkt der Gründungsverträge. Zum anderen ist auch die globalwirtschaftliche Wirklichkeit, in welche sich der Binnenmarkt als bedeutender Teilmarkt einfügt und innerhalb welcher er sich bewähren muss, nicht mehr mit der ökonomischen Realität Mitte und Ende des letzten Jahrhun-

gration (1993), S. 25 ff. Deutlich umfassender wettbewerbstheoretisch wird das ökonomische Prinzip des komparativen Kostenvorteils jedoch heute interpretiert, Müller-Graff, in: Daus/Ludwigs (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 118.

1201 Sinngemäß Bleckmann, *RabelsZ* 1984, 419 (449).

1202 Müller-Graff, in: Daus/Ludwigs (Hrsg.) Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 127.

1203 Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2022), Art. 26 AEUV Rn. 35; Monti, *Der Binnenmarkt und das Europa von morgen* (1997), S. 151 ff; sinngem. auch Kemmeren, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017), 3 (5 f.), der postuliert, dass ein genuiner Binnenmarkt so lange nicht bestehen kann, als Europa von unterschiedlichen nationalen Marktordnungen durchdrungen ist.

derts zu vergleichen. Etliche die gesamte Weltwirtschaft betreffende Faktoren, wie – um nur einige zu nennen – die rasant zunehmende Technologisierung und Digitalisierung, mobiles Kapital und dessen Verlagerung in Niedrigsteuere Länder, der Klimawandel, die globale Finanzkrise 2007/2008 und deren noch immer anhaltenden Nachwirkungen und zuletzt die Krise im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie besitzen immensen Einfluss auf den Binnenmarkt und modifizieren dessen Bedürfnisstruktur auch und gerade im Hinblick auf den noch immer fortschreitenden Integrationsprozess.

Die fünf Kernelemente und die sie umsetzenden primärrechtlichen Instrumente werden angesichts dieses Wandels teilweise nicht mehr auf die exakt gleiche Weise beurteilt wie zu den Zeiten der Gründungsverträge. Weitgehend wertungskonsistent erweist sich dabei die originär marktöffnende Stoßrichtung der Grundfreiheiten, deren Doktrin in Folge des zunehmenden Integrationsgrades lediglich Erweiterungen und Verfeinerungen erfuhr.¹²⁰⁴ Einem größeren Beurteilungswandel ist dagegen das deutlich vielgestaltigere Feld der Wettbewerbsregeln unterworfen, welchem das Beihilfeverbot zuzuordnen ist und dessen normativer Aussagegehalt wesentlich von einem zunehmend globalisierten Wettbewerbsgefüge beeinflusst wird.¹²⁰⁵ Vor dem Hintergrund globalökonomischen Wandels und der Verfestigung der Marktintegration innerhalb der Union ist daher nachvollziehbar, dass auf der Agenda der EU-Wettbewerbspolitik verstärkt noch andere Überlegungen und Konflikte ins Blickfeld gerückt sind als die mit den Wettbewerbsregeln ursprünglich verfolgte Absicherungsfunktion zugunsten offener Teilmärkte.¹²⁰⁶

1204 Nachvollzogen in Kapitel 7, A. II.; zu dieser Entwicklungen etwa am Beispiel des grundfreiheitlichen Einflusses auf das Recht der direkten Steuern insgesamt und umfassend *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002).

1205 Siehe das Vorwort zum Bericht über die Wettbewerbspolitik 2006 der Kommission v. 25. Juni 2007, KOM(2007) 358 endg., S. 3 f.

1206 *Dashwood (u. a.)*, Wyatt and Dashwood's European Union Law (2011), S. 710; *Almunia*, "Doing More With Less – State Aid Reform in Times of Austerity: Supporting Growth Amid Fiscal Constraints", Vortrag am King's College in London vom 11. Januar 2013, online einzusehen unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_13_14 (Stand: 11. August 2023); *Blauberger*, in: *Szyszczak* (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law (2011), 28 (29) hebt daher hervor, dass die Beihilfekontrolle eine zutiefst politische Aufgabe sei, die neben dem Wettbewerb als solchem auch den Schutz von Innovation, Umwelt und regionaler Entwicklung im Auge haben müsse.

Zum Vorteil der europäischen Beihilfekontrolle und zuweilen zum Leidwesen der Mitgliedstaaten ist das Beihilfeverbot seiner formellen Konzeption nach verschiedensten Deutungsansätzen zugänglich – es ist gewissermaßen metamorph. Art. 107 Abs. 1 AEUV ist aus Sicht der Europäischen Kommission daher geeignete normative Projektionsfläche zur Implementierung ihrer breiten ökonomischen und wettbewerbspolitischen Interessen, denn mittels des Beihilferechts kann dem vielfältige Formen annehmenden Drang der Staaten, „in den eigenen Geldbeutel“ zu wirtschaften, flexibel entgegengegangen werden.¹²⁰⁷ Das ursprünglich primär transnational ausgerichtete Telos des Beihilferechts ist nicht in gleichem Maße im Wortlaut des Verbotstatbestand angelegt wie dies bei den Grundfreiheiten der Fall ist. Trotz der Zwischenstaatlichkeitsklausel ist das Beihilfeverbot seit jeher innenpolitisch dimensioniert,¹²⁰⁸ da es den Mitgliedstaaten grundsätzlich jedwede Form der selektiven Begünstigung im Geltungsbereich ihrer Rechtsordnung verbietet. Die mangelnde Festlegung auf die Art und die qualitative Ausrichtung der Förderung macht das Beihilferecht ferner zu einem äußerst wandlungsfähigen supranationalen Steuerungselement mitgliedstaatlicher Politiken, dessen Deutungsflexibilität der Kommission weitreichende Freiheiten hinsichtlich der Ausübung der Beihilfekontrolle schenkt.

Aus den genannten Gründen hat sich die teleologische „Eindimensionalität“ des Beihilferechts früherer Jahre mithin – einem Fächer gleich – mehrdimensional entfaltet und in der Folge zu einer ausufernden, kaum berechenbaren Handhabung des Verbots geführt. Vor diesem Hintergrund vermag nur eine teleologische Determination des Beihilferechts die derzeitige Volatilität des Verbots einzugrenzen und den Umfang supranationaler Einflussnahmemöglichkeiten auf die mitgliedstaatliche Wirtschaftspolitik verlässlich zu definieren. Im Folgenden stellt sich mithin die Frage, welches konkrete Telos nach heutigen Erkenntnissen neben die ursprüngliche Stoßrichtung des Beihilferechts getreten ist oder diese gar abgelöst hat. Neben einen Deutungsansatz, der noch immer allein den ursprünglichen Zweck des Normregimes emporhebt, treten im Wesentlichen zwei weitere Strömungen. Hierzu ist zum einen die Bestrebung zu zählen, das Beihilfeverbot verstärkt vor dem Hintergrund wettbewerbstheoretischer Erkenntnisse zu beurteilen und das Telos des Normregimes damit weg vom unmittelbaren Schutz des transnationalen Wettbewerbs auf jenen des tätigkeitsbezogenen,

1207 *Chalmers/Davies/Monti*, European Union Law (2014), S. 676 f.

1208 Zur im Gegensatz zu den Grundfreiheiten innenpolitischen Dimension des Beihilferechts siehe *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (536).

kommerziellen Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarktes zu verlagern. Zum anderen erhebt die momentane Auslegungspraxis durch EuGH und Kommission die Art. 107 ff. AEUV zum Instrument eines supranationalen Fiskalpaternalismus, dessen Bestrebung letztlich in der Homogenisierung beziehungsweise „Europäisierung“ mitgliedstaatlicher Förderpolitik liegt und somit mehr denn je die Wettbewerbsfähigkeit des Binnenmarktes im globalökonomischen Kontext in den Fokus nimmt.

a. Rückbesinnung auf die ursprüngliche Schutzrichtung – Schutz des transnationalen Wirtschaftsverkehrs

aa. Theorie

Offenkundig sei das Beihilferecht zwar den primärrechtlichen Wettbewerbsregeln zugeordnet,¹²⁰⁹ nach verbreiteter Ansicht solle diese systematische Stellung innerhalb des AEUV jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Normregime zuvorderst und noch immer den ursprünglich vorgesehenen Zwecken diene, die marktöffnenden Verdienste der Grundfreiheiten und des Zollverbots abzusichern.¹²¹⁰ Seine Normratio sei daher eher auf die Schaffung und Erhaltung der baren Funktionalität des Binnenmarktes ausgerichtet denn auf die „bloße“ Unterhaltung eines marktwirtschaftlichen Wettbewerbsgleichgewichts.¹²¹¹ Die Natur des Art. 107 Abs. 1 AEUV sei nämlich vergleichbar mit entsprechenden Vereinbarungen innerhalb von Freihandelsabkommen, worin die Vertragsstaaten zu einem gewissen Grad auf Regulierung verzichten, um hierdurch grenzüberschreitende Hindernisse zu beseitigen.¹²¹² Der konturlosen und souveränitätsgefährdenden Auslegung des Beihilferechts durch Kommission und EuGH und vor allem einer wettbewerbsökonomischen Lesart des Normregimes entgegen-

1209 Zur Einbettung der Art. 107 ff. AEUV in das Europäische Wettbewerbsrecht siehe *Chalmers/Davies/Monti*, *European Union Law* (2014), S. 942 ff.

1210 *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), *CYELS 2009/2010*, 35 ff.; in diese Richtung auch *Mason*, *Am. U. L. Rev.* 2019, 479 (488 f.); in diese Richtung auch *Kaupa*, *EStAL* 2009, 311 (322). Kritisch hinsichtlich dieser allein grundfreiheitsnahen Zwecksetzung *Martin/Stehmann*, *E.L. Rev.* 1991, 216 (228).

1211 So etwa *Chalmers/Davies/Monti*, *European Union Law* (2014), S. 1054 f.; in diese Richtung auch *Di Bucci*, in: *Derenne/Merola* (Hrsg.), *Economic Analysis of State Aid Rules – Contributions and Limits* (2007), 156 (156 f.).

1212 *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), *CYELS 2009/2010*, 35 (37).

tend,¹²¹³ plädieren Verfechter dieser Ansicht dafür, die Rechtfertigung des Beihilfeverbots allein in der außenpolitischen Zwecksetzung zu sehen, den transnationalen Wettbewerb im Binnenmarkt tätiger Unternehmen vor Verfälschungen zu schützen. Denn das schädliche Potential mitgliedstaatlicher Beihilfen zeige sich noch immer und in besonderem Maße in Form negativer Auswirkungen auf den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr.¹²¹⁴ Allein hieraus rechtfertige sich auch die Existenz einer supranationalen Beihilfekontrolle. Heutige Vertreter eines solch traditionellen Deutungsansatzes beharren damit auf der im Wesentlichen flankierenden Funktion des Beihilferechts zugunsten grundfreiheitlicher Gewährleistungsgehalte.¹²¹⁵ Einzelne betonen in teleologischer Hinsicht gar eine „funktionelle Identität“¹²¹⁶ zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht und sprechen sich insofern folgerichtig auch methodisch für eine wertungskonsistente Handhabung beider Rechtsregime aus¹²¹⁷ beziehungsweise pochen auf eine Auslegungslinie des Art. 107 Abs. 1 AEUV, die sich an der grundfreiheitlichen Dogmatik orientiert¹²¹⁸. Der Anspruch des Beihilferechts, gleiche Marktbedingungen für alle Wirtschaftsakteure zu schaffen,¹²¹⁹ sei daher vor allem im Sinne der Wahrung einer transnationalen Wettbewerbsgleichheit zu verstehen, was auch heute noch für die funktionelle Geschwisterschaft des Normregimes zu den Grundfreiheiten spreche.¹²²⁰

bb. Pro und Contra

Für die Betonung der ursprünglich grundfreiheitsähnlichen Ausrichtung des Beihilferechts spricht zuvorderst, dass protektionistisch intendierte be-

1213 *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), CYELS 2009/2010, 35 (42 ff.).

1214 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020) Rn. 9.2.

1215 Insofern Rückbesinnung auf die ursprüngliche Stoßrichtung des Beihilferechts, siehe im Einzelnen Kapitel 7, A. III. 2. a. aa.

1216 Siehe *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), CYELS 2009/2010, 35 (35, 42), der von „functional identity“ spricht.

1217 *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), CYELS 2009/2010, 35 (51); *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (551).

1218 *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), CYELS 2009/2010, 35 (51).

1219 Derart pauschal 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. (Rn. 7).

1220 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 137 m. w. N.; in diese Richtung auch *Mason*, Am. U. L. Rev. 2019, 479 (488).

ziehungsweise protektionistisch wirkende Fördermaßnahmen der Mitgliedstaaten auch im geöffneten Marktumfeld des Binnenmarktes nicht der Vergangenheit angehören und infolge der Verzerrung des Wettbewerbsgefüges vor allem restriktiv auf den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr wirken. Für die Verfolgung zuvorderst antiprotektionistischer Zwecke spricht ferner die Verankerung der Zwischenstaatlichkeitsklausel im Verbotstatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Auch ist das Argument nicht von der Hand zu weisen, dass die territorial auf ihr Staatsgebiet begrenzte Rechtssetzungskompetenz der Staaten bereits aus faktischen Gesichtspunkten vor allem zu einer Beeinträchtigung des transnationalen Wettbewerbs führt, was ein Bedürfnis nach einer supranationalen Kontrolle mitgliedstaatlicher Förderaktivitäten hervorruft und so die Art. 107 ff. AEUV bereits auf Grundlage dieser Prämisse legitimiert.

Formal problematisch ist an diesem Ansatz die insoweit irreführende systematische Stellung des Beihilferechts innerhalb der primärrechtlichen Wettbewerbsregeln; sinniger wäre es insofern nämlich, das Beihilferecht in räumlicher Nähe zu den Grundfreiheiten anzusiedeln.

Eben jene von diesem Ansatz betonte inhaltliche Verwandtschaft zu den Grundfreiheiten ist es aber auch, die zu einem zweiten, deutlich gewichtigeren und inhaltlichen Zweifelsaspekt an diesem Ansatz überleitet: Der materiellen Überlappung oder gar funktionellen Austauschbarkeit beider Normregime, welche es nach dem Anspruch der vorliegenden Abhandlung gerade zu hinterfragen und zu lösen und nicht zu perpetuieren gilt. Der Abschnitt zur Ratio der Grundfreiheiten offenbart, dass auch dieses Normregime seit seiner Einführung in die Gründungsverträge stets weiterentwickelt wurde. Zunächst ausgerichtet auf die Bekämpfung offensichtlicher Freiverkehrshemmnisse, bildeten sich die Grundfreiheiten insbesondere durch die Erweiterung und Verfeinerung des Tatbestandsmerkmals der Beeinträchtigung zu umfassenden Marktöffnern aus. Die Erfassung auch versteckter Diskriminierungen und Beschränkungen und die sich etablierende Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf indirekte und direkte Steuernormen führten nach und nach zu einer Aufblähung des potenziellen Anwendungsbereichs der Freiheiten und damit zwangsläufig zu einem größeren Anwendungskonfliktfeld mit dem die Marktintegration absichernden Beihilferecht.

b. Wettbewerbsrechtliche Ausrichtung

aa. Theorie

Nachdem die Kommission die Beihilfekontrolle seit Ende der 90er Jahre gerade auch im Hinblick auf steuerliche Maßnahmen durch eine extensive Auslegung des Verbotstatbestands zunächst massiv ausgeweitet hatte und sich selbst mit der Vielzahl der hiernach formaljuristisch zu prüfenden Fälle allmählich überlastet sah, schien der 2005 veröffentlichte *Aktionsplan staatliche Beihilfen*¹²²¹ einen dahingehend restriktiveren Richtungswechsel einzuleiten. Proklamiert wurde unter anderem ein an der Kartellrechtspraxis orientierter *refined economic approach*, mit dem sich die Kommission zu einer ökonomischen statt bisher formalistischen Betrachtungsweise bekannte und erklärte, sich im Rahmen der Beihilfekontrolle fortan auf solche Maßnahmen fokussieren zu wollen, deren Auswirkungen auf den Wettbewerb erheblich sind. Zu einer merklichen Neuausrichtung der Beihilfekontrolle führte diese Absichtserklärung jedoch nicht. Zwar wurde ein solch wettbewerbsökonomischer Deutungsansatz von der Kommission im Bereich der Vereinbarkeitsprüfung, jedoch nie auf Ebene des Verbotstatbestands praktiziert.¹²²²

Diese fehlende Stringenz der Kommission hinsichtlich des vielerorts begrüßten *refined economic approach* wird von etlichen Kommentatoren kritisiert.¹²²³ Ihrer Ansicht nach müsse die systematische Einflechtung des Beihilferechts in die primärrechtlichen Wettbewerbsregeln nämlich endlich auch teleologisch prägend für das Verbot sein.¹²²⁴ Das Beihilfeverbot sei seiner Zielsetzung nach in erster Linie der Nachhaltigkeit und Neutralität des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs zwischen konkurrierenden Unternehmen verpflichtet.¹²²⁵ Eine Ratio, die eng verknüpft ist mit der auf Wett-

1221 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.

1222 Siehe ebenso Kapitel 4, B. I. 3.

1223 U. a. *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 AEUV Rn. 106; *Jaeger*, WuW 2008, 1064 (1076 f.); *Michaev*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law (2011), 193 (207) m. w. N. in Fn. 87.

1224 So bspw. *Behrens*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), Einleitung, Rn. 156 ff.

1225 In diese Richtung *Ahlborn/Berg*, in: Biondi/Eeckhout/Flynn (Hrsg.), The Law of State Aid in the European Union (2004), 41 (50); *da Cruz Vilaça*, EstAL 2009, 443 (445 ff.); *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1175).

bewerbsfreiheit aufbauenden Wirtschaftsordnung des Ordoliberalismus, welche die Prinzipien des europäische Wettbewerbsrechts maßgeblich prägte.¹²²⁶ Diese Zwecksetzung erfordere eine Ausrichtung des Beihilfeverbotstatbestands an einer wettbewerbstheoretischen Auslegungsmaxime und führe auf diesem Wege zur notwendigen Konturierung des Beihilfeverbots und zur Eindämmung allzu umfassender supranationaler Kontrollkompetenzen.¹²²⁷

In dem hier in den Blick genommenen wettbewerbsökonomischen, nämlich kommerziellen Kontext beschreibt der durch das Beihilferecht zu schützende marktwirtschaftliche „Wettbewerb“ schlicht einen Kampf um die Überlegenheit auf dem Markt – einen dynamischen Ausleseprozess.¹²²⁸ Mit einer derart generalisierten Denotation bezieht das Wettbewerbsverständnis dieses Deutungsansatzes zwar notwendigerweise auch den Überlegenheitskampf zwischen in- und ausländischen Marktakteuren innerhalb des Binnenmarktes mit ein, der Fokus der Betrachtung liegt jedoch grundsätzlich – anders als im Rahmen des traditionellen Deutungsansatzes – nicht auf einer territorialen, sondern auf einer originär tätigkeitsbezogenen Wettbewerbsbeziehung der Marktteilnehmer. Es geht dabei schlicht um die staatlicherseits unverfälschte Aufteilung von Marktmacht in einem holistischen Sinne. Die besondere wirtschaftspolitische Schutzwürdigkeit eines marktwirtschaftlichen Wettbewerbs erkannte die Kommission bereits 1972 als sie in ihrem *First Report on Competition Policy* ausführte:

„Competition is the best stimulant of economic activity since it guarantees the widest possible freedom of action to all. An active competition policy pursued in accordance with the provisions of the Treaties establishing the Communities makes it easier for the supply and demand structures continually to adjust technological development. Through the interplay of decentralized decision-making machinery, competition enables enterprises continuously to improve their efficiency, which is the sine qua non for a steady improvement in living standards and employment prospects within the countries of the Community. From this point of view, competition

1226 Gerber, *Law and Competition in Twentieth Century Europe: Protecting Prometheus* (1998), S. 232 ff.; Pera, ECJ 2008, 127 ff.; Parret, ECJ 2010, 339 (348 f.).

1227 Ahlborn/Berg, in: Biondi/Eeckhout/Flynn (Hrsg.), *The Law of State Aid in the European Union* (2004), 41 ff.; da Cruz Vilaça, EStAL 2009, 443 (445 ff.).

1228 Dashwood (u. a.), *Wyatt and Dashwood's European Union Law* (2011), S. 709.

policy is an essential means for satisfying to a great extent the individual and collective needs of our society."¹²²⁹

Der Schutz des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs zwischen konkurrierenden Marktakteuren aller Art, dem das Beihilferecht nach dieser Sichtweise verpflichtet sei, dient demnach in letzter Konsequenz auch der Integrität¹²³⁰ der Binnenmarktordnung als ganzer, die in ihrem unverfälschten Bestand Garant wirtschaftlichen Wohlstands innerhalb Europas ist.¹²³¹ Ebenso wie die Grundfreiheiten dient das Beihilferecht auch bei Annahme einer wettbewerbsökonomischen Ausrichtung einer *Pareto*-optimalen Allokation der Produkte und Produktionsfaktoren im Sinne der angestrebten Binnenmarktintegration. Aus diesen Aspekten heraus legitimiert sich die Supranationalität der Beihilfekontrolle auch im Rahmen einer wettbewerbsökonomischen und nicht mehr zuvorderst grundfreiheitsähnlichen Ausrichtung des Beihilferechts. Denn es liegt in der Natur staatlicher Wirtschaftsförderung durch Beihilfen, dass jeder Mitgliedstaat aufgrund der territorialen Begrenzung seiner hoheitlichen Befugnisse nicht unionsweit, sondern lediglich innerhalb der räumlichen Grenzen seiner Herrschaftsmacht Beihilfen gewähren kann. Jede mitgliedstaatliche Fördermaßnahme besitzt innerhalb eines integrierten Marktes daher auch und gerade unter wettbewerbsökonomischen Gesichtspunkten potenziell externe Effekte in den nicht von der Beihilfemaßnahme betroffenen Mitgliedstaaten, die gegebenenfalls als Ineffizienzen des Binnenmarktes von zentraler Stelle beobachtungs- und gegebenenfalls behandlungsbedürftig sind.¹²³²

1229 Commission's First Report of Competition Policy (annexed to the "Fifth General Report on the Activities of the Communities"), April 1972, S. 11.

1230 Die Begrifflichkeiten der Marktintegration und der Marktintegrität sind auseinanderzuhalten, obwohl sie im Rahmen eines integrierten Marktes in engem Konnex zueinander stehen. Der Terminus der Marktintegration bezieht sich dabei auf den noch immer fortwährenden Eingliederungsprozess nationaler Teilmärkte in den Binnenmarkt, während der Begriff der Marktintegrität die Unversehrtheit und funktionelle Zuverlässigkeit der marktwirtschaftlichen Ordnung als solche beschreibt.

1231 Siehe zum etwaigen Konflikt dieser unterschiedlichen Zielsetzungen im Kontext des Kartellrechts *Lov-dahl Gormsen*, ECJ 2007, 329 ff.

1232 Hieraus schlussfolgernd wird vertreten, dass eine Beihilfemaßnahme ohne externe – das heißt zwischenstaatliche – Auswirkungen nicht von der Kommission, sondern von nationalen Wettbewerbsbehörden geprüft werden solle. Diese Arbeitsteilung verschaffe der Kommission die Kapazitäten, binnenmarktrelevante Fälle gründlicher im Hinblick auf ihre Wettbewerbsschädlichkeit zu überprüfen, *Crocioni*, WC 2006, 89 (89 f.).

Methodisch erfordere eine teleologische Ausrichtung des Beihilferechts auf den Schutz der marktwirtschaftlichen Wettbewerbsgleichheit nach diesem Ansatz die Durchführung einer wettbewerbsökonomischen Analyse. Insofern streben die Verfechter dieser Auffassung weg von einer grundfreiheitlichen Dogmatik hin zu einer ökonomischen Aufladung der beihilferechtlichen Tatbestandsmerkmale.

bb. Pro und Contra

Für die ausführlich beschriebene wettbewerbsrechtliche Ausrichtung des Beihilferechts streitet zunächst die systematische Stellung innerhalb der Wettbewerbsregeln des AEUV. Die Verankerung des Merkmals der Wettbewerbsverfälschung im Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist dem Beihilferecht genauso inhärent wie dem Kartellrecht der Art. 101 f. AEUV. Insofern leuchtet es nicht ein, die den Art. 107 f. AEUV unterworfenen Beihilfemaßnahmen nach einem gänzlich anderen – nämlich grundfreiheitlichen – Standard zu beurteilen als privatwirtschaftliche Aktivitäten, die unter die Art. 101 f. AEUV zu fassen sind.¹²³³ Die Hervorhebung einer zuvorderst der Wettbewerbsökonomie verpflichteten Normratio verordnet ferner die Anwendung nachvollziehbarer ökonomischer Maßstäbe und schafft dort Transparenz, wo die Kommission ihr Ergebnis bislang im Wesentlichen auf Vermutungen und Annahmen stützte. Auf diesem Weg führte die Orientierung an einer wettbewerbsökonomischen Normintention und Methode zur dringend erforderlichen Konturierung des Beihilfeverbots und in der Folge zu einer sachgemäßen Rationalisierung und Reflexion der faktisch ausufernden Kontrollkompetenzen der Kommission.

Kritiker einer ökonomischen Ausrichtung des Beihilferechts sehen vor allem methodische und praktische Schwierigkeiten und bemängeln zuvorderst die beachtliche Komplexität und die damit einhergehenden Rechtsunsicherheiten, welche dieser Ansatz bei der Überprüfung potenzieller Beihilfemaßnahmen mit sich bringe. Die Folge einer konsequenten Verfolgung dieser Ratio sei ein gesteigerter administrativer Aufwands auf Seiten der Kommission,¹²³⁴ da das wettbewerbsverfälschende Potential einer Maßnahme nicht mehr länger durch die festgestellte Selektivität der Maßnahme

1233 *Da Cruz Vilaça*, EStAL 2009, 443 (445).

1234 *Behrens*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilferecht* (2013), Einleitung, Rn. 161.

indiziert wäre, sondern einer empirischen Aufarbeitung und Darlegung bedürfe. Gerade im Hinblick auf abstrakt-generelle Maßnahmen wie beispielsweise steuerrechtliche Normen sei aufgrund des teils weiten Kreises der Begünstigten ferner nicht immer abzusehen, auf welchen horizontal oder vertikal betroffenen Märkten in Folge der Maßnahme mit einer potenziellen Wettbewerbsverfälschung zu rechnen ist. Im Übrigen sei aufgrund der grundsätzlich hohen Komplexität wirtschaftlicher Wirkzusammenhänge insgesamt an der Realitätsgenauigkeit einer wettbewerbsökonomischen Analyse im Rahmen des Beihilferechts zu zweifeln zumal hinsichtlich der anzuwendenden ökonomischen Maßstäbe derzeit keine abschließende Einigkeit herrsche.¹²³⁵ Problematisch sei ferner, dass die beiden Subziele einer ökonomischen Ausrichtung der Beihilferechts, nämlich der individualrechtliche Schutz der marktwirtschaftlichen Wettbewerbsgleichheit und der auf das Gemeinwohl zielende Erhalt der Marktintegrität, in einen schwer auflösbaren Widerstreit zueinander treten können.¹²³⁶

c. Etablierung eines supranationalen Fiskalpaternalismus⁴

aa. Theorie

Die Einführung des *refined economic approach* im *Aktionsplan staatliche Beihilfen* ging Hand in Hand mit der Zielsetzung der Kommission, die Mitgliedstaaten mittels der Beihilfekontrolle „zu weniger und besser ausgerichteten staatlichen Beihilfen“ anzuhalten.¹²³⁷ Mit Blick auf die Entwicklungen der letzten 10 bis 15 Jahre wird deutlich, dass die Kommission eben jener zweiten Absichtserklärung insbesondere unter dem Eindruck

1235 Mancherorts wird angezweifelt, ob eine rationale Begründung der Beihilfekontrolle auf einer streng wettbewerbsökonomischen Grundlage überhaupt möglich sei. Jedenfalls „sei sie nicht ganz einfach“, da fixkostensenkende Beihilfen Marktpreise und damit auch den Wettbewerb allenfalls indirekt und diesen unter Umständen sogar positiv beeinflussen, siehe ausführlich *Haucap/Hartwich*, in: Schäfer (Hrsg.), *Wirtschaftspolitik im Systemwettbewerb* (2006), 93 (110 ff.).

1236 Insofern wird moniert, dass auf der objektiv-neutralen Ebene des Verbotstatbestands eine wettbewerbsökonomische Betrachtung vom AEUV nicht vorgesehen und diese allenfalls auf allokativer Ebene der Rechtfertigung nach Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV vorzunehmen sei, *Biondi*, in: *Barnard/Odudu* (Hrsg.), *CYELS 2009/2010*, 35 (44).

1237 *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., Rn. 18 ff.

der Finanzkrise mehr und mehr Raum einräumte und das Beihilferecht mit Hilfe des EuGH unter diesem Credo in beeindruckendem Tempo zu einem Instrument industriepolitischer Steuerung ausbaute.

Bereits 2007 ließ die damalige EU-Wettbewerbskommissarin Kroes durchscheinen, dass die Förderpolitik der Mitgliedstaaten durch das Beihilfeverbot nicht mehr primär beschränkt, sondern vielmehr aktiv gelenkt werden sollte:

*„Unsere sorgfältig abgewogenen Beihilfavorschriften verhindern unangemessene staatliche Eingriffe, die den Qualitätswettbewerb verzerren würden. Sie helfen den Mitgliedstaaten aber auch in zunehmendem Maße, dort gezielt zu fördern, wo – im Allgemeinen öffentlichen Interesse – Lücken geschlossen werden können und so mit Steuergeldern ein echter Mehrwert erzielt wird.“*¹²³⁸

Die weltweite Wirtschafts- und Finanzkrise bedingte in den Folgejahren ein wirtschaftliches Klima, das diese Tendenzen eines supranationalen Vorstoßes in die mitgliedstaatliche Industrie- und Förderpolitik aus Sicht der Europäischen Union weiter legitimierte und eine entsprechend paternalistische Ausrichtung des Beihilfeverbots vorantrieb. So war in diesem Kontext einerseits mit einer Zunahme an wettbewerbsgefährdenden, wahllos gewährten Beihilfen der Mitgliedstaaten zu rechnen, andererseits aber auch das Bedürfnis nach einer stärkeren marktregulierenden Präsenz der Staaten gegeben, um der ins Wanken geratenen Wirtschaft des Binnenmarkts zur Regeneration zu verhelfen. Gleichzeitig war es den geschröpften Staatshaushalten geschuldet, die knappen zur Verfügung stehenden Haushaltsmittel in effizienter und zielführender Weise einzusetzen.¹²³⁹

Unter dem Eindruck dieser prekären Lage wurde das Beihilferecht von Kommission und EuGH mit Blick auf die sich stellenden wirtschaftspolitischen Herausforderungen zunehmend strategisch gedacht.¹²⁴⁰ Nach Ansicht mancher Beobachter sei die Ratio des Normregimes nach derzeitiger

1238 Vorwort zum Bericht über die Wettbewerbspolitik 2006 der Kommission v. 25. Juni 2007, KOM(2007) 358 endg., S. 3.

1239 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Modernisierung des EU-Beihilfenrechts v. 8. Mai 2012, COM(2012) 209 final, Rn. 3 f.; zu dieser Mitteilung ausführlich *Plank/Walch*, EuZW 2012, 613 ff.

1240 Vgl. *Almunia*, “Doing More With Less – State Aid Reform in Times of Austerity: Supporting Growth Amid Fiscal Constraints”, Vortrag am King’s College in London vom 11. Januar 2013, online einzusehen unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_13_14 (Stand: 11. August 2023).

Handhabung daher mittlerweile am besten mit der Etablierung eines supranationalen Fiskalpaternalismus¹²⁴¹ beschrieben. Nach diesem Ansatz zeigt sich das Beihilferecht weniger marktöffnend noch wettbewerbsökonomisch denn vielmehr wettbewerbspolitisch motiviert.¹²⁴² Denn der supranationalen Beihilfekontrolle geht es bei der Durchsetzung des Verbots nicht mehr nur um den Schutz des (transnationalen) Wettbewerbs, sondern darüber hinaus um eine umfassende regulatorische Einflussnahme auf das Marktgeschehen vermittels der lenkenden Beeinflussung mitgliedstaatlicher Förderpolitiken.

Es ist insofern ins Bewusstsein zu rufen, dass Beihilfen aus unionaler Sicht trotz wettbewerbsverfälschender Effekte nicht per se unerwünscht sind, die EU selbst jedoch außerhalb der Gemeinsamen Agrarpolitik nur in wenigen Bereichen über eigene Förderkompetenzen verfügt. Für die Kommission bietet es sich daher an, über das Kontrollinstrument des Beihilferechts mittelbaren aber äußerst wirksamen, lenkenden Einfluss auf die Förderpolitik der zuständigen Mitgliedstaaten zu nehmen. Ferner – und hierin liegt die paternalistische Färbung dieses Ansatzes – sei nach Vorstellung der Kommission mittels des Beihilfeverbots dem Problem entgegenzutreten, dass die Beihilfegewährung häufig weniger aus ökonomischem denn aus politischem Kalkül erfolge und so zu einem sowohl budgetlastigen als auch zumeist wirtschaftlich ineffektiven und somit verschwenderischen Mittel der Regulierung verkomme.¹²⁴³ Mitgliedstaatliche Entscheidungsträger sehen sich nämlich nicht technokratisch einer ökonomischen Rationalität verpflichtet, sondern in erster Linie Wählern und Interessengruppen und sind aus diesem Grunde anfällig für privatwirtschaftliche Vereinnahmun-

1241 Vgl. *Chalmers/Davies/Monti*, *European Union Law* (2014), S.1054; *Spector*, in: *Derenne/Merola* (Hrsg.), *Economic Analysis of State Aid Rules – Contributions and Limits* (2007), 7 (9 ff.); *ders.*, in: *Vives* (Hrsg.), *Competition Policy in the EU* (2009), 176 (177 ff.); *Biondi/Righini*, in: *Arnulf/Chalmers* (Hrsg.), *The Oxford Handbook of European Union Law* (2015), 670 (673). Das Beihilfeverbot schon 1991 in Richtung eines Rechtsregimes denkend, das der Kommission die Möglichkeit zuspricht, aus Unionssicht sinnvolle Beihilfen zu genehmigen *Martin/Stehmann*, *E.L. Rev.* 1991, 216 (228).

1242 Der noch 2005 proklamierte *refined economic approach* fand in der Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Modernisierung des EU-Beihilferechts v. 8. Mai 2012, COM(2012) 209 final keinen Widerhall mehr. Zu diesem Kurswechsel siehe auch *Rusche*, in: *Immenga/Mestmäcker* (Hrsg.), *Wettbewerbsrecht*, Band 5 (2022), Art. 107 Abs. 3 Rn. 72.

1243 In diese Richtung *Heinrich*, in: *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich* (Hrsg.), *Europäisches Beihilferecht* (2013), Einleitung, Rn. 86, 90.

gen (*regulatory capture*).¹²⁴⁴ Auch einer solch wohlfahrtsgefährdenden Instrumentalisierung der Mitgliedstaaten durch Lobbyismus und sogenannte *rent-seeking*-Mentalitäten meist wirtschaftlich ineffizienter Wirtschaftszweige und Unternehmen gilt es nach diesem Ansatz durch eine supranationale Beihilfekontrolle vorzubeugen.¹²⁴⁵

Ein paternalistischer Anspruch der Beihilfekontrolle kompensiert mit hin den gegebenenfalls fehlenden ökonomischen Weitblick der mitgliedstaatlichen Beihilfegewährung. Im Hinblick auf eine notwendigerweise wirtschaftliche Betrachtungsweise unterscheidet sich dieser Ansatz daher grundsätzlich nicht wesentlich von der Prüfmethodik bei angenommener wettbewerbsökonomischer Ausrichtung des Beihilferechts. Beide Ansätze weisen auch im Übrigen eine enge Verschränkung auf, weshalb eine trennscharfe Abgrenzung in vielen Aspekten schwierig erscheint.¹²⁴⁶ Der Unterschied beider Deutungsansätze liegt vermutlich weniger in der inhaltlichen Ausrichtung des Beihilfeverbots als in einem unterschiedlichen Selbstverständnis der Kommission als maßgebliches Organ der Beihilfeaufsicht. So ist der Kommission im Rahmen einer rein wettbewerbsökonomischen Ausrichtung des Beihilferechts eine im Hinblick auf die mitgliedstaatliche Förderpraxis zuvorderst restriktive Rolle zugewiesen, während sie bei einem paternalistischen Anspruch der Beihilfekontrolle eine dahingehend weniger beschränkende als vielmehr lenkende Funktion einnimmt. Sieht man das Beihilferecht als Mittel zur Implementierung eines supranationalen Fiskalpaternalismus, so ist bei der Überprüfung mitgliedstaatlicher Fördermaßnahmen insofern mehr als bei anderen Zielsetzungen zwischen „guten“ und „schlechten“ Beihilfen zu unterscheiden.¹²⁴⁷ „Schlecht“ und damit verboten sei eine Beihilfe, soweit sie keinen wirtschaftlichen Nutzen habe.¹²⁴⁸ Ein ökonomischer Nutzen sei regelmäßig gegeben, wenn die Fördermaßnahme der Behebung eines Marktversagen diene beziehungsweise

1244 Behrens, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), Einleitung, Rn. 176.

1245 Behrens, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), Einleitung, Rn. 176.

1246 Siehe etwa Plank/Walch, EuZW 2012, 613 (615), die auch bei der Zielsetzung hinsichtlich besser ausgerichteter Beihilfen eine systematische wirtschaftliche Analyse voraussetzen.

1247 Vgl. *Almunia*, “Doing More With Less – State Aid Reform in Times of Austerity: Supporting Growth Amid Fiscal Constraints”, Vortrag am King’s College in London vom 11. Januar 2013, online einzusehen unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_13_14 (Stand: 11. August 2023).

1248 Chalmers/Davies/Monti, *European Union Law* (2014), S. 1054.

eine horizontale Zielsetzung verfolge.¹²⁴⁹ Horizontale Beihilfen sind solche, die ein gemeinsames, unionales Interesse verfolgen und ihrer Natur nach nicht von vornherein auf einzelne Sektoren begrenzt sind.¹²⁵⁰ Effekt einer paternalistisch ausgerichtete Beihilfekontrolle ist damit weniger der Abbau wettbewerbsverfälschender Beihilfen, sondern vielmehr deren systematische Kanalisierung und Harmonisierung im Interesse der Union¹²⁵¹

bb. Kritik

Die Interpretation des Beihilferechts als ein Instrument umfassender industriepolitischer Steuerung durch Verfolgung eines fiskalpaternalistischen Ansatzes ist – zumindest im Kontext steuerlicher Beihilfen – sehr kritisch zu sehen. Denn das von einem fiskalpaternalistischen Gedanken getragene Selbstverständnis der Kommission bei Wahrnehmung der Beihilfeaufsicht führt nicht zu einer Verringerung wettbewerbsverfälschender Beihilfen, sondern zuvorderst zu einer *de-facto*-Europäisierung der Förderpolitik¹²⁵² und kollidiert damit evident mit der vertraglich garantierten Souveränität der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Steuerrechts.¹²⁵³ Doch auch außerhalb fiskalischer Beihilfen ist einzuwenden, dass es nach der Konzeption der Europäischen Verträge nicht in der Befugnis der demokratisch nur unzureichend legitimierten Kommission liegt, die Mitgliedstaaten zu einem rationalen und unionspolitischen sinnvollen Einsatz von Steuergeldern an-

1249 Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1047.

1250 Bericht der Kommission über staatliche Beihilfen der EU-Mitgliedstaaten, Herbstausgabe 2012, KOM(2012) 778 endg., S. 8 f.; Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1047. Hierzu zählen etwa Beihilfen zur Forschung, Entwicklung und Innovation, Beihilfen für kleine und mittlere Unternehmen, Beihilfen zur Förderung des Umweltschutzes, Beschäftigungs- und Ausbildungsbeihilfen aber auch unter Vorbehalt Umstrukturierungs- und Rettungsbeihilfen, siehe im Einzelnen *Thiele*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), H.III. Staatliche Beihilfen Rn. 218 ff.

1251 *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), Einleitung, Rn. 97.

1252 *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), Einleitung, Rn. 97.

1253 Siehe hierzu ausführlich Kapitel 1, C. 1. 1. Die Europäische Union fungiert gemäß Art. 5 AEUV grundsätzlich nur als Koordinierungsrahmen für die Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten und besitzt auf diesem Gebiet keine eigene allgemeine Zuständigkeit, *Dobratz*, in: Sieker (Hrsg.), DStJG 39 (2016), 145 (145 f.).

zuhalten – die Gewährleistung und Überwachung von *good governance* ist nicht Aufgabe der Kommission.¹²⁵⁴ Das mit dem paternalistischen Ansatz verfolgte Anliegen der Kommission ist damit in Anbetracht der prekären wirtschaftlichen Lage in Folge der Finanzkrise zwar politisch nachvollziehbar aber genau genommen vertragsrechtlich illegitim. Wie die aktuelle Handhabung des Beihilferechts im Sinne dieser fiskalpaternalistischen Zielsetzung zeigt, wirkt sich ein solcher Ansatz ferner kontraproduktiv auf die Klarheit und Transparenz des Beihilfeverbots aus. Denn um möglichst viele Maßnahmen industriepolitischer Förderung und Lenkung am wirtschaftspolitischen Maßstab einer „Europäischen Förderschablone“ messen zu können, ist es notwendig, den eigentlichen Verbotstatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV denkbar weit, konturlos und zuweilen willkürlich auszulegen.

3. Bewertung

Im Folgenden sollen die vorgestellten teleologischen Auslegungsansätze im Hinblick auf das Beihilfeverbot einer umfassenden Bewertung unterzogen werden. Hinzuweisen ist an dieser Stelle bereits eingangs darauf, dass die insofern folgende teleologische Interpretation des Beihilferechts Ausdruck einer wertenden Betrachtung ist. Es wird damit nicht der Anspruch erhoben, Sinn und Zweck des Beihilferechts abschließend festzuschreiben, denn wie die Wandlung des Beihilferechts in der Vergangenheit zeigte, ist auch in Zukunft mit dessen Anpassungsfähigkeit zu rechnen. Stattdessen sind die folgenden Ausführungen als ein Versuch zu sehen, dem Beihilferecht die funktionale Rolle zuzuweisen, die sich unter Einbezug aller erörterten Aspekte und dem derzeitigen Integrationsstand am besten in das Primärrecht einfügt.

Aus den genannten Gründen ist jedenfalls der fiskalpaternalistische Ansatz als teleologische Grundausrichtung des Beihilferechts klar abzulehnen, da er im Wesentlichen unvereinbar mit der fortwährenden Steuersouveränität der Mitgliedstaaten ist. Derart paternalistische Motivationen fließen zwar faktisch in die Ermessensausübung der Kommission insbesondere bei der Genehmigung mitgliedstaatlicher Beihilfemaßnahmen ein und kön-

1254 Behrens, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilferecht* (2013), Einleitung, Rn. 195; Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1047; Biondi, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), *CY-ELS 2009/2010*, 35 (43); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.3; hierzu auch *Ludwigs*, *EuZW* 2017, 41 ff.

nen im Rahmen einer wettbewerbsökonomischen Betrachtung im Rahmen eines komplexer werdenden Binnenmarktgefüges nicht gänzlich negiert werden. Jedoch griffe es zu weit, diese zum Zweck, das heißt zur teleologischen Daseinsberechtigung der Art. 107 ff. AEUV innerhalb der Binnenmarktrechtsordnung zu erheben und das Beihilferecht so zu einem Instrument supranationaler Kontrolle jeglicher mitgliedstaatlicher Förderpolitik zu stilisieren.

Eine Bewertung der beiden verbleibenden Ansätze unter der Prämisse der Rückführung der beihilferechtlichen Normratio auf lediglich eine Primärzielsetzung erscheint darüber hinaus jedoch schwierig.

Sowohl die grundfreiheitliche als auch die wettbewerbsrechtliche Lesart überzeugen – wenngleich auf unterschiedliche Art und Weise – durch die Absicht einer konzeptionellen Eindämmung des beihilferechtlichen Anwendungsbereichs und infolgedessen durch den Versuch der Schaffung einer proportionalen Balance zwischen einer supranationalen Beihilfekontrôle einerseits und der unionsvertraglich garantierten Steuerautonomie der Mitgliedstaaten andererseits. Contra beide Ansätze lassen sich aber auch die aufgeführten unterschiedlich gelagerten Gegenargumente ins Feld führen.

Die primär auf Praktikabilitätsabwägungen beruhenden Einwände gegen eine wettbewerbsökonomische Ausrichtung des Beihilferechts stellen ein entsprechendes Telos des Normregimes allerdings nur bedingt in Frage und können vernachlässigt werden. Denn der Sinn und Zweck einer Norm bestimmt sich zunächst einmal danach, was rechtlich umgesetzt werden *sollte*, nicht was praktisch gesehen umgesetzt werden *kann*.

Teleologisch durchdringender, weil die Architektur und die Konzeption des AEUV betreffender Natur, sind dagegen die Zweifelsaspekte an einem primär grundfreiheitsähnlichen Normzweck des Beihilferechts. Anders als bei einer zuvorderst wettbewerbsrechtlichen Ausrichtung des Beihilferechts, welche für die Grundfreiheiten abzulehnen ist,¹²⁵⁵ zeigt sich ein gegebenenfalls problematischer teleologischer Gleichlauf zwischen beiden Normregimen, wenn das Beihilferecht ebenso wie die Grundfreiheiten im Schwerpunkt einer marktöffnenden Zweckrichtung zugeschrieben wird. Eine solche teleologische Interferenz im Hinblick auf eine marktöffnende Stoßrichtung innerhalb des Binnenmarktgefüges könnte sogar konkrete Ursache für den bestehenden Konflikt der Normregime sein. Von zentraler Bedeutung im Hinblick auf das Forschungsproblem ist daher schon auf te-

1255 Hierzu erläuternd Kapitel 7, A. II. 2.

leologischer Ebene die Frage, ob und in welchem Umfang das Beihilferecht im Anwendungsumfeld der Grundfreiheiten tatsächlich auch heute noch dem Schutz des transnationalen Wettbewerbs zu dienen bestimmt ist.

a. Transnationale Integration – Teleologisches Monopol der Grundfreiheiten?

Dass mehrere Normen oder Normkomplexe auf denselben Normzweck beziehungsweise dasselbe Schutzgut zurückzuführen sind, ist per se weder ungewöhnlich noch grundsätzlich problematisch.¹²⁵⁶ Im Regelfall beziehen sich solche teleologisch verwandten Normen jedoch auf unterschiedliche, mehr oder minder klar voneinander abgegrenzte Sachverhalte oder regeln denselben Sachverhalt aus unterschiedlichen Gesichtspunkten heraus. Im Hinblick auf die diesen Normen gemeinsame Normintention wirken die Regelungen insofern arbeitsteilig zusammen – wird eine der Normen hinweggedacht, entsteht zulasten des gemeinsamen, übergeordneten Normzwecks eine Schutzlücke. Sind zwei Normen jedoch auf dasselbe Telos zurückzuführen und regeln sie dieselben Sachverhalte unter den exakt selben Gesichtspunkten, so ist die Existenz der einen Norm in Anbetracht der anderen von einem normlogischen Standpunkt aus sinnlos – ihr Fehlen tangiert das Schutzniveau zugunsten des gemeinsamen Normzwecks nicht. Wird ein bestimmtes Regelungsziel von einer Norm also umfassend und unter allen denkbaren den Normzweck betreffenden Gesichtspunkten abschließend geregelt, so bedarf es keiner weiteren demselben Regelungsziel verpflichteten Norm.

Vor diesem abstrakten Hintergrund kann mit Blick auf das materielle Normverhältnis von Grundfreiheiten und Beihilferecht also bereits auf teleologischer Ebene hinterfragt werden, ob den Grundfreiheiten nach jetziger Handhabung gewissermaßen ein teleologisches Monopol im Hinblick auf den Schutz des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs zukommt und das Beihilferecht aus seiner jedenfalls ursprünglichen Zweckrichtung verdrängt wurde. Ein Absicherungsbedürfnis hinsichtlich der Marktöffnung durch das Beihilfeverbot bestünde nämlich dann nicht weiter, wenn

¹²⁵⁶ Im Besonderen Teil des StGB werden etwa gemeinsamen Schutzgüter von Straftatbeständen häufig bereits durch die Überschriften der diese zusammenfassenden Abschnitte und Titel offenbar. Siehe zum Beispiel Sechzehnter Abschnitt „Straftaten gegen das Leben“ oder Achtzehnter Abschnitt „Straftaten gegen die persönliche Freiheit“.

die Grundfreiheiten im Laufe des Integrationsprozesses vermittelt der stetigen Ausdehnung ihres Anwendungsbereichs sämtliche schutzrelevanten Aspekte des transnationalen Wirtschaftsverkehrs in ihrem Gewährleistungsgehalt vereinen. Ein solches Szenario wäre anzunehmen, wenn mittlerweile jegliche mitgliedstaatliche Maßnahmen, die dem transnationalen Freiverkehr Hindernisse bereiten und damit dem unionalen Ziel der Öffnung und Offenhaltung der Märkte zuwiderlaufen, in den tatbestandlichen Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fielen und durch die grundfreiheitlich vorgesehene Rechtsfolge behoben werden könnten.

aa. Grenzen des grundfreiheitlichen Schutzes der transnationalen Integration bei mitgliedstaatlichen Fördermaßnahmen

Wie umfassend dargelegt wurde, fordert der grundfreiheitliche Tatbestand dank eines mittlerweile weiten und wirkungsdoktrinierten Verständnisses vom Begriff der Beeinträchtigung heute der Definition des EuGH nach jedwede nationale Maßnahme heraus, die Marktakteure „davon abhält“, „abschreckt“ oder „abbringt“, sich frei innerhalb der Grenzen des Binnenmarktes zu betätigen.¹²⁵⁷ Das extensive Verständnis des Tatbestands der Grundfreiheiten ist damit offenkundig darauf angelegt, möglichst viele Restriktionen des Freiverkehrs zu erfassen. Dieser begrifflich weiten Definition wörtlich folgend könnten auch klassischerweise dem Beihilferecht unterliegende Fördermaßnahmen eines Mitgliedstaates, welche dieser innerhalb der territorialen Reichweite seiner Rechtsordnung zugunsten bestimmter Unternehmen ergreift, aus Sicht eines Grenzgängers als „abschreckend“ oder vom Grenzübertritt „abbringend“ wahrgenommen werden, sofern die grenzüberschreitende Tätigkeit von der Förderung nicht profitiert und damit letztlich zu höheren Kosten als jenen der begünstigten inländischen Konkurrenz erbracht werden müsste.

Die Grundfreiheiten werden im fiskalischen Bereich wie gesehen stets wie besondere Gleichheitssätze geprüft.¹²⁵⁸ Konkret sind sie durch eine entsprechende Vergleichsgruppenbildung darauf ausgerichtet, den grenzüberschreitenden Sachverhalt dem reinen Inlandssachverhalt gleichzustellen. Eine Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts wie

1257 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (112) m. w. N. zur Entwicklung der einschlägigen Rechtsprechung.

1258 Siehe eingehend Kapitel 3, B. I. 2. a.

sie konkret von den Grundfreiheiten eingefordert wird, ist allerdings nur insoweit durchsetzbar als diese im Rahmen des rechtlichen Handlungsspielraums des jeweiligen Hoheitsträgers liegt.¹²⁵⁹ Damit auch steuerliche Vergünstigungen stets vom Tatbestand der Grundfreiheiten erfasst würden, müsste es den Mitgliedstaaten also möglich sein, Grenzgänger und über die Grenze erbrachte Leistungen stets auf dieselbe Weise und mit denselben Mitteln zu fördern wie reine Inlandstätigkeiten. Dass diese Handlungsoption nicht in allen oder vielleicht sogar nur in seltenen Fällen offensteht, beweist das folgende vereinfachte fiktive Beispiel einer nationalen Steuerbegünstigung:

Deutschland möchte die Produktion von Elektroautos fördern und beschließt zu diesem Zweck die tarifliche Ertragsteuer zu Gunsten solcher Produzenten zu senken, die ausschließlich Elektroautos herstellen. Die Steuerbegünstigung wird auch beschränkt Steuerpflichtigen gewährt, sofern diese die Produktionskriterien erfüllen und ihren Sitz innerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates haben, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet.

Durch eine solche Regelung erlangen die ertragsteuerpflichtigen Begünstigten der Vorschrift im Binnenmarktkontext einen Vorteil gegenüber denjenigen Produzenten, die im europäischen Ausland Elektroautos herstellen. Eine solche Regelung stellt daher ein potenzielles Freiverkehrshindernis dar, da die ausländischen Produzenten ihr Produkt – ohne monetär schlechter gestellt zu sein – auf dem speziell deutschen Markt nicht zu denselben Preisen anbieten können wie die steuerlich begünstigten deutschen Produzenten.

Trotz dieses Hindernisses für den Freiverkehr innerhalb des Binnenmarktes könnte ein solcher Sachverhalt nicht unter die Grundfreiheiten subsumiert werden.

Schwierig wäre es bereits, im Rahmen des grundfreiheitlichen Anwendungsbereichs einen transnationalen Bezug anzunehmen, denn beschränkt Steuerpflichtige profitieren ja ebenso von der Vergünstigung. Dennoch weitergedacht fiele auch die Begründung einer grundfreiheitlichen Diskriminierung zu Lasten der ausländischen Produzenten schwer. Im Rahmen der konkret gewählten Art der steuerlichen Förderung, die jeder Mitgliedstaat aufgrund seiner Steuersouveränität grundsätzlich frei ist, zu bestimmen, ist es dem deutschen Steuergesetzgeber nämlich nicht möglich, ausländi-

1259 Grundlegend Birk, in: Lehner (Hrsg.) DStJG 19 (1996), 63 (64 ff.).

sche Wirtschaftsakteure ebenso zu begünstigen wie die in Deutschland ertragsteuerpflichtigen Produzenten. Denn von einer tariflichen Absenkung einer Ertragsteuer kann nur profitieren, wer dieser Steuer als unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtiger unterliegt. Drängen die ausländischen Produzenten dagegen nur mit ihren Produkten auf den deutschen Markt und besitzen im Übrigen keinerlei territorialen Anknüpfungspunkt zu Deutschland, unterliegen diese dem deutschen Ertragsteuerrecht nicht und können damit auch keinen Vorteil aus einer dort verorteten Steuervergünstigung ziehen. Selbstredend steht es dem deutschen Gesetzgeber mangels entsprechender hoheitlicher Befugnisse auch nicht offen, ausländisches Ertragsteuerrecht nach dem Muster seines Ertragsteuerrechts zu modifizieren. Unter Aufrechterhaltung der ertragsteuerlichen Vergünstigung ist eine Gleichstellung ausländischer Elektroauto-Produzenten mithin unmöglich. Eine Schutzlücke zu Lasten des transnationalen Wirtschaftsverkehrs ergibt sich daher aus dem unilateralen Bezugsrahmen der Vergleichsziehung in Kombination mit der im Rahmen der Grundfreiheiten eng definierten Vergleichspaarbildung zwischen grenzüberschreitendem und inländischem Sachverhalt.

Des Weiteren vermöchte auch die konzeptionelle Rechtsfolge der Grundfreiheiten, nämlich die Nichtanwendbarkeit der inkriminierten Maßnahme im Hinblick auf transnationale Sachverhalte, derartige Restriktionen des Freiverkehrs nicht adäquat zu lösen, denn die Benachteiligung der grenzüberschreitenden Produktanbieter wird gerade durch die Unanwendbarkeit der Steuervergünstigung hinsichtlich dieser Sachverhalte bedingt. Einer theoretisch denkbaren Ausweitung des Vorteils auf die grundfreiheitlich Geschützten stünden dagegen dieselben kompetenzrechtliche Argumente entgegen, die bereits gegen das Vorliegen einer tatbestandlichen Diskriminierung sprechen. Die im Falle der Unionsrechtswidrigkeit der Vergünstigung einzig praktikable und dem Marktzugang dienliche Rechtsfolge, nämlich die Nichtanwendung der Steuervergünstigung hinsichtlich der begünstigten inländischen Produzenten, sehen die Grundfreiheiten dagegen nicht vor.

Nicht allumfassend werden insbesondere durch staatliche Förderungen bedingte Restriktionen des Freiverkehrs insoweit von den Grundfreiheiten in Frage gestellt. Mit Blick auf das erörterte fiktive Beispiel und ähnlich gelagerte Konstellationen offenbaren die Grundfreiheiten eine potenzielle Schutzlücke zu Lasten der transnationalen Integration aufgrund ihrer tatbestandlichen Konzeption und der vorgesehenen Rechtsfolge.

bb. Absicherungsfunktion des Beihilferechts

Wie bereits umfassend erörtert, wird auch das Beihilfeverbot als Gleichbehandlungsgebot gelesen und bei der Vergleichsziehung ein unilateraler Bezugsrahmen gewählt.¹²⁶⁰ Dennoch besitzt das Beihilferecht aufgrund seiner innenpolitischen Ausrichtung und insbesondere der fehlenden Begrenztheit auf einen transnationalen Vergleich im Hinblick auf derartige nationale Vergünstigungsregelungen einen effektiveren Hebel als die Grundfreiheiten. Aufgrund des unilateralen Bezugsrahmens ist Deutschland im oben genannten Beispiel zwar auch unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten nicht explizit vorwerfbar, dass ausländische Elektroauto-Produzenten nicht ebenso gefördert werden wie die entsprechenden inländischen Hersteller, die in der Maßnahme zum Ausdruck kommende Differenzierung lässt im Rahmen der beihilferechtlichen Selektivitätsprüfung aber noch weitere Vergleiche zu. So können die begünstigten Hersteller, die ausschließlich Elektroautos produzieren, beispielsweise Produzenten von reinen Verbrennungsmotoren oder solchen Herstellern gegenübergestellt werden, die beide Motorenarten verbauen. Flankiert durch die nicht in das Vergleichsmoment einbezogene Zwischenstaatlichkeitsklausel, stellt das Beihilferecht bei unterstellter Bejahung der Selektivität dennoch die Frage, ob die Begünstigung den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt und führt den Verbotszweck so letztlich wieder in den Kontext des transnationalen Freiverkehrs zurück.¹²⁶¹ Auch die beihilferechtliche Rechtsfolge merzt das Freiverkehrshemmnis aus, indem die von der Kommission festgestellte Unionswidrigkeit die Rückforderung der durch die Steuervergünstigung von den betroffenen (inländischen) Produzenten erlangten Vorteile zur Folge hat.

Insofern kann das Beihilferecht aufgrund seiner absichernden Funktion zugunsten der initialen Marktöffnung durch die Grundfreiheiten nicht hinweggedacht werden, ohne dass sich für die transnationale Integration eine Schutzlücke auftäte.

1260 Siehe Kapitel 4, B. I. 2. d. und Kapitel 5, A. III.

1261 An dieser Stelle zeigt sich nochmals eindrücklich, dass die Zwischenstaatlichkeitsklausel als tatbestandseinschränkendes Evidenzkriterium nicht mit dem auf Ebene des Anwendungsbereichs und der Vergleichsprüfung zum Tragen kommenden transnationalen Element der Grundfreiheiten gleichzusetzen ist.

cc. Zwischenfazit

Eine abschließende Aufzählung beziehungsweise Generalisierung der die Marktöffnung beziehungsweise den Marktzugang tangierenden Fälle, die nicht von den Grundfreiheiten erfasst werden, wäre an dieser Stelle ebenso mühsam wie unwesentlich. Entscheidend ist vielmehr der grundlegende Eindruck, dass die Grundfreiheiten trotz ihres weiten Anwendungsbereichs erwiesenermaßen keinen vollumfänglichen Schutz des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs gewährleisten können. Gerade mit Blick auf mitgliedstaatliche Förderungen in Form von Subventionen oder Steuervergünstigungen, welche auch dem transnationalen Freiverkehr Hindernisse bereiten, ist es denkbar, dass ein im Sinne der Grundfreiheiten ausreichender grenzüberschreitender Bezug oder eine Diskriminierung des grenzüberschreitenden Verkehrs im Sinne des grundfreiheitlichen Schutzgehalts nicht vorliegen.

Im Ergebnis ist den Grundfreiheiten mithin kein teleologisches Monopol im Hinblick auf eine marktöffnende Zwecksetzung zuzusprechen. Wie schon Art. 26 Abs. 2 AEUV und eine teleologische Analyse des Primärrechtsregimes zeigen, übernehmen die Freiheiten zwar unstreitig die zentrale Aufgabe, wenn es um den Abbau von Freiverkehrshindernissen geht, verhindern ihrer Konzeption nach aber nicht jedwede nationale Restriktion zu Lasten des grenzüberschreitenden Wirtschaftens. Der initial marktöffnende Feldzug der Grundfreiheiten im Namen der Binnenmarktintegration bedarf mithin auch heute noch einer Flankierung durch das Beihilferecht, damit auch mitgliedstaatliche Fördermaßnahmen insgesamt und nicht nur partiell auf ihr integrationsschädliches Potential hin untersucht werden können und keine Unterminierung des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs über diesen Weg einer strategischen Handelspolitik droht.

Daraus ist zu schlussfolgern, dass der explizite Schutz des transnationalen Wettbewerbs notwendigerweise noch immer im Telos des Beihilferechts verankert sein muss. In Bezug auf den gemeinsamen Zweck von Grundfreiheiten und Beihilferecht ist daher zwar von einer teleologischen Verwandtschaft, nicht aber von einer generellen funktionellen Austauschbarkeit beider Normregime auszugehen, da – von einem teleologischen Standpunkt aus betrachtet – die Normregime zwar dasselbe Ziel verfolgen, dies ihrer Konzeption nach jedoch mittels unterschiedlicher Hebel tun.¹²⁶²

1262 Siehe auch *Frenz*, EWS 2020, 76 (78), wenn auch nur mit Blick auf das Verhältnis von Beihilferecht und Warenverkehrsfreiheit.

b. Wettbewerbsschutz und Schutz des transnationalen Wirtschaftsverkehrs
– Binäre Normratio des Beihilfeverbots

Es ist auf Grundlage der bereits getroffenen Erkenntnisse zu fixieren, dass das Beihilfeverbot jedenfalls auch der Marktöffnung dient und vor dem Hintergrund des transnationalen Freiverkehrs zu interpretieren ist. Hinsichtlich der insofern bestätigten funktionellen Geschwisterschaft zu den Grundfreiheiten bleibt jedoch auch der ursprüngliche Befund einer Absicherungsfunktion erhalten.¹²⁶³

Die teleologische Verwandtschaft beider Normregime soll jedoch nicht zu dem Fehlschluss verleiten, das Beihilferecht sei allein auf diesen Zweck eingeschworen und folge demnach methodologisch einer grundfreiheitlichen Dogmatik. Eine solche Auffassung bettet das Beihilferecht in den Kanon der Grundfreiheiten ein und ignoriert die bestehenden Unterschiede.¹²⁶⁴ Die sich stellenden Normkonkurrenzprobleme werden hierdurch perpetuiert und sogar intensiviert.

Das Normregime ist keine weitere, in den Wettbewerbsregeln versteckte Grundfreiheit gemünzt auf staatliche Subventionen. Das tatbestandlich erklärte Credo des Beihilferechts, den Wettbewerb der Marktakteure vor staatlichen Verfälschungen zu bewahren, geht einerseits über das Ziel der Marktöffnung hinaus, um so die Vorteile eines freien Wettbewerbs in Bezug auf Angebot, Preise und Innovation generell zu sichern;¹²⁶⁵ es bleibt aber gleichzeitig hinter dem grundfreiheitlichen Schutzgehalt zurück, weil es die transnationale Integration nur im Rahmen wettbewerbsrechtlich relevanter Maßnahmen schützt. Die bereits im Kontext der grundfreiheitlichen Normratio beleuchtete Diskussion über die Einbeziehung eines kompetitiven Elements in das Normtelos ist im Rahmen des Beihilferechts unter gänzlich anderen Vorzeichen zu führen. Denn der systematische Standort innerhalb der Wettbewerbsregeln ist für das Beihilferecht auch teleologisch beachtlich und fügt dem Verbot mit einer wettbewerbsrechtlichen Ratio eine Zweckbestimmung hinzu, welche durch eine ausschließliche teleologische und methodologische Analogie zu den Grundfreiheiten übergangen würde.

Die Komplexität einer teleologischen Determinierung des marktintegrativen Beihilferechts zwischen grundfreiheitsähnlicher Marktöffnung und

1263 Frenz, EWS 2020, 76 (76).

1264 Zu diesen Unterschieden summarisch Kapitel 5, B.

1265 Lenaerts/Van Nuffel, European Union Law (2011), Rn. 9-005.

dem Wettbewerbsschutz liegt darin, dass sich beide Ziele zueinander grundsätzlich nicht kontradiktorisch, ja zuweilen sogar symbiotisch verhalten. Dies zeigt schon die bereits angesprochene enge Verknüpfung zwischen der mit der Marköffnung initiierten freien Ressourcenallokation und dem dafür ebenso notwendigen Wettbewerb der Marktakteure,¹²⁶⁶ die das Beihilfeverbot seiner Natur nach anders als die Grundfreiheiten holistisch in sich vereint.¹²⁶⁷

Es ist also zunächst geradezurücken, dass die angedeutete „Evolution des Beihilferechts“ nicht im Sinne eines stufenweisen Prozesses zu verstehen ist, in welchem die Primärzielsetzung einer Entwicklungsstufe gänzlich durch die Erreichung einer etwaig anderen Stufe ausgetauscht worden wäre. Die ursprüngliche Deutungsschwerpunkt auf einem antiprotektionistischen Telos‘ des Beihilfeverbots bedeutet also nicht, dass es nicht auch damals schon Aspekte wie etwa Konsumenteninteressen mit den primärrechtlichen Wettbewerbsregeln zu schützen galt und dieser Schutz von dem Normregime ebenso intentioniert war wie die Absicherung des Freiverkehrs. Damals scheint lediglich die feste Überzeugung bestanden zu haben, dass solche Aspekte so eng mit dem Ideal eines grenzoffenen Marktes verquickt waren, dass keine Notwendigkeit bestand, insofern zwischen verschiedenen Zielen zu unterscheiden.¹²⁶⁸ Ebenso ist eine wettbewerbsrechtliche Ausrichtung des Verbotstatbestands nicht als Aufgabe des Schutzes des transnationalen Wettbewerbs zu verstehen. Am treffendsten ist dieser vielmehr im Beihilferecht verkörperte Konnex zwischen transnationaler Integration und Wettbewerbsschutz wohl auf die Feststellung herunterzubrechen, dass das Beihilferecht heute *durch* den Schutz des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs gezielt auch den Schutz des transnationalen Freiverkehrs vermittelt.

Diese Bedingtheit zwischen dem Schutz des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs und der transnationalen Integration innerhalb des beihilferechtlichen Telos soll jedoch nicht zu dem Fehlschluss verleiten, der Wettbewerbsschutz sei lediglich Mittel zum Zweck und damit in der eigentlichen teleologischen Ausrichtung des Beihilferechts letztlich zu vernachlässigen. Die Absicherungsfunktion hinsichtlich des grundfreiheitlichen Schutzgehalts durch das Beihilferecht wird nicht originär, sondern mittelbar über die teleologische Fokussierung auf den Schutz der Wettbewerbsgleichheit

1266 Siehe Kapitel 7, A. II. 2.

1267 Den engen Konnex zwischen einer offenen Marktwirtschaft und dem freien Wettbewerb der Wirtschaftsakteure offenbaren auch die Grundsätze der Europäischen Wirtschaftsverfassung dargelegt in Art. 119 Abs. 1 AEUV.

1268 *Parret*, ECJ 2010, 339 (346 f.).

bewirkt. Es ist also vielmehr der Schutz des Wettbewerbs, der im teleologischen Vordergrund des Beihilferechts steht und mittlerweile deutlich über das Maß hinausgeht, was allein zur Offenhaltung der nationalen Einzelmärkte erforderlich wäre. Um die supranationale Beihilfekontrolle zu legitimieren, kann der Wettbewerbsschutz zwar nicht losgelöst von der Aufrechterhaltung der Funktionalität des Binnenmarkts gedacht werden, hierzu zählt im derzeitigen Stadium der wirtschaftlichen Integration aber weit mehr als die Gewährleistung eines ungehinderten Grenzübertritts. Der Binnenmarkt, der sich heute mehr denn je im globalen Kontext behaupten muss, benötigt vielmehr eine Stabilisierung in diverse Richtungen. Dem Beihilferecht geht es damit auch darum, ein gesundes Wettbewerbsumfeld aufrechtzuerhalten, um den Binnenmarkt gegenüber teils sehr viel intensiver regulierten Märkten im internationalen Kontext zu stärken und konkurrenzfähig zu halten. Zu dieser „Gesunderhaltung“ des binnenmarktinternen Wettbewerbsgefüges durch das Beihilferecht gehört beispielsweise auch die Absicherung des makroökonomischen Wettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten.¹²⁶⁹ Hierzu zählt die Verhinderung eines Subventionswettlaufs und im steuerrechtlicher Kontext die Eindämmung eines staatlichen Steuersystemwettbewerbs.¹²⁷⁰ So gedacht sichert das Beihilferecht durch den Schutz des Wettbewerbs eben nicht nur den initialen Integrationsbeitrag der Grundfreiheiten ab, sondern verbietet beispielsweise auch die Bevorzugung des grenzüberschreitenden Wettbewerbs zum Zwecke der Anlockung mobiler Produktionsfaktoren aus anderen oder zu Lasten anderer Mitgliedstaaten. Die Geltung unterschiedlicher Rechtsordnungen innerhalb des Binnenmarktes schafft das Potential für einen subventionspolitisch geführten Standortwettbewerb, innerhalb dessen Beihilfen wie Preisnachlässe auf

1269 *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), CYELS 2009/2010, 35 (43).

1270 *Koenig/Kühling*, EuZW 1999, 517 (517 ff.); *von Carnap-Bornheim*; JuS 2013, 215 (215 f.); *Strüber*, Steuerliche Beihilfen (2006), 233 ff.; *Wattel*, WTJ 2013, 128 (135 ff.); einschränkend *Spector*, in: Derenne/Merola (Hrsg.), Economic Analysis of State Aid Rules – Contributions and Limits (2007), 7 (13 f.). Diese Zwecksetzung des Beihilferechts insgesamt ablehnend *Lampreave*, European Taxation 2019, 197 ff., welche diese Aufgabe stattdessen dem Code of Conduct zuweist; diese Normintention jedenfalls anzweifelnd *Chalmers/Davies/Monti*, European Union Law (2014), S. 1054; *Panayi*, Intertax 2004, 283 ff. Erläuternd insgesamt *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), Einleitung, Rn. 98 ff. Laut mancher Beobachter legitimiert diese Zwecksetzung weniger das Beihilfeverbot als die dazugehörige Beihilfekontrolle, u. a. *Behrens*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), Einleitung, Rn. 173.

Standortsteuern wirken.¹²⁷¹ Von der Kommission wurden derartige Tendenzen bereits 1972 in ihrem *First Report on Competition Policy*¹²⁷² mit Sorge betrachtet:

*“At the same time, while the development of the Common Market has altered certain attitudes, more enterprises are deciding to consider all the possibilities offered within the geographical area of the Community rather than to stay within national limits for placing new investments. The various regions of the Community are therefore increasingly competing with each other to attract investments. Hence the considerable increase in the number of zones to which regional aid had formerly been restricted and the higher rate of intervention which often involved mutual outbidding.”*¹²⁷³

Befeuert durch die BEPS-Initiative steht der Subventionswettbewerb der Staaten innerhalb der Europäischen Union heute mehr denn je im kritischen Fokus. Die Funktionsfähigkeit und Stabilität des Binnenmarktes beruhen in entscheidendem Maße auf der kollektiven und solidarischen Zusammenarbeit sämtlicher Mitgliedstaaten. Insofern lassen sich nationale Beihilfen innerhalb des Binnenmarktumfelds nicht mit den Grundsätzen einer strategischen Handelspolitik¹²⁷⁴ rechtfertigen, obwohl vereinzelt Beihilfen nach diesem handelstheoretischen Ansatz gegebenenfalls Wohlfahrtsteigerungen im In- und Ausland zur Folge haben können¹²⁷⁵. Denn wendeten alle Mitgliedstaaten eine strategische Handelspolitik an, sei in dem daraus resultierenden Subventionswettlauf in jedem Fall mit einem

1271 *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilferecht* (2013), Einleitung, Rn. 99; *Koenig/Kühling*, *EuZW* 1999, 517 (517).

1272 Bevor den Berichten über die Wettbewerbspolitik ein eigener Platz eingeräumt wurde, wurden die Informationen über die Wettbewerbspolitik in die allgemeinen Berichte über die Aktivitäten der Gemeinschaften integriert, siehe *General Reports on the Activities of the Three Communities (1967-1970)* und *General Reports on the Activities of the European Coal and Steel Community (1952-1966)*.

1273 *Commission’s First Report of Competition Policy* (annexed to the “Fifth General Report on the Activities of the Communities”), April 1972, Rn. 141.

1274 Diese Theorie geht davon aus, dass Beihilfen grundsätzlich die Absenkung von Produktionskosten und die Ausdehnung der Produktionsmenge zur Folge haben können, siehe *Behrens*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilferecht* (2013), Einleitung, Rn. 175.

1275 *Spector*, in: *Derenne/Merola* (Hrsg.), *Economic Analysis of State Aid Rules – Contributions and Limits*, (2007), 7 (16).

Wohlfahrtsverlust zu Lasten aller und damit mit einer Schwächung des Binnenmarkts zu rechnen.¹²⁷⁶

Im Ergebnis wird man daher statuieren können, dass das Beihilferecht nach heutigem Verständnis eine äußerst komplexe, binäre Normratio aufweist. Der Haupttelos ist dabei im mittlerweile vielschichtigen Schutz des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs zu sehen. Daneben wird die zweite Funktion des Beihilferechts, nämlich die Absicherungsfunktion zugunsten der speziell transnationalen Integration, durch den originären Wettbewerbsschutz zwar bewirkt, steht dabei aber nicht stets als – in gewisser Hinsicht – Metazweck des Wettbewerbsschutzes an übergeordneter Stelle. Vielmehr zielt das Beihilferecht heute auch verstärkt auf einen Wettbewerbsschutz ab, welcher einer holistischen „Gesunderhaltung“ des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarkts dient.

Eine binäre Normratio, wie sie dem Beihilferecht hier zugeschrieben wird, birgt naturgemäß methodologische Schwierigkeiten und damit einhergehende Rechtsunsicherheiten in sich. Prekär ist insbesondere, wie beide Intentionen prüfungstechnisch im Tatbestand des Verbots zum Ausdruck zu bringen sind. Folgt aus einer kausalen Abhängigkeit des Freiverkehrsschutzes vom Schutz des Wettbewerbs notwendigerweise eine sich in der Prüfung des Art. 107 Abs. 1 AEUV widerspiegelnde Dominanz einer wettbewerbsrechtlichen Auslegungsmaxime? Oder folgt das Beihilferecht aufgrund seiner Doppelfunktion ganz eigenen Gesetzmäßigkeiten, die sich weder rein grundfreiheitlich noch rein wettbewerbsrechtlich dogmatisieren lassen? Unklar ist in dieser Hinsicht vor allem der im Rahmen der Prüfung eines selektiven Vorteils anzuwendende Maßstab sowie die Gewichtung und Filterfunktion der Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel.¹²⁷⁷

4. Schlussfolgerungen für das beihilferechtliche Neutralitätspostulat

Das Anliegen des Beihilferechts ist es primär, einen von staatlicher Intervention und Lenkung unbehelligten marktwirtschaftlichen Wettbewerb der Wirtschaftsakteure zu bewahren und – damit sekundär einhergehend – die vornehmlich durch die Grundfreiheiten initiierte Marktöffnung abzusichern. Indem das Verbot eine selektive Förderung bestimmter Unterneh-

1276 Behrens, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilferecht* (2013), Einleitung, Rn. 175.

1277 Weiterführend dazu Kapitel 10, B.

men oder Produktionszweige untersagt, fordert es die Mitgliedstaaten **zur** Neutralität im Hinblick auf eine marktwirtschaftliche Ordnung des Wettbewerbs auf. Da die Mitgliedstaaten nur innerhalb ihres Hoheitsgebietes Subventionen oder Steuervergünstigungen gewähren können und damit Verfälschungen der zwischenstaatlichen Wettbewerbsverhältnisse nationalstaatlichen Förderungen inhärent sind, liegt dabei ein besonderes aber – wie gesehen – kein ausschließliches Augenmerk des Beihilfeverbots auf der Neutralität der Staaten im Hinblick auf den transnationalen Wettbewerb.

Dabei – und hierin liegt ein wichtiger Unterschied – ist das Beihilferecht anders als die Grundfreiheiten jedoch nicht asymmetrisch allein auf die Beiseitigung solcher Maßnahmen ausgerichtet, die sich – wie etwa gezielte Begünstigungen rein im Inland agierender Unternehmen – unmittelbar nachteilhaft auf den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr auswirken. Aufgrund seiner zuvorderst wettbewerbsrechtlichen Ausrichtung bezieht sich das Verbot grundsätzlich auf sämtliche durch Fördermaßnahmen vermittelte Eingriffe in das Wettbewerbsgefüge der Marktteilnehmer. Auch Vorteilsgewährungen zugunsten exportierender Betriebe sind damit untersagt; genauso wie ausländischen Unternehmen vorbehaltene Begünstigungen zwecks deren Ansiedlung im Inland¹²⁷⁸ – Fälle also, welche vom Schutzbereich der Grundfreiheiten aufgrund einer Besserstellung des grenzüberschreitenden Verkehrs konzeptionell ausdrücklich nicht erfasst werden sollen.¹²⁷⁹ Verpönt ist danach die staatliche Beeinflussung des Wettbewerbsgefüges mittels Zuwendungen innerhalb eines wirtschaftlich zusammenwachsenden aber rechtlich nicht vollharmonisierten Binnenmarktes – und zwar grundsätzlich in alle Richtungen und bezogen auf transnationale, tätigkeitsbezogene, territoriale und temporäre Merkmale der begünstigten Gruppe. Die dahinterstehende Annahme, dass mitgliedstaatliche Beihilfen negative Auswirkungen auf wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Binnenmarktes zur Folge haben, ist dabei in erster Linie ökonomisch begründet.¹²⁸⁰

Ebenso wie diskriminierende Ungleichbehandlungen des grenzüberschreitenden Verkehrs merzte auch im Hinblick auf beihilferelevante Sachverhalte eine vollständige Rechtsangleichung des Unternehmensrechts binnenmarktschädliche Wettbewerbsverfälschungen im Sinne des Art.107

1278 Siehe hierzu auch *Frenz*, EWS 2020, 76 (77) m. w. N.

1279 *Mason*, Am. U. L. Rev. 2019, 479 (544, Fn. 284).

1280 *Heinrich*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilferecht* (2013), Einleitung, Rn. 88 m. w. N.

Abs. 1 AEUV am effizientesten aus. Denn bei einem mitgliedstaatübergreifenden einheitlichen Unternehmensrecht wären wettbewerbsverfälschende Begünstigungen zwar weiterhin denkbar, diese wirkten sich jedoch jedenfalls nicht mehr auf den zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr aus, da sie unionsweit gewährt würden. Doch genauso wie die Grundfreiheiten zielt das Beihilferecht nicht auf eine Vollharmonisierung der mitgliedstaatlichen Rechtssysteme. Daher verpflichtet das Beihilferecht als negatives Integrationsinstrument die Mitgliedstaaten nicht, sich an der Förderpolitik anderer Mitgliedstaaten zu orientieren oder gar Wettbewerbsverfälschungen auszugleichen oder zu unterlassen, die allein aufgrund von Disparitäten aufgrund unterschiedlicher mitgliedstaatlicher Steuersysteme entstehen.¹²⁸¹

Mit Blick auf die Strenge des vom Beihilferecht formulierten Neutralitätsgebots bestehen bedeutende Unterschiede zu den Grundfreiheiten. Obwohl auch das Beihilferecht der Marktintegration dient, ist das im Beihilfeverbot verankerte Neutralitätsgebot strukturell durchlässiger und weniger strikt als dasjenige, welches dies Grundfreiheiten aussprechen.

Die Regelungsstruktur des Art. 107 AEUV charakterisiert das Beihilfeverbot als ein grundsätzliches Verbot mit Ausnahmeverbehalt.¹²⁸² Unter den Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV sind dem Beihilfeverbot unterliegende Maßnahmen von der Kommission zu genehmigen beziehungsweise können von dieser genehmigt werden.¹²⁸³ Zu den grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründen unterscheiden sich die beihilferechtlichen Rechtfertigungsgründe damit sowohl inhaltlich als auch mit Blick auf den der Kommission teilweise eingeräumten Beurteilungsspielraum. Anders als die Rechtfertigungsmöglichkeiten der Grundfreiheiten, die sich zum verfolgten Marktintegrationszweck extrinsisch verhalten¹²⁸⁴, sind die beihilferechtlichen Rechtfertigungsgründe im Wesentlichen intrinsisch, das heißt mit dem der primären Normratio zugrundeliegenden Zweck des Verbots selbst zu begründen. Dies liegt sowohl an den vom Beihilferecht erfassten Sachverhalten als auch an der wettbewerbsrechtlichen Ausrichtung des Verbots, die den Grundfreiheiten fehlt. Denn nicht jede Art des staat-

1281 *Mason*, Am. U. L. Rev. 2019, 479 (490 ff.).

1282 *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (316).

1283 Siehe eingehend Kapitel 4, B. II.

1284 Der angemessene Ausgleich zur steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten bleibt auch im Rahmen des Beihilferechts nicht gänzlich ohne Berücksichtigung. Wie gesehen wird dieser Aspekt jedoch nicht als eigentlicher Rechtfertigungsgrund zum Tragen gebracht, sondern fließt bereits auf Verbotbestandesebene in das Merkmal der Selektivität ein, siehe Kapitel 4, B. I. 2. c. bb. Und Kapitel 5, A. IV.

lichen Eingriffs in das Wettbewerbsgefüge wirkt sich im Endeffekt als binnenmarktschädliche Wettbewerbsverfälschung aus. Dort nämlich, wo die Funktionsweise eines Marktes gravierenden Einschränkungen unterliegt, führt gerade die Unverfälschtheit des Wettbewerbs nach marktwirtschaftlichen Gesetzen in allokativer Hinsicht zu ineffizienten Effekten.¹²⁸⁵ So kann aufgrund unterschiedlicher Faktoren¹²⁸⁶ der über Angebot und Nachfrage koordinierte Marktmechanismus im Rahmen eines Marktversagens, auf dessen Gedanken die Tatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV im Wesentlichen beruhen,¹²⁸⁷ zu wohlfahrtsökonomisch unerwünschten Ergebnissen führen und ein Bedürfnis nach staatlicher Regulierung schaffen. Für Unternehmen ist etwa die Investition in Forschung und Entwicklung ohne entsprechende staatliche Anreizsetzung wenig attraktiv, da nicht forschende Konkurrenten vom geförderten Knowhow zumindest langfristig nicht ausgeschlossen werden können, ohne dass sie für diesen Mehrwert jedoch entsprechende Kosten getragen haben. Auch Aspekte distributiver Gerechtigkeit beispielsweise zwischen strukturstarken und strukturschwachen Regionen werden durch Marktmechanismen regelmäßig nicht verwirklicht, sondern häufig sogar konterkariert. Aus diesem Grund wird bei ökonomischer Durchdringung des Beihilfeverbots deutlich, dass dieses keine absolute Wettbewerbsneutralität im Sinne eines staatlicherseits gänzlich unverfälschten Wettbewerbsumfelds gewähren soll, denn staatliches Handeln darf dort nicht kategorisch ausgeschlossen werden, wo die Integrität des Marktes ausnahmsweise gerade aufgrund staatlicher Abwesenheit gefährdet ist. Die besonderen Bedürfnisse nach staatlicher Förderung zeigten sich massiv beispielsweise im Rahmen der COVID-19-Pandemie.

Von diesem Standpunkt aus lässt sich mithin gut erkennen und erläutern, dass das Neutralitätsgebot, welches das Beihilfeverbot den Mitgliedstaaten auferlegt, trotz der funktionellen Verwandtschaft im Hinblick auf den Schutz des transnationalen Freiverkehrs, seiner wettbewerbsrechtlichen Logik folgend nicht in gleicher Weise kategorisch ausgestaltet ist wie das Neutralitätspostulat der Grundfreiheiten. Auf der Suche nach der rechten Balance zwischen schädlicher Wettbewerbsintervention und notwendiger Wettbewerbsregulierung gewährt das Beihilferecht staatlicher Einfluss-

1285 Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1076.

1286 Denkbar ist ein Marktversagen insbesondere aufgrund asymmetrischer Informationen, externer Effekte, Koordinationsmängel, des Innenhabens von Marktmacht oder im Bereich der Bereitstellung öffentlicher Güter, siehe Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1053.

1287 Hey, *StuW* 2015, 331 (334).

nahme ein gewisses Maß an supranational überwachtem Handlungsfreiraum – und erlaubt damit letztlich auch eine Abwägung zwischen seinen eigenen Schutzzwecken, dem der Verwirklichung des transnationalen Freihandels und dem wettbewerbsrechtlichen Nutzen, der einer Maßnahme zukommt.

Vor diesem Hintergrund ist auch der vom Beihilferecht vorgesehene Beurteilungsspielraum¹²⁸⁸ der Kommission und das dieser im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 AEUV gar eingeräumte Ermessen erklärbar, welche das Recht der Beihilfen von dem der Grundfreiheiten unterscheiden. Denn in diesen Fällen bedarf es einer fachkundigen ökonomischen Beurteilung, ob die konkrete mitgliedstaatliche Maßnahme eine adäquate Strategie zur Beseitigung der jeweiligen marktwirtschaftlichen Herausforderung ist.

B. Fazit

Um auf die simple Eingangsfrage, welche Zwecksetzung den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht innerhalb der Primärrechtsordnung jeweils zugrunde liegt, zurückzukommen, zeigt die durchgeführte detailreiche Analyse ein ausgesprochen komplexes, mehrdimensionales und ineinander verschränktes Bild.

Beide Normregime dienen dem Binnenmarktprinzip als zentrale Leitlinie des EU-Rechts, das sie jeweils nicht vollumfänglich,¹²⁸⁹ sondern bereichsspezifisch realisieren. Dieses Prinzip verwirklicht einen Prozess – den der wirtschaftlichen Integration –, der seit den Gründungsverträgen voranschreitet, sich stets dynamisch weiterentwickelt und eine freie Ressourcenallokation auf das Territorium der Europäischen Union zum Zweck hat. Innerhalb des Binnenmarktprinzips gebieten die Grundfreiheiten und

1288 Im Rahmen der Legalausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV ist nicht gänzlich geklärt, ob der Kommission ein solcher Beurteilungsspielraum eingeräumt ist, implizit ablehnend etwa EuGH, Urteil v. 17. September 1980 – *Philip Morris/Kommission* – Rs. 730/79, ECLI:EU:C:1980:209 (Rn. 17). Angesichts der ausfüllungsbedürftigen Tatbestandsmerkmale und der auch im Rahmen des Art. 107 Abs. 2 AEUV notwendigen wirtschaftlichen Wertungen scheint ein solcher Spielraum jedoch kaum bestreitbar, *Cremer*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 107 AEUV Rn. 45 m. w. N.

1289 So mit Blick auf die Grundfreiheiten *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 117; daneben treten mindestens noch die Vorschriften zur Koordinierung mitgliedstaatlicher Wirtschaftspolitik und die Möglichkeit der Rechtsvereinheitlichung, *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 243.

das Beihilferecht den Mitgliedstaaten ein Mindestmaß an wirtschafts- und steuerpolitischer Neutralität. Dabei unterscheiden sich die jeweils durch die Normregime ausgesprochenen Neutralitätsgebote sowohl hinsichtlich ihres Inhalts als auch hinsichtlich ihrer Strenge.

Jedenfalls das Neutralitätsgebot der Grundfreiheiten zeigte sich dabei über die Jahre wenig veränderlich und mit monothematischer Ausrichtung: Von den Mitgliedstaaten fordern sie Neutralität im Hinblick auf den Grenzübertritt der dem Binnenmarkt angehörigen Marktakteure und Produktionsfaktoren. Sie sorgen damit für den Marktzugang als initiales Element eines zusammenwachsenden Marktes – ohne das wettbewerbsverfälschende Potential der in Blick genommenen mitgliedstaatlichen Maßnahme in einem engeren ökonomischen Sinn miteinzubeziehen. Den transnationalen Wirtschaftsverkehr schützen die Grundfreiheiten dabei kategorisch, indem das von ihnen formulierte Neutralitätsgebot kaum durchlässig ist und nur insofern Ausnahmen zulässt, als dem intentionierten Marktzugang Aspekte entgegenstehen, die sich außerhalb des Binnenmarktprinzips bewegen und von gewissem unionsrechtlichem Rang sind.¹²⁹⁰

Hiervon sind Inhalt und Ausprägung des Neutralitätsgebots des Beihilferechts nicht leicht abzugrenzen. Denn anders als die Grundfreiheiten zeigte sich das Beihilferecht über die Jahre des Fortschreitens der wirtschaftlichen Integration hinsichtlich seiner Ausrichtung stets wandelbar und anpassungsfähig. Nach der Analyse dieses „evolutionären Prozesses“ steht letztlich der im Folgenden zugrunde gelegte Befund, dass das Beihilfeverbot eine binäre Normratio aufweist. Von den Mitgliedstaaten fordern die Art. 107 ff. AEUV insofern in erster Linie Neutralität im Hinblick auf eine marktwirtschaftliche Ordnung des Wettbewerbs durch die Unterlassung wettbewerbsverfälschender Fördermaßnahmen. Hierdurch bezweckt das Beihilferecht einerseits die Absicherung des von den Grundfreiheiten primär intentionierten aber nicht vollumfänglich gewährten Schutzes des transnationalen Wirtschaftsverkehrs, geht – wie das Beispiel beihilferechtlich verbotener Exportförderungen zeigt – andererseits aber mittlerweile auch weit über dieses Ziel hinaus und zielt auf einen holistischen Wettbewerbsschutz ab.

Das vom Beihilferecht ausgesprochene Neutralitätsgebot ist dabei strukturell durchlässiger formuliert als jenes der Grundfreiheiten. Der Grund hierfür liegt in der betont wettbewerbsrechtlichen Ausrichtung des Verbots,

1290 Hierzu zählen beispielsweise Aspekte der öffentlichen Sicherheit und Ordnung bzw. insbesondere solche Rechtfertigungsgründe, die sich auf die unionsrechtliche gewährleistete steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten zurückführen lassen.

die den Grundfreiheiten fehlt. Insofern berücksichtigt das Beihilfeverbot, dass nicht jede Art staatlicher Förderung – unter einem wettbewerbsökonomischen Blickwinkel – eine binnenmarktschädliche Wettbewerbsverfälschung nach sich zieht. So kann aus dem Binnenmarktprinzip selbst heraus begründet werden, dass den Mitgliedstaaten die Möglichkeit offenstehen muss, mittels Steuervergünstigungen oder gezielter Subventionen auf Marktversagen zu reagieren oder das zu fördern, was im gemeinsamen europäischen Interesse liegt.

Vor diesem Hintergrund kann postuliert werden, dass die Normratio der Grundfreiheiten und jene des Beihilferechts bei Verwirklichung des Binnenmarktes arbeitsteilig zusammenwirken. Beide unterscheiden sich mit Blick auf einen wettbewerbsökonomisch – und nicht lediglich rein transnational – verstandenen Wettbewerbsschutz, der nur durch das Beihilferecht verwirklicht wird. Beide ähneln beziehungsweise überschneiden sich jedoch auch hinsichtlich des Schutzes der transnationalen Integration. Elementar liegt dieses Telos des Schutzes des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs den Grundfreiheiten zugrunde, während sich dieser Zweck im Rahmen des Beihilfeverbots, das dahingehend eine Absicherungsfunktion übernimmt, eher metaphysisch zeigt.

Die Grundfreiheiten und das Beihilferecht sind daher aus teleologischer Sicht nicht funktionell identisch aber jedenfalls partiell funktionell verwandt. Dass sich deren Anwendbarkeit im Hinblick auf bestimmte mitgliedstaatliche Maßnahmen überlappen kann, ist insofern auch vor dem Hintergrund der durchgeführten teleologischen Analyse wenig überraschend. Methodologisch betrachtet wird der Rechtsanwender aufgrund dieses Umstands in unbekanntes Terrain geführt, denn es gilt kaum systematisch aufgearbeitete Herausforderungen zu lösen, wenn verschiedene Regelungsmassen teils aus ähnlichen teils aus unterschiedlichen Gesichtspunkten heraus denselben Sachverhalt regeln.¹²⁹¹ Ehe die tatbestandlichen Anwendungsbereiche der Normregime mithilfe der nun festgeschriebenen Normzwecke voneinander abgeschichtet werden können, ist für eine minutiöse Aufarbeitung des Normverhältnisses im Folgenden zunächst erforderlich, das Normverhältnis auf einer technischen Ebene zu qualifizieren und die sich nach aktueller Handhabung und Auslegung ergebende Anwendungsschnittmenge der Grundfreiheiten und des Beihilferechts konkret zu benennen.

1291 Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 210 ff.

Kapitel 8 Qualifikation des materiellen Normverhältnisses *de lege lata*

Während das vorhergehende Kapitel den teleologischen Hintergrund der Grundfreiheiten und des Beihilferechts im Gesamtgefüge der Europäischen Verträge beleuchtete, wagt sich das nun folgende Kapitel an eine Aufarbeitung der gesetzesstrukturellen Komponente der Überlagerung beider Regelungsregime.

Die in Teil 2 getätigten Ausführungen zur Beziehung zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht beschränkten sich bislang auf die primär assoziativ gebildeten Erkenntnisse hinsichtlich der sich zeigenden Parallelen und Differenzen¹²⁹² der Normregime. Diese bestehenden Gemeinsamkeiten und Unterschiede beeinflussen zwar das Normverhältnis und lassen konkurrierende Überschneidungen erahnen, erlauben für sich genommen jedoch noch keine stichhaltige Aussage dahingehend, in welcher Art einer rechtlichen Beziehung die beiden Normkomplexe in abstracto zueinanderstehen, geschweige denn wie mit den daraus resultierenden Rechtsanwendungsproblemen zu verfahren ist. Auch die dort verortete Analyse der einschlägigen Rechtsprechung vermochte allenfalls einen rudimentären Erkenntnisgewinn über diese komplexe Fragestellung zu Tage zu fördern, denn die den Urteilen zugrundeliegenden Streitgegenstände veranlassten die europäische Judikative allenfalls zu kasuistischen Aussagen im Hinblick auf den Umgang mit dem je nach Konstellation teils problemträchtigen teils unproblematischen Normverhältnis und nicht zu einer umfassenden Analyse der Normbeziehung im Ganzen.¹²⁹³

Eine solch allenfalls partielle, einzelfallbezogene Auflösung sich stellender Problemkreise im Zusammenhang mit dem Normverhältnis wird einer ganzheitlichen Aufarbeitung der materiellen Interferenzen zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht jedoch nicht gerecht. Denn insofern gelten für den rechtlichen Umgang mit einem brisanten Normverhältnis ähnliche Gesetzmäßigkeiten wie für die Durchführung einer medizinischen Behandlung: Eine sachgerechte Therapie der Symptome ist am besten demjenigen möglich, der das Ausmaß der Erkrankung und ihre Ursache kennt.

1292 Siehe eingehend Kapitel 5.

1293 Siehe insbesondere Kapitel 6, B.

Am Ausgangspunkt der Justierung des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht muss daher – einer Diagnose gleich – zunächst die Kategorisierung des Normkonflikts *de lege lata* stehen. Bereits dieser Schritt fußt auf der Idee der Bildung eines übergeordneten juristischen Systemgedankens, der seinerseits die essenzielle Grundlage dafür schafft, dogmatische Ordnung in einem Sachbereich zu erzeugen, der bislang lediglich von breiter Kasuistik geprägt war. Hierfür bedarf eine Interferenzen aufweisende Beziehung zweier Normregime sinnvollerweise zunächst einer Einordnung in das durch Logik geprägte System der juristischen Methodenlehre.

Komplexe Rechtssysteme bestehen zum Großteil aus einer Gesamtheit mannigfaltiger Einzelnormen, die je nach zu regelndem Lebenssachverhalt in einem vielschichtigen und modular veränderlichen Beziehungsgeflecht zueinanderstehen.¹²⁹⁴ Je nach in Frage stehender tatsächlicher Begebenheit zeigt sich etwa, dass manche Normen oder Normkomplexe einzelne Sachverhalte gänzlich selbstständig regeln, ohne dabei in Konnex zu anderen Regelungen zu treten. Andere regeln zwar denselben Aspekt einer tatsächlichen Begebenheit, ergänzen sich hierbei aber inhaltlich und entfalten ihre Wirkung gerade erst in Verbindung miteinander. Und wieder andere Normen oder seltener auch Normkomplexe erheben parallel zueinander Geltungsanspruch auf ebenfalls ein und denselben Sachverhalt, ohne dabei eine Symbiose oder materielle Verbindung im Übrigen einzugehen – sie treten in einen potenziellen Konflikt zueinander.¹²⁹⁵

Bereits an dieser Stelle wird postuliert werden können, dass das rechtliche Verhältnis zwischen den Normkomplexen der Grundfreiheiten und des Beihilferechts in ihrer derzeitigen Auslegung durch Kommission und EuGH im Rahmen des breiten Feldes letztgenannter Kategorie zu untersuchen sein wird. Dass es sich bei beiden Normregimen um spezielle Gleichheitssätze handelt, hat zunächst einmal keinen Einfluss auf die nun weiter aufgeworfene Frage nach der Benennung des konkreten Normverhältnisses zwischen beiden Komplexen, die sich in methodologischer Hinsicht in gleicher Weise wie bei sonstigen Rechtsnormen beantworten lässt.¹²⁹⁶

1294 Börner, JURA 2014, 1258 (1260).

1295 Zu den Formen der Anwendbarkeit von Normen zueinander Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 168 ff.

1296 Kempny/Reimer, Die Gleichheitssätze (2012), S. 203.

Im Rahmen konkurrierender Normen, deren tatbestandliche Anwendungsbereiche sich in Bezug auf bestimmte tatsächliche Begebenheiten inhaltlich überlappen, ist weiter zwischen einer möglichen sogenannten Normkonkurrenz und einer Normkollision zu differenzieren.¹²⁹⁷ Von einer Normkonkurrenz ist dann die Rede, wenn zwei oder mehrere Normen oder Normregime für denselben Sachverhalt Rechtsfolgen vorsehen, die grundsätzlich miteinander vereinbar sind.¹²⁹⁸ Eine Normkollision¹²⁹⁹ dagegen liegt vor, wenn die Normen oder Normregime für denselben Sachverhalt Rechtsfolgen wählen, die sich zueinander kontradiktorisch verhalten und daher denklogisch nicht gleichzeitig angewendet werden können.¹³⁰⁰

Die Einordnung des materiellen Normkonflikts¹³⁰¹ zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht in die Terminologie einer Normkonkurrenz oder einer Normkollision setzt demnach in beiden Fällen zunächst einen parallelen Geltungsanspruch beider Normregime für ein und denselben Sachverhalt voraus. Eine Voraussetzung, deren Gegebenheit bislang auf bloß intuitiven Annahmen fußte und die im Folgenden durch das Ergebnis einer umfassenden diskursiven Analyse hinterfragt werden soll. Zur finalen Subsumtion des materiellen Normverhältnisses zwischen dem grundfreiheitlichen Regime und dem Beihilferecht unter die Begrifflichkeit der Normkonkurrenz oder unter die der Normkollision ist sodann die Frage aufzuwerfen, ob und inwieweit sich die Rechtsfolgen beider Normkomplexe widersprechen.

A. Paralleler Geltungsanspruch

Essenzielle Frage einer systematischen Aufarbeitung des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht ist zunächst, ob der AEUV

1297 Zur uneinheitlichen Verwendung dieser Phänomenologie in der Rechtswissenschaft klarstellend *Barczak*, JuS 2015, 969 (970) m. w. N.

1298 *Barczak*, JuS 2015, 969 (970).

1299 Hinsichtlich der Normkollision wird zuweilen weiter unterschieden zwischen Normwiderspruch und Normdivergenz, siehe etwa *Barczak*, JuS 2015, 969 (970). Diese Differenzierung ist für die weitere Bearbeitung des Verhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht jedoch unwesentlich und wird vorliegend nicht getroffen.

1300 *Barczak*, JuS 2015, 969 (970).

1301 Der Begriff „Normkonflikt“ wird vorliegend als Überbegriff beider Formen des Zusammentreffens zweier Normen verwendet, genauso *Barczak*, JuS 2015, 969 (971). Deutlich enger, nämlich als Synonym für die Normkollision wird diese Terminologie jedoch bei anderen Autoren verwendet, siehe etwa *Leible/Domröse*, in: *Riesenhuber* (Hrsg.), *Europäische Methodenlehre* (2021), § 8 Rn. 3.

konzeptionell vorsieht, dass die beiden Primärnormkomplexe abstrakt gesehen in Bezug auf einen konkreten Lebenssachverhalt parallele Geltung beanspruchen oder vielmehr, dass entweder die Grundfreiheiten oder das Beihilferecht bei denkbarem Zusammentreffen ihrer derzeitigen Anwendungsbereiche exklusiven Geltungsanspruch genießen.

Diese im Folgenden zu beantwortende Frage nach einem gegebenenfalls exklusiven Geltungsanspruch ist nicht zu verwechseln mit einem etwaigen Anwendungsvorrang beziehungsweise einer Anwendungsvorgängigkeit eines der beiden Normregime.¹³⁰² Zwischen den genannten Termini liegt ein wichtiger Unterschied. Bei exklusiver Geltung einer Norm im Hinblick auf einen Sachverhalt kann selbst dann keine andere Regelung mehr für dieselbe tatsächliche Begebenheit herangezogen werden, wenn die Rechtsfolge der Geltungsanspruch erhebenden Norm im konkreten Fall – etwa mangels Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale – nicht greift. Im Rahmen ihres Geltungsanspruchs verdrängt eine exklusiv geltende Norm mithin jegliche Normen mit potenziell ähnlichem Anwendungsbereich. Dagegen verdrängt eine etwa im Wege des *lex specialis*-Satzes vorrangig anzuwendende Norm die nachrangig anzuwendende Regelung üblicherweise nicht; die Anwendbarkeit letzterer ist grundsätzlich nur ausgesetzt, solange und soweit die Rechtsfolge der spezielleren Norm greift.¹³⁰³ Folglich setzt die Diskussion über einen etwaigen Anwendungsvor- oder -nachrang zweier Normen oder Normregime deren parallelen Geltungsanspruch für ein und denselben Sachverhalt zunächst voraus,¹³⁰⁴ besteht dagegen ein exklusiver Geltungsanspruch stellt sich dieses der Geltungsfrage topologisch nachgelagerte Folgeproblem schon gar nicht.

Wann aber ist von einem exklusiven Geltungsanspruch lediglich einer Norm und wann von einer parallelen Geltung mehrerer Normen im Hinblick auf einen Lebenssachverhalt auszugehen?

Einer Faustregel nach gilt, dass Normen gleichen Typs und gleicher normhierarchischer Rangstufe grundsätzlich nebeneinander, das heißt parallel, gelten.¹³⁰⁵ Hiernach spricht der formale Umstand, dass beide Verbotstatbestände ranggleiche Bestandteile des europäischen Primärrechts sind, bereits für einen parallelen Geltungsanspruch von Grundfreiheiten und Beihilferecht. Wie sich aus der Analyse der einschlägigen „Schnittstel-

1302 Potacs, *Rechtstheorie* (2019), S. 132 f.

1303 Reimer, *Juristische Methodenlehre* (2020), Rn. 205.

1304 Dazu dann ausführlich Kapitel 9.

1305 Reimer, *Juristische Methodenlehre* (2020), Rn. 171, der an dieser Stelle jedoch nicht sauber zwischen Geltung und Anwendbarkeit unterscheidet.

lenrechtsprechung¹³⁰⁶ des EuGH ergibt, geht ferner auch der Europäische Gerichtshof ganz offenbar – jedoch ohne die Gründe hierfür offenzulegen – von einer diesbezüglich parallelen Geltung aus.¹³⁰⁶

Für den Geltungsanspruch der beiden Normregime maßgeblich ist jedoch primär deren normativer, teleologischer Gehalt im Gesamtgefüge des AEUV. In dieser Hinsicht gilt, dass ein grundsätzlich gemeinsamer Geltungsanspruch besteht, sofern Normen oder Normkomplexe unterschiedliche aber keine per se miteinander unvereinbare Regelungsziele verfolgen, da ansonsten nur das Regelungsziel der exklusiv geltenden Norm verwirklicht würde, während das Regelungsziel der insofern zurückweichenden Norm ohne Not unberücksichtigt blieb.¹³⁰⁷ Wie im vorherigen Kapitel ausführlich aufgezeigt wurde, besitzen die Grundfreiheiten und das Beihilferecht unterhalb ihres gemeinsamen Metaprinzips, der Binnenmarktverwirklichung, funktionell verwandte aber keine funktionell identischen Stoßrichtungen; vielmehr ergänzen sie einander.¹³⁰⁸ Hieraus ist zu schlussfolgern, dass weder die Grundfreiheiten noch das Beihilferecht – auch unter normativen Gesichtspunkten – auf Geltungsebene den Anspruch erheben, einen Sachverhalt exklusiv regeln zu wollen: ein paralleler Geltungsanspruch besteht mithin.

B. Anwendbarkeit der Normregime auf denselben Sachverhalt

I. Gegenstand der Normregime – Norm oder Sachverhalt?

Von grundlegender Bedeutung für das Verständnis der inhaltlichen Normbeziehung zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht ist nach Feststellung eines grundsätzlich parallelen Geltungsanspruchs des Weiteren die Frage, ob das Verhältnis vor dem Hintergrund einer mitgliedstaatlichen Norm oder vor dem Hintergrund eines konkreten Lebenssachverhalts zu beurteilen ist.¹³⁰⁹

1306 Siehe analysierend Kapitel 6, B.

1307 Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 211.

1308 Siehe hierzu in aller Kürze Kapitel 7, B. Nachdrücklicher Bartosch, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century (2017), 81 (87ff.), der postuliert, die beiden Normregime dienten völlig unterschiedlichen Zwecken.

1309 Vgl. den diesbezüglichen Gedankenanstoß bei Schön, in: Ackermann/Köndgen (Hrsg.), FS Roth (2015), 551 (558 f.) zur inhaltlichen Abgrenzung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit.

Wie die Besprechung der einschlägigen Judikatur des EuGH offenbaren konnte, stellt sich das Problem einer sich möglicherweise überlagernden Anwendbarkeit von Grundfreiheiten und Beihilferecht bislang¹³¹⁰ und, soweit denkbar, auch zukünftig¹³¹¹ prinzipiell in Bezug auf die europarechtliche Konformität einer bestimmten mitgliedstaatlichen Vorschrift oder eines konkreten Normregimes. In dem Umstand, dass Ausgangspunkt der einschlägigen Vertragsverletzungs- und Vorabentscheidungsverfahren wie auch der möglichen Nichtigkeitsklagen gegen Beihilfebeschlüsse der Kommission zumindest im steuerrechtlichen Kontext letztlich immer eine Norm mit abstrakt-generellem Regelungsgehalt ist, liegt bereits eine wesentliche Ursache für die gewisse Unschärfe des Blickes bei Annäherung an die Forschungsfrage.

Man muss sich insofern vor Augen führen, dass eine Norm immer nur das abstrakte Vehikel einer staatlicherseits strukturierenden Einflussnahme auf denjenigen Lebenssachverhalt ist, der unter ihren Tatbestand subsumiert werden soll. Vor diesem Hintergrund stellen die Grundfreiheiten und das Beihilferecht bei Lichte betrachtet zunächst einmal nicht eine Regelung als solche in Frage, sondern deren dahinterstehenden normativen Gehalt, einen bestimmten Sachverhalt mit einer bestimmten Rechtsfolge zu belegen. Die Grundfreiheiten und das Beihilferecht haben daher so gesehen in erster Linie einen durch eine nationale Vorschrift geregelten Lebenssachverhalt zum Gegenstand¹³¹² – erst im Rückschluss daraus treffen beide Normkomplexe quasi reflexartig eine Aussage über die europarechtliche Konformität der abstrakten Norm als Ganzes.

Dass das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht demzufolge nicht im Hinblick auf eine Norm, sondern genau genommen im Hinblick auf einen normativ geregelten Lebenssachverhalt zu formulieren ist, verleiht der Forschungsfrage eine ganz erhebliche aber bisher weder vom EuGH noch der Literatur explizit beachtete Komplexität und

1310 Siehe Fallkonstellationen in Kapitel 6.

1311 Siehe Ausführungen zum Untersuchungsrahmen Kapitel I, C. II.

1312 Mit Blick auf das Vertragsverletzungsverfahren zeigt sich dies sogar mit Blick auf Anforderungen an eine formal „richtige“ Vorlagefrage; siehe hierzu *Latzel/Strein*, NJOZ 2013, 97 (102), die dort ausführen: „Weil der *EuGH* allein zur Auslegung des *Unionsrechts* berufen ist (Art. 19 I 2 EUV, Art. 267 I AEUV), kann die meist im Kern interessierende Frage („Ist § ... [des nationalen Rechts] mit Art. ... [des Unionsrechts] vereinbar?“) nicht gestellt werden. Die Frage muss vielmehr explizit auf die Auslegung von Unionsrecht zielen; das nationale Recht ist, sofern es überhaupt eine Rolle spielt, abstrakt und pointiert zu umschreiben“ [Hervorhebungen im Original].

Vagheit. Denn abstrakt-generelle Vorschriften zeichnen sich ihrer Natur nach dadurch aus, nicht nur einen Lebenssachverhalt zu regeln, sondern eine Vielzahl von Sachverhalten mit Rechtsfolgen zu belegen.¹³¹³ Je nach Ausgestaltung und Umfang des Normtatbestands erfassen Normen dabei häufig nicht nur mehrere, sondern auch ihrer Art nach unterschiedliche Sachverhalte, indem die Vorschriften etwa diverse Tatbestandsalternativen enthalten oder in anderer Weise Anknüpfungspunkte zur Subsumtion verschiedener Sachverhalte bieten.¹³¹⁴ Insofern ist ein Urteilstenor wie in der Rechtsache *Presidente del Consiglio dei Ministri*, der besagt, eine Steuermaßnahme verstoße sowohl gegen die Grundfreiheiten als auch gegen das Beihilferecht,¹³¹⁵ für sich genommen uneindeutig, da eine solche Aussage nicht eindeutig und klar erkennen lässt, ob sie auf einer Aufspaltung und isolierten Bewertung unterschiedlicher normbetreffener Sachverhalte beruht oder ob derselbe durch die Norm geregelte Sachverhalt beide Normregime auf den Plan ruft.¹³¹⁶

Ein konfligierendes Normverhältnis, wie es zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht in Rede steht, setzt also – wie im oben Gesagten erörtert – die tatbestandliche Erfassung desselben durch eine nationale Vorschrift geregelten Lebenssachverhalts durch beide Normregime voraus. Andernfalls treten die beiden primärrechtlichen Regelungskomplexe bei Lichte betrachtet gar nicht erst in eine materielle Konkurrenz zueinander. Vor diesem Hintergrund ist zunächst abstrakt noch näher zu konkretisieren, was – bei generalisierender Betrachtung – einen Sachverhalt kennzeichnet, der potenziell von Grundfreiheiten und Beihilferecht erfasst wird. Sodann werden konkrete Fallgruppen herausgearbeitet und analysiert, die modellhaft anhand real vom EuGH entschiedener Konstellationen¹³¹⁷ verdeutlichen sollen, in welchen Fällen überhaupt von einer genuinen Überlappung der Anwendungsbereiche von Grundfreiheiten und Beihilferecht auszugehen ist und wann beide Normregime zwar auf dieselbe mitgliedstaatliche Regelung aber bei eingehender Betrachtung nicht auf dieselben hierunter fallenden Sachverhalte Anwendung finden.

1313 So auch *Schön*, in: Ackermann/Köndgen (Hrsg.), FS Roth (2015), 551 (558).

1314 In dieser Hinsicht deutlich 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; zu deren Analyse siehe Kapitel 6, A. XI.

1315 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, EU:C:2009:709; siehe hierzu ausführlich Kapitel 6, A. VIII.

1316 Ähnlich *Schön*, in: Ackermann/Köndgen (Hrsg.), FS Roth (2015), 551 (559).

1317 Siehe hierzu die Sachverhaltsdarstellungen in Kapitel 6.

II. Inhaltliche Charakterisierung des relevanten Sachverhalts – Ungleichbehandlung oder Differenzierung?

„Der Prozess der Erkenntnisfindung ist zugleich normspezifische Sachverhaltsermittlung und sachverhaltsspezifische Normermittlung und Normanwendung.“¹³¹⁸

Dieses von Mahrenholz, einem ehemaligen Vizepräsidenten des Bundesverfassungsgerichts, geprägte Zitat verdeutlicht prägnant die der Rechtswissenschaft eigene Korrelation zwischen Norm und Sachverhalt. Eine valide Aussage, dass eine Norm auf einen Sachverhalt Anwendung findet oder dass dies nicht der Fall ist und welche Rechtsfolgen sich jeweils ergeben, ist sonach nur möglich, wenn mit Blick auf die etwaig anzuwendende Norm der Sachverhalt und gleichzeitig mit Blick auf den vorgefundenen Sachverhalt die etwaig anzuwendende Norm ermittelt wird. Diese Interdependenz der Perspektiven vom Standpunkt der Norm einerseits und vom Standpunkt des dargebotenen Sachverhalts andererseits charakterisiert die Methodik der praktischen Rechtsanwendung und des rechtswissenschaftlichen Arbeitens gleichermaßen.

Obwohl es zur abschließenden Erkenntniserlangung damit letztlich der wechselseitigen Einnahme beider Blickwinkel bedarf, hängt die Frage, ob die Ausgangsperspektive der Betrachtung vom Standpunkt einer Norm oder vom Standpunkt eines konkreten Sachverhalts eingenommen wird, von der vorgefundenen Problemstellung ab. An dieser Stelle geben jedenfalls die vorliegende Forschungsfrage und regelmäßig auch die Verfahrensgegenstände vor dem EuGH ein Denken von der Norm her vor – am Ausgangspunkt steht demgemäß eine normspezifische Sachverhaltsermittlung durch die Brille der Grundfreiheiten und des Beihilferechts. Es sind damit die Regelungsgehalte beider Normregime, anhand derer zunächst festzulegen ist, welches wesentliche Charakteristikum eine tatsächliche Begebenheit aufweisen muss, um unter deren Tatbestände subsumiert werden zu können.

Auf Grundlage der bereits herausgearbeiteten Erkenntnisse kann postuliert werden, dass das problematische Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Ausgangspunkt auf der gemeinsamen Binnenmarktratio beider Normregime beruht, deren Essenz die transnationale Zusammenführung mehrerer Märkte zu einem Einheitsmarkt ist. Insoweit

1318 Mahrenholz, in: Schneider/Steinberg (Hrsg.), FS Hesse (1990), 53 (54).

besteht zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht allerdings noch keine bedeutend größere Verwandtschaft als im Verhältnis zu anderen primärrechtlichen Vorschriften mit demselben übergeordneten Zweck der Binnenmarktverwirklichung. Dass gerade zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht ein prekäres Normverhältnis festzustellen ist, liegt darüber hinaus entscheidend an der strukturellen Ähnlichkeit ihrer Verbotstatbestände und deren Auslegung durch Kommission und EuGH. Beide Normregime sind nämlich sachlich begrenzte Gleichheitssätze¹³¹⁹ für den Teilbereich hoheitlicher Maßnahmen mit Einfluss auf die Marktbedingungen des Binnenmarktes. Der Normkonflikt hat so gesehen sowohl eine teleologische als auch eine gesetzesstrukturelle Komponente.

Der hier angenommene gleichheitsrechtliche Regelungskern von Grundfreiheiten und Beihilferecht erhebt eine Ungleichbehandlung zur deren tatbestandserfüllender Grundvoraussetzung. Dass die Grundfreiheiten dabei eine Benachteiligung in den Blick nehmen, indem sie tatbestandlich auf eine „Diskriminierung“ abstellen und das Beihilferecht mit der Anknüpfung an eine „Begünstigung“ tatbestandlich eine Bevorzugung beleuchtet, stellt die beiderseitige Anknüpfung der Normregime an eine Ungleichbehandlung nicht in Frage, sondern weist nur auf diesbezüglich unterschiedliche Blickwinkel hin.¹³²⁰ Die Tatbestände beider Normregime sind mithin im Allgemeinen nur eröffnet, wenn ein zur Gleichbehandlung verpflichteter Mitgliedstaat gleichzubehandelnde Subjekte ungleich behandelt.

Geht es jedoch um das Charakteristikum des für beide Normregime relevanten *Sachverhalts*, so ist an dieser Stelle fein zu unterscheiden zwischen einer solch tatbestandserfüllenden Ungleichbehandlung einerseits und einer hoheitlichen Differenzierung andererseits. Eine hoheitliche Differenzierung ist stets Grundvoraussetzung einer Ungleichbehandlung; sie charakterisiert sich durch eine zunächst einmal wie auch immer geartete Unterscheidung zwischen einer näher bestimmten Gruppe, die vom Tatbestand einer Norm erfasst werden soll, und dem zumeist unbestimmten Rest

1319 Sachlich begrenzte Gleichheitssätze erfassen ihrem Tatbestand nach nur solche Ungleichbehandlungen, die auf sachlich eingegrenzten Handlungen des zur Gleichbehandlung Verpflichteten beruhen, *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 65; *Sachs*, in: Wendt u. a. (Hrsg.), FS Friauf (1996), 309 (315) spricht von einer „Akzessorietät im weiteren Sinne“. Sachlich begrenzte Gleichheitssätze sind nicht mit besonderen Gleichheitssätzen gleichzusetzen, auch wenn es zu Überschneidungen kommen kann. Zur Abgrenzung *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 65, 97 f.

1320 Siehe *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 45.

außerhalb dieser Gruppe, auf den dies nicht zutrifft oder umgekehrt. Zumindest im Rahmen der gegebenen Forschungsfrage ist die Unterscheidung zwischen einer Ungleichbehandlung und einer Differenzierung von Belang. Denn während eine Differenzierung nach dem hier zugrunde gelegten Wortverständnis abstrakt beschrieben im Regelfall nur zwischen A in Relation zum Rest des Alphabets unterscheidet, bezieht sich eine spezifische Ungleichbehandlung, wie sie für die Grundfreiheiten und das Beihilferecht Voraussetzung ist, auf die besondere Relation zwischen A und beispielsweise B (und dies gegebenenfalls unter Anwendung eines bestimmten Differenzierungskriteriums). Die tatbestandserfüllende Ungleichbehandlung bedarf mithin zunächst der Festlegung einer Vergleichsgruppe als gleichheitssatzspezifisch gleichzubehandelndes Subjekt, zu welchem die von der Maßnahme benannte Person oder Gruppe in Beziehung zu setzen ist.¹³²¹ Folglich kann eine einzige steuerliche Differenzierung unter Umständen eine Vielzahl von Ungleichbehandlungen bewirken; je weniger konkret die differenzierende Anknüpfung ist, desto mehr unterschiedliche Vergleichsgruppen lassen sich der benannten Person oder Gruppe potentiell gegenüberstellen. Zum besseren Verständnis hierzu ein Beispiel: Die gemäß § 13a EStG bestimmten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gewährte, administrativ und zumeist auch wirtschaftlich vorteilhafte Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen¹³²² schließt sämtliche andere Einkunftsarten von diesem Privileg aus. Zum Zwecke der Feststellung irgendeiner Ungleichbehandlung ist man demnach zunächst einmal frei darin, jede einzelne dieser sechs weiteren Einkunftsarten des EStG als Vergleichsgruppe heranzuziehen, sämtliche dieser Einkunftsarten einheitlich als Vergleichsgruppe zu benennen oder beispielsweise nur die übrigen Gewinnermittler oder die Überschussermittler den Land- und Forstwirten gegenüberzustellen.

Welches das „zutreffende“ Vergleichspaar ist und ob die Ungleichbehandlung zwischen diesem Paar mitunter auf ein spezielles Differenzierungskriterium zurückgeführt werden muss, wird durch den Regelungsgehalt des konkret anzuwendenden spezifischen Gleichheitssatzes regelmäßig normativ vorgeschrieben. Ohne die Vornahme einer rechtlichen Wertung ist es daher zumindest im grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Kontext nicht möglich, die zur Tatbestanderfüllung notwendige spezifische Ungleichbehandlung zu ermitteln. Eben jene vorzunehmende Bewertung ist jedoch definitionsgemäß nicht mehr Teil des Sachverhalts, sondern bereits

1321 Eingehend dazu *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 47 ff.

1322 Zu dieser Vorteilhaftigkeit siehe *Nacke*, in: Heuermann/Brandis (Hrsg.), Ertragsteuerrecht (2022), § 13a EStG Rn. 4 f.

wesentliches Element der Rechtsanwendung. Aus diesem Grund ist es nicht erst die spezifische Ungleichbehandlung, die einen potentiell grundfreiheitlich und beihilferechtlich relevanten Sachverhalt charakterisiert – tatsächlicher Ausgangspunkt für beide Normregime ist vielmehr zunächst einmal jede noch wertungsoffene hoheitliche Differenzierung.

III. Die Tatbestandsmerkmale der Diskriminierung und der selektiven Begünstigung als neuralgische Punkte des Normkonflikts

Wie herausgestellt werden konnte, ist das kennzeichnende Charakteristikum eines Sachverhalts, der potenziell in den Anwendungsbereich beider Normregime fällt, eine hoheitliche Differenzierung. Die originär an eine solche Differenzierung anknüpfenden Tatbestandsmerkmale der grundfreiheitlichen Diskriminierung einerseits und der beihilferechtlichen „Begünstigung bestimmter Unternehmen“ andererseits sind daher von ganz zentraler Bedeutung für das Auftreten des Normkonflikts – sie sind gewissermaßen sowohl dessen Schloss als auch Schlüssel.¹³²³ Mit dem Ziel, in der inkriminierten Differenzierung eine nach den jeweiligen Tatbeständen verbotene Ungleichbehandlung zu erkennen,¹³²⁴ wird bei der Prüfung beider Tatbestandsmerkmale eine spezielle Perspektive eingenommen. Auch wenn dies Teil der normativen Vorprägung und damit Teil der Rechtsanwendung ist, darf diese Spezifik nicht ausgeblendet werden, sofern man bestrebt ist, den Konflikt zu verstehen. Die Spezifik dieses Blickwinkels auf die nationale Maßnahme wurde jedenfalls für das Beihilferecht bislang kaum erörtert. Ihre Klarlegung unter Zuhilfenahme des *Telos*‘ der Normregime und der Charakteristik der jeweiligen Gleichheitssätze ist jedoch sowohl für das Verständnis als auch die spätere Auflösung des Normkonflikts maßgeblich.

Hierfür ist erforderlich, die Gleichheitssätze lediglich in ihren Grundstrukturen zu analysieren, das heißt bar jeder einschränkenden Wertungen. Welche Perspektive nehmen die Grundfreiheiten und das Beihilferecht bei Überprüfung der diskriminierenden beziehungsweise selektiv begünstigenden Maßnahme also jeweils ein? Oder präziser gefragt: Nach welchen spezifischen Ungleichbehandlungen und gegebenenfalls nach welchen Differenzierungskriterien halten die Normregime innerhalb einer differenzierenden Maßnahme der Mitgliedstaaten Ausschau?

1323 Ähnlich *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (359, 378).

1324 Zur Bedeutung der Unterscheidung zwischen Differenzierung und Ungleichbehandlung siehe Kapitel 8, B. II.

1. Die Eindeutigkeit des grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbotes

Wie mehrfach betont, sind die Grundfreiheiten gemäß ihres Telos‘ auf die Erhaltung und Förderung der transnationalen Integration ausgerichtet, indem sie Schlechterstellungen des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs in Relation zu reinen Inlandssachverhalten verbieten. Diese monothematische teleologische Ausrichtung des Normregimes determiniert insofern ganz eindeutig die Spezifik der grundfreiheitlich verbotenen Ungleichbehandlung und damit auch die Parameter der diese aufdeckenden Diskriminierungsprüfung.

Die Grundfreiheiten sind besondere Gleichheitssätze¹³²⁵ in zweierlei Ausprägung.

Zum einen verbieten die Grundfreiheiten nur spezifische Ungleichbehandlungen „bei etwas“, nämlich bei wirtschaftlichen Betätigungen innerhalb des Binnenmarktes – sei es beispielsweise bei der Gründung einer Niederlassung, der Erbringung einer Dienstleistung oder beim Vertrieb von Waren und Produkten.

Zum anderen stellen die Grundfreiheiten von vornherein ein verbotenes Differenzierungskriterium – eine Eigenschaft, an welche eine Ungleichbehandlung nicht angeknüpft sein darf – fest: Ein Mitgliedstaat darf einen wirtschaftlichen Vorgang nicht *wegen* dessen Transnationalität schlechter stellen als dasselbe Geschehen im Inland.¹³²⁶ In dieser Hinsicht bestehen weder Unklarheiten noch Meinungsstreite. Die Grundfreiheiten stellen daher sogenannte Diskriminierungsverbote¹³²⁷ dar, weil sie über das Verbot einer Ungleichbehandlung „bei etwas“ hinaus eine Ungleichbehandlung

1325 In Abgrenzung zu allgemeinen Gleichheitssätzen sind besondere Gleichheitssätze solche, die lediglich im Rahmen eines beschränkten sachlichen und/oder persönlichen Anwendungsbereichs Wirkung entfalten, siehe *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 11 ff.; *Tomuschat*, ZaöRV 2008, 327 (331) spricht dagegen von „spezifischen Gleichheitsregeln“.

1326 Siehe Kapitel 3, B. I. 2. b. cc. (2).

1327 Der Begriff der „Diskriminierung“ ist ein Rechtsbegriff ohne abschließende Konturen, *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 14, 80 f. *Peters/Altwickler*, in: *Dörr/Grote/Marauhn* (Hrsg.), EMRK/GG (2022), Kap. 21 Rn. 55 stellen jedoch jedenfalls im Kontext des internationalen Menschenrechtsschutzes vier Grundelemente des Diskriminierungsbegriffs heraus, welche auch auf den Bereich des Wirtschaftsrechts übertragen werden können: Ungleichbehandlung, auf gruppenbezogene Merkmale gestützt, ungerechtfertigt, nachteilig.

„wegen etwas“ verbieten.¹³²⁸ Die Prüfung eines Diskriminierungsverbots erfolgt ungeachtet etwaiger weiterer Tatbestandsmerkmale regelmäßig in vier Schritten: Es bedarf einer Ungleichbehandlung durch den Verpflichteten, diese muss nachteilhaft für den Ungleichbehandelten sein, die Ungleichbehandlung muss ferner an bestimmte Eigenschaften geknüpft und darf nicht gerechtfertigt sein.¹³²⁹ Nach gleichheitsrechtlicher Dogmatik handelt es sich bei den Grundfreiheiten insofern um „anknüpfungsabhängige Kataloggleichheitssätze“, deren Prüfung sich von der Prüfung anderer allgemeiner oder besonderer Gleichheitssätze in dem Punkt wesentlich unterscheidet, dass eine Katalogeigenschaft zu identifizieren und sodann die Anknüpfung der Ungleichbehandlung an diese Eigenschaft festzustellen ist.¹³³⁰

Bei einer offenen Diskriminierung liegt die Anknüpfung der Differenzierung an die den Grenzübertritt implizierende Eigenschaft der Staatsangehörigkeit oder Herkunft bereits formal offen. Bei einer versteckten Diskriminierung dagegen muss das hinter einer formal neutralen Differenzierung stehende grundfreiheitlich verpönte Differenzierungskriterium erst sichtbar gemacht werden.¹³³¹ Hier ist die Bestimmung der Katalogeigenschaft, an welche nicht angeknüpft werden darf, grundsätzlich problematisch.¹³³² In diesen Fällen betrifft eine nach formalen Kriterien transnational neutrale Differenzierung tatsächlich weitgehend eine von den Grundfreiheiten geschützte Gruppe, indem die geschützte Gruppe mit der formal betroffenen Gruppe kongruent ist oder jedenfalls eine große Schnittmenge aufweist.¹³³³ Wie ausführlich beschrieben, erfordert die grundfreiheitliche Durchleuchtung einer solch versteckten Diskriminierung die Durchführung einer komplexen und in ihren Einzelheiten teils kontrovers umstrittenen Diskriminierungsprüfung, deren Einzelheiten bereits erörtert und bewertet wurden.¹³³⁴ Wie bei sonstigen Gleichheitssätzen ist im Rahmen dieser Prüfung

1328 Zur Abgrenzung besonderer von allgemeinen Gleichheitssätzen siehe *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 11 ff. zur Abgrenzung besonderer von sachlich begrenzten Gleichheitssätzen siehe S. 65, 97 f.

1329 Vgl. zu dieser Struktur den Aufbau bei *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 44 ff.; zu diesen charakteristischen Merkmalen eines Diskriminierungsverbots auch *Peters/Altwicker*, in: Dörr/Grote/Marauhn (Hrsg.), EMRK/GG (2022), Kap. 21 Rn. 55.

1330 *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 80 ff.

1331 Ausführlich Kapitel 3, B. I. 2. B. bb. (2) und cc. (2).

1332 *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 82.

1333 Vgl. *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 89.

1334 Siehe dazu ausführlich Kapitel 3, B. I. 2. b. cc.

zunächst zu ermitteln, ob verschiedene Vorgänge oder Wirtschaftsakteure durch die Wirkung der in Frage stehenden Maßnahmen ungleich behandelt werden. Rekuriert wird hierbei zunächst grundsätzlich auf diejenigen Differenzierungsmerkmale, welche die Maßnahme als formale Anknüpfungspunkte ihrer Unterscheidung wählt. Dies können initial sowohl transnationale oder jedenfalls territoriale als auch objektiv nicht territoriale Merkmale wie etwa die Umsatzstärke¹³³⁵ oder die Größe der Verkaufsfläche¹³³⁶ sein.

Die dogmatische Einbeziehung derartiger Konstellationen in den Schutzzumfang der grundfreiheitlichen Kataloggleichheitssätze erfordert eine Erweiterung des Anknüpfungsbegriffs, die zwar gleichheitsdogmatisch problematisch, unionsrechtlich aber grundsätzlich anerkannt ist.¹³³⁷ Im Hinblick auf die Wahl der maßgeblichen Vergleichspaare der Diskriminierungsprüfung ist jedoch in allen Fällen zu beobachten, dass die grundfreiheitliche Perspektive auf den Differenzierungssachverhalt bereits an dieser Stelle eine gewisse normative Vorprägung des Blicks bewirkt. Weil insoweit von Beginn an der Verdacht einer Ungleichbehandlung zwischen inländischem und grenzüberschreitendem Sachverhalt im Raum steht, verengt sich die Perspektive damit von vornherein auf dasjenige denkbare Vergleichspaar, welches eine Korrelation mit eben einer solchen Unterscheidung nahelegt. Insofern steht die Bildung der maßgeblichen Vergleichspaare in engem inhaltlichem Konnex zum verpönten Differenzierungskriterium, nach dem die Grundfreiheiten zuvorderst Ausschau halten, denn die Gegenüberstellung bestimmter Vergleichspaare ist aus grundfreiheitlicher Sicht nur zielführend, wenn in der sich herausstellenden Ungleichbehandlung potenziell eine Diskriminierung aufgrund der Transnationalität eines Sachverhalts erkannt werden kann. Konkret steht damit auch im Rahmen einer versteckten Diskriminierung hinter den zur Diskriminierungsprüfung herangezogenen vordergründigen Vergleichspaaren damit letztlich immer eine hintergründige transnationale Vergleichspaarbildung zwischen inlän-

1335 Siehe etwa EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (44, 50). Deutlicher noch Schlussanträge GA *Kokott* v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 54).

1336 Wenngleich am Ende verneinend 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 ff.).

1337 Siehe *Kokott*, NJW 1995, 1049 (1054 ff.). Zum abstrakten Problem der dogmatischen Einbeziehung „mittelbarer Diskriminierungen“ im Hinblick auf besondere Gleichheitssätzen siehe *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 89 f., 94 f.

dischen und grenzüberschreitenden Vorgängen.¹³³⁸ Ob die so determinierte Differenzierung zwischen den Vergleichspaaren auch tatsächlich mit einer Unterscheidung zwischen in- und ausländischem Sachverhalt korreliert und damit eine manifeste Anknüpfung an die verpönte Differenzierungseigenschaft gegeben ist, bedarf freilich der Verifizierung, der nicht ohne eine wertende Betrachtung Herr zu werden ist. Hierbei lassen sich souveränitätswahrende Tendenzen erkennen, dass lediglich eine „wesensmäßige Korrelation“ zwischen dem formal gewählten Unterscheidungsmerkmal und dem grundfreiheitlich verbotenen Differenzierungskriterium genügt, um eine tatbestandliche Anknüpfung der Ungleichbehandlung an letzteres bejahen zu können.¹³³⁹

Für das notwendige Verständnis der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung im Verhältnis zum gleichheitsrechtlichen Element des Beihilfeverbots kommt es an dieser Stelle aber nicht maßgeblich auf die Einzelheiten dieser Korrelation an. Entscheidend ist an dieser Stelle lediglich die Erkenntnis, dass die Parameter der grundfreiheitlich relevanten Ungleichbehandlung ob der monothematischen Stoßrichtung der Freiheiten und vor allem aufgrund ihrer Ausprägung als Diskriminierungsverbote eng umrissen sind. Unabhängig vom Vorliegen einer offenen oder versteckten Diskriminierung scannen die Grundfreiheiten eine Maßnahme im Hinblick auf eine ganz bestimmte und eng umgrenzte Art der Ungleichbehandlung: Eindeutig vorgegeben ist das verpönte Differenzierungsmerkmal der Transnationalität eines Vorgangs und damit – zumindest hintergründig – eine entsprechende Vergleichspaarbildung zwischen inländischem und grenzüberschreitendem Sachverhalt.

1338 Siehe zu dieser eng umgrenzten Vergleichspaarbildung im Bereich der Grundfreiheiten *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 118; *Szudoczky*, EStAL 2016, 357 (365); siehe auch Kapitel 3, B. I. 2. b. cc.

1339 Siehe u. a. EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139 (Rn. 54); EuGH, Urteil v. 1. Juni 2010 – *Blanco Pérez und Chao Gómez* – Rs. C-570/07 und C-571/07, ECLI:EU:C:2010:300 (Rn. 119); EuGH, Urteil v. 2. März 2017 – *Eschenbrenner* – Rs. C-496/15, ECLI:EU:C:2017:152 (Rn. 36); EuGH, Urteil v. 5. Dezember 2013 – *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs GmbH* – Rs. C-514/12, ECLI:EU:C:2013:799 (Rn. 26); Schlussanträge GA Kokott v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 74 ff.).

2. Die Vagheit des beihilferechtlichen Gleichheitssatzes

In scharfem Kontrast zur klaren Kontur des grundfreiheitlichen Gleichheitsgebots steht die Vagheit und vielschichtige Unklarheit des gleichheitsrechtlichen Elements des Beihilfetatbestands inkorporiert in das Merkmal der „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“. Die ungewisse Reise beginnt bereits damit, das Beihilferecht überhaupt im Kern als ein Gleichbehandlungsgebot zu begreifen und führt sich Dank fehlender Konturen der Prüfstruktur auch im Übrigen weitgehend orientierungslos fort. Dass das Beihilfeverbot zumindest nach der hier zugrunde gelegten Auffassung – jedenfalls im fiskalischen Kontext – ein Gleichheitssatz und kein unionsrechtliches Verbot *sui generis* ist, wurde an anderer Stelle bereits erschöpfend begründet.¹³⁴⁰

Doch handelt es sich beim Beihilferecht ebenso wie bei den Grundfreiheiten auch um ein Diskriminierungsverbot?

a. Kein Verbot einer Ungleichbehandlung „wegen etwas“

Anders als die Grundfreiheiten ist das Beihilfeverbot kein Gleichheitssatz in dem Sinne, als das Normregime Ungleichbehandlungen „wegen etwas“, nämlich deshalb verbietet, weil sie an eine bestimmte Eigenschaft des Begünstigten, ein bestimmtes abschließend charakterisierbares Differenzierungskriterium anknüpfen.¹³⁴¹ Das Beihilfeverbot ist daher auch bei Betonung seines gleichheitsrechtlichen Charakters derzeit nicht als ein Diskriminierungsverbot ausgestaltet,¹³⁴² sondern scheint stattdessen offenbar lediglich die Begünstigung einer hinreichend „bestimmten“ Gruppe von Wirtschaftsteilnehmern zu verbieten.

Die Parameter zur Durchführung der entsprechenden Gleichheitsprüfung sind insofern im Rahmen des Beihilfverbots deutlich weniger ein-

1340 Zur Begründung ausführlich Kapitel 4, B. I. 2. d.

1341 Siehe abstrakt *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 14 ff., 80 f. Unter Zugrundelegung dieses Verständnisses jedenfalls terminologisch unsauber *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 161; implizit jedenfalls *Lang*, in: Lüdicke (Hrsg.), Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts (2012), 85 (97 ff.).

1342 Mit dieser Terminologie aber bspw. *Schön*, ZHR 2019, 393 (400) in Anlehnung an 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. 54); EuGH, Urteil v. 26. April 2018 – *ANGED* – Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 (Rn. 26).

gegrenzt als im Rahmen des Diskriminierungsverbots der Grundfreiheiten.¹³⁴³ Ungeachtet dessen, ob bestimmte „steuerlogische Unterscheidungen“ aus Gründen der Souveränitätswahrung von vornherein grundsätzlich aus dem Anwendungsbereich des Beihilfeverbots ausscheiden sollten,¹³⁴⁴ fehlt der beihilferechtlichen Gleichheitsprüfung die Herausstellung eines bestimmten verpönten Differenzierungskriteriums: Eine der begünstigten Gruppe anhaftende abschließend charakterisierbare Eigenschaft, an welche die mitgliedstaatliche Steuermaßnahme ihre differenzierende Wirkung nicht koppeln darf. Das nackte gleichheitsrechtliche Element des Beihilfetatsbestands ist – fernab jeder einschränkenden Wertung – seiner Konzeption nach zunächst einmal nur darauf ausgerichtet, überhaupt irgendeine dem Mitgliedstaat zurechenbare Ungleichbehandlung zwischen zwei Marktteilnehmern unter Anwendung irgendeines Differenzierungsmerkmals festzustellen. Eine Frage des Vergleichsmaßstabs und Wertungsfragen scheinen es zu sein, ob das herausgestellte Differenzierungsmerkmal und seine Wirkung im Einzelfall eine hinreichende Trennlinie zwischen einer allgemeinen und einer tatsächlich selektiven Maßnahme ziehen.

Anders als im Rahmen der Diskriminierungsprüfung der Grundfreiheiten, wo die Suche nach dem verpönten Differenzierungskriterium die Vergleichspaarbildung inhaltlich vorprägt und den Kreis möglicher Vergleichspaare entscheidend verengt, lässt die Natur des beihilferechtlichen Gleichheitssatzes mithin keine eingrenzenden Rückschlüsse auf die maßgebliche Vergleichspaarbildung zu. Sowohl die Gleichzubehandelnden (im Falle des Beihilferechts sind dies die Begünstigten) als auch die Vergleichsgruppe (dies sind die nicht vom steuerlichen Vorzugsregime Profitierenden) entstammen dem großen Kreis der Binnenmarktakteure, auf deren Tätigkeitseiner maßnahmegebende Hoheitsträger Einfluss nehmen kann. Aus dieser einheitlichen Menge können zum Zwecke der beihilferechtlichen Gleich-

1343 Mit Blick auf die Grundfreiheiten *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 137 „Außerdem haben die Grundfreiheiten die Gleichbehandlung grenzüberschreitender und interner wirtschaftlicher Vorgänge zum Gegenstand wohingegen das Beihilfeverbot *weitergehend* die Begünstigung „bestimmter“ Unternehmen innerhalb eines Mitgliedstaates untersagt.“ [*Hervorhebung durch die Verfasserin*].

1344 Dies schlägt *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 166 ff. vor und sieht eine solche Evidenzprüfung auf Ebene des Vorteils verortet. Insgesamt ist dies allerdings keine gleichheitsdogmatische, sondern eine reine Wertungsfrage, die den Zuschnitt des Beihilfeverbots in Bezug auf steuerliche Maßnahme betrifft und an der vorliegenden Stelle außer Acht bleiben kann. Eingehend zur Eingrenzung des beihilferechtlichen Anwendungsbereichs Kapitel 10.

heitsprüfung grundsätzlich beliebige Paare von Gleichzubehandelnden und Vergleichspersonen herausgenommen und miteinander verglichen werden. Die Abgrenzung zwischen den Vergleichspaaren erfolgt üblicherweise aus der Richtung des von der mitgliedstaatlichen Maßnahme festgelegten Begünstigtenkreises, sie kann aber auch aus der Richtung der Benachteiligtenengruppe vorgenommen werden.¹³⁴⁵ Unabhängig vom Maßstab der Vergleichbarkeit, auf den es an dieser Stelle nicht entscheidend ankommen soll, können sich die Unterschiede zwischen den Vergleichspaaren, welche die „Bestimmtheit“ der Vorteilsgewährung regelmäßig implizieren, damit nach gängiger Praxis offenbar auf mehr oder minder beliebige Differenzierungsmerkmale beziehen.¹³⁴⁶ Die in diesem Kontext bekannten Kategorien der zeitlichen, materiellen oder territorialen¹³⁴⁷ beziehungsweise regionalen Selektivität¹³⁴⁸ sind insofern nicht mit Diskriminierungsmerkmalen zu ver-

1345 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 165; eine Abgrenzung über die Merkmale der benachteiligten Gruppe zeigen bspw. EuG, Urteil v. 7. November 2014 - *Autogrill España/Kommission* - Rs. T-219/10, ECLI:EU:T:2014:939 (Rn. 40) und EuG, Urteil v. 29. September 2000 - *CETM/Kommission* - Rs. T-55/99, ECLI:EU:T:2000:223 (Rn. 39 f., 47).

1346 Siehe dazu insgesamt *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 215 ff.

1347 Weder aufgrund des Wortlauts noch aufgrund der Zielsetzung des Beihilfeverbots ausgeschlossen ist insofern auch eine den transnationalen Charakter eines Sachverhalts betreffende Unterscheidung wie auch die Grundfreiheiten sie in den Blick nehmen. Mangels asymmetrischer Schutzrichtung der Art. 107 ff. AEUV kann diese jedoch sowohl zulasten als auch – wie das Beispiel der beihilferelevanten Exportbeihilfen zeigt – zugunsten des grenzüberschreitenden Sachverhalts ausgestaltet sein.

1348 Vergleichsweise selten speist sich die Selektivität aus einer zuvorderst zeitlichen Komponente. Deutlich häufiger betrifft die Selektivität materielle Aspekte, indem die mitgliedstaatliche Maßnahme Unternehmen nach ihrem Tätigkeitsbereich beziehungsweise ihrer Branche aber auch nach ihrer Umsatzstärke, ihrer Mitarbeiterzahl, ihrer Rechtsform, ihrem Energieverbrauch, der Nachhaltigkeit ihres Wirtschaftens oder nach mannigfaltigen anderen inhaltlichen Kriterien unterscheidet. Ferner kann das differenzierende Merkmal territorialer Art sein, indem nur Unternehmen in den Anwendungsbereich der begünstigenden Maßnahme fallen, die innerhalb einer bestimmten Region des maßnahmeerlassenden Mitgliedsstaates ansässig beziehungsweise tätig sind. Nicht selten können je nach Blickwinkel auch mehrere dieser Kategorien als einschlägig angesehen werden. Sei es, weil sich die Kategorien nicht klar voneinander abgrenzen lassen oder inhaltlich überschneiden. Eine Rangfolge, nach welcher eine Maßnahme vorrangig auf eines dieser Differenzierungskriterien zu untersuchen ist, wurde bislang nicht erarbeitet und auch in der Literatur kaum erörtert; *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, Rn. 215 gehen am Rand jedoch von einer vorrangigen Prüfung der territorialen vor der materiellen

wechseln, denn wesentlich oder gar konstitutiv für das Vorliegen einer verbotenen beihilferechtlichen Ungleichbehandlung sind diese nicht.

b. Verbot der Ungleichbehandlung „bei etwas“

Die Eigenschaft eines besonderen Gleichheitssatzes, das heißt eines Gleichbehandlungsgebots, das einen beschränkten persönlichen beziehungsweise sachlichen Anwendungsbereich besitzt,¹³⁴⁹ ist dem Beihilfeverbot aber – wie bereits festgestellt¹³⁵⁰ – dennoch zu eigen, weil es lediglich Ungleichbehandlungen zwischen Unternehmen und Produktionszweigen bedingt durch selektive Zuwendungen staatlicher Mittel im Hinblick auf eine wirtschaftliche Betätigung verbietet und damit verwirklichen möchte, dass Marktakteure aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten unter annähernd gleichen Wettbewerbsbedingungen auf dem Binnenmarkt wirtschaften können.¹³⁵¹ Auch das Beihilferecht verbietet daher wie die Grundfreiheiten eine Ungleichbehandlung „bei etwas“ – nämlich bei der wirtschaftlichen Betätigung der Marktakteure auf einem liberal organisierten Binnenmarkt.

3. Perspektivische Unterschiede bei der Beurteilung mitgliedstaatlicher Differenzierungen durch Grundfreiheiten und Beihilferecht

Resümierend lässt sich festhalten, dass die beiden potenziell in Konflikt tretenden Normregime als besondere Gleichheitssätze anzusehen sind, weil sie (steuerliche) Ungleichbehandlungen bei wirtschaftlichen Betätigungen innerhalb des Binnenmarktes verbieten. Von dieser Parallele abgesehen weisen die Gleichheitssätze in der derzeitigen Handhabung der Normregime jedoch grundlegende Unterschiede auf. Lediglich die Grundfreiheiten nämlich stellen darüber hinaus Diskriminierungsverbote dar, weil ihre Anwendung ein bestimmtes Differenzierungskriterium – das der Transnatio-

Selektivität aus, da beide in einer engen Wechselbeziehung stehen, indem eine materielle Selektivität nur festgestellt werden könne, sofern zuvor ein territorialer Bezugsrahmen festgelegt worden sei.

1349 Vgl. in Abgrenzung zu allgemeinen Gleichheitssätzen *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 11 ff.

1350 Siehe Kapitel 4, B. I. 2. d. und Kapitel 5, A. I.

1351 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 137; *Lang*, IStR 2010, 570 (578).

nalität – erfordert, auf welches die Ungleichbehandlung zurückzuführen sein muss. Das gleichheitsrechtliche Element des Beihilfetatbestands dient zwar der Herausstellung qualifizierender Merkmale der begünstigten Gruppe zur Feststellung der Selektivität der mitgliedstaatlichen Maßnahme, erklärt eben jene Anknüpfung an diese Merkmale aber nicht als konstitutiv für das Vorliegen einer relevanten Ungleichbehandlung.¹³⁵² Während daher die Anwendung nur eines Differenzierungskriteriums den Tatbestand der Grundfreiheiten erfüllt, ist die Verwendung eines bestimmten Differenzierungskriteriums für den Tatbestand des Art.107 Abs.1 AEUV offenbar schlicht unwesentlich. Gleichzeitig kommt für die grundfreiheitliche Diskriminierungsprüfung nur der Vergleich zwischen einem transnationalen Sachverhalt und seinem rein inländischen Pendant in Betracht, während sich das gleichheitsrechtliche Element des Beihilfetatbestands hinsichtlich der vorzunehmenden Vergleichspaarbildung seiner Konzeption nach in viele Richtungen flexibel zeigt. In Gesamtschau besitzt der beihilferechtliche Gleichheitssatz nach derzeitiger Handhabung eine deutlich geringer ausgeprägte Spezifik als das grundfreiheitliche Gleichbehandlungsgebot.¹³⁵³

Die sich nun anschließende, umfassende Fallgruppenanalyse soll zeigen, wie die Überlappung der Anwendungsbereiche beider Normregime durch diese festgestellten Gemeinsamkeiten und Unterschiede der gleichheitsrechtlichen Perspektive beider Normregime beeinflusst wird.

IV. Fallgruppen

Beleuchtet man die potenziell gemeinsame Relevanz der Grundfreiheiten und des Beihilferechts für ein und dieselbe nationale Norm oder denselben Normkomplex, so sind vor dem soeben beschriebenen theoretischen Hintergrund und den vorgefundenen Fallkonstellationen im Rahmen der „Schnittstellenjudikatur“ des EuGH im Wesentlichen vier Fallkonstellationen zu unterscheiden. Denkbar ist zum einen, dass bei multipler Differen-

1352 Schlussanträge GA *Saugmandsgaard Øe* v. 19. September 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:741 (Rn. 156), der im Kontext der Rechtfertigungsfähigkeit einer Maßnahme feststellt, dass nur die Grundfreiheiten ein Diskriminierungsverbot aufgrund eines bestimmten Differenzierungskriteriums enthalten.

1353 Ähnlich auch *Rossi-Maccanico*, EStAL 2009, 489 (490), der das weite Verständnis des Selektivitätsmerkmals für die Überlappung des beihilferechtlichen Anwendungsbereichs mit anderen Vertragsvorschriften verantwortlich macht.

zierung¹³⁵⁴ einer nationalen Norm beide Normkomplexe jeweils gänzlich unterschiedliche Differenzierungen, das heißt Sachverhalte, in den Blick nehmen und innerhalb derer eine ihrem Wesenskern entsprechende spezifische Ungleichbehandlung erkennen (Fallgruppe 1). Zum anderen können die Grundfreiheiten und das Beihilferecht auch dieselbe Differenzierung einer mitgliedstaatlichen Vorschrift betreffen und innerhalb dieser dieselbe Ungleichbehandlung (Fallgruppe 2a) oder unterschiedliche Ungleichbehandlungen (Fallgruppe 2b) in den Blick nehmen. Von diesen Grundkonstellationen sind ferner diverse Mischfälle denkbar (Fallgruppe 3). Zuletzt ist eine sich primär im Bereich der parafiskalischen Abgaben ergebende Sonderkonstellation zu beleuchten (Fallgruppe 4).

Der abstrakte Gehalt der nun folgenden Fallmodelle wird zur Veranschaulichung grafisch mittels der Mengenlehre entlehnter Mengendiagramme¹³⁵⁵ unterstützt. Hierfür sind schematisch die gesamten Regelungsgehalte nationaler Vorschriften, die darin enthaltenen gesetzlichen Differenzierungen als maßgebliche Sachverhalte und die spezifisch grundfreiheitlich und beihilferechtlich relevanten Ungleichbehandlungen als Mengen zu denken, die zueinander in Beziehung zu setzen sind.

Sämtliche Fallgruppen werden ferner mit realen Fallbeispielen in Anlehnung an die analysierte EuGH-Judikatur¹³⁵⁶ untermauert. Die Einordnung der Beispiele erfolgt dabei im Wesentlichen auf der Grundlage der jeweiligen Interpretation des Gerichtshofs. Sofern hiervon abgewichen wird, wird dies begründet und kenntlich gemacht.

1. Fallgruppe 1 – Kein Konnex zwischen grundfreiheitlich diskriminierenden und beihilferechtlich begünstigenden Differenzierungen (Kein Anwendungskonflikt)

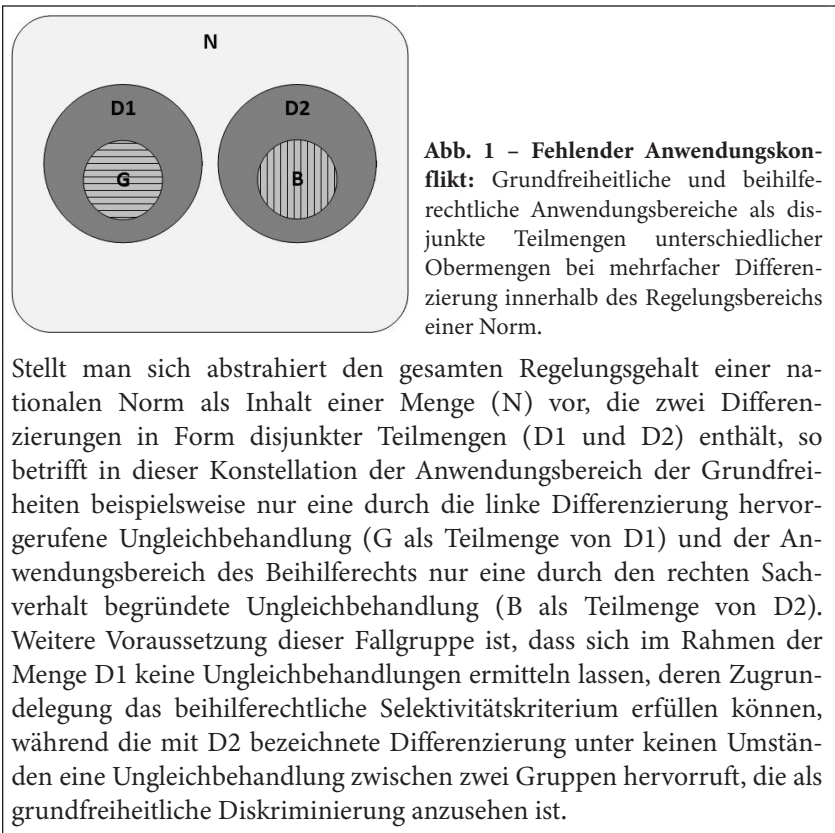
Fallgruppe 1 betrifft eine Konstellation, in welcher die inkriminierte mitgliedstaatliche Vorschrift oder der in Frage stehende Normenkomplex mehrfach differenziert – also mehrere unterschiedliche Sachverhalte mit einer Rechtsfolge belegt – wodurch mehrere Anknüpfungspunkte für po-

1354 Zur hier getätigten Unterscheidung zwischen Differenzierung und Ungleichbehandlung siehe Kapitel 8, B. II.

1355 Zur besseren Visualisierung wurde auf die Schemata sogenannter *Venn*-Diagramme zurückgegriffen, die es ermöglichen Beziehungen zwischen Mengen zu verdeutlichen.

1356 Siehe zur Analyse der Urteile im Einzelnen Kapitel 6, A.

tenziell unionsrechtlich verbotene Ungleichbehandlungen gegeben sind, die jeweils gänzlich unterschiedliche Ausgangspunkte der Vergleichsbildung festlegen. Unter der Grundannahme, dass die Grundfreiheiten und das Beihilferecht zwar möglicherweise eine Anwendungsschnittmenge aufweisen aber beiden Normregimen über diese Schnittmenge hinaus auch ein genuin eigener Anwendungsbereich zukommt, ist es vorstellbar, dass eine dieser Differenzierungen allein eine Ungleichbehandlung bewirkt, die am Maßstab der Grundfreiheiten zu messen ist und eine andere Differenzierung eine Ungleichbehandlung hervorruft, die ausschließlich beihilferechtlich relevant ist.



Praktische Beispiele für eine solche Konstellation ergeben sich zumindest aus der analysierten Rechtsprechung des EuGH nicht unmittelbar. Mutmaßlich ist dies darauf zurückzuführen, dass dem EuGH im Bereich seiner

„Schnittstellenrechtsprechung“ bislang wenig daran gelegen war, beiden Normregimen einen genuin eigenen Anwendungsbereich beizumessen beziehungsweise derartige Konstellationen gar nicht erst als im Hinblick auf das Normverhältnis problematische Fälle angesehen wurden.

Ein dieser Fallgruppe entsprechendes Beispiel ist jedoch in Anlehnung an den situativen Rahmen der Rechtssache *ANGED*¹³⁵⁷ denkbar. Hier differenzieren die in Frage stehenden Vorschriften spanischer autonomer Gemeinschaften in mehrfacher Hinsicht, indem im Hinblick auf Steuerpflicht, Steuerbefreiungs- und Steuererminderungstatbestände verschiedenartige Kriterien¹³⁵⁸ bemüht werden, wodurch je eigene und isoliert zu betrachtende Differenzierungen, also Anknüpfungspunkte potenzieller Ungleichbehandlungen gegeben sind. Die Steuerbefreiung zugunsten kollektiver Einzelhandelseinrichtungen ist dabei mit guten Argumenten *prima facie* selektiv und das Beihilferecht im Hinblick auf dieses Befreiungskriterium einschlägig; gleichzeitig entfaltet dieses Kriterium jedoch keinerlei diskriminierende Wirkung im Sinne der Grundfreiheiten. Unter der Annahme, dass den Grundfreiheiten gegenüber dem Beihilferecht überhaupt ein exklusiver Anwendungsbereich zukommt,¹³⁵⁹ ist in einer solchen Konstellation mit mehreren voneinander unabhängigen Differenzierungen daneben jedoch ebenso gut ein weiteres Differenzierungskriterium denkbar, das allein die Grundfreiheiten auf den Plan ruft, obwohl dies bei der Rechtssache *ANGED* konkret nicht der Fall war.

Ferner ist ein Auftreten dieser Fallgruppe in Konstellationen möglich, in denen ein Mitgliedstaat steuerliche Investitions-, Konsum- oder Innovationsanreize setzt und hierdurch potentiell unmittelbar und mittelbar begünstigt.¹³⁶⁰ Die Auswahlentscheidungen, sowohl welche Unternehmen oder Konsumenten die Steuervergünstigung unmittelbar in Anspruch nehmen können, als auch welche Anlageobjekte, Erzeugnisse oder Forschungseinrichtungen durch den Nachfrageanreiz mittelbar gefördert werden sol-

1357 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, zum Sachverhalt siehe Kapitel 6, A. XI.

1358 Verkaufsfläche, Sortiment und Betreiberform.

1359 Dies kann nach derzeitiger Auslegung durchaus bezweifelt werden.

1360 Zu einer solchen Struktur etwa EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467; eingehend dazu Kapitel 6, A. V. Ähnlich auch die nun ebenfalls in das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FZulG) integrierte Auftragsforschung, siehe BT-Drs. 19/14875; kritisch zur mittelbaren Begünstigung insgesamt *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (310 f.).

len, erfordern mindestens zwei unterschiedliche, inhaltlich voneinander grundsätzlich unabhängige Differenzierungen.¹³⁶¹ Legte eine solche Regelung nun beispielsweise fest, dass – ohne weitere Einschränkungen – nur im Inland ansässige Steuerpflichtige die Steuervergünstigung unmittelbar in Anspruch nehmen können, so könnte argumentiert werden, dass diese Differenzierung allein in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten falle. Weil derartige mitgliedstaatliche Vorschriften im Regelfall spezielle Lenkungsziele verfolgen, wäre weiterhin denkbar, dass aufgrund einer etwa umweltpolitischen Zwecksetzung des Steueranreizes die Anspruchsberechtigung beispielsweise an den Erwerb eines bestimmten, ressourcenschonenden Wirtschaftsguts gekoppelt wird. Mittelbar und potentiell *prima facie* selektiv begünstigt würden hierdurch die Hersteller jener Güter gegenüber den Produzenten weniger umweltfreundlicher Güter (materielle Selektivität), weshalb diese Differenzierung zwar eine mitunter beihilferechtlich relevante Ungleichbehandlung darstellte aber – ohne weitere Einschränkungen – wohl per se außerhalb des grundfreiheitlichen Anwendungsbereichs läge, sofern die geförderten Güter nicht ausschließlich oder überwiegend im Inland produziert würden.

Im Rahmen derartiger Konstellationen der Fallgruppe 1 liegt demnach keine Anwendungsschnittmenge beider Normregime vor, weil sich die Normkomplexe auf unterschiedliche Differenzierungen und folglich unterschiedliche Sachverhalte beziehen. Grundfreiheiten und Beihilferecht stehen in solchen Fällen, obwohl sie mitunter dieselbe mitgliedstaatliche Norm oder denselben Normkomplex betreffen, damit weder in Normkonkurrenz noch in Normkollision zueinander – derartige Konstellationen sind demgemäß für die Forschungsfrage irrelevant.

2. Fallgruppe 2 – Kumulation einer grundfreiheitlichen Diskriminierung und einer beihilferechtlichen Begünstigung innerhalb einer einzelnen Differenzierung (Anwendungskongruenzen)

Konstellationen, die in Fallgruppe 2 fallen, zeichnen sich in Abgrenzung zu Fallgruppe 1 durch eine singuläre Differenzierung aus. Die mitgliedstaatliche Norm oder der Regelungskomplex bietet folglich nur eine unionsrecht-

1361 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.21 geht im rein beihilferechtlichen Kontext in derartigen Konstellation ebenso davon aus, dass eine „doppelte Selektivität“ zu prüfen sei.

lich relevante Differenzierung und damit nur einen Anknüpfungspunkt für potenziell grundfreiheitlich oder beihilferechtlich relevante Ungleichbehandlungen. Wie bereits erläutert, gilt es jedoch grundsätzlich zu bedenken, dass eine einzelne gesetzliche Differenzierung grundsätzlich mehrere gleichheitssatzspezifische Ungleichbehandlungen im Rechtssinne implizieren kann.¹³⁶² Vor diesem Hintergrund sind innerhalb dieser Kategorie daher grundsätzlich zwei Unterfallgruppen in den Blick zu nehmen.¹³⁶³

- a. Fallgruppe 2a – Grundfreiheiten und Beihilferecht betreffen innerhalb derselben Differenzierung dieselbe Ungleichbehandlung (echte Anwendungskongruenz)

Denkbar ist zunächst eine Konstellation, in der die Grundfreiheiten und das Beihilferecht sich innerhalb derselben Differenzierung auf die exakt selbe Ungleichbehandlung beziehen, indem sowohl der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung als auch der beihilferechtlichen Gleichheitsprüfung dieselben maßgeblichen Vergleichspaare zugrunde gelegt werden und dasselbe maßgebliche Differenzierungskriterium auszumachen ist. Insofern stellt die Steuererleichterung zugunsten der Gruppe A gegenüber der Gruppe B beihilferechtlich ebenso eine potenziell selektive Begünstigung dar, wie der Ausschluss der Gruppe B von dieser Steuererleichterung im Gegensatz zur hiervon erfassten Gruppe A als grundfreiheitliche Diskriminierung aufgefasst werden kann. Mit anderen Worten erscheint die Begünstigung der einen Gruppe als spiegelbildliche, also „stoffgleiche“ Diskriminierung der anderen und umgekehrt.¹³⁶⁴ Ausschließlich in diesen Fällen – und dies

1362 Siehe ausführlich Kapitel 8, B. II.

1363 In dieselbe Richtung – jedoch sehr viel oberflächlicher und ohne Verortung im gleichheitsrechtlichen Dogma – mutmaßlich *Rossi-Maccanico*, EStAL 2009, 489 (499).

1364 *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (554) und wortlautgleich *dies.*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 227 beschreibt diese „Stoffgleichheit“ folgendermaßen: „Ein und dieselbe Maßnahme kann zwar nicht denselben Steuerpflichtigen zugleich als Beihilfe begünstigen und in seinen Grundfreiheiten beeinträchtigen. Jedoch könnte ein Steuerpflichtiger dadurch in seinen Grundfreiheiten beeinträchtigt werden, dass ein anderer beihilferechtswidrige steuerliche Vergünstigungen erhält.“

ist zu betonen – ist daher die grundfreiheitliche Diskriminierung tatsächlich die Kehrseite der Medaille¹³⁶⁵ einer beihilferechtlichen Begünstigung.

Unter Zuhilfenahme des oben verwandten Schemas eines Mengendiagramms stellt sich diese Konstellation wie folgt dar:

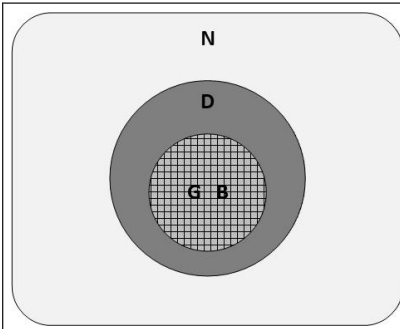


Abb. 2a – Echte Anwendungskongruenz: Grundfreiheitlicher und beihilferechtlicher Anwendungsbereich als gleiche Teilmenge einer singulären Differenzierung innerhalb des Regelungsbereichs einer Norm

Innerhalb der Menge eines Regelungsbereichs einer mitgliedstaatlichen Norm (N) ist lediglich eine Differenzierung (D) erkennbar, die für die Anwendungsbereiche beider Normregime eine Obermenge darstellt. Es zeigt sich ferner, dass der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten und der Anwendungsbereich des Beihilferechts (G und B) innerhalb dieser Obermenge (D) die exakt gleiche Teilmenge abbilden.

Da eine solch echte Kongruenz des grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Anwendungsbereichs notwendigerweise die Heranziehung derselben Vergleichspaare sowohl für die grundfreiheitliche Diskriminierungsprüfung als auch für die gleichheitsrechtliche Prüfung des Beihilfetatbestands erfordert, gibt der in dieser Hinsicht enger konturierte Anwendungsbereich des herkunftsbezogenen Diskriminierungsverbots der Grundfreiheiten für beide Normregime eine Vergleichsziehung zwischen einer rein inländischen und einer grenzüberschreitenden Betätigung vor.¹³⁶⁶ Das Beihilfeverbot schließt eine solche Vergleichsziehung im Rahmen der Prüfung seines

1365 Sehr viel weniger konkret *Engelen*, *European Taxation* 2012, 204 ff.; mit derselben Metapher *GA Wathelet* in seinen Schlussanträgen v. 28. Juli 2016 – *Kommission/World Duty Free Group* – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:624 (137), der allerdings die Begünstigung des grenzüberschreitenden Verkehrs in den Blick nimmt.

1366 Siehe zu dieser eng umgrenzten Vergleichspaarbildung im Bereich der Grundfreiheiten *Kingreen*, *Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts* (1999), S. 118; *Szudoczky*, *EStAL* 2016, 357 (365); siehe auch Kapitel 3, B. I. 2. b. cc.

gleichheitsrechtlichen Tatbestandsmerkmals per se weder seinem Wortlaut noch seinem Telos nach aus. Obwohl diese echte Kongruenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht – konsequent zu Ende gedacht – zumindest einen genuin eigenen Wesenskern der Grundfreiheiten damit in Frage stellt, muss diese Fallgruppe in Anbetracht der momentanen Auslegung beider Normregime durch den EuGH in Betracht gezogen werden.¹³⁶⁷ Dies zeigen die folgenden Beispiele gerade auch aus der jüngeren Judikatur.

Die vor allem grundfreiheitlich, aber auch beihilferechtlich in Frage stehende, einzig relevante Differenzierung in der Rechtssache *Kommission/Frankreich*¹³⁶⁸ findet sich in der Tatsache, dass eine Steuervergünstigung französischen Presseunternehmen nur für den Teil ihrer Druckerzeugnisse offensteht, die sie im Inland produzieren lassen, wohingegen die Produktion im Ausland nicht von der Förderung erfasst ist. Auch wenn die Einschlägigkeit des heutigen Art. 107 Abs. 1 AEUV nach Ansicht des EuGH letztlich dahinstehen kann, lässt er durchscheinen, dass die Anwendbarkeit des Beihilfetatbestands sich jedoch jedenfalls auf dieselbe Ungleichbehandlung zwischen grenzüberschreitender und inländischer Betätigung beziehe, die auch den Ausschlag für die Verletzung der Warenverkehrsfreiheit gebe.

Eine ähnliche Konstellation beinhaltet im Ausgangspunkt auch die Fallgestaltung in der Rechtssache *Finanzamt Linz*,¹³⁶⁹ in welcher eine österreichische Vorschrift die Gewährung einer Firmenwertabschreibung an den Anteilserwerb inländischer Körperschaften knüpft, während der Erwerb ausländischer Anteile keine entsprechende Begünstigung erfährt. Zwar enthält sich der EuGH in Bezug auf das Beihilferecht eines entsprechenden Sachurteils mangels Zulässigkeit der Vorlagefrage. In materieller Hinsicht wäre für das beihilferechtliche Selektivitätskriterium jedoch keine andere Ungleichbehandlung zu sondieren als eben jene gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Unterscheidung zwischen einem inländischen und einem transnationalen Beteiligungserwerb.

Ebenso, wenngleich weniger offensichtlich, kann auch die Konstellation der Rechtssache *Ryanair*¹³⁷⁰ dieser Fallgruppe zugeordnet werden. Die für die Bestimmung der Höhe des irischen Fluggaststeuersatzes vorgenomme-

1367 Siehe *Hey*, *StuW* 2015, 331 (340) m. w. N., die in Fn. 97 in diesem Zusammenhang auf den ungeklärten Konflikt mit den Grundfreiheiten hinweist.

1368 EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175; eingehend Kapitel 6, A. III.

1369 EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Finanzamt Linz* – Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661; siehe ausführlich Kapitel 6, A. IX.

1370 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990; eingehend Kapitel 6, A. X.

ne Differenzierung nach der Entfernung des Zielflughafens führt ihrer Wirkung nach zu einer versteckten Diskriminierung ausländischer Airlines, da der niedrigere Steuersatz im Wesentlichen auf Inlandsflüge Anwendung findet, die vornehmlich beziehungsweise ausschließlich von irischen Fluggesellschaften ausgeführt werden. Die grundfreiheitlich relevante Ungleichbehandlung dieser Differenzierung liegt daher in der Schlechterstellung anderer mitgliedstaatlicher Fluggesellschaften gegenüber irischen Airlines. Keine anderen Vergleichsgruppen stehen letztlich jedoch auch in Bezug auf das beihilferechtliche Selektivitätskriterium im Raum, auch wenn der EuGH die Einschlägigkeit des Art. 107 Abs. 1 AEUV lediglich implizit annimmt und das Vorliegen der beihilferechtlichen Selektivität nicht inhaltlich prüft.

Deutlicher noch offenbart sich eine solch echte Anwendungskongruenz beider Normregime in dem Verfahren *A-Fonds*,¹³⁷¹ in welchem sich die steuerliche Differenzierung in Form eines Sitzfordernisses als Erstattungsvoraussetzung der Dividendensteuer zeigt.¹³⁷² Auch wenn der EuGH die sich hier stellende Frage im Zusammenhang mit dem Normverhältnis allein kompetenzrechtlich interpretiert, wird in materiell-rechtlicher Hinsicht überdeutlich, dass beide Normregime an dieselbe durch das Sitzfordernis vermittelte Ungleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Körperschaften anknüpfen. Die Begünstigung inländischer, sonst nicht näher spezifizierter Unternehmen wird hier sogar explizit als (einziger) Zweck der Beihilfe hervorgehoben.

Des Weiteren bildet der EuGH auch Konstellationen regionaler Begünstigungen, wie sie sich in den Verfahren *Deutschland/Kommission*¹³⁷³ und *Presidente del Consiglio dei Ministri*¹³⁷⁴ darstellen, augenscheinlich ebenso als Fälle echter Anwendungskongruenz ab.¹³⁷⁵ Zumindest lässt der Gerichtshof nicht durchscheinen, dass er in solchen Fällen der beihilferechtlichen Selektivitätsprüfung andere Vergleichspaare zugrunde legt als der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung. In beiden Fällen wird sowohl für grundfreiheitliche als auch für beihilferechtliche Zwecke ein pauschaler

1371 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352.

1372 EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352; siehe dazu Kapitel 6, A. XII.

1373 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467; ausführlich Kapitel 6, A. V.

1374 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; eingehend siehe Kapitel 6, A. VIII.

1375 In Bezug auf die Rechtssache *Presidente del Consiglio dei Ministri* so auch Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 227.

Vergleich zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden angestellt, worunter der EuGH offenbar in beiden Fällen eine transnationale Vergleichszuziehung zu verstehen scheint, da dies die einzig mögliche Vergleichspaarbildung im Rahmen der Grundfreiheiten ist. Bei genauer Betrachtung ist diese Vergleichspaarbildung jedoch indifferent, da sich die Gebietsfremdheit innerhalb solcher Konstellationen regionaler Förderungen nicht ausschließlich in der Gebietsansässigkeit im EU-Ausland erschöpft. Wie sogleich eingehend zu zeigen sein wird, sollten derartige Sachverhalte daher als Konstellationen der Fallgruppe 2b firmieren.

b. Fallgruppe 2b – Grundfreiheiten und Beihilferecht betreffen innerhalb derselben Differenzierung unterschiedliche Ungleichbehandlungen (Unechte Anwendungskongruenzen)

Fallgruppe 2b benennt Konstellationen, in denen sich die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts zwar auf dieselbe mitgliedstaatliche Differenzierung bezieht, beide Normregime jedoch unterschiedliche durch diese Differenzierung bewirkte Ungleichbehandlungen fokussieren. Entscheidend ist insofern, dass der tatbestandlichen Prüfung beider Normkomplexen unterschiedliche Vergleichspaare und unterschiedliche Differenzierungskriterien zugrunde gelegt werden. Innerhalb solcher Konstellationen ist eine grundfreiheitliche Diskriminierung anders als in Fallgruppe 2a mithin nicht der spiegelbildliche Effekt einer beihilferechtlichen Begünstigung. Beide Normregime stellen vielmehr qualitativ mehr oder weniger unterschiedliche Wirkungen ein und derselben mitgliedstaatlichen Differenzierung in Frage. Bei dieser Konstellation kann daher in Abgrenzung zur echten Anwendungskongruenz der Fallgruppe 2a von einer unechten Anwendungskongruenz gesprochen werden.

Innerhalb der unechten Anwendungskongruenz ist weiter zu differenzieren zwischen den beiden Varianten der konzentrischen und der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz. Der Unterschied zeigt sich im Mengendiagramm wie folgt:

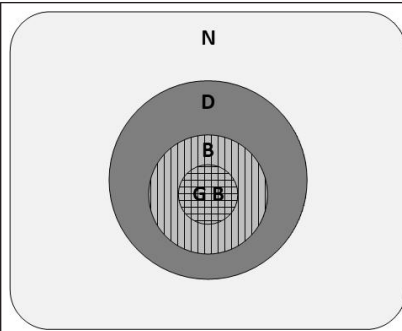


Abb. 2ba – Konzentrische unechte Anwendungskongruenz: Grundfreiheitslicher Anwendungsbereich als Teilmenge des beihilferechlichen Anwendungsbereichs bei singulärer Differenzierung innerhalb des Regelungsbereichs einer Norm

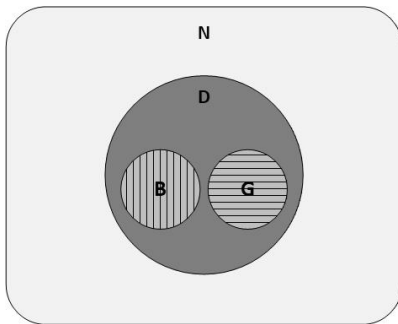


Abb. 2bb – Exzentrische unechte Anwendungskongruenz: Grundfreiheitslicher Anwendungsbereich und beihilferechlicher Anwendungsbereich als disjunkte Teilmengen innerhalb einer singulären Differenzierung eines Regelungsbereichs einer Norm.

Wie in Fallgruppe 2a besteht in beiden Varianten der unechten Anwendungskongruenz innerhalb der Menge eines Regelungsbereichs einer mitgliedstaatlichen Norm (N) lediglich eine relevante Differenzierung (D), die für die Anwendungsbereiche beider Normregime eine Obermenge darstellt.

Abb. 2ba zeigt dabei eine konzentrische unechte Anwendungskongruenz, in welcher der grundfreiheitsliche Anwendungsbereich (G) eine vom beihilferechlichen Anwendungsbereich (B) mitumfasste Teilmenge darstellt.

Abb. 2bb dagegen skizziert eine exzentrische unechte Anwendungskongruenz, die sich dadurch auszeichnet, dass die grundfreiheitslichen (G) und beihilferechlichen (B) Anwendungsbereiche innerhalb ein und derselben Menge D disjunkte Teilmengen bilden.

Wie bereits erörtert, ist die Festlegung des für die Prüfung der Verbotstatbestände maßgeblichen Vergleichspaares eine Wertungsfrage, deren Be-

antwortung entscheidend von der Interpretation des Wesensgehalts von Grundfreiheiten und Beihilferecht geprägt ist. Ob im Rahmen einer gesetzlichen Differenzierung der grundfreiheitliche und der beihilferechtliche Anwendungsbereich dieselbe oder unterschiedliche Ungleichbehandlungen betreffen, ist damit jedenfalls nicht logisch eindeutig, sondern mittels wertender Argumentation lediglich normativ begründbar. Welches Vergleichspaar sachdienlicher Weise gerade für die beihilferechtliche Gleichheitsprüfung heranzuziehen ist, kann aufgrund der diesbezüglichen Flexibilität des gleichheitsrechtlichen Elements des Beihilfeverbots nicht immer zweifelsfrei beantwortet werden. Die entsprechende Vergleichspaarbildung ist daher stets Ergebnis wertender Betrachtung, die in hohem Maße auf dem teleologischen Verständnis des Normregimes basiert. Ohne der Bewältigung des Normkonflikts¹³⁷⁶ allzu vorgreiflich sein zu wollen, soll bereits an dieser Stelle gedankliche Ordnung geschaffen werden, indem die im Folgenden aufgeführten Beispiele nach der hier vertretenen Auffassung als sogleich zu erläuternde Konstellationen einer unechten Anwendungskongruenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht Anschauung finden sollen.

aa. Konzentrische unechte Anwendungskongruenz

Wenngleich der EuGH Fälle regional gewährter Steuervergünstigungen mutmaßlich als Fälle echter Anwendungskongruenz handhabt, sind Konstellationen, wie sie sich in den Rechtssachen *Deutschland/Kommission*¹³⁷⁷ und *Presidente del Consiglio dei Ministri*¹³⁷⁸ darbieten, geradezu prädestinierte Beispiele für die in Abb. 2ba dargestellte konzentrische unechte Anwendungskongruenz.

Die Konzentrik dieser Überlagerung der Anwendungsbereiche resultiert daraus, dass die jeweilige für die Normregime maßgebliche Ungleichbehandlung dieselbe Ausgangsvergleichsgruppe zum Gegenstand hat. Die auf dieser Grundlage angestellte grundfreiheitliche Diskriminierungs- beziehungsweise beihilferechtliche Gleichheitsprüfung unterscheiden sich jedoch mit Blick auf die dem gemeinsamen Vergleichsfixpunkt gegenübergestellte Vergleichsgruppe – so fußt die grundfreiheitliche Diskriminierungs-

1376 Hierzu umfassend Kapitel 9.

1377 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467; ausführlich dazu Kapitel 6, A. V.

1378 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; eingehend siehe Kapitel 6, A. VIII.

prüfung abstrakt gesehen auf einer Vergleichsziehung zwischen A und B, während zum Zwecke der beihilferechtlichen Selektivitätsprüfung die Paarung A und BC verglichen wird. Auch ist das maßgebliche Differenzierungskriterium zwar in beiden Fällen territorial gefärbt, nur im Falle der Grundfreiheiten besitzt es darüber hinaus jedoch eine rein transnationale Prägung.

Ist die Gewährung einer unmittelbaren oder mittelbaren steuerlichen Vergünstigung wie beispielsweise im Fall *Presidente del Consiglio dei Ministri*¹³⁷⁹ an die Ansässigkeit in einer bestimmten Region innerhalb eines Mitgliedstaates geknüpft, so differenziert die nationale Regelung territorial, und zwar zunächst einmal nur zwischen Steuerpflichtigen innerhalb und Steuerpflichtigen außerhalb dieser Region (Gebietsansässige und Gebietsfremde). Was der EuGH in keinem dieser Fälle deutlich herausarbeitet, ist, dass in eben jener Differenzierung eine gewisse Mehrdeutigkeit im Hinblick auf den grundfreiheitlich beziehungsweise beihilferechtlich zu ziehenden Vergleich liegt. Fixpunkt des Vergleichs sind im Hinblick auf beide Verbotstatbestände jedenfalls und ohne Deutungsspielraum die Gebietsansässigen. Doch als „gebietsfremd“ können einerseits *alle* nicht in diesem Gebiet Ansässigen angesehen werden andererseits aber auch nur entweder *EU-Ausländer* oder *nicht in dieser Region ansässige Inländer* gelten. Zumindest den Grundfreiheiten steht aufgrund ihres transnationalen Anwendungsbereichs dabei ausschließlich eine enge Vergleichsziehung zwischen den Gebietsansässigen und den EU-Ausländern offen. Im Rahmen des deutlich weniger konturierten beihilferechtlichen Gleichheitssatzes ist es nach derzeitigem Stand der Auslegung dagegen theoretisch möglich, der Prüfung dieselben Vergleichsgruppenpaare wie der grundfreiheitlichen Diskriminierungsprüfung zugrunde zu legen. Nicht ausgeschlossen ist jedoch ebenso, die Selektivität der Begünstigung aus einem Vergleich zwischen Gebietsansässigen und sonstigen nicht privilegierten Inländern zu ziehen. Im Ergebnis erlaubt das Beihilferecht anders als die Grundfreiheiten damit eine großrahmigere Vergleichspaarbildung – plausibel ist nämlich tatsächlich die auf Metaebene stehende Relation zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden. Es lässt sich mithin erkennen, dass die beihilferechtliche Vergleichspaarbildung zum Zwecke der Prüfung des Selektivitätsmerkmals bei regionalen Steuervergünstigungen regelmäßig über die grundfreiheitliche Vergleichsziehung hinausgeht. Aufgrund der auch innenpolitischen Ausrichtung des Beihilfeverbots ist der Rechtsanwender nicht

1379 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709.

determiniert, die schlichte territoriale Unterscheidung auf eine Vergleichsziehung zwischen inländischem und grenzüberschreitendem Sachverhalt, das heißt auf einen transnationalen Vergleich, zu verengen.

Fälle der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz können freilich nur unter der Bedingung auftreten, dass die steuererhebende Gebietskörperschaft gegenüber der Zentralregierung des jeweiligen Mitgliedstaates keine hinreichende Autonomie aufweist oder die Steuerhoheit auf subnationaler Ebene nicht symmetrisch verteilt ist.¹³⁸⁰ Andernfalls ist der beihilferechtlichen Gleichheitsprüfung ein kleinteiligerer, auf die jeweilige Region begrenzter Vergleichsrahmen zugrunde zu legen, sodass die Vergleichsgruppe der „Gebietsfremden“ für die beihilferechtliche Gleichheitsprüfung von vornherein ausscheidet. Zwar ist die Übertragbarkeit dieser Grundsätze der sogenannten regionalen Selektivität des *derogation tests* auf eine reine Gleichheitsprüfung, wie sie hier angewandt wird,¹³⁸¹ nicht abschließend geklärt, jedoch ist für eine entsprechende Handhabung zu plädieren.¹³⁸² Zum einen rechtfertigt sich die Notwendigkeit eines insofern engeren Vergleichsrahmens aus den – auch bei gleichheitsrechtlicher Selektivitätsprüfung – legitimen föderalen Entscheidungen der Mitgliedstaaten, die im Rahmen des innenpolitisch ausgerichteten Beihilferechts einer besonderen Berücksichtigung bedürfen. Zum anderen wendet auch der EuGH im Rahmen seiner dreistufigen Selektivitätsprüfung bei der auf zweiter Stufe stehenden Gleichheitsprüfung einen regionalen Vergleichsrahmen an, sofern die Voraussetzungen hierfür vorliegen und daher bereits das steuerliche Referenzsystem auf regionaler Ebene gesucht wurde.

1380 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 Gebietskörperschaft 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.).

1381 Zur Begründung siehe Kapitel 4, B. I. 2. d.

1382 Siehe hierzu Kapitel 4, B. I. 2. c. aa. und Kapitel 5, A. III.

bb. Exzentrische unechte Anwendungskongruenz

Unechte Anwendungskongruenzen sind jedoch nicht auf eine der regionalen Förderung eigene territoriale Differenzierung begrenzt, sondern betreffen darüber hinaus alle weiteren Konstellationen, in denen der verwendeten Differenzierung bei Zugrundelegung unterschiedlicher Vergleichspaare und unterschiedlicher Differenzierungsmerkmale sowohl eine grundfreiheitlich diskriminierende als auch eine beihilferechtlich selektiv wirkende Ungleichbehandlung zur Last gelegt werden kann. Eine Variante der unechten Anwendungskongruenz ist die komplexe Konstellation der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz, deren Auftreten in besonderem Maße auf die wirkungsdoktrinierte Handhabung insbesondere der Grundfreiheiten zurückzuführen ist.

Wie bereits erläutert, erfassen die Grundfreiheiten unter dem Schlagwort der versteckten Diskriminierung auch mitgliedstaatliche Steuermaßnahmen, die grenzüberschreitende Betätigungen zwar nicht formal schlechter stellen als inländische, die durch die Wahl ihrer Unterscheidungsmerkmale im gegebenen Kontext jedoch Grenzgänger signifikant mehr belasten als Inländer. Die verwendeten Unterscheidungsmerkmale sind in solchen Fällen meist polysem, das heißt sie verbergen nicht nur ein unter Umständen transnationales Differenzierungskriterium, sondern lassen vordergründig gerade andere, nämlich beispielsweise materielle Differenzierungen erkennen, auf die sich die beihilferechtliche Gleichheitsprüfung konzentriert. Die exzentrische unechte Anwendungskongruenz unterscheidet sich insofern von der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz, als der grundfreiheitlichen Diskriminierungs- und der beihilferechtlichen Selektivitätsprüfung kein gemeinsamer Fixpunkt der Vergleichspaarbildung und kein gemeinsames maßgebliches Differenzierungskriterium zugrunde gelegt wird. Während bei der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz im Rahmen beider Normregime demnach eine territoriale Vergleichspaarbildung zur Rede steht, überprüfen Grundfreiheiten und Beihilferecht die fragliche Differenzierung in Fällen der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz unter gänzlich verschiedenen Gesichtspunkten.

Für ein besseres Verständnis soll zunächst das folgende fiktive Beispiel dienen: Angenommen in Deutschland sind zwei Automobilkonzerne ansässig, von denen der Großkonzern A überwiegend gelbe und das kleine Unternehmen B im Wesentlichen rote Fahrzeuge produziert. Im europäischen Ausland werden dagegen kaum rote oder gelbe Kfz hergestellt, stattdessen produzieren die dort ansässigen Hauptkonkurrenten des Konzerns

A hauptsächlich grüne Autos. Tritt in Deutschland nun eine Regelung in Kraft, die allein den Erwerb gelber Fahrzeuge steuerlich begünstigt, so muss die europarechtliche Konformität dieser Differenzierung nach Fahrzeugfarbe vor diesem situativen Hintergrund beurteilt werden. Durch die Brille der Grundfreiheiten betrachtet ist das durch die Maßnahme beeinflusste Verhältnis zwischen den Produzenten gelber und grüner Autos dabei unter dem Aspekt einer versteckten Diskriminierung potenziell problematisch. Der grundfreiheitliche Vergleich wird jedoch streng genommen nicht auf Grundlage der unterschiedlichen Fahrzeugfarben gezogen, maßgeblich ist vielmehr die hierdurch etwaig maskierte transnational gelagerte Ungleichbehandlung zwischen in- und ausländischen Produkten, welche die relevanten Vergleichspaare bilden. Im Rahmen der beihilferechtlichen Gleichheitsprüfung dagegen ist zuvorderst die begünstigte Vergleichsgruppe der Produzenten gelber Autos der Vergleichsgruppe der Produzenten anderer Fahrzeugfarben gegenüberzustellen. Inkriminiertes Objekt beider Normregime ist damit zwar dieselbe mitgliedstaatliche Differenzierung anhand der Fahrzeugfarbe, Grundfreiheiten und Beihilferecht konzentrieren sich dabei jedoch auf gänzlich unterschiedliche Wirkungen dieser Unterscheidung.

Mit Blick auf die analysierte „Schnittstellenrechtsprechung“ des EuGH kann diese Fallgruppe der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz in Bezug auf die Rechtssachen *Vodafone Magyarország*¹³⁸³ und *Tesco-Global Áruházak*¹³⁸⁴ diskutiert werden.¹³⁸⁵ Obwohl dort jedenfalls die materielle Einschlägigkeit der Grundfreiheiten abgelehnt wurde und eine Überprüfung des Beihilferechts bereits an der Zulässigkeit der entsprechenden Vorlagefrage scheiterte, sind die Fälle im Hinblick auf die etwaig relevanten Ungleichbehandlungen interessant und einer näheren Beleuchtung im Rahmen dieser Fallgruppe wert. Der progressive Steuersatz der in beiden Verfahren inkriminierten Maßnahme knüpft an den Jahresumsatz der steuerpflichtigen Unternehmen an – formal differenziert die Maßnah-

1383 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Vodafone Magyarország* – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139; siehe für die entsprechende Urteilsanalyse Kapitel 6, A. XIII.

1384 EuGH, Urteil v. 3. März 2020 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2020:140; eingehend Kapitel 6, A. XIII.

1385 Anzudenken wäre eine exzentrische unechte Anwendungskongruenz ferner gegebenenfalls im Hinblick auf die Differenzierung nach der Größe der Verkaufsfläche im Fall *ANGED*, siehe 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; eingehend Kapitel 6, A. XI.

me mithin nach der Umsatzstärke der betroffenen Steuersubjekte. Im Lichte der Grundfreiheiten ist zu untersuchen, ob diese dem ersten Anschein nach territorial neutrale Differenzierung ihrer Wirkung nach zu einer grundfreiheitlich verbotenen Ungleichbehandlung zwischen ausländischen und inländischen Unternehmen führt. Dem Vergleich umsatzstarker und umsatzschwacher Unternehmen liegt aus grundfreiheitlicher Sicht im Ausgangspunkt der Diskriminierungsprüfung mithin eine territoriale Betonung zugrunde. Andere Vergleichspaare lassen sich im Hinblick auf dieselbe Differenzierung nach der Umsatzstärke im Rahmen einer beihilferechtlichen Überprüfung bilden. Die formale Unterscheidung zwischen umsatzstarken und umsatzschwachen Unternehmen kann durch die Linse des Beihilferechts betrachtet in den konkreten Fällen nämlich ebenso zu einer etwaig beihilferechtlich verbotenen Ungleichbehandlung, nämlich sowohl zwischen kleinen und großen Unternehmen¹³⁸⁶ als auch zu einer Ungleichbehandlung basierend auf dem Geschäftsmodell (Franchising/Filialsystem)¹³⁸⁷ führen.

Während der Vergleich im Rahmen der beihilferechtlichen Selektivitätsprüfung im Hinblick auf beide hier aufgeführte Beispiele damit materiell gefärbt ist, ist die Diskriminierungsprüfung der Grundfreiheiten – wie stets – transnational konnotiert. Der sich stellende Sachverhalt wird dabei ähnlich der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz gegebenenfalls unterschiedlich weitreichend einbezogen: während die Grundfreiheiten bei der Identifikation einer etwaig versteckten Diskriminierung ausländischer Produkte oder Unternehmen, die möglicherweise ebenso benachteiligten inländischen Konkurrenten unbeachtet lassen, bezieht die tätigkeitsbezogene beihilferechtliche Selektivitätsprüfung im Ausgangspunkt die Auswirkung der Differenzierung auf die inländischen Wettbewerber mit ein.

Wann solch „janusköpfige“ Differenzierungen vorliegen, kann aufgrund der wirkungsdoktrinierten Ausrichtung von Grundfreiheiten und Beihilferecht nicht typisierend beantwortet, sondern muss stets anhand des konkreten Maßnahmekontextes erforscht werden. Ihr Vorliegen offenbart sich jedenfalls häufig nicht auf den ersten Blick, weshalb bei entsprechendem Verdacht stets eine feine Unterscheidung und Prüfung aller in Betracht

1386 Diese Vergleichsgruppen offenbar für das beihilferechtliche Hilfsgutachten heranziehend GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen v. 13. Juni 2019 – *Vodafone Magyarorszá*g – Rs. C-75/18, ECLI:EU:C:2019:492 (Rn. 174 f.).

1387 Vage auf diese Vergleichsgruppen im Rahmen der hilfsweise angestellten Beihilfeprüfung abstellend GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen v. 4. Juli 2019 – *Tesco-Global Áruházak* – Rs. C-323/18, ECLI:EU:C:2019:567 (Rn. 156).

kommender Ungleichbehandlungen im Kontext des gegebenen Einzelfalls erforderlich ist.

c. Bewertung

Es sind die in der Fallgruppe 2 beschriebenen Konstellationen einfacher Anwendungskonflikte, welche die Notwendigkeit einer Definition des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht wohl am dringlichsten aufzeigen. Denn gerade wenn die inkriminierte nationale Norm nur eine relevante Differenzierung aufweist, offenbart die „Schnittstellenrechtsprechung“ des EuGH größte Ungenauigkeiten und damit eklatante Schwächen, die dazu führen, dass die Anwendungsbereiche von Grundfreiheiten und Beihilferecht als diffus miteinander verwoben wahrgenommen werden. In dieses Dickicht kann durch die Herausarbeitung echter und unechter Anwendungskongruenz eine erste entwirrende Schneise geschlagen werden.

In beiden Fällen darf die geschaffene strukturelle Ordnung jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass Grundfreiheiten und Beihilferecht, gleich ob sie sich auf dieselbe oder verschiedenartige Ungleichbehandlung beziehen oder nicht, in beiden Konstellationen jedenfalls dieselbe Differenzierung und damit denselben Sachverhalt betreffen. Sowohl für die echte als auch für die unechte Anwendungskongruenz ist daher weiter zu ermitteln, ob beide Normregime im Verhältnis einer Normkonkurrenz oder einer Normkollision zueinanderstehen.

3. Fallgruppe 3 – Mischfälle (Teilanwendungskonflikte und mehrfache Anwendungskonflikte)

Von den oben genannten Grundkonstellationen sind ferner diverse Mischfälle zu denken. Diese charakterisieren sich stets durch eine der Fallgruppe 1 entsprechende mehrfache Differenzierung der inkriminierten mitgliedstaatlichen Vorschrift. Hierbei erfüllt zumindest eine dieser Differenzierungen die Kriterien für ein in den Fallgruppen 2a oder 2b beschriebenes Szenario, während eine andere Differenzierung isoliert von den Grundfreiheiten oder allein vom Beihilfetatbestand in Frage gestellt werden kann.

Bereits unter der Gegebenheit einer steuerlichen Maßnahme, die lediglich zwei voneinander inhaltlich unabhängige Differenzierungen enthält,

ergeben sich vor diesem Hintergrund diverse ihrer Art nach unterschiedliche Mischfälle, von denen aus Gründen der Übersichtlichkeit jedoch nur drei mittels der bekannten Mengendiagramme abgebildet werden sollen.

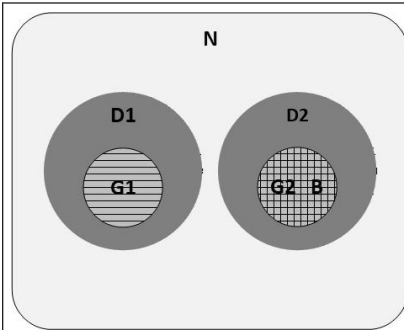


Abb. 3a – Teilanwendungskonflikt: Kein Anwendungskonflikt mit Blick auf D1 aber Anwendungskonflikt im Hinblick auf D2

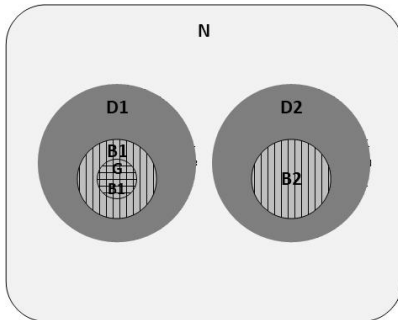


Abb. 3b – Teilanwendungskonflikt: Anwendungskonflikt mit Blick auf D1 aber kein Anwendungskonflikt im Hinblick auf D2

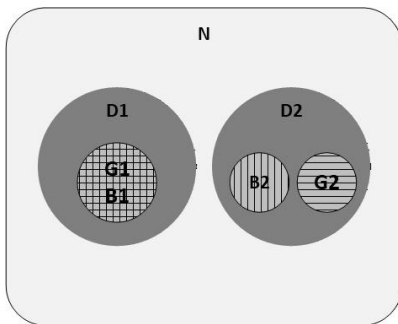


Abb. 3c – Mehrfacher Anwendungskonflikt: Mehrfache aber voneinander unabhängige Anwendungskonflikte mit Blick auf D1 und D2

Innerhalb der Menge eines Regelungsbereichs einer nationalen Norm oder eines Normkomplexes (N) zeigen sich in allen Abbildungen zwei Differenzierungen (D1 und D2).

Abb. 3a bildet dabei einen Mischfall aus Fallgruppe 1 und Fallgruppe 2a ab, indem D1 eine Ungleichbehandlung beinhaltet, die allein dem

grundfreiheitlichen Anwendungsbereich (G1) zuzuordnen ist, während D2 eine Ungleichbehandlung hervorruft, die in gleicher Weise von den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht in Frage gestellt wird (G2 und B). Im Hinblick auf das Gesamtgefüge der Konstellation zeigt sich insofern ein Teilanwendungskonflikt, da ein Anwendungskonflikt beider Normregime nur mit Blick auf die Differenzierung D2 vorliegt. **Abb. 3b** hingegen beschreibt einen Mischfall aus Fallgruppe 1 und Fallgruppe 2b (konzentrische unechte Anwendungskongruenz). Innerhalb der Differenzierung D1 bildet der beihilferechtliche Anwendungsbereich (B1) eine Obermenge zum grundfreiheitlichen Anwendungsbereich (G). Differenzierung D2 hingegen beinhaltet lediglich eine dem beihilferechtlichen Tatbestand entsprechende Ungleichbehandlung (B2). Im Hinblick auf das Gesamtgefüge der Konstellation zeigt sich mithin ein Teilanwendungskonflikt, da ein Anwendungskonflikt beider Normregime lediglich mit Blick auf die Differenzierung D1 vorliegt.

Abb. 3c zeigt zuletzt eine Kombination der beider Variationen eines Anwendungskonflikts, die ausführlich in den Fallgruppen 2a und 2b (exzentrische unechte Anwendungskongruenz) vorgestellt wurden. Da insoweit mit Blick auf das Gesamtgefüge mehrere Anwendungskonflikte nebeneinander gegeben sind, ist von einem mehrfachen Anwendungskonflikt zu sprechen.

Zumindest der Konzeption nach kann der Sachverhalt der Rechtssache *ANGED*¹³⁸⁸ als anschauliches, praktisches Beispiel eines Teilanwendungskonflikts dienen. Die hier in Frage stehenden Vorschriften spanischer autonomer Gemeinschaften differenzieren in mehrfacher Hinsicht, indem mit Blick auf Steuerpflicht, Steuerbefreiungs- und Steuerminderungstatbestände verschiedenartige Kriterien bemüht werden, wodurch im konkreten Fall drei isoliert zu betrachtende Anknüpfungspunkte potentieller Ungleichbehandlungen gegeben sind.¹³⁸⁹ Dabei steht die Knüpfung der Steuerpflicht an die Verkaufsfläche sowohl aus grundfreiheitlicher als auch aus beihilferechtlicher Sicht in Frage – diese Differenzierung bildet mithin zumindest im Ausgangspunkt der Fragestellung eine potentielle Konstellation der Fallgruppe 2 ab, auch wenn oder gerade weil sich im Ergebnis keines der beiden Rechtsregime als tatbestandlich einschlägig erweist. Die Steuerbe-

1388 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; siehe eingehend Kapitel 6, A. XI.

1389 Verkaufsfläche, Sortiment und Betreiberform.

freiungen zugunsten kollektiver Einzelhandelseinrichtungen und solcher Einrichtungen mit besonderem Warensortiment als weitere Differenzierungen müssen sich dagegen ausschließlich unter beihilferechtlichen Aspekten behaupten. Sofern der Grafik noch eine weitere beihilferechtlich in Frage gestellte Differenzierung hinzugedacht wird, liegt mithin bei *ANGED* ein im Ausgangspunkt ähnlich dem in Abbildung 3b dargestellter Teilanwendungskonflikt vor.

Als ein solcher Mischfall kann, wenngleich weniger plakativ als *ANGED*, ebenso die Sachverhaltskonstellation der Rechtssache *Iannelli*¹³⁹⁰ gelten. Das dort in Frage stehende System parafiskalischer Abgaben bietet mit seinen Mittelenerhebungs- und Mittelverwendungsregelungen zwei potenziell grundfreiheits- beziehungsweise beihilfeverbotswidrige Differenzierungen: Zum einen im Hinblick darauf, von wem in welcher Höhe die Mittel des Fonds erhoben und zum anderen zu wessen Gunsten für welche Tätigkeiten die Fondsmittel ausgeschüttet werden. Die Mittelenerhebungsvorschriften im Rahmen der Rechtssache *Iannelli* sehen dabei eine höhere Bemessungsgrundlage für die Einfuhr ausländischer Papiererzeugnisse vor als für den Bezug inländischer Produkte – eine Differenzierung also, die klassischerweise von den Grundfreiheiten in Frage gestellt und auch vom EuGH nur unter diesem Aspekt beleuchtet wird. Dagegen erfüllt die Mittelverwendung, weil sie als Subvention zugunsten der italienischen Papierindustrie angesehen werden kann, nicht nur den beihilferechtlichen Tatbestand, sondern steht darüber hinaus auch unter grundfreiheitlichen Aspekten in Frage, da die Beihilfe nur für den Direktbezug italienischer Erzeugnisse, nicht aber für den Direktbezug ausländischer Zelluloseprodukte ausgeschüttet wird. In den Grundzügen ist die *Iannelli*-Konstellation daher an einen Abbildung 3a entsprechenden Teilanwendungskonflikt angelehnt, wobei eine abschließende Einordnung, ob hinsichtlich der Mittelverwendungsvorschriften eine echte oder eine unechte Anwendungskongruenz, das heißt ein Fall der Fallgruppe 2a oder 2b, vorliegt, an dieser Stelle dahinstehen kann.

Ähnlich wie in Fallgruppe 1 ist ein Auftreten derartiger Mischfälle ferner natürlich immer dann möglich, wenn eine mitgliedstaatliche Norm unmittelbar und mittelbar begünstigt, indem sie etwa steuerliche Investitions-, Konsum- oder Innovationsanreize setzt.¹³⁹¹ Da in derartigen Konstel-

1390 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51; siehe eingehend Kapitel 6, A. I.

1391 Kiritisch zur beihilferechtlich mittelbaren Begünstigung insgesamt aber *Jennert/El-lenrieder*, EWS 2011, 305 (310 f.).

lationen üblicherweise stets mehr als eine Differenzierungsentscheidung getroffen wird, kann, wie das Beispiel der Rechtssache *Deutschland/Kommission*¹³⁹² offenbart, zumindest eine davon oder gar beide ohne weiteres eine echte oder eine unechte Anwendungskongruenz der Grundfreiheiten und des Beihilferechts auslösen.

Derartig beschriebene Mischfälle der Fallgruppe 3 zeichnen sich demnach durch mehrere verschiedenartige Sachverhalte aus, auf welche sich die Grundfreiheiten und das Beihilferecht teils gemeinsam und teils exklusiv beziehen können. Mit Blick auf das Verhältnis zwischen beiden Normregimen zerfallen Konstellationen sogenannter Teilanwendungskonflikte in unterschiedlich zu bewertende Sachverhalte: Solche Differenzierungen, welche, ähnlich wie in Fallgruppe 1 beschrieben, lediglich in den Anwendungsbereich eines der beiden Normregime fallen, sind für die Forschungsfrage nicht relevant. Problematisch und im Hinblick auf eine etwaige Normkonkurrenz oder Normkollision jedoch weiter zu diskutieren sind allerdings diejenigen Differenzierungen, die – isoliert betrachtet – Einordnung in Fallgruppe 2a oder 2b finden können. Ausschließlich im Hinblick auf diese im Weiteren separat zu betrachtenden Sachverhalte liegt damit eine potenzielle Überlappung der Anwendungsbereiche und damit ein Anwendungskonflikt vor. Auch innerhalb mehrfacher Anwendungskonflikte sind die Konkurrenzverhältnisse im Hinblick auf das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht grundsätzlich nicht kumuliert, sondern einzeln zu betrachten.¹³⁹³ Folglich ergeben sich für die Differenzierungen, die sowohl die Grundfreiheiten als auch das Beihilferecht auf den Plan rufen, naturgemäß dieselben Wertungen wie diejenigen für Fallgruppe 2 geltenden.

4. Fallgruppe 4 – Gesamtschau mehrerer Differenzierungen (synthetischer Anwendungskonflikt)

Zum Abschluss dieser Fallgruppenstudie ist eine sich primär im Bereich parafiskalischer Abgaben¹³⁹⁴ ergebende, komplexe Sonderkonstellation zu beleuchten, in der – wie die bisherige „Schnittstellenjudikatur“ des EuGH

1392 EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467; ausführlich Kapitel 6, A. V.

1393 Für entsprechende Ausnahmefälle siehe sogleich in Kapitel 8, B. IV. 4.

1394 Siehe zur Einbeziehung parafiskalischer Abgaben in den Untersuchungsrahmen Kapitel 1, C. II. 2.

zeigt – Grundfreiheiten und Beihilferecht besonders häufig zueinander in Beziehung zu setzen sind.

Wie bereits erörtert, bestehen parafiskalische Abgabensysteme im Wesentlichen aus Mittelenerhebungs- und Mittelverwendungsvorschriften und bieten damit regelmäßig zunächst einmal wie in den Fallgruppen 1 und 3 in jedem Fall mindestens zwei unterschiedliche Differenzierungen, die sich potenziell anhand unionsrechtlicher Maßstäbe messen lassen müssen. Die Besonderheit der hier zu erörternden Fallgruppe besteht nun darin, dass der EuGH diese beiden Differenzierungen nicht nur isoliert, sondern in den meisten Fällen auch in Relation zueinander betrachtet und in dieser Synthese eine weitere, neuartige Differenzierung erblickt.¹³⁹⁵ Zum besseren Verständnis dieser Vorgehensweise empfehlen sich zunächst einige grundlegende Ausführungen zur unionsgerichtlichen Determination des maßgeblichen Sachverhalts, an welche sich sodann die Analyse jener Fallgruppe im Hinblick auf eine Überschneidung der grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Anwendungsbereiche anschließen soll.

a. Grundlegendes zur unionsgerichtlichen Determination des maßgeblichen Sachverhalts

Wie eingangs zu dieser Fallgruppenstudie ausführlich erläutert wurde, charakterisiert sich ein grundfreiheitlich und beihilferechtlich relevanter Sachverhalt maßgeblich durch eine hoheitliche Differenzierung, welche von der eigentlich tatbestandserfüllenden spezifischen Ungleichbehandlung grundsätzlich zu unterscheiden ist.¹³⁹⁶ Mangels Unklarheit bislang nicht erörtert wurde allerdings, *worin* jeweils eine solch relevante Differenzierung erblickt werden kann. Diesbezüglich fahren die Unionsgerichte einen wirkungsorientierten Ansatz, welcher aufgrund der äußerst impliziten Vorgehensweise einiger Erläuterung bedarf.

Geht es um die unionsgerichtliche Determination des relevanten Sachverhalts, gilt es zunächst einmal grundsätzlich zu konstatieren, dass die supranationale Gerichtsbarkeit keinen der deutschen Verwaltungsgerichtspraxis entsprechenden Amtsermittlungsgrundsatz kennt. EuGH und EuG

1395 Im Bereich der analysierten „Schnittstellenrechtsprechung“ bildet insofern das EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 die einzige Ausnahme, in welchem der EuGH Mittelenerhebungs- und Mittelverwendungsvorschriften strikt getrennt voneinander betrachtete; siehe dazu Kapitel 6, A. I.

1396 Siehe Kapitel 8, B. II.

praktizieren vielmehr ein Kombinationsmodell aus Beibringungs- und Amtsermittlungsgrundsatz, das sich im Wesentlichen dadurch auszeichnet, dass sich die gerichtliche Bewertung im Regelfall allein auf die von den Parteien vorgebrachten tatsächlichen Umstände beschränkt.¹³⁹⁷ Ferner ist hervorzuheben, dass diese von den Parteien oder einem vorlegenden Gericht vorgebrachten Begebenheiten in den für die Forschungsfrage relevanten Verfahren in aller Regel normspezifisch selektiert und beurteilt werden, weil die zur Verfügung stehenden unionsgerichtlichen Verfahren entsprechend konkrete Fragestellungen vorsehen, an die der Gerichtshof gebunden ist. Demzufolge geht es dem EuGH daher in aller Regel allein um die Identifikation einer durch eine hoheitliche Differenzierung bewirkte spezifischen Ungleichbehandlung in dem von den Parteien vorgetragenen Kontext, sofern die Grundfreiheitskonformität oder Beihilfekonformität einer Vorschrift zur Frage steht. Eine dementsprechend normspezifische Sachverhaltsermittlung belegt den Blick auf die dargelegte tatsächliche Begebenheit – dem Prozess des *Framings* gleich¹³⁹⁸ – damit von vornherein mit einem auf die anzuwendende unionsrechtliche Norm ausgerichteten Deutungsraaster.¹³⁹⁹ Die Unionsgerichte suchen so gesehen in der Regel nicht eine Differenzierung, um darin eine spezifische Ungleichbehandlung zu identifizieren, sie suchen vielmehr zuvorderst die Ungleichbehandlung und „konstruieren“ dabei zuweilen die Differenzierung.

Bei dieser Suche nach der spezifischen Ungleichbehandlung stellt sich die implizit stets doch explizit nur sehr selten erörterte Frage, wann ein unionsrechtlich als Ganzes zu bewertender Lebenssachverhalt, das heißt eine einheitliche Differenzierung, vorliegt. Die Gesamtheit des vorgebrachten Tatsachenbündels – zumeist Informationen zur Ausgestaltung und zu Begleitumständen einer oder mehrerer mitgliedstaatlicher Vorschriften – ist insofern mit einem gerahmten Bild zu vergleichen. Wie weit also dürfen oder müssen der EuGH und das EuG in dieses Bild „hinein- oder heraus-

1397 Eingehend *Vrhovac*, BLJ 2017, 23 (26 f.).

1398 Der Begriff des *Framings* ist entlehnt aus den Sozialwissenschaften, dort ein Phänomen der sog. selektiven Wahrnehmung und wird von *Entman*, *Journal of Communication* 1993, 51 (52) folgendermaßen umschrieben: “To frame is to select some aspects of a perceived reality and make them more salient in a communicating text, in such a way as to promote a particular problem definition, causal interpretation, moral evaluation, and/or treatment recommendation for the item described.”

1399 Kritisch diesbezüglich im Hinblick auf das Vergleichbarkeitskriterium bei den Grundfreiheiten *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 7.129 ff.

zoomen“, um die gesuchte grundfreiheitlich beziehungsweise beihilferechtlich spezifische Ungleichbehandlung festzustellen?

Weitgehend selbstverständlich und grundsätzlich nicht erläuterungsbedürftig ist insoweit die innerhalb der Fallgruppen 1 bis 3 vorgenommene Betrachtung *en détail*, indem eine einzelne differenzierende normative Aussage einer mitgliedstaatlichen Norm isoliert zur unionsrechtlichen Überprüfung herangezogen wird.¹⁴⁰⁰ Bilden die vorgetragenen Tatsachen jedoch ein Zusammenspiel mehrerer normativer Aussagen ab, stellt sich dagegen die schwierige Frage nach einer möglichen Betrachtung *en gros*.¹⁴⁰¹ Nicht zuletzt aufgrund der etablierten wirkungsbezogenen Auslegung beider Normregime¹⁴⁰² scheint zumindest der EuGH sich im Hinblick auf eine diesbezüglich weitwinklige Sachverhaltskonstruktion kaum eine Grenze zu setzen. Insofern kann es nach der Wertung des EuGH auch erst die differenzierende Wirkkombination aus mehreren normativen Aussagen unterschiedlicher nationaler Maßnahmen sein, die eine unionsrechtlich relevante Differenzierung begründet, während – bei isolierter Betrachtung – möglicherweise weder der eine noch der andere Aussagegehalt der mitgliedstaatlichen Vorschriften zu beanstanden wäre.¹⁴⁰³ Eine solch zusammenfassende Betrachtung rechtfertigt sich nach Ansicht des EuGH etwa aus einem gewissen zeitlichen und inhaltlichen Konnex beider Regelun-

1400 Eine solche Detailbetrachtung wird methodologisch allerdings auf Ebene der grundfreiheitlichen Rechtfertigung bzw. auf Ebene der beihilferechtlichen Systemimmanenz ggf. wieder in Frage gestellt, da beide eine kontextuale Einbettung der Aussage in das nationale Steuersystem und damit eine Weitung des Blicks erfordern. Auf dieser Ebene steht mithin eine (gegebenenfalls zu enge) Detailbetrachtung unter Rechtfertigungsdruck.

1401 Denn eine Betrachtung *en gros* bei der Frage der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und/oder des Beihilferechts läuft strukturell Gefahr, die prinzipiell punktuellen Ungleichbehandlungsverbote zu umfassenden unionsrechtlichen Kohärenzgeboten zu erheben und so die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten zu unterminieren.

1402 Siehe eingehend Kapitel 5, A. II.

1403 Selbst im Falle einer solch kumulierten Betrachtung rechtfertigt der EuGH seine Konstruktion eines einheitlich zu bewertenden Lebenssachverhalts nur selten. Insofern augenfällig das EuGH, Urteil v. 18. Juni 2019 – *Österreich/Deutschland* – Rs. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504 (43 ff.), in welchem die Frage aufgeworfen und diskutiert wurde, inwieweit die Einführung einer Infrastrukturaufgabe und die Absenkung der Kfz-Steuer in Deutschland unionsrechtlich gemeinsam zu betrachten sind.

gen, der auf eine wechselbezügliche Bedingtheit ihres Erlasses schließen lässt.¹⁴⁰⁴

Wenngleich eine solche *en gros*-Betrachtung mancherorts kritisch zu bewerten ist,¹⁴⁰⁵ soll diese zumindest für die hier dargestellte Fallgruppe beispielhaften Regelungen nicht in Zweifel gezogen werden. Im Kontext parafiskalischer Abgabensysteme, die im Rahmen der vierten Fallgruppe primär in Rede stehen, rechtfertigt sich eine solche Gesamtschau von Mittelenerhebungs- und Mittelverwendungsvorschriften bereits aus der zumeist abgeschlossenen Zirkularität dieser Systeme.¹⁴⁰⁶

b. Fallgruppendarstellung

Ausgehend von diesem theoretischen Überbau betrifft Fallgruppe 4 Konstellationen, in denen ein mitgliedstaatliches Normgefüge zwei Differenzierungen enthält, die unter der beschriebenen *en-détail*-Betrachtung gegebenenfalls bereits für sich genommen selbstständige Anknüpfungspunkte für potenziell grundfreiheitliche und beihilferechtliche Ungleichbehandlungen bieten. Darüber hinaus werden diese Differenzierungen – wie beschrieben – jedoch auch *en gros*, das heißt zusammengefasst betrachtet, was eine weitere unionsrechtlich inkriminierte Differenzierung sichtbar werden lässt, die ihrerseits eine spezifische Ungleichbehandlung hervorruft. Die Anwendungsbereiche der Grundfreiheiten und des Beihilferechts beziehen sich nun innerhalb dieses Kontextes teils isoliert und teils in Gesamtschau zu betrachtender normativer Unterscheidungen zwar im Regelfall auf unterschiedliche Differenzierungen und folglich auch auf unterschiedliche Ungleichbehandlungen, stehen aufgrund der synthetischen Verbindung der

1404 Siehe etwa EuGH, Urteil v. 18. Juni 2019 – *Österreich/Deutschland* – Rs. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:504 (46), wo nach Auffassung des EuGH ein „enger zeitlicher und inhaltlicher Zusammenhang zwischen zwei nationalen Maßnahmen“ ausreichend sei, um sie „im Hinblick auf das Unionsrecht, insbesondere auf Art. 18 AEUV, zusammen zu beurteilen“.

1405 Entschieden insofern GA Wahl in seinen Schlussanträgen v. 6. Februar 2019 – *Österreich/Deutschland* – Rs. C-591/17, ECLI:EU:C:2019:99 (Rn. 65 ff.), der eine entsprechende Gesamtschau der Erhebung einer Infrastrukturabgabe zulasten aller Nutzer und der Senkung der Kfz-Steuer inländischer Fahrzeughalter mit schlüssiger Begründung ablehnte.

1406 So auch Götz, in: Wendt u. a. (Hrsg.), FS Friauf (1996), 37 (47), der für die beihilferechtliche Beurteilung einer parafiskalischen Abgabe eine Betrachtungsweise für geboten erachtet, „die der Systemeinheit von Abgabenerhebung und -verwendung entspricht“.

inkriminierten Differenzierungen jedoch in enger Beziehung – in gewissermaßen synthetischem Anwendungskonflikt – zueinander.

In Bezug auf ein System parafiskalischer Abgaben als klassischer Beispielfall dieser Fallgruppe zeigt sich ein solcher, synthetischer Anwendungskonflikt von Grundfreiheiten und Beihilferecht im Mengendiagramm häufig wie folgt¹⁴⁰⁷:

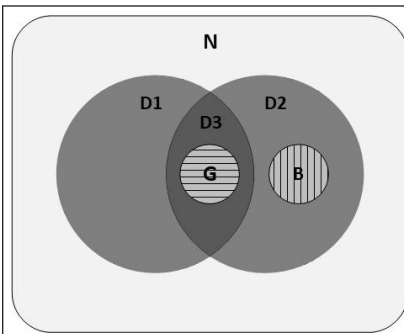


Abb. 4 – Synthetischer Anwendungskonflikt: Grundfreiheitlicher und beihilferechtlicher Anwendungsbereich als disjunkte Teilmengen einer Differenz- und einer Schnittmenge bei Bildung einer Vereinigungsmenge aus zwei Differenzierungen

Innerhalb der Menge eines Regelungskreises einer nationalen Norm oder eines Normgefüges (N) zeigen sich zwei Differenzierungen (D1 und D2), die ineinandergreifen und in ihrer Schnittmenge eine dritte Differenzierung (D3 – orange) bilden. Während die verbleibende Differenzmenge von D1 und D2 (D1 – gelb) keine Ungleichbehandlung enthält, die unter den grundfreiheitlichen und/oder beihilferechtlichen Tatbestand subsumiert werden kann, beinhaltet die Differenzmenge von D2 und D1 (D2 – gelb) jedenfalls eine Ungleichbehandlung, die dem Anwendungsbereich des Beihilferechts (B) zugeordnet wird. Dass die Schnittmenge von D1 und D2 (D3) Obermenge zu einer Teilmenge G bildet, bedeutet ferner, dass die in Gesamtschau der Differenzierungen D1 und D2 entstehende neue Differenzierung D3 eine Ungleichbehandlung hervorruft, auf welche nur die Grundfreiheiten anwendbar sind. Auf die Darstellung denkbarer Abwandlungen dieses Schemas wird verzichtet.

Beispiele für einem synthetischen Anwendungskonflikt entsprechende Konstellationen lassen sich innerhalb der analysierten „Schnittstellenjudi-

¹⁴⁰⁷ Die Grafik bildet insofern nur den häufigsten Fall eines synthetischen Anwendungskonflikts ab. Es bleiben diverse Abwandlungen denkbar.

katur“ des EuGH in den Rechtssachen *Kommission/Italien*¹⁴⁰⁸, *Scharbatke*¹⁴⁰⁹ und *Nygård*¹⁴¹⁰ erkennen. Diese Fallgestaltungen, die allesamt mitgliedstaatliche Systeme parafiskalischer Abgaben zum Gegenstand haben, entsprechen ihrer Struktur nach im Wesentlichen dem Muster obiger Abbildung 4. Die mittels der Mittelerhebungsvorschriften geregelte Abgabepflicht koppelt sich in sämtlichen dieser Fälle an eine auf ein bestimmtes Produkt bezogene Warenbewegung und kann daher grundsätzlich als selbstständige Differenzierung aufgefasst werden. Weil die Abgabe in allen Fällen jedoch unterschiedslos für inländische und grenzüberschreitende Produkte beziehungsweise von inländischen und ausländischen Produzenten erhoben wird, steht diese Differenzierung *en détail* betrachtet nicht im Verdacht, gegen die Grundfreiheiten oder Art. 110 AEUV zu verstoßen. Auch das Beihilferecht bleibt – obwohl mitunter in Form einer *negative state aid* potenziell denkbar – in dieser Hinsicht außer Betracht. Die Mittelverwendungsvorschriften, innerhalb welcher die differenzierende Entscheidung getroffen wird, zu wessen Gunsten die Fondsmittel ausgekehrt werden, erfüllen bei einer *en-détail*-Betrachtung wiederum in sämtlichen genannten Beispielfällen den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV, indem sie den geförderten Wirtschaftssektor wirtschaftlich besserstellen als andere Sektoren. Als grundfreiheitlich relevant dagegen wird die Mittelverwendung bei entsprechend isolierter Analyse jedoch nicht eingestuft. Eine Diskriminierung im grundfreiheitlichen Sinne lässt sich allerdings dann erkennen, wenn die Wirkungen der normativen Aussagen der Mittelerhebungs- und Mittelverwendungsvorschriften kombiniert, das heißt *en gros*, betrachtet werden. Sichtbar wird insofern eine für den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr beziehungsweise für ausländische Produzenten nachteilhafte Differenzierung, da diese sich zwar an der finanziellen Ausstattung des Fonds beteiligen müssen, an dessen Mitteln jedoch nicht oder jedenfalls nicht in gleicher Weise partizipieren wie die rein inländische Produktion. Diese Differenzierung, die in allen genannten Fällen eine Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 110 AEUV bewirkt, aber im Hinblick auf das Beihilferecht indiskutabel ist, kann also weder von den Mittelerhe-

1408 EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129; ausführlich dazu Kapitel 6, A. II.

1409 EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858; eingehend siehe Kapitel 6, A. IV.

1410 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244; ausführliche Analyse unter Kapitel 6, A. VII.

bungs- noch von den Mittelverwendungsvorschriften losgelöst betrachtet werden.

Dass ein solcher synthetischer Anwendungskonflikt zwischen dem grundfreiheitlichen und dem beihilferechtlichen Anwendungsbereich auch außerhalb parafiskalischer Abgaben zum Tragen kommen und in anderer Färbung als in der oben dargestellten Abbildung auftreten kann, zeigt ferner die zugegebenermaßen ungewöhnliche Konstellation der Rechtssache *Portugal/Kommission*¹⁴¹¹. Bei eingehender Betrachtung offenbart dieser Sachverhalt im Rahmen einer *en-détail*-Betrachtung zunächst zwei unterschiedliche hoheitliche Differenzierungen, auch wenn diese Unterscheidung vom EuGH nicht trennscharf vorgenommen wird. Im Raum steht zunächst eine französische Verbrauchsteuerregelung, die *Vins Doux Naturels*, eine französische Süßweinspezialität, einem niedrigeren Steuersatz unterwirft als sonstige Likörweine, welche sowohl in Frankreich als auch in anderen europäischen Mitgliedstaaten – in Form des Portweins vor allem in Portugal – hergestellt werden. Diese Differenzierung stellt nach der hier vertretenen Auffassung genau genommen potenziell bereits zu einer der Fallgruppe 2b¹⁴¹² entsprechenden unechten Anwendungskongruenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht.¹⁴¹³ Daneben steht eine zweite Differenzierung, nämlich die Zusage der französischen Regierung, die steuerliche Mehrbelastung zulasten französischer Likörweinerzeuger monetär zu kompensieren. Als klassische Subvention erfüllt diese Regelung das Selektivitätskriterium des Art. 107 Abs. 1 AEUV, wohingegen – bei isolierter Betrachtung der Zusage – eine grundfreiheitliche Diskriminierung daraus nicht abzuleiten ist. Darüber hinaus werden die normativ differenzierenden Aussagen beider Maßnahmen *en gros* betrachtet. Diese Perspektive lässt eine qualitativ neuartige Differenzierung zulasten *allein* der ausländischen Likörweinproduzenten erkennen, deren Ware weiterhin dem höheren Verbrauchsteuersatz unterworfen bleibt, ohne dass diese Mehrbelastung wie bei den *Vins Doux Naturels*-Herstellern gar nicht erst entsteht oder wie

1411 EuGH, Urteil v. 3. Mai 2001 – *Portugal/Kommission* – Rs. C-204/97, ECLI:EU:C:2001:233; eingehend hierzu Kapitel 6, A. VI.

1412 Ausführlich siehe Kapitel 8, B. IV. 2.b.

1413 Eine grundfreiheitliche Diskriminierung ist nämlich unter Zugrundelegung des Vergleichsgruppenpaars *Vins Doux Naturels* und ausländische Likörweinprodukte denkbar, während der im Hinblick auf die Vergleichsgruppenbildung weniger engmaschige Selektivitätsbegriff des Beihilferechts potentiell bereits einschlägig ist, wenn die wirtschaftlichen Situationen der *Vins Doux Naturels*-Hersteller und aller anderen, inländischen wie ausländischen, Likörweinproduzenten miteinander verglichen werden.

bei den französischen Likörweinerzeugern durch die Kompensationszahlung wirtschaftlich neutralisiert wird. Nur die Gesamtschau der Maßnahmen lässt mithin eine Diskriminierung ausländischer Waren im Sinne des Art. 110 AEUV überdeutlich zu Tage treten.

c. Bewertung

Die Bewertung des soeben herausgearbeiteten synthetischen Anwendungskonflikts im Hinblick auf das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht ist nicht ganz einfach. Rein formal betrachtet bieten in diese Fallgruppe fallende Konstellationen drei qualitativ unterschiedliche Differenzierungen und mithin mutmaßlich drei disparate Sachverhalte, auf welche sich die Grundfreiheiten und das Beihilferecht beziehen können. Betreffen die Tatbestände beider Normregime – wie in den meisten Konstellationen parafiskalischer Abgaben – nun unterschiedliche Differenzierungen¹⁴¹⁴, so könnte wie in den Fallgruppen 1 oder auch teilweise in Fallgruppe 3 argumentiert werden, dass eine Normkonkurrenz beziehungsweise Normkollision beider Tatbestände nicht in Rede stehe, da sich Grundfreiheiten und Beihilferecht auf unterschiedliche Sachverhalte beziehen.

Eine solche Sichtweise verkennt jedoch das für diese Fallgruppe maßgebliche Charakteristikum, dass die sich erst aus einer *en gros*-Betrachtung ergebende dritte Differenzierung nicht losgelöst von den ihr zugrundeliegenden Differenzierungen gedacht werden kann, weil sie auf deren inhaltlicher Verschränkung beruht. Diese Differenzierung und gleichzeitig auch die ihr innenwohnende unionsrechtlich zu hinterfragende Ungleichbehandlung sind so gesehen lediglich das synthetische Produkt der Schnittmenge zweier unterschiedlicher normativer Aussagen eines mitgliedstaatlichen Steuersystems. Einer unionsrechtlich adäquaten Lösung können derartige Fälle nur in Gesamtschau und nicht in kumulativer Anwendung beider Rechtsfolgen zugeführt werden. Aufgrund der unauflösbaren Verschränkung der Differenzierungen wäre es daher unrichtig, von gänzlich getrennt zu beurteilen-

1414 Zu beachten ist auch hier, dass die grundfreiheitlichen und die beihilferechtlichen Tatbestände sich dabei im Sinne der Fallgruppe 2 parallel auf ein und dieselbe Differenzierung beziehen können. In diesem Fall ist die sich für diese Differenzierung ergebende echte beziehungsweise unechte Anwendungskongruenz zunächst einmal für sich genommen unter den sich hierfür ergebenden Wertungen zu beleuchten.

den Sachverhalten auszugehen. Grundfreiheiten und Beihilferecht mögen sich in diesem Kontext daher zwar auf unterschiedliche Ungleichbehandlungen beziehen, gänzlich unterschiedliche Sachverhalte betreffen die Anwendungsbereiche der Normregime jedoch nicht. Insofern erfordert auch dieser sogenannte synthetische Anwendungskonflikt beider Normkomplexe eine weitere Erörterung dahingehend, ob die Anwendung von Grundfreiheiten und Beihilferecht diesbezüglich lediglich in Konkurrenz zueinandersteht oder kollidiert.

V. Zwischenfazit

Wie eingehend herausgearbeitet werden konnte, stellt sich das Bedürfnis nach der Formulierung eines materiellen Normverhältnisses der Grundfreiheiten und des Beihilferechts nicht im Hinblick auf eine mitgliedstaatliche Norm, sondern in Bezug auf einen normativ geregelten Lebenssachverhalt – im konkreten Falle ist dies stets eine hoheitliche Differenzierung. Von elementarer Wichtigkeit ist daher die Beantwortung der Frage, ob sich die Anwendungsbereiche der Grundfreiheiten und des Beihilferechts innerhalb einer gegebenen Konstellation auf dieselben oder unterschiedliche Differenzierungen beziehen. Denn nur wenn beide Normregime dieselbe Differenzierung betreffen, ist deren Verhältnis situativ problematisch und eine Normkonkurrenz beziehungsweise eine Normkollision im rechtswissenschaftlichen Sinne weiter zu diskutieren. Für das Verständnis des Normverhältnisses ist ferner essenziell, zu hinterfragen, ob die Tatbestände beider Normkomplexe ihrem Wesen nach innerhalb derselben Differenzierung dieselben oder unterschiedliche spezifische Ungleichbehandlungen fokussieren. Ein Bewusstsein hierüber schafft die unentbehrliche Grundlage für die Diskussion einer Justierung der Normbeziehung zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht, welche im folgenden Kapitel in Angriff genommen werden soll.

Steht die Anwendbarkeit beider Normregime auf Grundlage deren derzeitiger Auslegung in Rede, so gibt die Einordnung der sich stellenden Konstellation in die entwickelten Fallgruppen ein taugliches Schema zur Abschtung und Beantwortung dieser weichenstellenden Fragen an die Hand. Eine solche Kategorisierung gibt insbesondere Aufschluss darüber, ob und inwiefern das Verhältnis beider Primärrechtsnormen tatsächlich prekär ist oder ob beide lediglich beziehungslos nebeneinanderstehen.

Es ist jedoch anzumerken, dass, wenngleich den obigen Fallgruppen bestimmte Fallmuster schwerpunktmäßig zugeordnet wurden, von einer

an diesen Beispielen ausgerichteten pauschalen Einordnung Abstand zu nehmen ist. Nicht jeder etwaige Konfliktfall zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht, den ein System parafiskalischer Abgaben mit sich bringen kann, stellt sich etwa in der Ausprägung eines synthetischen Anwendungskonflikts der Fallgruppe 4 dar und nicht jedwede regionale Steuervergünstigung ruft zwangsläufig einen Fall der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz hervor. Mitunter ist nicht einmal in jedem dieser Fälle von einem Anwendungskonflikt als solchem auszugehen. Steht der Verdacht eines Normkonflikts zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Hinblick auf eine nationale Steuermaßnahme jedoch in Rede, hat die Einordnung der Konstellation in die Fallgruppen daher stets anhand einer minutiösen und nicht selten komplexen Analyse des konkreten Einzelfalls zu erfolgen. Zunächst ist die Anzahl der relevanten Differenzierungen zu bestimmen und dabei in Betracht zu ziehen, dass sich eine solche bei einer möglichen *en gros*-Betrachtung auch aus der Kombination zweier unterschiedlicher Differenzierungen ergeben kann. Sonach ist in Bezug auf jede einzelne dieser Differenzierungen die tatbestandliche Einschlägigkeit der Normregime zu beurteilen und hierbei genau zu analysieren, welche konkrete Ungleichbehandlung jeweils potenziell von den Grundfreiheiten und welche vom Beihilferecht hinterfragt wird. Ziehen beide Normregime dieselben Vergleichspaare zur Diskriminierungs- beziehungsweise beihilferechtlichen Gleichheitsprüfung heran oder unterscheiden sich die maßgeblichen Vergleichspaare hinsichtlich mindestens einer Gruppe?

Ist auf diesem Weg eine Einordnung in eine der Fallgruppen erfolgt, gestattet sich auf dieser Grundlage eine robuste Aussage über das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Normkonflikts und dessen Ausprägung. Während eine der Fallgruppe 1 entsprechende Fallkonstellation nicht in die Problematik der Forschungsfrage fällt, bilden die Fallgruppen 2, 3 und 4 ein prekäres Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht ab, weshalb dieser Art gelagerte Fallgestaltungen im Hinblick auf eine etwaige Normkonkurrenz oder Normkollision weiter zu untersuchen sind. Von besonderer Relevanz sind dabei Konstellationen des einfachen Anwendungskonflikts (Fallgruppe 2), welche mit Blick auf die konkret inkriminierten Ungleichbehandlungen in Fälle echter und unechter Anwendungskongruenzen zu unterscheiden sind. Teilanwendungskonflikte und mehrfache Anwendungskonflikte (Fallgruppe 3) sind in ihrer Kernproblematik im Hinblick auf das Normverhältnis mit jenen der zweiten Fallgruppe identisch und bedürfen keiner darüberhinausgehenden Erörterung. Anders gelagert und im Rahmen der weiteren Normverhältnisanalyse mit besonderem Au-

genmerk zu beleuchten sind dagegen Konstellationen des sogenannten synthetischen Anwendungskonflikts (Fallgruppe 4).

C. Vereinbarkeit der Rechtsfolgen

Im vorherigen Abschnitt wurde ausführlich ermittelt, innerhalb welcher situativer Konstellationen – zumindest nach dem Status Quo der Auslegung – technisch ein Normkonflikt auftritt und wann dies nicht der Fall ist. Für die ermittelten Konfliktsituationen ist nun weiter zu konkretisieren, ob sich das materielle Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht nach den Grundsätzen der juristischen Methodenlehre als eine Normkonkurrenz oder eine Normkollision beschreiben lässt. Um dies nochmals in Erinnerung zu rufen, liegt der wesentliche Unterschied beider Phänomene in der grundsätzlichen Vereinbarkeit (Normkonkurrenz) beziehungsweise Unvereinbarkeit (Normkollision) der Rechtsfolgen.¹⁴¹⁵

Der Fokus liegt dabei auf den sogenannten materiellen Rechtsfolgen, das heißt auf denjenigen Anordnungen, welche die Normregime zur Ausmerzung der europarechtlich verbotenen Ungleichbehandlung treffen.¹⁴¹⁶ Hiervon sind die formellen Rechtsfolgen, nämlich die von den Normregimen getroffenen Aussagen über die Wirksamkeit beziehungsweise Anwendbarkeit der inkriminierten nationalen Maßnahme zu unterscheiden. Maßnahmen, die gegen das Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten und gegen das Verbot mit dem Binnenmarkt unvereinbarer Begünstigung des Beihilferechts verstoßen, sind nach beiden Normregimen unionsrechtswidrig.¹⁴¹⁷ Da diese Rechtswidrigkeit jedenfalls aus Sicht des deutschen Verfassungsrechts jedoch in beiden Fällen „nur“ einen Anwendungsvorrang des Primärrechts¹⁴¹⁸ und – auch im Rahmen des Beihilferechts – nicht etwa die Nichtigkeit der Maßnahme nach sich zieht,¹⁴¹⁹ beschränkt sich eine

1415 Barczak, JuS 2015, 969 (970); zur Erläuterung der Normkonkurrenz siehe auch, Juristische Methodenlehre (2021), S. 30 ff.

1416 So auch implizit u. a. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.54.

1417 Siehe GA Lenz in seinen Schlussanträgen v. 28. November 1989 – *Du Pont de Nemours Italiana* – Rs. C-21/88, ECLI:EU:C:1989:600 (Rn. 12), der diesbezüglich jedoch von einem „materiellrechtlichen Ergebnis“ spricht.

1418 Vgl. Allgemeinaussage bei *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.15 im Kontext der Grundfreiheiten.

1419 Für das deutsche Recht gilt dem dort vorherrschenden Nichtigkeitsdogma entsprechend, dass gegen höherrangiges Recht verstoßende Rechtsnormen *ipso iure*

differenzierende Betrachtung im Folgenden auf die stattdessen divergierenden materiellen Rechtsfolgen. Ungeachtet der vielgeübten Kritik an der beihilferechtlichen Rückforderungsfolge, wird diese dabei als maßgebliche Rechtsfolge des Beihilfeverbots angesehen.

Den situativen Rahmen dieser Rechtsfolgenanalyse bildet hierbei der Konfliktfall, in welchem sich die Anwendungsbereiche beider Normregime am engsten miteinander verwoben zeigen. In diesem Falle der echten Anwendungskongruenz (Fallgruppe 2a) stellt die grundfreiheitliche Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte die spiegelbildliche Begünstigung rein innerstaatlicher Sachverhalte dar, weil sich der grundfreiheitliche und beihilferechtliche Anwendungsbereich auf dieselbe Ungleichbehandlung beziehen. Das Aufeinanderprallen der Rechtsfolgen gestaltet sich im Rahmen dieses Anwendungskonflikts sowohl besonders eindrücklich als auch besonders prekär. Dabei mag man dem ersten Anschein nach unter dem Eindruck der bereits aufgeführten Differenzen zwischen beiden Normregimen¹⁴²⁰ zum Schluss kommen, Beihilferecht und Grundfreiheiten wählten miteinander völlig unvereinbare Rechtsfolgen, da ersteres stets eine Rückforderung der Begünstigung vorsieht, während die Unanwendbarkeit einer grundfreiheitswidrigen Regelung regelmäßig zu einer Erstreckung der für innerstaatliche Sachverhalte geltenden, günstigeren Regelung auf grenzüberschreitende Sachverhalte führt.¹⁴²¹

Tatsächlich sind die von den Normregimen vorgesehenen Rechtsfolgen zur Behebung der Ungleichbehandlung zwar ohne Zweifel unterschiedlich, kontradiktorisch beziehungsweise diametral im Sinne logischer Unvereinbarkeit verhalten sie sich jedoch bei näherer Betrachtung nicht zueinander.¹⁴²² Nach den Grundsätzen der juristischen Methodenlehre sind Rechtsfolgen nur dann miteinander unvereinbar, wenn eine Norm für einen bestimmten Sachverhalt „x“ anordnet und eine andere in Bezug auf dasselbe Geschehen „non-x“¹⁴²³ In einem solchen Fall wird die Wirksamkeit beider

ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Kollisionslage nichtig sind, siehe BVerfG, Beschluss v. 7. Februar 2012 – 1 BvL 14/07, BVerfGE 130, 240 (260); Zimmermann, JA 2018, 249 (249) m. w. N. Dieser simple Schluss ist, wie hinlänglich bekannt, nicht auf einen Verstoß mitgliedstaatlicher Regelungen gegen Europarecht übertragbar – hier gilt vielmehr der Anwendungsvorrang des Unionsrechts.

1420 Siehe ausführend Kapitel 5, B. I.

1421 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.56, der unter dieser Annahme von „konträren“ Rechtsfolgen spricht.

1422 Jedenfalls missverständlich insofern u. a. Micheau, European Taxation 2012, 210 (210 f.).

1423 Barczak, JuS 2015, 969 (974).

Normen logisch aufgehoben, denn ein bestimmter Zustand kann innerhalb einer Rechtsordnung nicht gleichzeitig rechtmäßig und rechtswidrig, ein bestimmtes Verhalten nicht zugleich ge- und verboten sein.¹⁴²⁴ Entscheidend für das Vorliegen einer Normkollision ist mithin die Unvereinbarkeit der Rechtsfolgen im Rahmen einer schlicht logischen Betrachtungsweise. Ob der durch die gleichzeitige Anwendung beider Rechtsfolgen hergestellte Zustand der Ratio der angewandten Normregime oder dem Willen des Normgebers entspricht beziehungsweise angesichts der zu regelnden Angelegenheit sinnvoll und vernünftig erscheint, ist an dieser Stelle ohne Belang.

Vor diesem Hintergrund zeigt sich, dass bei paralleler tatbestandlicher Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts in den dargestellten Konfliktsituationen deren materiellen Rechtsfolgen durchaus nebeneinander befolgt werden könnten. Dies ist zuvorderst schon dem Umstand geschuldet, dass die Rechtsfolgen beider Normregime unmittelbare Anordnungen zugunsten beziehungsweise zulasten unterschiedlicher Rechtssubjekte treffen. Während nämlich die grundfreiheitliche Ausweitung der vorteilhaften Regelung auf grenzüberschreitende Sachverhalte die Rechtsposition der ohnehin bereits bevorzugten Inlandssachverhalte unter der nationalen Maßnahme unberührt lässt, tangiert auch die beihilferechtlich angeordnete Rückforderung einer Begünstigung die Rechtsposition der Nichtprofiteure in Bezug auf die inkriminierte Regelung nicht unmittelbar. Denn die Normregime nähern sich der von beiden angestrebten Gleichbehandlung aus unterschiedlichen Richtungen: die Grundfreiheiten regelmäßig durch eine „Anhebung“ der Diskriminierten auf das Niveau der Begünstigten; das Beihilferecht in jedem Fall durch eine „Herabsetzung“ der Begünstigten auf das Niveau der Benachteiligten.

Die daraus resultierende zwar nicht sinnvolle aber jedenfalls logische Vereinbarkeit der materiellen Rechtsfolgen kann eindrücklich am Beispiel der sich im Fall *Ryanair*¹⁴²⁵ stellenden Konstellation exerziert werden. In diesem Fall ordnete das Beihilferecht eine Rückforderung des Differenzbetrags zwischen niedriger und hoher Fluggaststeuer von den begünstigten (inländischen) Fluggesellschaften an, während es den höheren Steuersatz für Fernreisen, dem grundsätzlich alle Flüge ausländischer Airlines unterfallen, unberührt lässt. Die Grundfreiheiten dagegen enthalten sich einer

1424 Barczak, JuS 2015, 969 (974); Bydliński, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff (1991), S. 463 f.

1425 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990; zur Analyse eingehend Kapitel 6, A. X.

Aussage über die Höhe der Fluggaststeuer zugunsten inländischer Airlines, sie verlangen stattdessen grundsätzlich eine Anpassung des höheren Fluggaststeuersatzes für Fernziele an das Niveau des für Inlandsflüge geltenden Satzes. Beide Anordnungen sind ohne weiteres nebeneinander durchführbar. Dass die Kombination beider materieller Rechtsfolgen letztlich zu einer Begünstigung des grenzüberschreitenden Verkehrs und damit paradoxerweise zu einer Umkehr der zuvor bestehenden Ungleichbehandlung und nicht zur Herstellung von Gleichheit führt, mag zwar rechtspolitisch sinnfrei oder sogar verfehlt erscheinen, kontradiktorisch zueinander verhalten sich die materiellen Rechtsfolgen von Grundfreiheiten und Beihilferecht zumindest unter dem Gesichtspunkt logischer Durchführbarkeit deshalb aber nicht.¹⁴²⁶

Mit besonderem Blick auf einen Anwendungskonflikt zwischen zwei Gleichheitssätzen gilt ferner dem oben Gesagten entsprechend, dass von einer echten Kollision – zumindest auf materieller Ebene – nur dann auszugehen ist, wenn die von einem Gleichheitssatz konkret gebotene Gleichbehandlung von einem anderen Gleichheitssatz als Ungleichbehandlung verboten ist.¹⁴²⁷ Stattdessen liegt eine Kollision nicht vor, wenn der adressierte Hoheitsträger beiden Gleichbehandlungsgeboten zugleich durch schlichtes Unterlassen Genüge leisten kann.¹⁴²⁸ So liegt der Fall auch im Hinblick auf das Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht.

1426 Zu oberflächlich deshalb GA *Mengozi* in seinen Schlussanträgen v. 5. Juli 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:515 (Rn. 96), der davon ausgeht, dass beide Rechtsfolgen offensichtlich nicht gleichzeitig angewandt werden können, „da sie Wirkungen hervorbringen, die miteinander unvereinbar sind. Eine etwaige Rückzahlungsmaßnahme [auf Grundlage der Grundfreiheiten] hätte nämlich zur Folge, dass sich der durch die Anwendung des geringeren Steuersatzes bewirkte Vorteil auch auf die Fluggesellschaften erstreckt, die dem höheren ATT-Satz unterliegen, wohingegen die Rückforderungsanordnung verlangt, dass die Fluggesellschaften, die dem geringeren Steuersatz unterliegen, diesen Vorteil zurückzahlen. Würde man daher, wie *Aer Lingus* und *Ryanair* zu Recht ausgeführt haben, die gleichzeitige Anwendung beider Mechanismen zulassen, würden die wettbewerbswidrigen Auswirkungen der ATT fortbestehen, auch wenn die Gruppe der bevorteilten Wirtschaftsteilnehmer und die der benachteiligten Wirtschaftsteilnehmer ausgetauscht wäre.“ [*Hervorhebungen durch die Verfasserin*].

1427 *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 207 ff. mit abstraktem Beispiel für eine solche praktisch kaum mögliche Kollisionslage zwischen zwei Gleichheitssätzen.

1428 Mit anschaulichem Beispiel *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 204, die es im methodologischen Sinne für unerheblich halten, ob dem Gleichbehandlungsverpflichteten hierdurch sämtliche Handlungsmöglichkeiten auf dem betreffenden Gebiet genommen werden.

Denn es ist dem jeweils angesprochenen mitgliedstaatlichen Hoheitsträger grundsätzlich sowohl möglich, keine Regelung zu erlassen, die den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr diskriminiert, als auch es zu unterlassen, eine Maßnahme zu ergreifen, die bestimmte (inländische) Unternehmen begünstigt. Im Fall *Ryanair*¹⁴²⁹ beispielsweise wäre es dem irischen Gesetzgeber beispielsweise ohne Weiteres freigestanden, auf eine Steuersatzdifferenzierung zwischen Nah- und Fernzielen zu verzichten und stattdessen einen einheitlichen ATT-Steuersatz für sämtliche Flugreisende anzuwenden, wie dies nach einer Anpassung der Regelung auch geschah.

Weil die materiellen Rechtsfolgen der Grundfreiheiten und des Beihilferechts demgemäß unter logischen Gesichtspunkten bei Erfassung der exakt selben Ungleichbehandlung innerhalb einer hoheitlichen Differenzierung miteinander vereinbar sind, liegt auch in sämtlichen der herausgearbeiteten anderen Konfliktsituationen und mutmaßlich in allen weiteren denkbaren situativen Anwendungskonflikten zwischen beiden Normregimen lediglich eine Normkonkurrenz und keine Normkollision vor.¹⁴³⁰

D. Fazit

Die Grundfreiheiten und das Beihilferecht treten in einen Normkonflikt zueinander, wenn sich deren tatbestandliche Anwendungsbereiche auf dieselbe hoheitliche Differenzierung, das heißt denselben Sachverhalt beziehen (Echte und unechte Anwendungskongruenzen). Dasselbe gilt für die Sonderkonstellation, in welcher sich in Gesamtschau zweier Differenzierungen eine dritte Differenzierung zeigt und die grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Anwendungsbereiche jeweils eine oder mehrere dieser Differenzierungen inkriminieren (Synthetischer Anwendungskonflikt). Sämtliche dieser Konfliktfälle beschreiben dabei nach den Grundsätzen der juristischen Methodenlehre aufgrund der grundsätzlichen logischen Vereinbarkeit der Rechtsfolgen beider Normregime Situationen einer Normkonkurrenz.

Diese bisweilen sehr technische Diagnose steht jedoch lediglich auf der ersten Stufe auf dem Weg zum Ziel eines dogmatischen Umgangs mit dem

1429 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990; eingehend hierzu Kapitel 6, A. X.

1430 Sich gegen ein Konfliktverhältnis im Generellen aussprechend mutmaßlich *Michéau*, *European Taxation* 2012, 210 (213), welche die Normregime als komplementär beziehungsweise einander ergänzend („complementary“) ansieht.

Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Bereich des Europäischen Steuerrechts. Ihre Durchführung erlaubt zuvorderst eine Systematisierung der möglichen Konkurrenzsituationen nach derzeitigem Status Quo der Auslegung.

Denn die rein logische Vereinbarkeit der Rechtsfolgen zweier in Konkurrenz tretender Normregime lässt weitere gedankliche Anstrengungen zur Auflösung dieser Konkurrenzsituation nicht grundsätzlich entfallen. So kann auch angesichts einer „bloßen“ Normkonkurrenz das dringende Bedürfnis bestehen, nur eine der anwendbaren Normen tatsächlich auch zur Anwendung zu bringen.¹⁴³¹ Wenn in einem Fall wie der Anwendungskonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht normierte koordinierende Vehikel im Wesentlichen fehlen,¹⁴³² kann ein solches Bedürfnis, die Normkonkurrenz aufzulösen, aus nicht hinnehmbaren materiellen oder prozeduralen Problemen geschlossen werden, die sich aus dem Zusammenreffen beider Normregime ergeben.¹⁴³³ Denn um Orientierungssicherheit und Rechtsfrieden gewährleisten zu können, dürfen sich verhaltensregelnde Normen nicht widersprechen und müssen aufeinander abgestimmt sein.¹⁴³⁴ Anders ausgedrückt kann nach rechtstheoretischen Grundsätzen daher grundsätzlich nicht angenommen werden, dass bei einem tatsächlichen Normkonflikt beide Normen gleichzeitig anzuwenden sind.¹⁴³⁵

Im Kontext des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht sei als nicht hinnehmbarer Mangel einer gemeinsamen Anwendung zuvorderst die logisch denkbare aber nicht zielführende, da nicht Gleichheit generierende, sondern Ungleichheit hervorrufende Kumulation

1431 Andeutend *Zippelius*, Juristische Methodenlehre (2021), S. 31.

1432 Hierzu im Einzelnen Kapitel 9, A. II. 1.

1433 In diese Richtung zum Konflikt der Grundfreiheiten mit dem Beihilferecht *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht (2013), S. 266, der jedoch vage bleibt und lediglich postuliert, dass „ein Nebeneinander im Lichte der bestehenden Gegensätze schwer realisierbar erscheint“. Siehe auch *Reimer*, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 212 f., der ein solches Harmonisierungsbedürfnis beispielsweise dann annimmt, wenn „sich die in den Normen gegebenen Anreizwirkungen gegenseitig aufheben oder konterkarieren [...], die Einhaltung von durch die eine Norm aufgegebenen Fristen oder anderen Obliegenheiten [...] durch die andere erschwert wird [oder] für sich genommen jeweils unerhebliche, in ihrer Kumulation aber erhebliche Verhaltensanforderungen auferlegt werden“.

1434 *Zippelius*, Juristische Methodenlehre (2021), S. 30.

1435 *Potacs*, Rechtstheorie (2019), S. 133 m. w. N., wobei unklar bleibt, ob dieser mit einem Normkonflikt ausschließlich eine Normkollision oder auch eine problematische Normkonkurrenz nach hiesigem Verständnis meint.

der Rechtsfolgen genannt.¹⁴³⁶ Des Weiteren offenbaren aber auch die unterschiedlichen vorgesehenen Rechtfertigungsmöglichkeiten und Verfahren sowie das divergierende Kompetenzgefüge bei Durchsetzung des jeweiligen Unionsrechtsverstoßes die Notwendigkeit der Entwicklung einer Konfliktlösungsstrategie.¹⁴³⁷

1436 Siehe auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 227; offenbar auch GA *Mengozzi* in seinen Schlussanträgen v. 5. Juli 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:515 (Rn. 96).

1437 Siehe im Einzelnen ausführlich Kapitel 5, B.

Kapitel 9 Bewältigung der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht *de lege lata*

In den vorhergehenden Kapiteln wurden der gemeinsame Geltungsanspruch und Anwendungsbereich der Grundfreiheiten und des Beihilferechts nach derzeitiger Auslegung in Bezug auf mitgliedstaatliche Steuermaßnahmen, welche die grenzüberschreitende Betätigung innerhalb des Binnenmarktes negativ beeinflussen, umfangreich dargelegt. In der herausgearbeiteten Anwendungsschnittmenge kommt das gemeinsame Sachliegen beider Primärrechtskomplexe – der Erhalt und die Förderung der transnationalen Integration – zum Tragen. Während das Telos des Beihilferechts darüberhinausgehend auf den Schutz des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs zugeschnitten ist, sind die Grundfreiheiten zwar monothematisch rein auf die Barrierefreiheit des transnationalen Wirtschaftsverkehrs ausgerichtet, die wettbewerbsrechtliche Relevanz eines Sachverhalts sperrt deren Anwendbarkeit jedoch nicht. Die Überlappung beider tatbestandlicher Anwendungsbereiche in Form einer Normkonkurrenz, deren technische Charakteristik durch die dargestellten Fallgruppen herausgearbeitet wurde,¹⁴³⁸ tritt deshalb grob skizziert dann auf, wenn durch eine mitgliedstaatlich getroffene wettbewerbsverzerrende steuerliche Differenzierung (auch) der grenzüberschreitende Wirtschaftsverkehr beeinträchtigt wird.

Aufgrund des universellen Prinzips der Einheit der Rechtsordnung, welches auch den Europäischen Verträgen zu eigen ist, darf aus einem parallelen Geltungsanspruch zweier konkurrierender Normregime jedoch grundsätzlich dann keine parallele Anwendbarkeit folgen, wenn hierdurch Widersprüchlichkeiten gewisser Schwere zu Tage treten.¹⁴³⁹ Derartige Diskrepanzen ergeben sich bei tatbestandlicher Interferenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht vor allem im Bereich der Rechtsfolgen, auf kompetenzrechtlicher Ebene¹⁴⁴⁰ und auch im Hinblick auf die Strenge beziehungsweise Durchlässigkeit des verhaltenslenkenden Neutralitätspostulats, welche sich im Spektrum der Rechtfertigungsmöglichkeiten widerspiegelt. Es besteht daher das dringende Bedürfnis nach einer Auflösung des konfliktträchtigen Normverhältnisses.

1438 Kapitel 8, B. IV.

1439 *Barczak*, JuS 2015, 969 (969); *Börner*, JURA 2014, 1258 (1261).

1440 Ausführlich zu den Differenzen Kapitel 5, B.

Für die insofern notwendige Auflösung des materiellen Konkurrenzverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht sind grundsätzlich zwei Strategien anzudenken, die sich aus den rechtstheoretischen Grundsätzen zur Frage der Normanwendbarkeit ableiten lassen. Neben weiteren an dieser Stelle unwesentlichen Voraussetzungen findet eine Norm hier nach Anwendung auf einen Sachverhalt, wenn sie einen entsprechenden Geltungsanspruch für Sachverhalt und Sachanliegen erhebt und ferner anwendbar im engeren Sinne ist, das heißt in der fraglichen situativen Begebenheit nicht durch andere Normen in ihrer Anwendbarkeit verdrängt wird.¹⁴⁴¹

Da eine Reduktion des beihilferechtlichen Geltungsanspruchs im Hinblick auf die transnationale Integration betreffende Sachverhalte aus teleologischen Gründen ausgeschlossen wurde,¹⁴⁴² sind die Fälle der materiellen Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht nach der zweiten Strategie zu bewältigen. Der nun folgende Abschnitt beantwortet daher die Frage der Anwendbarkeit im engeren Sinne, das heißt ob eines der Normregime im Bereich der Anwendungsschnittmenge generellen oder kontextuellen Anwendungsvorrang genießt und dadurch den anderen Regelungskomplex in seiner Anwendbarkeit verdrängt.

A. Genereller oder kontextueller Anwendungsvorrang eines der beiden Normregime

Zur Herleitung eines generellen oder kontextuellen Anwendungsvorrangs eines der beiden Normregime ist zunächst die „Trennbarkeitsformel“ des EuGH heranzuziehen. Im Fokus steht hierbei die Frage nach der materiell-rechtlichen Implikation der Formel. Im Anschluss daran sind konzipiert etwaige in den Verträgen geschriebene Konkurrenzlösungsregelungen zu beleuchten. Umfassend zu diskutieren sind sodann der juristischen Methodenlehre entlehnte ungeschriebene Konfliktlösungsmaximen, die unter Heranziehung der im vorangegangenen Kapitel gebildeten Fallgruppen auf das Normverhältnis angewendet werden sollen.

1441 Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 165, der anstatt von Geltungs- jedoch von Regelungsanspruch spricht.

1442 Siehe hierzu ausführlich Kapitel 7, A. III. 3. A.

I. Materiell-rechtliche Implikation der „Trennbarkeitsformel“ –
Grundsätzlicher Anwendungsvorrang des Beihilferechts?

Wie die ausführliche Rechtsprechungsanalyse aufzeigt,¹⁴⁴³ liefert die „Schnittstellenjudikatur“ des EuGH wenige Anhaltspunkte, welche zur Beantwortung der Frage der Anwendbarkeit im engeren Sinne im Bereich der Anwendungsschnittmenge von Grundfreiheiten und Beihilferecht dienlich sein könnten. Der Grund hierfür liegt in dem Umstand, dass der Gerichtshof sein Aufgabenfeld bezüglich der Koordination beider Normregime vor allem auf kompetenzrechtlicher Ebene verortet und es demgegenüber weitgehend vermieden hat, dem Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht einen originär materiell-rechtlichen Problemerkern beizumessen.¹⁴⁴⁴ Im Zentrum der vom EuGH angebotenen Mechanismen zum Umgang mit der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht steht zweifelsohne die in der *Iannelli*-Entscheidung entwickelte „Trennbarkeitsformel“¹⁴⁴⁵, wonach die nationalen Gerichte – parallel zum beihilferechtlichen Prüfmonopol der Kommission – nur dann zur grundfreiheitlichen Überprüfung einer Steuermaßnahme befugt bleiben, wenn die potentiell grundfreiheitswidrige Modalität der Beihilfe weder zu deren Zweckerreichung noch zu deren Funktionieren erforderlich ist.¹⁴⁴⁶

Zwar besitzt die Formel nach der hier vermittelten Auffassung eine primär zuständigkeitszuweisende Intention, dennoch beinhaltet die Formel nach weitverbreiteter Auffassung auch einen belastbaren materiell-rechtlichen Aussagegehalt, aus dem Schlüsse für die Auflösung der materiellen Normkonkurrenz zu ziehen seien.

Weil es mitgliedstaatlichen Steuervergünstigungen regelmäßig immanent ist, sich auf das Wirtschaftsgeschehen und die Wirtschaftsteilnehmer im

1443 Siehe insgesamt Kapitel 6.

1444 Dass die materiellen Rechtsfolgen beider Normregime sinnvollerweise nicht gemeinsam angewendet werden können, erkennt der Gerichtshof zwar als problematische Konsequenz einer parallelen tatbestandlichen Anwendbarkeit, sieht darin aber eine vom jeweiligen Mitgliedstaat zu lösende und lösbare Koordinationsaufgabe, siehe 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).

1445 In der internationalen Fachliteratur ist zuweilen von „*severability test*“ die Rede, siehe etwa *Staes*, *Intertax* 2014, 106 (117).

1446 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).

Inland zu beziehen, wird zuweilen argumentiert, dass von einem grundsätzlichen Vorrang des Beihilferechts vor den Grundfreiheiten im Wege des *lex specialis*-Grundsatzes auszugehen sei, solange keine unter dem Stichwort „Selektivität Plus“ geführte unverhältnismäßige Marktabschottung durch die mitgliedstaatliche Maßnahme bewirkt werde.¹⁴⁴⁷ Diese Ansicht speist sich zuvorderst aus einer materiell-rechtlichen Aussage des EuGH im Rahmen der *Iannelli*-Entscheidung¹⁴⁴⁸, die der Entwicklung der auf die Lösung des Kompetenzkonflikts zwischen Kommission und nationalen Gerichten gerichteten „Trennbarkeitsformel“ vorgeschaltet war. Hiernach sei die Warenverkehrsfreiheit grundsätzlich nicht angesprochen, sofern sich eine etwaige Beeinträchtigung der Einfuhr konkurrierender Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten im Rahmen eines Systems staatlicher Beihilfen in der Begünstigung einheimischer Unternehmen erschöpfe.¹⁴⁴⁹

Zunächst ist die grundsätzliche Annahme nicht von der Hand zu weisen, dass Mitgliedstaaten Fördermaßnahmen nur innerhalb ihres eigenen Hoheitsbereichs erlassen können, sodass dort gewährte steuerliche Vergünstigungen ausländischen Mitbewerbern naturgemäß häufig vorenthalten bleiben. Dennoch sprechen gleich mehrere Argumente gegen die Auffassung, hieraus einen generellen Anwendungsvorrang der Art. 107 ff. AEUV ableiten zu wollen.

Zum einen ist anhand der gezogenen Rechtsprechungslinien bereits in Zweifel zu ziehen, dass der EuGH der zitierten Aussage einen nachhaltig materiell-rechtlich Regelungsgehalt zuweisen wollte. Wie aufgezeigt wurde, diente die Entwicklung der „Trennbarkeitsformel“ und die darin enthaltene materiell-rechtliche Komponente primär dem Zweck, das sich bei überlappender Anwendbarkeit von Grundfreiheiten und Beihilferecht

1447 U. a. *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 225; *dies.*, in: Lang (Hrsg.), DSJG 41 (2018), 535 (552 f.); *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 5 (2022), Die Beihilfenregeln im System des AEUV Rn. 14; *Staes*, Intertax 2014, 106 (116 ff. und 120); *Quigley*, European State Aid Law and Policy (2022), S. 277 ff.; *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht (2013), S. 269 f.; *Micheau*, European Taxation 2012, 210 (214); *Schön*, in: Hancher/De Vries/Salerno (Hrsg.), EU State Aids (2021), Rn. 12-014; *Bacon*, YEL 1997, 269 (295), so zu verstehen auch Schlussanträge GA *Darmon* v. 17. März 1992 – *Sloman Neptun/Bodo Ziesemer* – verb. Rs. C-72/91 und C-73/91, ECLI:EU:C:1992:130 (Rn. 62).

1448 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51; siehe ausführliche Analyse unter Kapitel 6, A. I.

1449 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 9/10).

stellende Kompetenzproblem zwischen der Kommission und den nationalen Gerichten zu entschärfen.¹⁴⁵⁰ Dass der EuGH auf einer rein materiell-rechtlichen Ebene offenbar keinen generellen Anwendungsvorrang des Beihilferechts formulieren wollte, sondern vielmehr von einer grundsätzlichen Anwendungsparallelität beider Normregime ausgeht, bezeugt das häufiger als die „Trennbarkeitsformel“ repetierte Mantra des Gerichtshofs, das Beihilfeverfahren dürfe niemals zu einem Ergebnis führen, welches zu besonderen Vorschriften des Vertrages, respektive zu den Grundfreiheiten, in Widerspruch stehe.¹⁴⁵¹ Zudem offenbart die mangelnde Konsequenz, mit welcher der Gerichtshof die „Trennbarkeitsformel“ in Folgeurteilen zur Sprache brachte, dass jedenfalls der Gerichtshof selbst hieraus nicht den Schluss zog, die Art. 107 ff. AEUV auch tatbestandlich vorrangig anwenden zu wollen, da ein solch genereller Vorrang insofern hinsichtlich jeder Sachverhaltskonstellation, in der die Verletzung beider Primärrechtsverbote in Rede stand, hätte geprüft werden müssen.

Zum anderen fehlt es einem aus der „Trennbarkeitsformel“ abgeleiteten grundsätzlichen Normvorrang des Beihilfeverbots – wie bereits in der Rechtsprechungsanalyse angeklungen¹⁴⁵² – an praktikablen, nachvollziehbaren Parametern, wann ausnahmsweise doch von trennbaren Modalitäten einer Beihilfe auszugehen sei, die nicht zur Verwirklichung deren Zwecks erforderlich seien und daher die Grundfreiheiten ausnahmsweise wieder auf den Plan rufen. Der Mangel an dahingehend griffigen Maßgaben wird auch von den Vertretern eines generellen Normvorrangs kritisiert,¹⁴⁵³ welche ihrerseits bislang jedoch nicht zur Schließung dieser Lücke beigetragen haben. Gleichzeitig leuchtet es vor dem Hintergrund des *effet utile* jedoch nicht ein, die Grundfreiheiten auf Beihilferegime überhaupt nicht mehr anwenden zu wollen, solange das von der „Trennbarkeitsformel“ abgeleitete Regel-Ausnahme-Verhältnis zugunsten der Anwendungsvorrangigkeit der Art. 107 ff. AEUV hinsichtlich des Eintritts des Ausnahmefalls tragfähige Konturen vermissen lässt.

An diese Überlegung angelehnt sprechen insofern auch teleologische Gesichtspunkte gegen einen grundsätzlichen Anwendungsvorrang des Beihilferechts und eine parallele Anwendbarkeit der Grundfreiheiten lediglich

1450 Siehe Kapitel 6, B.

1451 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).

1452 Siehe Kapitel 6, B.

1453 Siehe etwa *Staes*, Intertax 2014, 106 (117 f.).

bei Vorliegen einer sogenannten – wie auch immer gearteten – „Selektivität Plus“. In Fällen mitgliedstaatlicher Fördermaßnahmen führt eine solche Auffassung zur faktischen Einführung einer Erheblichkeitsschwelle hinsichtlich der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten, deren Überschreiten mangels durch die Rechtsprechung entwickelter Maßgaben erstens schwer feststellbar ist und die zweitens – in Abhängigkeit zur vom jeweiligen Mitgliedstaat gewählten Maßnahme – zu einer mehr oder minder zufälligen Absenkung des subjektiven Rechtsschutzniveaus zu Lasten des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs führen würde.¹⁴⁵⁴ So wäre es den benachteiligten transnationalen Konkurrenten mangels eines unmittelbar anwendbaren unionsrechtliche Verbots nicht mehr möglich, die nationalen Gerichte anzurufen und die Kommission könnte derartige Diskriminierungen, die der Idee eines Marktes ohne Binnengrenzen entgegenstehen, im Wege der beihilferechtliche Ausnahmetatbestände für gerechtfertigt halten, ohne hierbei obligatorisch vom EuGH kontrolliert zu werden. Ferner besteht die Gefahr, dass die Kommission etwa bei Anwendbarkeit der AG-VO mitgliedstaatliche Maßnahmen, die etwaig den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr behindern, überhaupt keiner Prüfung unterzieht. Ein genereller Anwendungsvorrang des Beihilfeverbots stünde daher im Widerspruch zur elementaren Bedeutung des grundfreiheitlichen Schutzgutes der transnationalen Integration, das als Seele der europäischen Integration eine herausgehobene Protektion erfahren sollte und grundsätzlich auch über wettbewerbsökonomische Erwägungen erhaben ist.

Wie aufgezeigt werden konnte, sind die materiell-rechtlichen Schlussfolgerungen, die aus der „Trennbarkeitsformel“ in Bezug auf die Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht gezogen werden können, zu vernachlässigen. Die Formel erlaubt keine trennscharfe Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Grundfreiheiten und des Beihilferechts. Einer grundsätzlichen Vorrangigkeit des Beihilferegimes gegenüber den Grundfreiheiten, wofür manche Vertreter der Literatur unter Rekurs auf die „Trennbarkeitsformel“ argumentieren, stehen darüber hinaus ernste teleologische Bedenken entgegen.

1454 A. A. mutmaßlich *Frenz*, EWS 2020, 76 (79f.), der in der unmittelbaren Wirkung der Grundfreiheiten zwar eine Überlegenheit gegenüber dem Beihilfeverbot sieht, jedoch auf S.80 postuliert, dass eine Aussage, eines der Normregime habe eine stärkere Wirkungsintensität, schwerlich getroffen werden könne.

II. Auflösung der materiellen Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilfiverbot mit Hilfe der juristischen Methodenlehre

Einem jeden Rechtssetzer – also auch den Europäischen Vertragsvätern – ist der Wille zu unterstellen, dass innerhalb der geschaffenen Rechtsordnung auftretende Normkonflikte einem Konfliktlösungsmechanismus zugeführt werden.¹⁴⁵⁵ Derartige Konfliktlösungsmechanismen sind zunächst im geschriebenen Recht zu suchen. Trifft das geschriebene Recht keine oder keine eindeutige Aussage über das Anwendungsverhältnis zweier Normen oder Normkomplexe, so sind grundsätzlich ungeschriebene Konfliktlösungsmechanismen heranzuziehen, die der juristischen Methodenlehre entnommen werden können.

1. Geschriebene Konkurrenzregeln

Ein allgemeines Methodengesetz für die Rechtsauslegung und Rechtsanwendung kennt das Europäische Recht – wie auch die meisten nationalen Rechtsordnungen¹⁴⁵⁶ – nicht. Auch halten die Verträge grundsätzlich nur sehr vereinzelt spezielle geschriebene Konfliktlösungsregeln parat.¹⁴⁵⁷ Für den Umgang mit dem Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht finden sich dort keine offensichtlichen Vorgaben. Würde der Normkonflikt zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht umfassend und eindeutig durch eine normierte Kollisionsregel gelöst, ist zu bedenken, dass sich die Forschungsfrage erst gar nicht stellte. Dennoch zu erörtern sind in diesem Kontext sowohl die kaum präsente, in den Regeln zur Niederlassungsfreiheit eingebettete Vorschrift des Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV als auch der erste Halbsatz des Beihilfetatbestands.

1455 Potacs, *Rechtstheorie* (2019), S. 133.

1456 Eine Ausnahme stellt bspw. Art. 1 ZGB Schweiz dar. Auch der deutschen Rechtsordnung ist ein allgemeines Methodengesetz dagegen nicht eigen; bei weitem Begriffsverständnis darf allenfalls das Grundgesetz als solches gelten, *Barczak*, JuS 2015, 969 (971).

1457 Als Beispiel kann an dieser Stelle die Subsidiaritätsanordnung des Art. 57 Abs. 1 Hs. 2 AEUV hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit angeführt werden: „Dienstleistungen im Sinne der Verträge sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen“ [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

a. Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV

Der ausschließlich die Niederlassungsfreiheit betreffende Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV lautet im Normkontext wörtlich:

(1) Das Europäische Parlament und der Rat erlassen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit.

(2) Das Europäische Parlament, der Rat und die Kommission erfüllen die Aufgaben, die ihnen aufgrund der obigen Bestimmungen übertragen sind, indem sie insbesondere

[...]

h) sicherstellen, dass die Bedingungen für die Niederlassung nicht durch Beihilfen der Mitgliedstaaten verfälscht werden.

Art. 50 AEUV steht der unmittelbar anwendbaren Niederlassungsfreiheit als Ermächtigungsnorm zugunsten des Europäischen Parlaments und des Rates zur Seite, um dieser Grundfreiheit mittels rechtspolitischer Gestaltungsmaßnahmen im Wege des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens¹⁴⁵⁸ zur Wirkung zu verhelfen.¹⁴⁵⁹ Die nicht abschließende Aufzählung des Abs. 2, die auch die Regelung zu den mitgliedstaatlichen Beihilfen enthält, gibt den ermächtigten Unionsorganen sogenannte „handlungsvorsprende Vorgaben“ zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit auf Grundlage des Abs. 1 an die Hand.¹⁴⁶⁰ Inhaltlich zielt konkret die Vorgabe des Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV darauf ab, dass Niederlassungsbedingungen durch den Aufenthaltsstaat oder andere Mitgliedstaaten weder zugunsten noch zu Lasten von Inländern beziehungsweise Ausländern verfälscht werden sollen.¹⁴⁶¹

Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV, dessen praktische Bedeutung gering ist,¹⁴⁶² stellt die einzige Norm des Unionsrechts dar, welche eine Grundfreiheit augenscheinlich in Beziehung zum Beihilferecht rückt. Es handelt es sich aber um keine Konkurrenzregel. Die Vorschrift kann weder zur

1458 Art. 289 Abs. 1, Art. 294 AEUV.

1459 Müller-Graff, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 50 AEUV Rn. 1.

1460 Müller-Graff, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 50 AEUV Rn. 10.

1461 Kotzur, in: Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg.), EUV/AEUV (2017), Art. 50 AEUV Rn. 13;

Müller-Graff, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 50 AEUV Rn. 21.

1462 Kainer, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV (2017), Art. 50 AEUV Rn. 24; vgl. auch Forsthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 50 AEUV Rn. 19.

Definition des Normverhältnisses zwischen beiden Primärrechtsregimen noch zu dessen Auflösung nutzbar gemacht werden.¹⁴⁶³

Dies hat mehrere Gründe. Zum einen erschwert der enge Zuschnitt allein auf die Niederlassungsfreiheit per se eine verallgemeinernde Aussage hinsichtlich des Normverhältnisses beider Regime im Ganzen. Zum anderen ist unklar, ob die Beihilfeterminologie dieser Vorschrift mit dem hier diskutierten Beihilfebegriff des Art. 107 Abs. 1 AEUV übereinstimmt. So weist die Mehrzahl der wenigen Kommentatoren Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV einen neben den Art. 107 ff. AEUV eigenständigen Anwendungsbereich für solche „Beihilfen“ zu, denen es am Selektivitätskriterium mangelt und geht damit offenbar von einem zumindest teilweise divergierenden Beihilfeverständnis beider Normen aus.¹⁴⁶⁴ Ähnlich gelagerte Meinungen sprechen unklarer „von weitreichenden Überschneidungen mit den Art. 107 ff. AEUV“¹⁴⁶⁵ beziehungsweise von einer „Ergänzung“ des „allgemeinen“ Verbots wettbewerbsverfälschender Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV¹⁴⁶⁶. Nach diesen Ansichten formuliert die Regelung schon kein materiell-rechtliches Verhältnis zwischen der Niederlassungsfreiheit und dem Beihilfeverbot, geschweige denn wirkt sie auf die Auflösung deren Normkonkurrenz hin – vielmehr setzt sich die Vorschrift selbst zu beiden Normkomplexen in Beziehung.

Eine andere Ansicht betont stattdessen, dass die Sicherstellung des Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV durch die Anwendung des Art. 107 AEUV erfolgen solle und scheint damit inzident jedenfalls vom Gleichklang der Bei-

1463 *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (25); weniger deutlich auch *Frenz*, EWS 2020, 76 (77).

1464 Bspw. *Khan/Eisenhut*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht (2018), Art. 50 AEUV Rn. 6 sehen aus diesem Grund spezifische Auswanderungs- oder Zuwanderungsbegünstigungen als ausschließlich von Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV und nicht von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst; mit ähnlichem Ansatz *Korte*, in: Callies/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2016), Art. 50 AEUV, Rn. 19. Demgegenüber ist jedoch gerade mit Blick auf den Forschungsgegenstand einzuwenden, dass zumindest der EuGH allein die Begünstigung inländisch bzw. grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger auch ohne weitere tätigkeitsbezogene Einschränkung zur Erfüllung des Selektivitätskriteriums bereits hat genügen lassen, siehe etwa 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. 66 ff.).

1465 *Kainer*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV (2017), Art. 50 AEUV Rn. 24 m. w. N.

1466 *Müller-Graff*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 50 AEUV Rn. 21; in diese Richtung auch *Tiedje*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht (2015), Art. 50 AEUV Rn. 17.

hilfe-Terminologie, wenn nicht gar von einer Rechtsgrundverweisung auf das Beihilfeverbot auszugehen.¹⁴⁶⁷ Doch selbst wenn man letztgenannter Ansicht folgen möchte, weist Art. 50 Abs. 2 lit. h AUEV allein auf die besondere Bedeutung des Beihilfeverbots in seiner Wirkung auch zugunsten grundfreiheitlich geschützter Verhaltensweisen hin, sodass dessen Anwendung konsequent auch mit Blick auf die Folgen für die Niederlassungsfreiheit erfolgen soll.¹⁴⁶⁸ Die Vorschrift setzt dabei aber weder eine parallele Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheiten und des Beihilfeverbots voraus, noch schließt die Norm eine derartige materiell-rechtliche Überlapung für denselben Sachverhalt denklogisch aus. Hingewiesen wird durch Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV ähnlich wie mittels des *Topos*‘ des EuGH, das Ergebnis des Beihilfeverfahrens dürfe nicht im Widerspruch zu sonstigen Vertragsbestimmungen stehen,¹⁴⁶⁹ lediglich auf die enge Werteverflechtung binnenmarktfinaler Primärrechtsvorschriften. Der Aussagewert der Norm erschöpft sich damit – losgelöst vom Kontext der Ermächtigung nach Abs. 1 – allenfalls in einer Erinnerung der Kommission, ihre Befugnisse im Beihilfeverfahren im Einklang mit dem Binnenmarkt und damit auch mit den Grundfreiheiten auszuüben.¹⁴⁷⁰ Eine die Normkonkurrenz auflösende Brücke zwischen der Niederlassungsfreiheit und dem Beihilferecht wird durch die Norm dagegen nicht geschlagen.

b. Art. 107 Abs. 1 AEUV „Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist,...“ – Genereller Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten?

Die Textpassage „Soweit nichts anderes bestimmt ist...“ beziehungsweise vergleichbare Formulierungen finden sich an mannigfaltigen Stellen in diversen Gesetzen.¹⁴⁷¹ Ihre Verwendung deutet meist auf eine gesetzlich

1467 Frenz, EWS 2020, 76 (77); so zu verstehen auch Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht* (2015), Vorbemerkungen zu den Artikeln 107 bis 109 AEUV Rn. 21.

1468 Frenz, EWS 2020, 76 (77).

1469 Siehe bspw. EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI: EU:C:1980:129 (Rn. 11).

1470 Rossi-Maccanico, EC Tax Rev. 2013, 19 (25).

1471 Exemplarisch innerhalb der deutschen Steuerrechtsordnung u. a. § 20 Abs. 8 S. 1 EStG „Soweit Einkünfte der in den Abs. 1, 2 und 3 bezeichneten Art zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbstständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, sind sie diesen Einkünften zuzurechnen“; § 21 Abs. 3 EStG „Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten“.

angeordnete Subsidiarität der betreffenden Vorschrift im Verhältnis zu konkret genannten anderen Vorschriften oder anderen Vorschriften mit konkurrierendem oder kollidierendem Regelungsinhalt hin¹⁴⁷² – es handelt sich dabei mithin regelmäßig um eine geschriebene Konkurrenz- beziehungsweise Kollisionslösungsregel.¹⁴⁷³ Auch im Hinblick auf das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV betrifft der dort enthaltene Passus den sachlichen Anwendungsbereich der Regelung¹⁴⁷⁴ und ordnet die Subsidiarität des Beihilfeverbots im Verhältnis zu anderen, nicht näher bestimmten Vertragsvorschriften an. Angesichts dessen ist es dem ersten Anschein nach nicht abwegig, anzudenken, ob nicht mitunter die Grundfreiheiten auf Grundlage dieser Subsidiaritätsanordnung dem Beihilfeverbot vorgehen, indem sie etwaig „etwas anderes bestimmen“.

Dieser Hypothese ist zunächst entgegenzuhalten, dass der Passus zwar den subsidiären Charakter des Beihilfeverbots im Verhältnis zu anderen Vertragsnormen festlegt, darunter aber – soweit ersichtlich – in erster Linie Ausnahmeregelungen von diesem generellen Verbot zu fassen sind. Nach einhelliger Auffassung rekurriert der in Frage stehende Textabschnitt damit auf die allgemeinen Ausnahmetatbestände gemäß Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV sowie auf besondere Ausnahmeregelungen wie – um nur wenige zu nennen – beispielsweise Art. 42 Abs. 1 AEUV (Fördermaßnahmen im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik) oder auch Art. 93 AEUV (Beihilfen in bestimmten Bereichen des Verkehrswesens).¹⁴⁷⁵ Der Passus unterstreicht mithin primär den bereits anderswo angeklungenen Aspekt¹⁴⁷⁶, dass der Beihilfetatbestand im Kontext der Verträge kein kategorisches Beihilfeverbot ausspricht, sondern als präventives Verbot mit Erlaubnis- beziehungs-

ten Art sind Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, *soweit sie zu diesen gehören*“; § 22 Nr. 1 S. 1 EstG „Sonstige Einkünfte sind Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, *soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 bezeichneten Einkunftsarten gehören*; [...]“ [Hervorhebungen durch die Verfasserin].

1472 Zu § 21 Abs. 3 EstG etwa *Schallmoser*, in: Heuermann/Brandis (Hrsg.), *Ertragsteuerrecht* (2022), § 21 EstG Rn. 32; zu § 22 Nr. 1 S. 1 EstG bspw. *Hütte*, in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow (Hrsg.), *BeckOK EstG* (2023), § 22 Rn. 22.

1473 *Barczak*, *JuS* 2015, 969 (972).

1474 *Kühling*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 107 Rn. 12.

1475 *Eisenhut*, in: Geiger/Khan/Kotzur (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2017), Art. 107 AEUV Rn. 5; *Kühling*, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 107 Rn. 12 ff.; *Nowak*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), *Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV* (2017), Art. 107 AEUV Rn. 4, 10; für einen Überblick über Wirtschaftsbereiche mit besonderen Beihilferegeln siehe *Mederer*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht* (2015), Nach Art. 107 AEUV Rn. 1 ff.

1476 Siehe eingehend zum beihilferechtlichen Neutralitätspostulat Kapitel 7, A. III. 4.

weise Genehmigungsvorbehalt in diverse Richtungen und aus diversen ökonomischen Gründen nachgiebig ist.¹⁴⁷⁷ Daher trifft die Passage nach landläufigem Verständnis keine Subsidiaritätsaussage im Hinblick auf andere Verbotstatbestände der Verträge, sondern weist stattdessen auf die Möglichkeit einer Beihilfegenehmigung, -erlaubnis oder einer Befreiung hin.¹⁴⁷⁸ Mit anderen Worten ist der Textbaustein „Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt,...“ nach übereinstimmendem Verständnis auszulegen als „Soweit die Verträge Beihilfen an anderer Stelle nicht erlauben,...“. Insofern ist der Passus zum Zwecke der Auflösung der Normkonkurrenz zu den Grundfreiheiten, die als grundsätzlich strikteres Regime selektive Begünstigungen nicht erlauben, sondern vom Blickwinkel einer Diskriminierung allenfalls ebenso verbieten, nicht nutzbar zu machen, ohne ein zweigleisiges Verständnis von der Textpassage zu entwickeln. „Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt,...“ müsste zu diesem Zwecke jedenfalls auch interpretiert werden als „Soweit nicht bereits durch andere Vorschriften der Verträge verboten,...“.

Einer solchen Auslegung ist der Passus aufgrund seines deutungs offenen Wortlauts (Soweit [...] nicht etwas *anderes* bestimmt,...) zwar grundsätzlich zugänglich, diese führte aber jedenfalls zu etwaigen nicht absehbaren Wertungswidersprüchen zu weiteren Verbotstatbeständen des Primärrechts.¹⁴⁷⁹ Im Hinblick auf das materielle Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht würde eine solche Lesart bedeuten, dass das Beihilferecht in allen genannten Fällen einer Normkonkurrenz¹⁴⁸⁰ in seiner Anwendbarkeit qua gesetzlicher Anordnung hinter den Grundfreiheiten zurückzutreten hätte. Da der Textbaustein des Beihilfetatbestands diesen möglichen Weg einer Auflösung der Normkonkurrenz weder eindeutig vorgibt noch eindeutig versperrt, ist eine dahingehende Interpretation am En-

1477 Nowak, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV (2017), Art. 107 AEUV Rn. 4.

1478 Aus diesem Verständnis folgt jedoch auch, dass aus dem Passus grundsätzlich keine *Anwendungssubsidirität* des Beihilfeverbots geschlossen werden kann. Vielmehr ist dogmatisch gesehen in allen Fällen Art. 107 Abs. 1 AEUV unter weiter Auslegung zu prüfen und erst danach festzustellen, ob spezielle Vorschriften des Vertrages oder die Genehmigungstatbestände der Norm selbst ausnahmsweise „etwas anderes“ bestimmen, Nowak, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar EUV/GRC/AEUV (2017), Art. 107 AEUV Rn. 5.

1479 Zu weiteren Konkurrenzverhältnissen des Beihilferechts zu anderen Vertragsbestimmungen siehe weiterführend *Wattel*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid and Business Taxation* (2016), 59 ff.

1480 Zusammenfassend Kapitel 8, B. V.

de eine Frage der Wertung. Diese hat sich maßgeblich am *effet utile* und damit an der Kontrollfrage zu orientieren, ob ein genereller Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten gegenüber dem Beihilferecht die Binnenmarktmaxime in allen denkbaren Fällen der Normkonkurrenz sachgerecht und umfassend verwirklicht. Für einen solchen Vorrang der Grundfreiheiten spricht zunächst deren unmittelbare Anwendbarkeit.¹⁴⁸¹ Die geschützten Rechtspositionen sind mittels der Grundfreiheiten daher grundsätzlich effektiver durchzusetzen als über das Beihilfeverbot. Ferner kann auf Grundlage der unterschiedlich strengen Neutralitätsgebote der Normregime argumentiert werden, dass die Grundfreiheiten das Binnenmarktprinzip auch deshalb erfolgreicher verwirklichen, weil deren Verbote weniger Rechtfertigungsmöglichkeiten vorsehen als das insoweit potentiell nachgiebigere Beihilfeverbot, das sich den wirtschaftspolitischen Gestaltungswünschen der Mitgliedstaaten gegenüber grundsätzlich offener zeigt.¹⁴⁸² Beide Argumente tragen einen generellen Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten allerdings nur dann, wenn die beiden Normregime in sämtlichen Konstellationen einer Anwendungsschnittmenge dasselbe Schutzgut entweder im selben Umfang schützen oder der Schutzzumfang der Grundfreiheiten denjenigen des Beihilferechts überragt. Doch dies ist nicht der Fall. Wie bereits analysiert,¹⁴⁸³ decken sich die Schutzziele beider Normregime nur teilweise im Hinblick auf den Aspekt der transnationalen Integration. Dass im Rahmen der sich überlappenden Anwendungsbereiche nicht immer ausschließlich diese Ratio angesprochen ist, verdeutlicht sich bereits anhand der teils groß-, teils kleinrahmigeren, jedenfalls aber unterschiedlichen Vergleichspaarbildung bei Auftreten unechter Anwendungskongruenzen, synthetischer Anwendungskonflikte und gegebenenfalls bei Teil- und mehrfachen Anwendungskonflikten.¹⁴⁸⁴ Innerhalb dieser Fallgruppen wählen die Grundfreiheiten entsprechend ihrer monothematisch auf den grenzüberschreitenden Verkehr gerichteten Ratio allein Vergleichspaare mit territorialen Merkmalen, während das Vergleichsmerkmal im Kontext des Art. 107 Abs. 1 AEUV ebenfalls territorial, aber auch tätigkeitsbezogen oder in anderer Hinsicht spezifiziert sein kann. Ganz grundsätzlich gegen einen generellen Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten in sämtlichen Konstellationen einer Normkonkurrenz anzuführen ist demnach, dass beide

1481 Dies andenkend ebenso *Frenz*, EWS 2020, 76 (79).

1482 Siehe dazu die Feststellungen unter Kapitel 7, A. II. 3. Und A. III. 4. Dies erwägend, im Ergebnis aber ablehnend *Frenz*, EWS 2020, 76 (79 f.).

1483 Siehe eingehend Kapitel 7, A. III. 3. B.

1484 Siehe im Detail Kapitel 8, B. IV. 2. B.; 3. Und 4. B.

Normregime auch im Bereich ihrer Anwendungsschnittmenge den inkriminierten Sachverhalt daher nicht zwangsläufig mit Blick auf dasselbe Schutzgut betrachten. Würden die Grundfreiheiten vor diesem Hintergrund generellen Anwendungsvorrang vor dem Beihilferecht in sämtlichen denkbaren Konkurrenzfällen genießen, würde eindimensional nur das Geschehen der grenzüberschreitenden Ungleichbehandlung fokussiert und ausgemerzt, branchenbezogene oder anders gelagerte Wettbewerbsverfälschungen im Übrigen blieben dagegen gänzlich außer Betracht. Durch die Anwendung der grundfreiheitlichen Rechtsfolge, das heißt durch die Ausweitung der günstigeren Regelung auf die transnationalen Vorgänge, würden sich diese nicht berücksichtigten Wettbewerbsverfälschungen prekärerweise sogar noch verschärfen.

Eine Auslegung des Passus' „Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist,...“ des Art. 107 Abs. 1 AEUV als eine generelle Subsidiaritätsanordnung des Beihilfeverbots zugunsten der Grundfreiheiten ist daher abzulehnen. Dagegen spricht zum einen das vorherrschende Verständnis über den Textbaustein, das hiervon nicht andere Verbots-, sondern Ausnahmeregelungen vom allgemeinen Beihilfeverbot angesprochen sieht. Zum anderen entspricht ein genereller Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten in sämtlichen Konstellationen einer materiellen Normkonkurrenz aufgrund hierdurch entstehender Schutzlücken auch inhaltlich nicht der Ausrichtung der Europäischen Verträge.

2. Ungeschriebene Konkurrenzregeln

Das materielle Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht wird oben Gesagtem zufolge nicht durch geschriebene Konkurrenzlösungsregeln definiert, weil eine alternative Anwendung der Normregime durch die in Frage kommenden Regelungen und Passagen weder ausdrücklich ge- noch verboten ist.¹⁴⁸⁵ Die Fragen, ob und welche der im Fokus stehenden Primärrechtsnormen Anwendungsvorrang vor dem jeweils anderen Normregime genießt und wann dies der Fall ist, sind daher einer Beantwortung über sogenannte ungeschriebene Konkurrenzlösungsregeln zuzuführen.¹⁴⁸⁶

1485 Ohne inhaltliche Prüfung feststellend, dass das Unionsrecht keine ausdrückliche Lösung für die Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht bereithält *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), S. 18.

1486 Zur Vorgehensweise *Barczak*, JuS 2015, 969 (973).

Jedenfalls die juristische Methodenlehre in der Tradition der deutschen Rechtswissenschaft¹⁴⁸⁷ kennt für solche Zwecke diverse grundsätzlich nicht normierte Konfliktlösungsmechanismen. Auszugsweise zu nennen sind diesbezüglich etwa der Grundsatz *lex posterior derogat legi priori*¹⁴⁸⁸, die Maxime *lex specialis derogat legi generali*¹⁴⁸⁹ und die Formel *lex inferior derogat legi superiori*¹⁴⁹⁰. Ohne in der breiten Diskussion über die Rechtsnatur¹⁴⁹¹ dieser Konfliktlösungsmaximen zu verweilen, handelt es sich dabei nach der hier vertretenen Auffassung um Interpretationsmaximen im Rahmen der Auslegung konfligierender Rechtssätze.¹⁴⁹² Wenngleich allgemeine Vorsicht geboten ist, Grundsätze der innerdeutschen juristischen Methodenlehre auf das Unionsrecht zu übertragen,¹⁴⁹³ kann auf die relevanten Konfliktlösungsmechanismen jedenfalls nach dieser Sichtweise auch mit Blick auf die Auflösung einer Normkonkurrenz innerhalb des europäischen Primärrechts rekuriert werden. Denn als Interpretationsgrundsätze bei der Auslegung in Konflikt tretender Rechtssätze sind die Mechanismen nicht mehr und nicht weniger als notwendige Schlussfolgerungen, die sich aus der Struktur jedweden positiven Rechts ergeben, weil sie der Befugnis des legitimierten Normgebers, die Rechtsordnung im Rahmen der verfassungs-

1487 Die zu selten angestellten Rechtsvergleiche innerhalb dieser Disziplin monierend *Vogenaue*r, *ZeUP* 2005, 234 (242).

1488 "Die spätere Norm verdrängt die frühere".

1489 „Die Spezialnorm derogiert die allgemein gefasste Norm“.

1490 „Die niederrangigere Norm geht der höherrangigen Norm in der Anwendung vor“. Irreführenderweise findet man auch die umgekehrte Bezeichnung *lex superiori derogat legi inferiori*, vgl. etwa bei *Zippelius*, *Juristische Methodenlehre* (2021), S. 32; Diese Formulierung ist nicht falsch, zielt aber richtigerweise nicht auf den hier gefragten *Anwendungsvorrang*, sondern auf einen *Geltungsvorrang* der höherrangigen Norm ab. Erläuternd *Reimer*, *Juristische Methodenlehre* (2020), Rn. 187.

1491 Zur Diskussion und zur Relevanz dieser Frage insbesondere für das Völkerrecht siehe *Vranes*, *ZaöRV* 2005, 391 ff. m. w. N. Siehe zur Rechtsnatur speziell des *lex specialis*-Grundsatzes *Reimer*, in: *Wassermeyer* (Hrsg.), *Doppelbesteuerung* (2015), 29 (29), der die Regel als Teil des Rechtsstaatsprinzips ansieht; a. A. *Reimer*, *Juristische Methodenlehre* (2020), Rn. 209, der die Maxime weder als logisch zwingend noch als Naturrecht noch als vor die Klammer gezogene Anordnung des Gesetzgebers betrachtet.

1492 So auch *Vranes*, *ZaöRV* 2005, 391 (398 ff.); a. A. *Barczak*, *JuS* 2015, 969 (971); der in den Konfliktlösungsmechanismen apriorisch-heuristische Metaregeln erkennt, die zugleich rechtslogische Prinzipien und allgemeine Rechtsgrundsätze darstellen.

1493 Speziell zur Methodenlehre des Unionsrechts siehe weiterführend *Martens*, *Methodenlehre des Unionsrechts* (2013); eine gemeineuropäische Methodenlehre noch im Werden begreifend *Vogenaue*r, *ZeUP* 2005, 234 ff.

mäßigen Grenzen fortzuentwickeln, inhärent sind.¹⁴⁹⁴ Innerhalb moderner, von souveränen Gesetzgebern zu verantwortender Rechtsordnungen sind die Grundsätze daher universelle Interpretationshilfen zur Ermittlung des angemessenen Sinns zweier Direktiven, die in zueinander in Konflikt tretenden Normen ihren Niederschlag gefunden haben. Dies gilt gleichermaßen auch für völkerrechtliche Verträge¹⁴⁹⁵ und das Unionsrecht¹⁴⁹⁶. Bei Übertragung der Grundsätze ist jedoch stets zu beachten, dass sie keine logisch zwingende Rechtsfolge vorsehen, sondern die jeweilige „Derogationsfolge“¹⁴⁹⁷ für das Wesen jeder Rechtsordnung und jedes Normkonflikts gesondert zu ermitteln ist. Das Interpretationsspektrum reicht hier von der bloßen Unanwendbarkeit der konkurrierenden Norm im konkreten Einzelfall über die Modifikation einschlägiger Verfahrenserfordernisse bis hin zur Außerkraftsetzung der verdrängten Norm.¹⁴⁹⁸

Die ungeschriebenen Konfliktlösungsmaximen der juristischen Methodenlehre können bei der Konstruktion eines Anwendungsvorrangs zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht daher als Auslegungshilfen herangezogen werden. Diesbezüglich ist der Blick in der weiteren Bearbeitung zunächst auf diejenigen konkreten Mechanismen zu verengen, die zur Lösung der Normkonkurrenz beider Primärrechtsregime potentiell in Frage kommen.

a. Denkbare Konfliktlösungsmaximen – *lex specialis*-Grundsatz, materielle Subsidiarität und praktische Konkordanz

Einen logisch zwingenden Konfliktlösungsmechanismus kennt die juristische Methodenlehre nicht. Jedoch orientiert sich die anzuwendende Kon-

1494 Dies gilt laut *Vranes*, ZaöRV 2005, 391 (397 f.) jedenfalls für die hier genannten Maximen *lex posterior*, *lex specialis* und *lex inferior*.

1495 *Vranes*, ZaöRV 2005, 391 (401 ff.).

1496 So ist dem EuGH bspw. Die *lex specialis*-Regel zumindest in Bezug auf Sekundärrecht nicht unbekannt, vgl. etwa EuGH, Urteil v. 3. Juli 2012 – *UsedSoft* – Rs. C-128/11, ECLI:EU:C:2012:407 (Rn. 51, 56); EuGH, Urteil v. 13. Juli 2017 – *Bayerische Motoren Werke* – Rs. C-433/16, ECLI:EU:C:2017:550 (Rn. 39); EuGH, Urteil v. 14. Februar 2019 – *Nestrade* – Rs. C-562/17, ECLI:EU:C:2019:115 (Rn. 29). Zur Anwendbarkeit der *lex superior*-Regel im Unionsrecht siehe ausführlich *Martens*, Methodenlehre des Unionsrechts (2013), S. 424 ff.

1497 Zur Ambivalenz des Derogationsbegriffs im Hinblick auf Konfliktlösungsmechanismen siehe *Heckmann*, Geltungskraft und Geltungsverlust von Rechtsnormen (1997), S. 172.

1498 *Vranes*, ZaöRV 2005, 391 (398) m. w. N.

fliktlösungsregel ihrerseits an der strukturellen Beziehung der konfligierenden Rechtsvorschriften.¹⁴⁹⁹ Grundlegend ist es daher zunächst zu entschlüsseln, in welcher Dimension innerhalb der Strukturen des geschriebenen Rechts sich das fragliche Normverhältnis bewegt. Ein Normverhältnis besitzt beispielsweise eine „föderale beziehungsweise supranationale Dimension“, sofern der Konflikt zwischen verschiedenen Ebenen eines rechtlichen Mehrebenensystems auftritt. Treten stattdessen Normen oder Normkomplexe unterschiedlicher Schichten im Sinne der Rechtsquellenhierarchie zueinander in Konkurrenz, spricht man von einer „vertikalen Dimension“ des Konflikts. Eine „horizontale Dimension“ dagegen weisen Normbeziehungen innerhalb derselben Rangstufe auf.¹⁵⁰⁰ Abhängig von den durch den Normkonflikt angesprochenen Dimensionen verengt sich qua Ausschlussverfahren die Auswahl tauglicher Konfliktlösungsmechanismen.

Da die Grundfreiheiten und das Beihilferecht als primärrechtliche Rechtsinstitute Normen gleicher Ebene und gleicher Schicht darstellen,¹⁵⁰¹ tangiert deren Normkonkurrenz weder das rechtliche Mehrebenensystem zwischen Unions- und nationalem Recht noch besitzt der Konflikt eine vertikale Dimension¹⁵⁰² im Sinne der Rechtsquellenhierarchie. Auch sind beide Normregime mehr oder minder unverändert seit Anbeginn der Einigungsprozesses Bestandteile der europäischen Rechtsordnung, weshalb das Normverhältnis ferner keine temporale Dimension aufweist. Vielmehr handelt es sich bei dem Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht um eine Normkonkurrenz mit horizontaler Dimension. Zur Lösung des Normkonflikts zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht können vor diesem Hintergrund sinnvollerweise nur Interpretationsmaximen herangezogen werden, welche auf die materiellen Komponenten der Verbotsnormen rekurrieren. Diese sind der Grundsatz *lex specialis derogat legi generali*, die damit eng verwandte Maxime der materiellen Subsidiarität (*lex primaria derogat legi subsidiariae*) und grundsätzlich – zumindest

1499 Potacs, *Rechtstheorie* (2019), S.134; Barak, *Purposive Interpretation in Law* (2005), S. 75.

1500 Daneben ist noch von einer „internationalen“, von einer „territorialen“ und von einer „temporalen Dimension“ die Rede, siehe zu dieser Einteilung Reimer, *Juristische Methodenlehre* (2020), Rn. 175.

1501 Zur begrifflichen Differenzierung zwischen „Ebene“ und „Schicht“ siehe erläuternd Reimer, *Juristische Methodenlehre* (2020), Rn. 177.

1502 Im Unionsrecht bestehen vertikale Normverhältnisse stattdessen beispielsweise zwischen Primär- und Sekundärrecht, siehe weiterführend zur Normhierarchie im Unionsrecht von Arnould, *EuR* 2003, 191 ff.

dem Leitgedanken nach – auch die aus dem deutschen Verfassungsrecht bekannte praktische Konkordanz.¹⁵⁰³

Der bei horizontalen Normkonkurrenzen und -kollisionen wohl am häufigsten rezipierte *lex specialis*-Grundsatz beruht auf der Überlegung, dass derjenigen Norm Anwendungsvorrang einzuräumen ist, die alle Tatbestandsmerkmale der konkurrierenden Norm aufweist und diesen noch mindestens ein weiteres Merkmal hinzufügt.¹⁵⁰⁴ Der anspruchreicheren Norm soll deshalb der Vorrang eingeräumt werden, weil davon auszugehen ist, dass sie – sofern sie einschlägig ist – den fraglichen Sachverhalt in seinen Besonderheiten zutreffender regelt als die anspruchärmer gefasste Norm. Die Spezialitätsfolge dieser *Maxime* basiert insofern auf einer streng logischen, geradezu technischen Beziehung zweier Normtatbestände, die von der Mengenlehre als zwei konzentrische Kreise zu beschreiben sind.¹⁵⁰⁵ Nah verwandt mit dieser *lex specialis*-*Maxime* aber weniger auf einem logischen Schluss denn auf einer normativen Wertung fußend ist der insbesondere aus der strafrechtlichen Konkurrenzlehre bekannte Grundsatz der materiellen Subsidiarität. Hiernach findet eine als subsidiär geltende Vorschrift, ganz allgemein gefasst, nur dann Anwendung, sofern der konkrete Sachverhalt nicht durch eine andere, teleologisch zutreffendere Vorschrift geregelt wird.¹⁵⁰⁶ Beide *Maximen* dienen daher als Interpretationsleitlinien zur Konstruktion eines Vorrang- beziehungsweise Nachrangverhältnisses zweier Normen. Mit diesem Anspruch sind sie von der Methodik der praktischen Konkordanz abzugrenzen. Die der deutschen Grundrechtslehre eigentümliche praktische Konkordanz ist stattdessen eine Vorgehensweise normübergreifender Abwägung zwischen zwei konkurrierenden oder

1503 Der Vollständigkeit halber zu erwähnen ist in diesem Kontext ferner die Konsumtion, die außerhalb des Strafrechts allerdings kaum Anwendung findet, *Barczak*, JuS 2015, 969 (974). Jedenfalls für die Grundrechtslehre, die dem Umgang mit der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht wohl methodologisch am nächsten steht, wird die Konsumtionsmethode gar ausdrücklich abgelehnt, siehe *Kischel*, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), BeckOK GG (2023), Art. 3 Rn. 5.

1504 *Barczak*, JuS 2015, 969 (973 m.w.N); *Zippelius*, Juristische Methodenlehre (2021) S. 31 f.; *Riesenhuber*, in: ders. (Hrsg.), Europäische Methodenlehre (2021), § 10 Rn. 31.

1505 *Barczak*, JuS 2015, 969 (973).

1506 Sinngemäß von *Heintschel-Heinegg*, in: Erb/Schäfer/von Heintschel-Heinegg (Hrsg.), Münchener Kommentar zum StGB (2020), Vorbem. Zu § 52 Rn. 46; *Fischer*, in: ders. (Hrsg.), Strafgesetzbuch mit Nebengesetzen (2023), Vor § 52 Rn. 41. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft (1983), S. 257 f. umschreibt diesen Fall, ohne den Begriff der materiellen Subsidiarität zu verwenden.

kollidierenden Normen – genauer gesagt der von diesen inkorporierten Prinzipien und Schutzgüter.¹⁵⁰⁷ Ziel dieses Abwägungsprozesses ist es nicht, einen Normvorrang zu definieren, sondern dass jedes der geschützten Rechtsgüter nur „so viel nachgeben muss, wie erforderlich ist, damit auch das andere soweit als möglich seine Wirksamkeit behält.“¹⁵⁰⁸ Über die Herstellung praktischer Konkordanz kann also nur nachgedacht werden, sofern nicht mittels der *lex specialis*-Maxime beziehungsweise des Grundsatzes der materiellen Subsidiarität bereits sinnvollerweise ein Vorrangverhältnis definiert werden kann.¹⁵⁰⁹ Der Leitgedanke der praktischen Konkordanz ist in den Kanon etwaig anzuwendender Konfliktlösungsmechanismen dennoch aufzunehmen, da nicht auszuschließen ist, dass die Konstruktion eines Anwendungsvorrangs nicht in sämtlichen Konstellationen einer Normkonkurrenz sachgemäß ist.

Abseits der oben angerissenen Frage nach dem möglichen Transfer dieser Auslegungshilfen in das Unionsrecht ist der Umgang mit den genannten Maximen vorliegend auch deshalb schwierig, weil sämtliche dieser Grundsätze ihrem Wesen nach primär für die Koordination von Einzelnormen geschaffen wurden. Bei der tatbestandlichen Überlappung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts handelt es sich aber nicht um eine Normkonflikt zwischen Einzelregelungen, sondern um die Konkurrenz ganzer Normkomplexe. Es sei in diesem Zusammenhang nochmals angemerkt, dass sich bereits im nationalen Recht kaum systematisch aufgearbeitete methodologische Herausforderungen stellen, wenn verschiedene Regelungsmassen aus mitunter unterschiedlichen Blickwinkeln heraus denselben Sachverhalt regeln.¹⁵¹⁰ Die angesprochenen Konfliktlösungsmechanismen sind auf derartige Konflikte nicht per se unanwendbar, sie bedürfen aber zuweilen einer modifizierten Handhabung. Weil sich die beiden Normregime nach den bisherigen Erkenntnissen über die Konfliktlage nur situativ und keineswegs in sämtlichen Fällen ihrer Anwendbarkeit ins Gehege kommen, kann beispielsweise schon im Ausgangspunkt lediglich in Richtung einer „partiellen“ Spezialität beziehungsweise Subsidiarität¹⁵¹¹ gedacht werden.

1507 Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 537.

1508 Looschelders/Roth, Juristische Methodik im Prozess der Rechtsanwendung (1996), S. 170 f.; Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 540.

1509 Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 537 f.

1510 Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 210.

1511 Vgl. Reimer, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 203, der in diesen Fällen von „ad-hoc-Spezialität“ bzw. „partieller Spezialität“ spricht.

b. Konstruktion eines situativen Anwendungsvorrangs nach Fallgruppen

Ein genereller Anwendungsvorrang sowohl des Beihilferechts¹⁵¹² als auch der Grundfreiheiten¹⁵¹³ scheidet aus. Wie die vielgestaltigen in Kapitel 8 herausgearbeiteten Fallgruppen einer Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilfeverbot zeigen, unterscheidet sich die Charakteristik der tatbestandlichen Überlappung beider Normtatbestände je nach Sachverhaltskonstellation so stark, dass ein genereller Anwendungsvorrang eines der beiden Normregime in sämtlichen dieser Fälle jedenfalls zu unterkomplexen Ergebnissen führen würde. Mithin ist festzuhalten, dass die Konstruktion eines Anwendungsvorrangs kontextbezogen erfolgen muss. Hierfür bietet sich ein Vorgehen anhand derjenigen Fallgruppen an, innerhalb derer in Kapitel 8 eine problematische Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht festgestellt wurde.¹⁵¹⁴

Ob vor dem Hintergrund der entwickelten Fallgruppen eines der Normregime spezieller ist oder die dort beschriebenen Sachverhaltskonstellationen zweckmäßiger regelt als das andere oder ob beide Normanliegen in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt derart ins Gewicht fallen, dass beide zum Tragen gebracht werden müssen, ist allein eine Frage wertender Betrachtung. Gleich welche der genannten Auslegungs- oder Abwägungsmaximen man zur Koordination der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht heranzieht, bedarf die sachgerechte Handhabung aller Mechanismen neben einem inhaltlichen Verständnis des sich stellenden Normkonflikts, für das in vorhergehenden Kapiteln ein solides Fundament geschaffen werden konnte, ferner zunächst einer grundlegenden Entscheidung darüber, von welchem Blickwinkel aus man die Konstruktion eines Normvorrangs vornehmen möchte.

aa. Abgrenzungsperspektive

Im Hinblick auf die einzunehmende Perspektive bei Auflösung des Normkonflikts können im Folgenden zwei Ansätze unterschieden werden. Zum einen ist denkbar, einen Normvorrang anhand des Inhalts und der Intention der inkriminierten, nationalen Maßnahme zu konstruieren, zum an-

1512 Hierzu ausführlich Kapitel 9, A., I.

1513 Siehe Kapitel 9, A. II. I. B.

1514 Zusammenfassend siehe Kapitel 8, B., V.

deren kann ein Vorrangverhältnis auch anhand der objektiven Kriterien definiert werden, welche den Primärrechtsnormen selbst anhaften.

(1) Maßgeblichkeit des Inhalts der nationalen Maßnahme (subjektive Perspektive)

Eher sporadisch wird vertreten, dass im Konkurrenzfall dasjenige Normregime Anwendung finden solle, welches dem Inhalt und Regelungsanliegen der inkriminierten Maßnahme eher entspreche.¹⁵¹⁵ Zur Beantwortung der Frage, ob die Anwendbarkeit des einen Normregime hinter der Anwendbarkeit des anderen zurücktrete, seien insofern im Wesentlichen die Intention des Normgebers¹⁵¹⁶ beziehungsweise die Sicht der Maßnahmebetroffenen¹⁵¹⁷ heranzuziehen. Ansichten, welche das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht insofern vom Wirkungsschwerpunkt der nationalen Steuermaßnahme definieren wollen, sind damit im Wesentlichen durch eine subjektivierte Herangehensweise an das Problem der Normkonkurrenz zwischen beiden Primärrechtsregimen gekennzeichnet.

Nach manchen Verfechtern eines solch subjektivierten Verständnisses, die sich speziell an der Zielsetzung des Normgebers ausrichten, impliziere der tradierte Begriff eines steuerlichen Vorteils als eine „Befreiung von einer Steuer, die normalerweise nach der Art und Zielsetzung der Besteuerungsmaßnahme von den Unternehmen geschuldet würde“, dass eine Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber seinem inländischen Pendant nur entweder einen Vorteil für die inländischen Unternehmen oder einen Nachteil für den grenzüberschreitenden Verkehr darstellen könne – nicht beides.¹⁵¹⁸ Trete gemessen an der Zielsetzung der inkriminierten Regelung der Nachteil in den Vordergrund, so handle es sich im Ergebnis um eine grundfreiheitliche Diskriminierung und nicht um eine beihilferelevante selektive Begünstigung.¹⁵¹⁹ Einmal darüber hinweggesehen, dass eine solch eindimensionale Sichtweise konsequent zu Ende gedacht schlechterdings einen gemeinsamen Anwendungsbereich der Normregime als solchen in Frage stellt, sei es nach dieser Ansicht zur Auflösung der Normkonkurrenz daher entscheidend, zu erforschen, ob es

1515 So etwa *Frenz*, EWS 2020, 76 (80 f.); *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (209).

1516 So *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (209).

1517 So zu verstehen *Frenz*, EWS 2020, 76 (80).

1518 *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (209).

1519 *Engelen*, European Taxation 2012, 204 (209).

dem Normgeber bei Erlass der Maßnahme vordergründig darum ging, den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr einer Restriktion zu unterwerfen oder ob eine Intention dahingehend zu erkennen ist, der heimischen Wirtschaft einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Diese Ansicht findet ihr Vorbild in der Vorgehensweise des EuGH zur Abgrenzung der Grundfreiheiten untereinander.¹⁵²⁰ Sind zwei Grundfreiheiten betroffen, eine aber nur zweitrangig, so prüft der EuGH häufig nur die vorrangig betroffene Grundfreiheit.¹⁵²¹

Dass der Maßnahmeanhalt maßgeblich darüber entscheide, welches Primärrechtsregime konkret zur Anwendung zu bringen sei, befürworten letztlich auch diejenigen, welche den Fokus stärker auf die Perspektive der Maßnahmebetroffenen legen. Hiernach seien etwa die Grundfreiheiten nicht mehr eigens zu prüfen, wenn der Maßnahmeanhalt „lediglich beiläufige oder in den Hintergrund tretende mittelbare Auswirkungen auf [diese] hat“.¹⁵²² In solchen Fällen setze sich das Beihilferecht kontextbedingt durch, ohne insofern generell spezieller zu sein.¹⁵²³ Ungeachtet der „Trennbarkeitsformel“ des EuGH seien demgegenüber jedoch auch Beihilfen am Maßstab der Grundfreiheiten zu überprüfen, „wenn sie entsprechende (potentielle) Wirkungen haben, die sich auf die Betroffenen niederschlagen“, deren Sicht insofern maßgeblich sei.¹⁵²⁴ In diesem Fall bliebe es bei einer Anwendungsparallelität beider Primärrechtskomplexe.¹⁵²⁵

Gegen eine Ausrichtung an der Intention des Normgebers spricht zunächst evident, dass es bei vielen Steuermaßnahmen, bei welchen häufig weder ein Förder- noch ein Diskriminierungszweck, sondern der Fiskalzweck im Vordergrund steht, schwierig sein wird, einen solche Primärstoßrichtung eindeutig herauszuarbeiten und zu priorisieren.¹⁵²⁶ Insofern ist der Grundannahme dieser Auffassung auch nicht beizupflichten, eine Maßnahme könne nur entweder begünstigen *oder* diskriminieren. Dass das eine die Kehrseite des anderen sein kann, ist nicht nur Fundament jeder Gleichheitsdogmatik, sondern auch mit konkretem Blick auf die materielle

1520 Siehe umfassend zur Abgrenzung zwischen Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit Schön, EBOR 2016, 229 ff. m. w. N.

1521 Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (499).

1522 Frenz, EWS 2020, 76 (80).

1523 Frenz, EWS 2020, 76 (80); ders., RdE 2016, 209 (210).

1524 Frenz, EWS 2020, 76 (80).

1525 Frenz, EWS 2020, 76 (80).

1526 So auch Schön, in: Ackermann/Köndgen (Hrsg.), FS Roth (2015), 551 (578) gegen ähnliche Erwägungen im Kontext der Abgrenzung der Niederlassungs- von der Kapitalverkehrsfreiheit.

Normkonkurrenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht im Rahmen der Fallgruppe der echten Anwendungskongruenz¹⁵²⁷ bewiesen. Die Ausrichtung des Normverhältnisses an der Intention des nationalen Hoheitsträgers ist ferner kaum mit einer wirkungsdoktrinierten Auslegung zu vereinbaren, welche im Rahmen beider Normregime einen hohen Stellenwert einnimmt. Insofern wäre es nämlich mehr oder minder in die Disposition des nationalen Normgebers gestellt, ob auf seine Maßnahme die Grundfreiheiten oder das Beihilferecht Anwendung finden, sofern er seine Intention nur entsprechend darlegt.

Der Vorwurf der Willkürlichkeit schwächt sich zwar ab, sofern man sich an der Perspektive der Maßnahmebetroffenen orientiert. Dieser Herangehensweise wird aber wohl zur Last gelegt werden können, dass es ihr an objektiven Maßstäben zur Ermittlung des einschlägigen Verbots mangelt. Am Ende stellt dieser Ansatz nur die Frage, welches Schutzgut durch die Maßnahme stärker beeinträchtigt wird. Dies jedoch ist ein Abgrenzungsmaßstab, der gerade in der Schnittstelle zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht kaum zufriedenstellend und rechtssicher zu beantworten ist und letztlich nur auf einer reinen Quantifizierung beruhen kann. Sind jedoch beide Normregime tatbestandlich einschlägig, ist zu unterstellen, dass auch deren Schutzzwecke angesprochen sind. Ob einer davon „beiläufig oder mittelbar“ betroffen ist, macht für diejenigen, deren Marktposition verschlechtert wird, keinen Unterschied. Insofern mutet ein solches Abgrenzungskonzept auch systemfremd an, da weder die Grundfreiheiten noch das Beihilferecht grundsätzlich einen Erheblichkeitsvorbehalt kennen. Es leuchtet insofern nicht ein, wieso ein solcher bei Überlappung der Normregime zuungunsten des „beiläufig oder mittelbar“ tangierten Normregimes eingeführt werden sollte. Zumal die Befürworter einer solchen Herangehensweise keine Maßgaben herausarbeiten, wann eine solch beiläufige Betroffenheit gegeben ist.

Beide Vorschläge einer subjektivierten Herangehensweise an die Auflösung der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht auf Ebene des Anwendungsbereichs offenbaren mithin ein erhebliches Willkürmoment und kranken mithin an einem Mangel an Transparenz und rechtssicheren Abgrenzungsmaßstäben.

1527 Siehe zu dieser Fallgruppe Kapitel 8, B. IV. 2. A.

(2) Maßgeblichkeit unionsrechtlicher Wertungen (objektive Perspektive)

Rechtsichere Abgrenzungsmaßstäbe sollten jedoch primäres Gebot sein, wenn es um die Frage der Auflösung der Anwendungskonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht geht. Transparenz sowohl für die Mitgliedstaaten als auch die Maßnahmebetroffenen lässt sich in diesem komplexen unionsrechtlichen Minenfeld am besten herstellen, wenn eine unionsrechtliche beziehungsweise objektive Perspektive eingenommen wird.

Nach einer wirkungsorientierten Prüfung der mitgliedstaatlichen Steuermaßnahme anhand der Grundfreiheiten und des Beihilferechts sind als maßgebliche Faktoren zur Beurteilung und zur Auflösung der Normkonkurrenz zwischen den Primärrechtsregimen daher unionsrechtliche Grundsätze und Wertungen heranzuziehen. Hierzu gehört zuvorderst der *effet utile* als Kerngrundsatz des Unionsrecht, der in Art. 4 Abs. 3 EUV seinen Niederschlag findet. Allgemein zielt dieser Grundsatz, der als Spielart einer teleologischen Interpretation angesehen werden kann, darauf ab, dass Normen – mitgliedstaatliche, aber auch unionsrechtliche – so auszulegen sind, dass die Vertragsziele bestmöglich zur Geltung gebracht werden.¹⁵²⁸ In Bezug auf die Auflösung des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht gibt der *effet-utile*-Grundsatz mithin vor, dasjenige Normregime anzuwenden, welches in dem jeweiligen Fall der Anwendungskonkurrenz das beiden übergeordnete Ziel der Binnenmarktintegration¹⁵²⁹ am effektivsten verwirklicht. In diesem Zusammenhang sind die Strenge des jeweiligen Neutralitätspostulats¹⁵³⁰, die Effektivität des Rechtsschutzes¹⁵³¹ und die Adäquanz der Rechtsfolgen¹⁵³², hinsichtlich derer die Normregime bedeutende Unterschiede aufweisen, wichtige Erwägungskriterien bei der Konstruktion eines Vorrangverhältnisses. Daneben hat die gleichsam in den Europäischen Verträgen verankerte und geschützte Steuersouveränität der Mitgliedstaaten¹⁵³³ bei der Interpretation des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht Beachtung zu finden. So sind insbesondere auch Subsidiaritäts- und Verhältnismäßig-

1528 *Bergmann*, in: ders. (Hrsg.), Handlexikon der Europäischen Union (2021), „Effet utile“; *Potacs*, EuR 2009, 465 (469) m. w. N.

1529 Dazu Kapitel 7, A. I.

1530 Siehe diesbezüglich für die Grundfreiheiten Kapitel 7, A. II. 3. Und für das Beihilfeverbot Kapitel 7, A. III. 4.

1531 Zu den jeweiligen Unterschieden hier Kapitel 5, B. II.

1532 Zu den Unterschieden diesbezüglich Kapitel 5, B. I.

1533 Hierzu ausführlich Kapitel 1, C. I. 1.

keitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 bis 4 EUV) in die nachstehenden Erwägungen einzubeziehen.

bb. Abgrenzung

Wie die problematischen Fallkonstellationen der echten Anwendungskongruenz¹⁵³⁴, der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz¹⁵³⁵, der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz¹⁵³⁶ und des synthetischen Anwendungskonflikts¹⁵³⁷ zeigen, spielt für das Auftreten der Normkonkurrenz die Ausprägung und Handhabung des gleichheitsrechtlichen Elements beider Normregime die größte Rolle. Es erscheint daher konsequent und zielführend, auch die Konstruktion eines Anwendungsvorrangs innerhalb dieser Konstellationen im Hinblick auf dieses Element vorzunehmen. Die folgende Herangehensweise an die Normkonkurrenz kennzeichnet sich daher durch eine Abgrenzungsarbeit anhand der gleichheitsrechtlichen Dogmatik und dem dort einfließenden Telos der Normregime vor dem Hintergrund einer unionsrechtlich objektiven Perspektive. Dabei liegt das besondere Augenmerk auf den unionsrechtlich relevanten Ungleichbehandlungen, die sich aus der Differenzierungswirkung einer mitgliedstaatlichen Maßnahme ergeben. Auf die formelle Ausgestaltung der Maßnahme kommt es dagegen ebenso wenig an wie auf die Normintention des Gesetzgebers.

(1) Echte Anwendungskongruenz – Materielle Subsidiarität des Beihilferechts

Die echte Anwendungskongruenz zwischen dem grundfreiheitlichen und dem beihilferechtlichen Tatbestand zeichnet sich dadurch aus, dass sich beide – aus unterschiedlichen Blickwinkeln – innerhalb derselben mitgliedstaatlichen Differenzierung auf die exakt selbe Ungleichbehandlung beziehen. Die Begünstigung der inländischen Unternehmen stellt gleichzeitig die Diskriminierung der ausländischen Unternehmen dar und umgekehrt.

1534 Zur Charakteristik der echten Anwendungskongruenz Kapitel 8, B. IV. 2. A.

1535 Zur Charakteristik der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz Kapitel 8, B. IV. 2. B. aa.

1536 Zur Charakteristik der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz Kapitel 8, B. IV. 2. B. bb.

1537 Zur Charakteristik des synthetischen Anwendungskonflikts Kapitel 8, B. IV. 4 b.

Diese Anwendungsparallelität ist – wie erläutert¹⁵³⁸ – denkbar, weil das Beihilferecht derzeit lediglich als ein Gleichbehandlungsgebot „bei etwas“, nämlich bei der Tätigkeit auf dem Binnenmarkt ausgelegt wird und mit dieser vagen Ausrichtung auch auf eine Ungleichbehandlung zwischen Grenzgängern und Inländern, das heißt auf ein transnationales Differenzierungskriterium angewandt werden kann. Dass dem EuGH eine derart gefasste „Bestimmtheit“ der begünstigten Gruppe zuweilen ausreicht, deutete er in der Vergangenheit mehrfach an.¹⁵³⁹

(a) Keine Anwendbarkeit des *lex specialis*-Grundsatzes

Die Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Rahmen der echten Anwendungskongruenz kann zunächst im Lichte des *lex specialis*-Grundsatzes analysiert werden. Dessen Anwendbarkeit setzt voraus, dass sich die Normtatbestände zueinander wie zwei konzentrische Kreise verhalten. Die speziellere Norm verfügt insoweit über alle Tatbestandsmerkmale der allgemeineren Norm, fügt dieser aber mindestens ein weiteres hinzu.¹⁵⁴⁰

Weder die Grundfreiheiten noch das Beihilferecht erfüllen mit Blick auf den Tatbestand des jeweils konkurrierenden Normregimes dieses prägende Kriterium des *lex specialis*-Grundsatzes. Denn die Anwendungsbereiche der zwei Normregime verhalten sich zueinander nicht wie zwei konzentrische Kreise, sondern stets wie zwei Kreise mit einer mehr oder minder großen gemeinsamen Schnittmenge, die im Rahmen der Fallkonstellation der echten Anwendungskongruenz lediglich besonders groß ausfällt.¹⁵⁴¹

1538 Siehe nochmals Kapitel 8, B. III.

1539 So zu lesen etwa EuGH, Urteil v. 7. Mai 1985 – *Kommission/Frankreich* – Rs. 18/84, ECLI:EU:C:1985:175; 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; siehe auch *Hey*, *StuW* 2015, 331 (340), die in Fn. 97 in diesem Zusammenhang auch auf den ungeklärten Konflikt zwischen Grundfreiheiten und Beihilfenrecht hinweist.

1540 *Bydlinski*, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff* (2011), S. 465; *Reimer*, in: *Wassermeyer* (Hrsg.), *Doppelbesteuerung* (2015), 29 (29); *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* (1983), S. 256 f.

1541 Insofern ist die Anwendbarkeit des *lex specialis*-Grundsatzes jedoch ausgeschlossen, siehe *Zippelius*, *Juristische Methodenlehre* (2021), S. 32.

Bereits teleologisch betrachtet verfolgen Grundfreiheiten und Beihilferecht – wie erschöpfend erörtert¹⁵⁴² – nicht das exakt selbe Schutzziel. Während das Telos der Grundfreiheiten keinerlei Anknüpfungspunkte an ein wettbewerbsrechtliches Element sucht, ist das Beihilferecht auf einen holistischen Schutz des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs ausgerichtet, ohne sich dabei im selben Maße wie die Grundfreiheiten auf den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr zu fixieren. Die jeweilige Normratio spiegelt sich auch in den vorzufindenden Tatbestandsmerkmalen der Normregime: Dort verinnerlicht das Beihilferecht nicht jedes Element der Grundfreiheiten in sich. So fehlt es etwa am grenzüberschreitenden Bezug, der nicht mit dem Erfordernis der zwischenstaatlichen Handelsbeeinträchtigung gleichzusetzen ist. Während der grenzüberschreitende Bezug konstitutives Element des sachlichen bzw. territorialen Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten ist, stellt die Zwischenstaatlichkeitsklausel lediglich eine Evidenzschwelle dar.¹⁵⁴³ Umgekehrt mangelt es auch den Grundfreiheiten an insbesondere dem wettbewerbsrechtlich geprägten Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung und auch im Rahmen der Diskriminierungsprüfung finden wettbewerbsrechtlichen Aspekte keinen Widerhall.

Der Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* ist auf das materielle Normverhältnis der Grundfreiheiten zum Beihilferecht demnach folgerichtig in keiner Konstellation der Normkonkurrenz anwendbar.¹⁵⁴⁴

(b) Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten aufgrund materieller Subsidiarität des Beihilferechts

Sinnvollerweise ist im Rahmen einer echten Anwendungskongruenz stattdessen für eine materielle Subsidiarität des Beihilferechts und damit für einen Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten zu plädieren, weil diese

1542 Siehe insgesamt Kapitel 7.

1543 Siehe im Einzelnen Kapitel 5, A. V.

1544 Insofern unzutreffend *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships* (2014), S. 706 ff., 731; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 225. Letztere spricht von den Art. 107 f. AEUV als *leges specialis* zu den Grundfreiheiten und zu Art. 110 AEUV, soweit nicht von einer „Selektivität Plus“-Ungleichbehandlung auszugehen ist, die eine unverhältnismäßige Marktabschottung bewirkt, siehe zu diesem Ansatz eingehend auch Kapitel 9, A. I.

den hier vorzufindenden Sachverhalt teleologisch zutreffender regeln als das Beihilferecht.¹⁵⁴⁵

Für eine materielle Subsidiarität des Beihilferechts im Rahmen solcher Fälle, in denen das einzig unionsrechtlich relevante Differenzierungskriterium dasjenige der Staatsangehörigkeit oder ein dieser typologisch gleichgestelltes Parallelkriterium ist, spricht zunächst ganz evident, dass Maßnahmen in dieser Ausprägung und mit dieser Wirkung gewissermaßen den Wesenskern der Grundfreiheiten ansprechen, da die Grundfreiheiten kein anderes als dieses verpönte Differenzierungskriterium kennen. Insofern ist das Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten kraft seiner monothematischen teleologischen Ausrichtung auf dieses Schutzgut auf derlei Ungleichbehandlungen spezialisiert¹⁵⁴⁶ und prädestiniert die Grundfreiheiten dafür, solche Fälle einer unionsrechtlichen Lösung zuzuführen.

Obwohl sich das Beihilferecht ebenso der transnationalen Integration verpflichtet sieht, kommt diesem Normregime bei einer ausschließlich transnationalen Differenzierung zulasten des grenzüberschreitenden Wirtschaftens dagegen nur eine Auffangfunktion zu.¹⁵⁴⁷ Die Durchführung einer originär auf die gemeinsame Intention beider Normregime ausgerichtete Gleichheitsprüfung im Rahmen des Beihilferechts erscheint daher nur insofern vernünftig, als das Beihilferecht unter dem Aspekt der transnationalen Integration Konstellationen erfasst, welche die Grundfreiheiten ausnahmsweise nicht abdecken. Mit Ausweitung des grundfreiheitlichen Tatbestands und der Großzügigkeit in der Determinierung des Sachverhalts¹⁵⁴⁸ ist die Absicherungsfunktion des Beihilferechts jedenfalls in Konstellationen der echten Anwendungskongruenz jedoch nicht gefragt. Während es dem Wesenskern der Grundfreiheiten entspricht, spezifische Unterscheidungen zwischen Inländern und Ausländern beziehungsweise zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Vorgängen zu hinterfragen, werden derartige Ungleichbehandlung aufgrund der mangelnden Bestimmtheit des beihilferechtlichen Gleichheitssatzes durch Art. 107 Abs. 1 AEUV derzeit eher reflexartig mitumfasst. Würde man im Rahmen der echten Anwendungskongruenz eine materielle Subsidiarität des Beihilferechts ablehnen,

1545 So auch *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships* (2014), S. 706 ff., 731; a. A. mutmaßlich *Roth*, in: *Becker/Schön* (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb* (2005), 119 (124 ff.), welcher den Selektivitätsbegriff so zu verstehen scheint, dass dieser alle Wettbewerbsverzerrungen – auch und insbesondere solche zulasten ausländischer Wettbewerber – umfasst.

1546 Siehe Kapitel 7, A. II. 1.

1547 Siehe Kapitel 7, A. III. 3. A. aa. Und b.

1548 Siehe dazu Kapitel 8, B. IV. 4. a.

würde das spezifische Gleichbehandlungsgebot der Grundfreiheiten im Ergebnis vollkommen in das derzeit unspezifische beihilferechtliche Gleichbehandlungsgebot inkludiert. Dies entspräche aber weder einem vernünftig formulierten Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht noch würde hierdurch die spezielle und vor dem Hintergrund des Binnenmarktideals besonders prekäre Gefährdungslage des grenzüberschreitenden Rechtsverkehrs zutreffend erfasst und adäquat entschärft.

Der Abbau von Binnengrenzen ist im Übrigen die Uraufgabe der wirtschaftlichen Integration innerhalb Europas.¹⁵⁴⁹ Bei Ungleichbehandlungen aufgrund der Herkunft beziehungsweise aufgrund der Transnationalität eines wirtschaftlichen Vorgangs handelt es sich daher um sehr tiefgreifende Angriffe auf das Binnenmarktideal der Union. Für derartige Restriktionen entwickelte sich mit den Grundfreiheiten ein wirksames Instrument, welches die Einschränkungen des Freiverkehrs effektiv unterbindet, den Mitgliedstaaten jedoch durch die etablierten Rechtfertigungsgründe noch einen präzise zugeschnittenen Raum zugesteht, ihre Steuersouveränität zu wahren. Die Intensität solcher Eingriffe auf die transnationale Integration erfordert ein strenges Neutralitätsgebot, das sich im Wesentlichen undurchlässig zeigt für sonstiges politisches und wirtschaftliches Kalkül und sich klar zur Zweckmäßigkeit offener Märkte bekennt. Ferner ist es zur effektiven Durchsetzung des Schutzes notwendig, dass auch nationale Gerichte zur Überprüfung der Unionskonformität derartig differenzierender Maßnahmen befugt sind, was nur über die unmittelbar anwendbaren Grundfreiheiten gewährleistet wird.

Auf Rechtsfolgenseite ergibt sich für Fälle einer rein transnationalen Ungleichbehandlung durch die Anwendung der grundfreiheitlichen Rechtsfolge ferner keine Verschärfung einer Wettbewerbsverfälschung. Denn im Rahmen echter Anwendungskongruenzen ist die einzige Wettbewerbsverfälschung, die im Raum steht, diejenige zwischen inländischen und transnationalen Sachverhalten, die mit der Ausweitung der vorteilhafteren Regelung auf den transnationalen Sachverhalt zufriedenstellend – und vor allem unionsbürgerfreundlich¹⁵⁵⁰ – aufgelöst wird. In diesen Konstellatio-

1549 Siehe ausführlich Kapitel 7, A. I.

1550 Auch aus Anwaltperspektive ist der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten daher grundsätzlich vorzugswürdig, *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (310). Im Übrigen stellen sich die Probleme der beihilferechtlichen Rechtsfolge damit jedenfalls in Fällen der echten Anwendungskongruenz nicht, siehe dazu *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 229 ff.; siehe auch Kapitel 4, IV.

nen der echten Anwendungskongruenz greift auch das Argument des Generalanwalts *Mengozzis* nicht durch, die grundfreiheitliche Rechtsfolge sei ungeeignet, die wettbewerbswidrigen Auswirkungen einer von der Kommission festgestellten Beihilfe zu beseitigen, da die Rückforderung einer zu viel entrichteten Steuer von der Initiative der betroffenen Unternehmen abhängt und damit die Wettbewerbsverfälschung nur ausgemerzt werde, wenn alle betroffenen Unternehmen tätig würden.¹⁵⁵¹ Im Falle der echten Anwendungskongruenz liegt wie beschrieben nämlich schon gar keine andere „Beihilfe“ als diejenige zugunsten inländischer Sachverhalte vor, die als spiegelbildliche Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte zutreffenderweise allein durch die Grundfreiheiten aufgearbeitet wird.

Die materielle Subsidiarität des Beihilferechts in Fällen der echten Anwendungskongruenz hat zur Konsequenz, dass die Art. 107 ff. AEUV im Wege der materiellen Subsidiarität in ihrer Anwendung zurücktreten müssen, sofern ein grundfreiheitlicher Fall im Wesenskern vorliegt und sich das Beihilferecht neben einer Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden gegenüber dem inländischen Sachverhalt sinnvollerweise auf keine andere festzustellende Ungleichbehandlung derselben Differenzierung beziehen kann.¹⁵⁵² Ist also in einer mitgliedstaatlichen Differenzierung lediglich eine einzige unionsrechtliche relevante Ungleichbehandlung in der Form festzustellen, dass transnationale und inländische Sachverhalte zum Nachteil ersterer behandelt werden, so ist diese gleich ob in Form einer offenen oder versteckten Diskriminierung¹⁵⁵³ oder einer Steuervergünstigung allein dem grundfreiheitlichen Rechtsregime zu unterwerfen. Das Beihilferecht ist in diesen Fällen materiell subsidiär, die Maßnahme ist in der Folge weder notifizierungspflichtig noch unterliegt sie im Übrigen der Beihilfeaufsicht der Kommission.

1551 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. 94).

1552 Sinnvollerweise ist jedoch dafür zu plädieren, die Schlechterstellung grenzüberschreitender Sachverhalte aus dem Anwendungsbereich des Beihilfeverbots gänzlich auszunehmen. Hierzu siehe im Einzelnen Kapitel 10, B. I.

1553 Freilich wird gerade im Rahmen von versteckten Diskriminierungen häufig keine allein grundfreiheitlich relevante Diskriminierung zu finden sein, in diesem Fall ist genau zu überprüfen, ob darüber hinaus sinnvollerweise noch andere Vergleichspaare gebildet werden können und gegebenenfalls noch weitere Differenzierungskriterien in Frage stehen. Ist dies der Fall, liegt eine exzentrische unechte Anwendungskongruenz vor, deren Normkonkurrenz, wie noch zu zeigen sein wird, auf eigene Weise aufzulösen ist.

(2) Konzentrische unechte Anwendungskongruenz –
Anwendungsparallelität

Die Bestimmung eines Vorrangverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Rahmen der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz, deren Auftreten an das Vorhandensein eines territorialen Differenzierungskriteriums der inkriminierten nationalen Maßnahme gekoppelt ist und sich daher auf regional gewährte Steuervergünstigungen beschränkt, ist diffizil. Besondere Vorsicht und eine genaue Analyse ist deshalb gefragt, weil ein territoriales Differenzierungskriterium, wie es für beide Normregime hier wesentlich ist, häufig eine transnationale Komponente aufweist, ohne dabei allein grenzüberschreitende Sachverhalte zu betreffen.¹⁵⁵⁴ Auch in Konstellation der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz ist zu überlegen, ob eines der Normregime aus teleologischen Erwägungen heraus Anwendungsvorrang genießen sollte.

Argumentiert wird hier zuweilen für eine materielle Subsidiarität der Grundfreiheiten zugunsten des Beihilferechts.¹⁵⁵⁵

Ein solcher Anwendungsvorrang des Beihilferechts drängt sich zunächst mit Blick auf die gleichheitsrechtliche Prüfung auf, weil argumentiert werden kann, die territorial konnotierte Vergleichsgruppe zu der den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht gemeinsamen Ausgangsvergleichsgruppe der *Gebietsangehörigen* sei im Beihilferecht mit *allen Gebietsfremden* weiter als jene der Grundfreiheiten, welche sich ihrem spezifischen Anwendungsbereich entsprechend nur auf *ausländische Gebietsfremde* beziehen können. Hierdurch decke das Beihilferecht in Bezug auf alle Gebietsfremden die innen- wie außenpolitischen Auswirkungen der Maßnahme ab. Auch sei die beihilferechtliche Rechtsfolge in diesen Fällen adäquat, weil sie durch die Rückforderung der Steuervergünstigung die schädlichen Auswirkungen für die grenzüberschreitenden Wirtschaftsteilnehmer ebenso nivelliere wie für die gebietsfremden Inländer. Wende man stattdessen die grundfreiheitliche Rechtsfolge an, so werde der Nachteil nur zugunsten des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs ausgeglichen. Zurück bliebe allein ein Wettbewerbsnachteil zu Lasten der gebietsfremden Inländer, die weder aus Sicht

1554 Zu dieser Fallgruppe siehe Kapitel 8, B. IV. 2. b. aa.

1555 So *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships* (2014), S. 697 ff.; mit dieser Tendenz wohl auch *Rossi-Maccanico*, *EstAL* 2009, 489 (502).

der Union noch aus Sicht maßnahmeerlassenden Mitgliedstaates zweckmäßig erscheint.¹⁵⁵⁶

Dennoch ist eine materielle Subsidiarität der Grundfreiheiten in Fällen der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz abzulehnen, vielmehr müssen in diesen Konstellationen jedenfalls auf Tatbestandsebene beide Primärrechtsregime zur parallelen Anwendung gelangen.

Zwar stünde eine materielle Selektivität der Grundfreiheiten in Fällen der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz nicht im Widerspruch zur für die echte Anwendungskongruenz gefundenen Lösung, da bei der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz keine grundfreiheitsspezifisch transnationale, sondern lediglich eine territoriale Differenzierung durch die mitgliedstaatliche Maßnahme vorgenommen wird. Das Beihilferecht besitzt ob seiner Zielsetzung, die transnationale Integration ebenso zu schützen wie das marktwirtschaftliche Wettbewerbsgefüge als solches, keine rein innenpolitische Dimension, die ausschließlich eine inländische Vergleichspaarbildung erlaubt. Ferner ist das Argument, die beihilferechtliche Rechtsfolge merze auch die Folgen der grundfreiheitlichen Diskriminierung aus, zwar nicht angreifbar, jedoch ist die Adäquanz der Rechtsfolge nach der hier vertretenen Auffassung nicht der vorrangig relevante Maßstab, nachdem sich ein Anwendungsvorrang bemisst. Ob eine Norm Anwendungsvorrang vor einer anderen Regelung nach den Grundsätzen der materiellen Subsidiarität genießt, hängt stattdessen davon ab, ob hierdurch ein Sachverhalt teleologisch zutreffender geregelt wird als durch die konkurrierende Norm. Insofern muss primär erörtert werden, ob es aus Sicht der Binnenmarktmaxime wünschenswert ist, den grundfreiheitlichen Schutz auszuhebeln, weil die mitgliedstaatliche Steuerhoheit nicht landesweit, sondern – zufälligerweise – lediglich innerhalb einer Region tätig wird. Aus Sicht der grundfreiheitlich Geschützten gestaltet sich ein derartiger Sonderfall, soweit die sonstigen grundfreiheitlichen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, nicht anders als Fälle echter Anwendungskongruenzen, in denen die Grundfreiheiten nach obiger Begründung dem Beihilferecht sogar vorgehen, denn sie unterscheiden nicht zwischen regional und gesamtstaatlich veranlassten Diskriminierungen. Unterstützen Fälle der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz allein dem Anwendungsbereich des Beihilferechts, wäre den Grundfreiheitsträgern die Möglichkeit genommen, ihre Rechtsposition vor den nationalen Gerichten geltend zu machen, was befürchten lässt, dass viele derartige Verstöße gar

1556 Mit dieser Begründung *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships* (2014), S. 699 ff.

nicht erst unter dem Aspekt der transnationalen Ungleichbehandlung untersucht würden. Genau hierin liegt aber ein unbefriedigendes Ergebnis, sofern man den transnationalen Freiverkehr als das zentrale Schutzgut der unionsrechtlichen Binnenmarktmaxime begreift und diesen insofern mit einem besonders effektiven und unmittelbaren Schutz ausstatten möchte. Ein Anwendungsvorrang des Beihilferechts unter gänzlicher Verdrängung des grundfreiheitlichen Anwendungsbereichs liefe mithin Gefahr, die durch die Maßnahme verursachten Restriktionen der transnationalen Integration zugunsten nationaler Förderinteressen hinsichtlich einzelner (struktur-schwacher) Regionen zu übersehen. Aus der hier maßgeblichen unionsrechtlichen Perspektive wäre dies ein unerwünschtes Ergebnis.

(3) Exzentrische unechte Anwendungskongruenz – Anwendungsparallelität

Unter den Begriff der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz sind Konkurrenzkonstellationen zu fassen, in denen entweder für die beihilfe-rechtliche Gleichheitsprüfung ein kleinteiliger, regionaler Bezugsrahmen zu wählen oder aus anderen Gründen im Rahmen der Prüfung des Beihilfeverbots ein nicht territorial konnotierter Vergleich vorzunehmen ist, während es aus grundfreiheitlicher Sicht in den meisten Fällen eine versteckte Diskriminierung mit letztlich transnationaler Vergleichspaarbildung herauszuarbeiten gilt.¹⁵⁵⁷ In dieser Schnittmenge zwischen einem bislang kaum konturierten Selektivitätskriterium und dem komplexen Konstrukt einer versteckten Diskriminierung kumulieren sämtliche Schwierigkeiten, die schon per se bei Anwendung jedes einzelnen der Normregime bestehen. Diese Konstellationen sind daher vor allem in ihrer Erkennbarkeit als das Hochreck der materiellen Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht anzusehen.

Leichter als bei der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz ist es dagegen, in Fällen der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz eine parallele Anwendung der Normregime zu begründen.

Anders als bei der konzentrischen unechten Anwendungskongruenz, innerhalb derer bei beiden Normregimen ein territorial gefärbter Vergleich vorzunehmen ist, ist die Vergleichsgruppenbildung bei der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz bei den Grundfreiheiten – wie stets – transnational konnotiert und beim Beihilferecht regelmäßig auf das for-

1557 Zu dieser Fallgruppe siehe Kapitel 8, B. IV. 2. b. bb.

male Anknüpfungskriterium der Maßnahme¹⁵⁵⁸, also auf andere als territoriale Abgrenzungsmerkmale bezogen. Diese unterschiedliche inhaltliche Charakteristik der Vergleichsgruppenbildung ist Indikator dafür, dass die Normregime in dieser Konstellation hinsichtlich ihrer unterschiedlichen Schutzgehalte innerhalb des beiden übergeordneten Binnenmarktprinzips angesprochen werden. Während die Grundfreiheiten den Schutz des grenzüberschreitenden Freiverkehrs verfolgen, fokussiert sich das Beihilferecht im Regelfall auf die wettbewerbsökonomischen Auswirkungen der nationalen Maßnahme in ihren übrigen Facetten. Von den Grundfreiheiten wird dieser Aspekt der mitgliedstaatlichen Differenzierung vollständig ausgeblendet, da der Schutz eines marktwirtschaftlich organisierten Wettbewerbsgefüges nicht holistisch vom Schutzgehalt der Freiheiten erfasst ist. Gleichzeitig jedoch bildet auch das Beihilferecht im Rahmen der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz die anzunehmende Diskriminierung zwischen grenzüberschreitenden und inländischen Sachverhalten gar nicht oder jedenfalls lediglich unzureichend ab. Weil beide Normregime insofern auf unterschiedliche Wirkungen der mitgliedstaatlichen Differenzierung abzielen und damit aus teleologischer Perspektive explizit in den Unterschieden ihrer Normratio angesprochen werden, darf zunächst keines der beiden Normregime auf Ebene des Anwendungsbereichs im Wege der materiellen Subsidiarität hinter dem anderen zurücktreten.

(4) Synthetischer Anwendungskonflikt – Anwendungsparallelität

Beim synthetischen Anwendungskonflikt zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht besteht jedenfalls technisch gesehen die geringste Überschneidung zwischen beiden Normregimen, da beide Normregime nicht die exakt selbe Differenzierung der mitgliedstaatlichen Maßnahme betreffen. Am Beispiel parafiskalischer Abgaben betrachtet, konzentriert sich der Anwendungsbereich des Beihilferechts im Regelfall auf die Mittelverwendungsvorschriften, während sich die grundfreiheitliche Relevanz der Maßnahme zumeist erst aus der kombinierten Wirkung aus Mittelhebungs- und Mittelverwendungsvorschriften – das heißt aus einer Sachverhaltsbetrachtung *en gros* – ergibt.¹⁵⁵⁹ Aufgrund der festgestellten Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Rahmen des synthetischen

1558 Auf das etwaige Vorliegen einer *de-facto*-Selektivität sei jedoch an dieser Stelle hingewiesen.

1559 Siehe zum synthetischen Anwendungskonflikt Kapitel 8, B. IV. 4.

Normkonflikts ist jedoch auch in diesen Konstellationen nach einem Anwendungsvorrang eines der beiden Normregime zu fragen.

Derartige Fallkonstellationen weisen in ihrer Struktur beachtenswerte Parallelen zu jenen Szenarien auf, deren Abwehr historischer Sinn und Zweck des Beihilferechts war und dessen Verwandtschaft zum Zollverbot zeigen.¹⁵⁶⁰ Wo das Zollverbot nicht griff, weil ein bestimmtes Gut gleich ob im In- oder Ausland produziert mit einer Steuer belegt wurde, schützte das Beihilfeverbot den transnationalen Warenverkehr, indem es den Mitgliedstaaten verbot, die inländische Produktion durch Subventionen oder Steuervergünstigungen zu fördern, um dieser so quasi durch die Hintertür einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Ähnlich gestalten sich die Sachverhalte im Kontext parafiskalischer Abgaben für eine bestimmte Branche oder einen bestimmten Produktzweig, wonach sämtliche Warenbewegungen oder Verarbeitungsstufen mit einer Abgabe belegt werden, die hierdurch vereinnahmten Mittel aber einem Zweck zugeleitet werden, der ausschließlich oder insbesondere der inländischen Produktion zugutekommt – die geleistete Abgabe für diese Produzenten also teilweise wieder ausgleicht. Angesichts dessen mag man zu dem Schluss verleitet sein, man könne in diesen Fällen getrost dem Beihilferecht Anwendungsvorrang gewähren, dessen noch immer aktueller historischer Sinngehalt an dieser Stelle adäquat zum Tragen käme. Eine solche Ansicht verkennt allerdings den durchlaufenen Wandel in der Betrachtungsweise der Normregime und auch die errungene Flexibilität in der Determination des relevanten Sachverhalts. Wo mehrteilige Maßnahmen früher offenbar lediglich *en détail* und nicht in ihrer Gesamtschau betrachtet wurden und daher weder ein Anwendungsfeld für die Grundfreiheiten noch für den heutigen Art. 110 AEUV bestand, stellte sich das Beihilferecht als einzige Möglichkeit heraus, solche binnenmarktschädlichen Praktiken der Mitgliedstaaten zu unterbinden. Durch eine vom EuGH vorangetriebene weiträumigere Sachverhaltsdetermination sind derartige Sachverhalte dem Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nunmehr nicht mehr per se entzogen.¹⁵⁶¹ In der Folge ist die Absicherungsfunktion zugunsten des Schutzes der transnationalen Integration, die das Beihilferecht im Hinblick auf derart mehrteilige mitgliedstaatliche Maßnahmen damals erbringen musste, daher heute nicht mehr oder jedenfalls nicht mehr in demselben Maße gefragt.

1560 Siehe zur Verwandtschaft des Beihilfeverbots mit dem Zollverbot Kapitel 7, A. III. 1.

1561 Im Einzelnen zur Sachverhaltsermittlung siehe Kapitel 8, B. IV. 4. a.

Vor diesem Hintergrund kann die Frage der Anwendbarkeit der Normregime im Rahmen der Konstellation eines synthetischen Anwendungskonflikts zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht unterschiedlich beantwortet werden.

Unter der Prämisse, dass eine Sachverhaltsbetrachtung *en gros* abgelehnt wird, besteht genau genommen schon keine Anwendungskonkurrenz zwischen beiden Normregimen und das Beihilferecht ist allein dazu berufen, derartige Sachverhalte einer unionsrechtskonformen Lösung zuzuführen.

Sieht man eine *en gros*-Betrachtung – wie hier – dagegen als grundsätzlich sachgerecht an, so ist anzunehmen, dass die Grundfreiheiten zu recht die kombinierte Wirkung der Maßnahmen in den Blick nehmen und auf etwaige Restriktionen des grenzüberschreitenden Verkehrs hin durchleuchten. Mit Blick auf das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht führt diese Ansicht grundsätzlich zu einer parallelen Anwendbarkeit beider Normregime in Bezug auf synthetische Anwendungskonflikte.¹⁵⁶² Dabei sind die teleologischen Erwägungen, die für eine solche Anwendungsparallelität sprechen, dieselben, die auch im Rahmen der exzentrischen unechten Anwendungskongruenz für eine parallele Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts plädieren. Denn die Grundfreiheiten und das Beihilferecht werden im Regelfall auch in dieser Konstellation nicht in ihrem gemeinsamen Telos, dem Schutz der transnationalen Integration, angesprochen. Vielmehr verfolgt das Beihilferecht bei Betrachtung der Mittelverwendungsvorschriften üblicherweise einen auf den gesamten marktwirtschaftlichen Wettbewerb gerichteten Schutzzweck. Diese Intention genauso wie der Schutz der transnationalen Integration kommen nur zum Tragen, wenn beide Normregime parallel zur Anwendung kommen.

cc. Zwischenfazit

Ein Anwendungsvorrang zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht ist auf Grundlage unionsrechtlich objektiver Kriterien, die dem Telos der Normregime selbst anhaften, zu bestimmen. Dabei ist zuvorderst der *effet utile* maßgebend aber auch die primärvertraglich garantierte Steuersouveränität der Mitgliedstaaten zu berücksichtigen.

Als ungeschriebener Konfliktlösungsmechanismus kann hierbei allein der Grundsatz der materiellen Subsidiarität herangezogen werden, nach

1562 So im Ergebnis auch Götz, in: Wendt u. a. (Hrsg.), FS Friauf (1996), 37 (47).

welchem sich ein Vorrang aufgrund einer teleologisch größeren Nähe eines der Normregime begründen lässt. Der Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* ist dagegen seiner Konzeption nach auf das Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht nicht anwendbar, weil sich die Anwendungsbereiche beider Normregime nicht wie zwei konzentrische, sondern einander überlappende Kreise mit unterschiedlich großen Differenzmengen verhalten.

Unter Anwendung des Grundsatzes der materiellen Subsidiarität kann ein originärer tatbestandlicher Anwendungsvorrang – in diesem Fall der Grundfreiheiten – lediglich im Rahmen der echten Anwendungskongruenz ausgemacht werden, da diese Fallgruppe in besonderer Ausprägung den Wesenskern des grundfreiheitlichen Regimes anspricht. Im Falle der echten Anwendungskongruenz treten die Art. 107 ff. AEUV daher zur Gänze hinter dem Normregime der Grundfreiheiten zurück.

In den zwei Varianten der unechten Anwendungskongruenz sowie im Rahmen des speziellen synthetischen Anwendungskonflikts kann dagegen keines der Normregime in seiner Anwendung zurücktreten, ohne eine mehr oder minder große Schutzlücke zu hinterlassen. Aus diesem Grund sind die Grundfreiheiten und das Beihilferecht in diesen drei Konstellationen tatbestandlich parallel anzuwenden – es besteht in diesen Fällen eine kumulative Normenkonkurrenz¹⁵⁶³. Insofern steht der Befund, dass sich die materielle Normkonkurrenz der Grundfreiheiten und des Beihilferechts aus teleologischen Gründen nur in wenigen Fällen bereits auf Ebene des Anwendungsbereichs auflösen lässt.

B. Lösungen für den Rechtfertigungs-, Rechtsfolgen- und Kompetenzkonflikt bei verbleibender paralleler Anwendbarkeit der Normregime

Die kumulative Normenkonkurrenz der Grundfreiheiten und des Beihilferechts im Rahmen der unechten Anwendungskongruenzen und des synthetischen Anwendungskonflikts führt auf den dem Anwendungsbereich nachgeordneten Normebenen zu Konflikten, die notwendigerweise einer

1563 Zum Begriff der kumulativen Normenkonkurrenz siehe *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft (1983), S. 259 f. m. w. N.

Lösung zugeführt werden müssen. Hierzu zählt neben der Rechtsfolgen-, Verfahrens- und Kompetenzebene¹⁵⁶⁴ auch die Rechtfertigungsebene¹⁵⁶⁵.

Für die Konfliktlösung auf diesen Ebenen kann die dem deutschen Verfassungsrecht eigentümliche praktische Konkordanz wertvolle Denkanstöße liefern. Die praktische Konkordanz ist vor allem der Grundrechtslehre entlehnt und greift dort, wenn Schutzgüter unterschiedlicher Grundrechte in bestimmten Sachverhaltskonstellationen im Widerspruch zueinander stehen und weder das eine noch das andere Schutzgut von derartigem Gewicht ist, dass es die Schutzwürdigkeit des jeweils anderen in der konkreten Konstellation vollständig verdrängt. Bei der Anwendungskonkurrenz der Grundfreiheiten und des Beihilferechts – dies sei gleich zu Beginn betont – handelt es sich nicht um einen solchen Widerspruch der hinter den Verboten stehenden Schutzgüter, denn der Regelungsgehalt des einen Regimes greift gerade nicht in den Regelungsgehalt bzw. Schutzbereich des anderen ein. Vielmehr regeln die zwei Normen aus unterschiedlichem Antrieb, aber grundsätzlich mit ähnlicher Stoßrichtung einen den Binnenmarkt betreffenden Sachverhalt unterschiedlich. Es geht daher vorliegend nicht um einen Ausgleich zwischen Schutzgütern, sondern um die Harmonisierung unterschiedlich gewachsener Verbotsstrukturen, Rechtfertigungsmechanismen, Rechtsfolgenanordnungen und Kompetenzregelungen. Der Gedanke der praktischen Konkordanz, der nichts anderes besagt als die tragenden Aspekte eines kollidierenden Normregimes nur insoweit nachgeben zu lassen, damit auch das andere so weit als möglich seine Wirksamkeit behält,¹⁵⁶⁶ kann jedoch auch hier zum Tragen gebracht werden. Denn auch im Konfliktfeld der Grundfreiheiten und des Beihilferechts stellt sich die Aufgabe einer simultanen Optimierung sowohl der normativen Aussagen beider Verbotsnormen als auch der grundlegenden Kompetenzentscheidungen, welche die Normregime prägen.

Maßstab der in diesem Lichte vorzunehmenden Abwägung muss auch hier wieder zuvorderst die Maxime des *effet utile* sein, der hier in Form der Durchsetzbarkeit der Verbote, dem Schutzniveau der Betroffenen und der Wirksamkeit und Adäquanz der Rechtsfolgen zum Tragen kommt. An-

1564 Siehe hierzu ausführlich Kapitel 5, B.

1565 Diese weist hinsichtlich der grundfreiheitlichen Rechtfertigungssystematik und des beihilferechtlichen Systemimmanenztests zwar Parallelen auf, ein Gleichlauf besteht jedoch insbesondere wegen der weiteren beihilferechtlichen Rechtfertigungssystematik in Form der Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV nicht, siehe auch Kapitel 5, A. IV.

1566 *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik im Prozess der Rechtsanwendung (1996), S. 170 f.; *Reimer*, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 540.

dererseits ist auch die Wahrung der Souveränität der Mitgliedstaaten und die komplexe Kompetenzentscheidung innerhalb der Europäischen Union insbesondere zwischen Kommission und nationalen Gerichten bei dieser wertenden Abwägung zu respektieren.

I. Materiell-rechtliche Folgeprobleme der parallelen Anwendbarkeit

Sind die Grundfreiheiten und das Beihilferecht parallel anwendbar, so stellen sich auf materiell-rechtlicher Ebene zwei wesentliche weitere Fragen: Erstens ist zu klären, nach welchen Maßstäben die inkriminierte mitgliedstaatliche Maßnahme gerechtfertigt werden kann und zweitens bereitet die Anwendung der zwar nicht logisch so doch sachlich unvereinbaren Rechtsfolgen¹⁵⁶⁷ Kopfzerbrechen.

1. Definition des Normverhältnisses auf Rechtfertigungsebene

Als essenzieller Bestandteil einer jeden gleichheitsrechtlichen Prüfung ist die Rechtfertigung grundsätzlich noch auf der Ebene des tatbestandlichen Anwendungsbereichs beider Normregime verortet. Vorrangig zur Rechtsfolgenproblematik ist mithin in einem ersten Schritt zu klären, nach welchen Maßgaben eine mitgliedstaatliche Maßnahme, die sowohl die Grundfreiheiten beeinträchtigt als auch *prima facie*-selektiv im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist, gerechtfertigt werden kann. Ausgehend von dieser Analyse kann abgeschichtet werden, in welchen Fällen überhaupt noch eine Rechtsfolgenkonkurrenz auftritt, die sodann in einem zweiten Schritt einer weiteren Klärung bedarf.

a. Verhältnis der grundfreiheitlichen Rechtfertigungsprüfung zum beihilferechtlichen Systemimmanenztest

Aufgrund der Zweistufigkeit der beihilferechtlichen Rechtfertigungsstruktur bedarf es zunächst einer Konkretisierung, auf welcher Stufe es zu einer Konfliktlage mit der grundfreiheitlichen Rechtfertigungssystematik kommt.

¹⁵⁶⁷ Siehe dazu Kapitel 8, C.

Anders als die Grundfreiheiten, die nach der hier vertretenen Auffassung¹⁵⁶⁸ nur eine in sich geschlossene Rechtfertigungsebene¹⁵⁶⁹ aufweisen, kennt das Beihilferecht im Kontext fiskalischer Beihilfen zwei grundsätzlich voneinander zu trennende Rechtfertigungselemente: das der Systemimmanenz¹⁵⁷⁰ und jenes der Ausnahmetatbestände nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV¹⁵⁷¹. Dabei findet die Durchführung des Systemimmanenztests noch auf Ebene des Art. 107 Abs. 1 AEUV, also im Rahmen des Verbotstatbestands selbst, statt und unterliegt damit der umfassenden Nachprüfung durch die Unionsgerichte.¹⁵⁷² Geht die mitgliedstaatliche Maßnahme mit der Natur oder dem inneren Aufbau des Steuersystems konform, so ist das Vorliegen einer Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV tatbestandlich zu verneinen. Der beihilferechtliche Systemimmanenztest entspricht daher systemisch – anders als die der Beurteilung der Kommission unterstehenden Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV – der „klassischen“ Rechtfertigung nach gleichheitsrechtlicher Dogmatik und ist damit seiner Funktion nach Äquivalent zur grundfreiheitlichen Rechtfertigungsprüfung.¹⁵⁷³

Eng gekoppelt an die innerhalb beider Tatbestände vorzunehmende gleichheitsrechtliche Prüfung sind die grundfreiheitliche Rechtfertigung und der beihilferechtliche Systemimmanenztest daher folgerichtig nicht auf die inkriminierte mitgliedstaatliche Differenzierung im Ganzen, sondern nur auf die konkret grundfreiheitlich beziehungsweise beihilferechtlich relevante Ungleichbehandlung zu beziehen.¹⁵⁷⁴ Da die beiden parallel anwendbaren Normregime sich in den Fallgruppen der unechten Anwendungskongruenzen und des synthetischen Anwendungskonflikts auf unterschiedliche Ungleichbehandlungen fokussieren, steht die grundfreiheitliche

1568 Zutreffenderweise wird die Vergleichbarkeitsprüfung nicht als ein Element der Diskriminierungsprüfung, sondern als ein Element der Rechtfertigung angesehen, siehe dazu Kapitel 3, B. I. 2. b. cc. (3).

1569 Siehe im Einzelnen Kapitel 3, B. II.

1570 Dazu insbesondere Kapitel 4, B. I. 2. c. bb.

1571 Für Einzelheiten wird auf Kapitel 4, B. II. verwiesen.

1572 EuGH, Urteil v. 9. Juni 2011 – *Comitao "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. 111 f.); *Schroeder/Sild*, EuZW 2014, 12 (14 f.); *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (544 f.); mit im fiskalischen Bereich unwesentlichen Einschränkungen *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), *StBjB* 2018/2019, 311 (331, Fn. 86).

1573 Siehe diesbezüglich nochmals ausführlich die bereits aufgezeigte Parallele zwischen grundfreiheitlicher Rechtfertigungsprüfung und beihilferechtlichem Systemimmanenztest unter Kapitel 5, A. IV.

1574 Zur Begründung eingehend Kapitel 8, B. II.

Rechtfertigungssystematik letztlich nicht in Konkurrenz zur beihilferechtlichen Rechtfertigung nach Systemimmanenz. Die von den Normregimen jeweils ins Visier genommenen Ungleichbehandlungen sind stattdessen an den dem jeweiligen Rechtfertigungsregime eigenen Regeln und Rechtfertigungsgründen zu messen. Grundfreiheitliche Rechtfertigung und beihilferechtlicher Systemimmanenztest sind daher bei tatbestandlich paralleler Anwendbarkeit der Primärrechtsregime ebenfalls parallel anzuwenden. Eines weitergehenden Vergleichs zwischen der grundfreiheitlichen Rechtfertigungssystematik und dem beihilferechtlichen Systemimmanenztest beziehungsweise gar einer abschließenden Entscheidung darüber, ob und inwieweit sich die grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründe mit der beihilferechtlichen Systemimmanenz decken, bedarf es daher nicht.

Vor diesem Hintergrund sind im Rahmen der problematischen Fallgruppen der unechten Anwendungskongruenzen und des synthetischen Anwendungskonflikts bei Durchführung der grundfreiheitlichen Rechtfertigungsprüfung und des beihilferechtlichen Systemimmanenztests in abstracto vier Ergebnisse denkbar, von denen sich im Hinblick auf die materiell-rechtlichen Folgeprobleme einer parallelen Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferecht drei Konstellationen als gänzlich unproblematisch herausstellen:

- Beide Ungleichbehandlungen können anhand des jeweils einschlägigen Rechtfertigungsregimes gerechtfertigt werden. In diesem Fall erfüllt die mitgliedstaatliche Maßnahme weder den Tatbestand der einschlägigen Grundfreiheiten noch den des Art. 107 Abs. 1 AEUV.
- Die beihilferechtlich relevante Ungleichbehandlung entspricht im Ergebnis der Natur oder dem inneren Aufbau des ihr zugrundeliegenden Steuersystems im Sinne des Systemimmanenztests. Die Ungleichbehandlung, welche eine Grundfreiheit beeinträchtigt, kann dagegen auf keinen anerkannten grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgrund gestützt werden. Der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist nicht erfüllt; die mitgliedstaatliche Maßnahme verstößt allein gegen die Grundfreiheiten, deren Rechtsfolgen in der Folge zur Anwendung gelangen.
- Die diskriminierende Ungleichbehandlung im Sinne der Grundfreiheiten kann auf einen der anerkannten grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründe gestützt werden. Dagegen scheitert eine Rechtfertigung der beihilferechtlichen Ungleichbehandlung am Systemimmanenztest. Im Ergebnis liegt keine Verletzung einer Grundfreiheit vor. Die mitgliedstaatliche Maßnahme erfüllt lediglich den Verbotstatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Mitunter ist die Beihilfe in diesem Fall noch über eine Legal-

beziehungsweise Ermessensausnahme gemäß Art. 107 Abs. 2 oder Abs. 3 AEUV genehmigungsfähig. Ist die Maßnahme auch hiernach als mit dem Binnenmarkt unvereinbar anzusehen, greift die beihilferechtliche Rechtsfolge.

Nur das folgende Ergebnis ruft materiell-rechtliche Folgeprobleme auf den Plan, die einer weitergehenden Betrachtung bedürfen:

- Weder die grundfreiheitlich relevante noch die *prima facie*-selektive Ungleichbehandlung können anhand eines grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgrundes beziehungsweise anhand des beihilferechtlichen Systemimmanenztests gerechtfertigt werden. Die mitgliedstaatliche Maßnahme verletzt damit im Ergebnis gleichermaßen eine Grundfreiheit und erfüllt den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV.

Lediglich in dieser vierten Konstellation stellen sich im Weiteren die Fragen nach dem Verhältnis zwischen der grundfreiheitlichen Rechtfertigungssystematik und den Ausnahmetatbeständen des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV und – auf nachgelagerter Ebene – nach der anwendbaren Rechtsfolge.

b. Verhältnis der grundfreiheitlichen Rechtfertigungsprüfung zu den Ausnahmetatbeständen des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV

Konflikträchtig ist bei paralleler Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts im Ergebnis damit letztlich nur das Verhältnis zwischen der fehlenden grundfreiheitlichen Rechtfertigung und der Genehmigungsfähigkeit einer Beihilfe anhand der Ausnahmetatbestände des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV als gewissermaßen zweite Stufe der beihilferechtlichen Rechtfertigungssystematik.

Konsequenterweise ist die bis hierhin minutiös vollzogene gedankliche Trennung zwischen mitgliedstaatlicher Differenzierung einerseits und den damit bewirkten unterschiedlichen Ungleichbehandlungen im grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Sinne andererseits¹⁵⁷⁵ auch im Hinblick auf die Ausnahmetatbestände nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV beizubehalten. Nach diesen Legal- beziehungsweise Ermessensausnahmen genehmigungsfähig ist damit genau genommen nur die konkret festgestellte beihilferechtliche Ungleichbehandlung, die sich aus der mitgliedstaatlichen Maßnahme ergibt. Vereinzelt mag es die inhaltliche Ausgestaltung der

1575 Zur Wesentlichkeit dieser Unterscheidung Kapitel 8, B. II.

nationalen Steuermaßnahme vor diesem Hintergrund erlauben, isoliert nur die nicht gerechtfertigte grundfreiheitliche Ungleichbehandlung auszumerzen und die beihilferechtliche Ungleichbehandlung im Übrigen einem Ausnahmetatbestand zuzuordnen. In diesen Fällen kann die Kommission gegebenenfalls angehalten sein, in Abstimmung mit den Mitgliedstaaten auf eine entsprechende grundfreiheitskonforme Umgestaltung der Maßnahme hinzuwirken.

Regelmäßig wird jedoch davon auszugehen sein, dass die Ausgestaltung und Zwecksetzung der in Frage stehenden nationalen Maßnahme einer solch elektiven Behandlung der unterschiedlichen Ungleichbehandlungen auf Rechtfertigungsebene nicht zugänglich sein wird. Für diese Fälle ist daher – schon aus praktischen Erwägungen heraus – eine Entscheidung darüber erforderlich, wie mit der sich hier manifestierenden Konkurrenz zwischen der grundfreiheitlichen Rechtfertigung und den Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV in Bezug auf die mitgliedstaatliche Maßnahme als Ganzes zu verfahren ist.

Zur Lösung dieses Rechtfertigungskonflikts ist die Kernaussage des EuGH heranzuziehen, welche dem Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht jedenfalls in der unionsgerichtlichen Rechtsprechung neben der „Trennbarkeitsformel“ das gewichtigste Gepräge gibt. Es wird gebetsmühlenartig wiederholt, dass *das Beihilfeverfahren niemals zu einem Ergebnis führen dürfe, das zu sonstigen besonderen Vorschriften des Vertrages – respektive den Grundfreiheiten – in Widerspruch stehe*.¹⁵⁷⁶ Diesem Topos, der auch eine verfahrensrechtliche Komponente aufweist,¹⁵⁷⁷ ist eine bedeutende Aussagekraft im Hinblick auf den Rechtfertigungskonflikt zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht beizumessen. Wie bereits mehrfach argumentiert, ist es nicht sachgerecht, Beeinträchtigungen des Binnenmarkts, die das Schutzgut einer Grundfreiheiten verletzen, allein den Maßgaben der Art. 107 f. AEUV zu unterwerfen, sofern die fragliche mitgliedstaatliche Regelung – zufälligerweise – eine steuerliche Fördermaßnahme darstellt.¹⁵⁷⁸ Dieser Aspekt gilt bei Auftreten der Normkonkurrenz gleichermaßen sowohl für die tatbestandliche Anwendbarkeit der Normregime als auch für

1576 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); auch 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).

1577 Siehe Kapitel 6, B.

1578 Siehe dazu auch Kapitel 9, A. I.

die Rechtfertigungsebene. Denn in Bezug auf die Schlechterstellung speziell des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs enthalten die Grundfreiheiten ein spezielles und im Übrigen sehr striktes Verbot.¹⁵⁷⁹ Die Grundfreiheiten formulieren insofern ein strengeres Neutralitätsgebot als das Beihilferecht, sind keiner wettbewerbsökonomischen Abwägung zugänglich und gewähren den Betroffenen ein höheres subjektives Rechtsschutzniveau. Wie bereits im Rahmen der Rechtsprechungsanalyse angesprochen, gerieren sich die Grundfreiheiten daher richtigerweise – um in der Terminologie einer praktischen Konkordanz zu sprechen – als Schranken der beihilferechtlichen Genehmigungsfähigkeit nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV.¹⁵⁸⁰ Insofern genießen die Grundfreiheiten bei paralleler Anwendung mit den Art. 107 f. AEUV letztlich ein Primat in Bezug auf die Rechtmäßigkeit beziehungsweise Rechtswidrigkeit der mitgliedstaatlichen Maßnahme.¹⁵⁸¹ Dies bedeutet, dass eine mitgliedstaatliche Maßnahme, die unter das Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt und gleichzeitig eine Grundfreiheit beeinträchtigt, keiner Genehmigung anhand der beihilferechtlichen Ausnahmetatbestände zugänglich ist, solange und soweit sie keinen der anerkannten grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründe für sich in Anspruch nehmen kann.¹⁵⁸² *In concreto* sind die Legalausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 AEUV in diesem Fall nicht anwendbar und das Ermessen der Kommission

1579 *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (553).

1580 So im Ergebnis auch *Frenz*, in: Theobald/Kühling (Hrsg.), *Energierrecht* (2022), Art. 107 AEUV Rn. 264 ff., der zunächst jedoch noch die Erwägung anstellt, ob ein grundfreiheitlicher Verstoß einer Beihilfemaßnahme nur dann beachtlich sei, wenn dieser ein „Mehr an Wettbewerbsverzerrung“ hervorrufe. Siehe zu dieser Problematik der „Selektivität-Plus“ auch Kapitel 9, A. I.

1581 So im Ergebnis auch *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (552 f.); dazu auch *Vanistendael*, in: Pelka (Hrsg.), *DStJG* 23 (2000), 299 (306 f.). A. A. augenscheinlich *Schön*, in: Hancher/De Vries/Salerno (Hrsg.), *EU State Aids* (2021), Rn. 12-015, nach dem – wolle man das System der Art. 107 f. AEUV nicht konterkarieren – ein etwaiger Grundfreiheitenverstoß jedenfalls bei Untrennbarkeit der Modalitäten hingenommen werden müsse, wenn die Maßnahme nach Art. 107 Abs. 2 bzw. 3 AEUV von der Kommission genehmigt worden sei.

1582 So auch *Bungenberg*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht* (2013), Einleitung Rn. 121; a. A. augenscheinlich *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.52 mit Verweis auf EuGH, Urteil v. 14. September 2006 – *Centro di Musicologia Walter Stauffer* – Rs. C-386/04, ECLI:EU:C:2006:568 (Rn. 44 f.), der ausführt, dass die „grundfreiheitsbeschränkende Wirkung einer Beihilfe bei systematischer Auslegung der Verträge vorbehaltlich ihrer Verhältnismäßigkeit stets als rechtfertigungsfähig erachtet werden [muss], soweit sie den Genehmigungstatbeständen des Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV inhärent ist“.

hinsichtlich der Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV auf Null reduziert.

2. Definition des Normverhältnisses auf Rechtsfolgenebene

Auch auf Rechtsfolgenebene treten Grundfreiheiten und Beihilfeverbot bei paralleler Anwendung nur dort in Konkurrenz, wo eine Rechtfertigung auf Tatbestandsebene auf Grundlage der anerkannten grundfreiheitlichen Rechtfertigungsgründe und des beihilferechtlichen Systemimmanenztests scheitert.¹⁵⁸³ Wie soeben dargelegt werden konnte, ist in diesen Fällen wegen des Primats der Grundfreiheiten in Bezug auf die Unionsrechtswidrigkeit der Maßnahme regelmäßig auch eine Genehmigung der mitgliedstaatlichen Regelung nach den beihilferechtlichen Ausnahmetatbeständen nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV ausgeschlossen. In der Folge bedarf es für diese Konstellation einer weiteren Untersuchung dahingehend, ob hinsichtlich einer bereits in Kraft getretenen Steuermaßnahme die Rechtsfolge der Grundfreiheiten¹⁵⁸⁴ oder die des Beihilferechts¹⁵⁸⁵ zur Anwendung gelangt. Wie bereits deutlich wurde, führt die simultane Anwendung beider Rechtsfolgen auf die jeweilige spezifische Ungleichbehandlung innerhalb derselben mitgliedstaatlichen Differenzierung zu einer sowohl unionsrechtlich als auch national unerwünschten Verschiebung der Begünstigungswirkung der mitgliedstaatlichen Maßnahme.¹⁵⁸⁶ Aus diesem Grund ist eine Entscheidung entweder für die grundfreiheitliche oder die beihilferechtliche Rechtsfolge unumgänglich – eine parallele Anwendung scheidet aus.

Unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit und Transparenz wäre zu befürworten, für alle Fälle der parallelen Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts pauschal nur die grundfreiheitliche oder nur die beihilferechtliche Rechtsfolge heranzuziehen. Für die Anwendung der

1583 Hierzu Kapitel 9, B. I. 1. a.

1584 Siehe dazu ausführlich Kapitel 3, B. IV.

1585 Eingehend Kapitel 4, B. IV.

1586 Dass jedenfalls nur die Rechtsfolge der Grundfreiheiten *oder* diejenige des Beihilfeverbots zur Anwendung kommen kann, ergibt sich zwar nicht aus logischen, sondern aus zweckdienlichen Gesichtspunkten, siehe ausführlich Kapitel 8, C. Von einer *Umkehr* der Begünstigungswirkung ist allerdings nur im Rahmen der echten Anwendungskongruenz auszugehen, auf die nach vorherstehender Analyse allein die Grundfreiheiten anzuwenden sind.

grundfreiheitlichen Rechtsfolge spräche zunächst, dass sie den geringsten Eingriff in die Rechte der Maßnahmebetroffenen darstellte.¹⁵⁸⁷

Hiergegen – und stattdessen für die Anwendung der beihilferechtlichen Rechtsfolge¹⁵⁸⁸ – streiten aber sowohl formale als auch inhaltliche Gründe. Formal gesehen spricht für die Vorrangigkeit der Art. 107 f. AEUV mit Blick auf die Rechtsfolge, dass die grundfreiheitliche Rechtsfolge in Form der Erstreckung des Vorteils auf die Benachteiligten keine durch den AEUV vorgegebene, sondern eine grundsätzlich vorläufige ist. Verstößt eine Regelung gegen die Grundfreiheiten, besteht lediglich ein Anwendungsvorrang des Unionsrechts; eine konkrete Rechtsfolge ordnen die Grundfreiheiten dagegen nicht an.¹⁵⁸⁹ Dem Gesetzgeber steht es mithin gänzlich frei, in Fällen grundfreiheitswidriger Regelungen, diese inhaltlich auf grenzüberschreitende Vorgänge zu erstrecken oder aber ersatzlos zu streichen, sodass für jegliche Begünstigung die Grundlage entzogen wäre. Lediglich für den Zeitraum, in welchem die Regelung in ihrer grundfreiheitswidrigen Gestalt in Kraft ist, steht den Diskriminierten ein vor den nationalen Gerichten durchsetzbarer Anspruch auf Rückerstattung der unionswidrig entrichteten Steuer zu. Im Gegensatz dazu ist jedenfalls nach bisheriger Rechtsprechung des EuGH nicht nur bei Direktsubventionen, sondern auch bei fiskalischen Beihilfen „die Aufhebung einer rechtswidrigen Beihilfe durch Rückforderung die logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit“.¹⁵⁹⁰ Auch inhaltlich gesehen mutet eine Erstattung der Steuer mit Blick auf die gesamte Begünstigungswirkung als eine systemfremde Ausweitung der grund-

1587 Aus Anwaltperspektive wäre die Anwendung der grundfreiheitlichen Rechtsfolge daher zu befürworten, siehe *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (310). *Lang*, IStR 2010, 570 (579) hält indes in Konstellationen der parallelen Anwendbarkeit von Grundfreiheiten und Beihilferecht eine Ausweitung des Vorteils auf alle betroffenen Wirtschaftsteilnehmer auch nach den Art. 107 f. AEUV für möglich und verweist insofern auf das EuGH, Urteil v. 7. September 2006 – *Laboratoires Boiron* – Rs. C-526/04; ECLI:EU:C:2006:528 (Rn. 27 ff.).

1588 *Kokott*, in: *Lang* (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (553 ff.); *Grube*, *Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfeverbots auf das deutsche Steuerrecht* (2014), S. 94 f.

1589 *Kokott*, in: *Lang* (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (554).

1590 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 – *Comitao "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); *Kokott*, in: *Lang* (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (554). 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 s. *Lang*, IStR 2010, 570 (578).

freiheitlichen Rechtsfolge an, da diese grundsätzlich nur auf die Ausmerzung der Benachteiligung für grenzüberschreitende Wirtschaftsteilnehmer ausgerichtet ist, die ihren aus den Grundfreiheiten fließenden Anspruch zudem aktiv geltend machen müssen. Insofern monierte bereits *Generalanwalt Mengozzi*, dass die Rückzahlung einer zu viel gezahlten Steuer kein alternativer Mechanismus für die Rückforderung sein könne, um die wettbewerbswidrigen Auswirkungen einer von der Kommission festgestellten Beihilfe zu beseitigen. Denn der Erlass der Rückzahlungsmaßnahme hänge davon ab, dass die betreffenden Unternehmen initiativ und sowohl die verfahrensrechtlichen als auch die materiell-rechtlichen Vorschriften eingehalten werden. Ferner können die Wirkungen der Beihilfe auf diesem Wege nur beseitigt werden, wenn alle Unternehmen, die dem höheren Satz unterliegen, diese Rückzahlung fordern und erhalten würden.¹⁵⁹¹

Auf den ersten Blick sprechen daher gute Argumente dafür, dem Beihilferecht bei paralleler Anwendung mit einer Grundfreiheit hinsichtlich der anzuwendenden Rechtsfolge den Vorrang einzuräumen und stets eine Rückzahlung der Steuerersparnis durch die Maßnahmebegünstigten zu verlangen. Dieser sehr konsequente Lösungsansatz ignoriert jedoch zur Gänze, dass die starre beihilferechtliche Rückforderungsfolge und das geringe Vertrauensschutzniveau bei fiskalischen – also regelmäßig „aufgedrängten“ – Beihilfen grundsätzlich kritisch zu bewerten ist und sich auch in regelungstechnischer Hinsicht Probleme bei der Rückforderung des Steuervorteils stellen.¹⁵⁹² Adäquat erscheint vor diesem Hintergrund und auch angesichts der Heterogenität der mitgliedstaatlichen Maßnahmen, die eine Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht provozieren, letztlich nur eine flexible Handhabung der Rechtsfolgen durch den jeweiligen Maßnahmegeber in Ansehung der konkreten unionsrechtswidrigen Beihilferegung.¹⁵⁹³

Auch die „Schnittstellenjudikatur“ des EuGH ließ in den überschaubaren Äußerungen zur Rechtsfolgenfrage ähnliche Tendenzen erkennen. So überließ es der Gerichtshof in der Entscheidung *Presidente del Consiglio dei Ministri* dem vorlegenden Gericht, über die angemessene Rechtsfolge im Falle

1591 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. 94).

1592 Dazu Kapitel 4, B. IV.

1593 So im Ergebnis auch *Blumenberg/Kring*, *Europäisches Beihilferecht und Besteuerung*, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), S. 19 f., die für die Anwendung derjenigen Rechtsfolge plädieren, die sich „am kohärentesten in das bestehende Steuersystem einfügt“.

der simultanen Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts zu entscheiden.¹⁵⁹⁴ Auch im Rahmen des *Ryanair*-Urteils gab der EuGH 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, sicherzustellen, 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.“¹⁵⁹⁵ Insofern betrachtet der Gerichtshof die Wahl der einschlägigen Rechtsfolge im Rahmen der parallelen Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts – unter Beachtung bestimmter Vorgaben – offenbar als eine grundsätzlich national zu bewältigende Koordinationsaufgabe.

Für eine derart flexible Rechtsfolgenlösung im Verantwortungsbereich der Mitgliedstaaten – wie sie der EuGH vorschlägt – streitet die Wahrung des unionsrechtlichen Subsidiaritätsprinzip nach Art. 5 Abs. 3 EUV und die Stärkung der mitgliedstaatlichen Souveränität.¹⁵⁹⁶ Unter dem Gesichtspunkt des *effet utile* ist ferner grundsätzlich nicht zu beanstanden, den maßnahmeerlassenden Mitgliedstaat über die anwendbare Rechtsfolge entscheiden zu lassen, soweit im Ergebnis die unionsrechtswidrige Wirkung der Maßnahme zur Gänze aufgehoben wird. In vielen Fällen wird nur eine Rückforderung der steuerlichen Begünstigung diese Maßgabe erfüllen. Dennoch erscheint es nicht zielführend, den Weg zu flexiblen Lösungen hinsichtlich der komplexen und äußerst heterogenen Fälle grundfreiheitlicher und beihilferechtlicher Normanwendungskonkurrenz dogmatisch zu versperren. Gerade hinsichtlich fiskalischer Beihilfen kann es bereits grundsätzlich angezeigt sein, die tradierte Rückforderungsrechtsfolge des Beihilferecht zu überdenken.¹⁵⁹⁷ Wenn nun – wie in Fällen der Anwendungskonkurrenz – auch die grundfreiheitliche Rechtsfolge ohne dogmatische Brüche zur Anwendung gebracht werden kann, ist dies für eine adäquate und insbesondere verhältnismäßige Rechtsfolgenlösung in Bezug

1594 EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709 (Rn. 65).

1595 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).

1596 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), S. 19 f. plädieren vor allem aus dieser Erwägung heraus für eine flexible Rechtsfolgenlösung.

1597 Siehe ausführlich Kapitel 4, B. IV.

auf den konkreten Einzelfall daher eher von Vor- denn von Nachteil – wenngleich nicht abzustreiten ist, dass Aspekten der Rechtssicherheit und Transparenz innerhalb dieses Lösungsansatzes insofern eine untergeordnete Rolle zugewiesen wird.

Die Entscheidung des jeweiligen Mitgliedstaats, welche Rechtsfolge im konkreten Einzelfall heranzuziehen ist, ist damit zunächst durch den Rechtsgrundsatz des *effet utile* determiniert. Erlaubt nur eine der Rechtsfolgen eine gänzliche Behebung der unionsrechtswidrigen Folgen der Maßnahme, so ist diese anzuwenden. Kann Unionsrechtskonformität aber sowohl durch eine Ausweitung des Vorteils auf alle Benachteiligten als auch durch eine Rückforderung des Vorteils von den Begünstigten hergestellt werden, könnte sich die Entscheidung des Mitgliedstaats über die anzuwendende Rechtsfolge beispielsweise auf quantitative Erwägungen stützen. So könnte vereinfacht etwa gelten, dass umso mehr für die Ausweitung des Vorteils auf alle von der Begünstigung Ausgeschlossenen spricht, je größer der Begünstigtenkreis ohnehin bereits durch die Maßnahme festgelegt wurde. Umgekehrt spricht ein solch pragmatischer Ansatz für eine Rückforderung, sofern der Kreis der Begünstigten eng definiert ist und eine zahlenmäßig kleine Gruppe betrifft.

II. Verfahrens- und kompetenzrechtliche Folgeprobleme der parallelen Anwendbarkeit

In den herausgearbeiteten verbleibenden Fällen einer parallelen Anwendbarkeit von Grundfreiheiten und Beihilferecht stellt sich zuletzt die Frage, wie mit dem insofern auftretenden Kompetenzkonflikt zwischen der Kommission und den nationalen Gerichten umzugehen ist.

Voranzustellen ist diesem Abschnitt der wichtige Grundsatz, dass das von der Kommission durchzuführende Beihilfeverfahren und die Prüfung des grundfreiheitlichen Diskriminierungsverbots durch die nationalen und europäischen Gerichte strikt voneinander zu trennen sind.¹⁵⁹⁸ Die Trennung ist kein Selbstzweck, sondern im Kern durch die Zuständigkeitsordnung der europäischen Verträge sowie den Grundsatz der Gewaltenteilung geboten.¹⁵⁹⁹

1598 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 219; Rossi-Maccanico, EC Tax Rev. 2013, 19 (26 f.), siehe auch Kapitel 5, B. III.

1599 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 219.

Im Hinblick auf das anzuwendende Verfahren und die damit eng verknüpften Kompetenzfragen besteht bei paralleler materieller Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts jedoch genau im Hinblick auf diese Trennung ein Spannungsfeld. So verpflichtet die unmittelbare Anwendbarkeit des grundfreiheitlichen Rechtsregimes die nationalen Gerichte, die entsprechenden europarechtlichen Vorgaben im Rahmen ihrer Rechtsprechung zu beachten und zu wahren, während sich die Befugnisse der nationalen Gerichte im Beihilfverfahren auf die Sicherung der Stillhalteklausele nach Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV eng beschränken.¹⁶⁰⁰ Steht mit Blick auf einen konkreten Sachverhalt nun eine parallele Anwendbarkeit von einer unmittelbar anwendbaren Grundfreiheit und dem Beihilferecht in Rede, über dessen Vorgaben primär die Kommission wacht, stellt dies das Kompetenzgefüge zwischen Kommission und nationalen Gerichten in Frage. Besonders augenscheinlich und prekär tritt eine solche Kompetenzkollision dann hervor, wenn nationale Gerichte über die Grundfreiheitskonformität einer Maßnahme entscheiden, über welche von der Kommission beihilferechtlich bereits positiv entschieden worden ist. Doch auch bei beihilferechtlich nicht notifizierten Maßnahmen stellt sich die Frage, wem die Entscheidung über die Unionsrechtskonformität der Maßnahme zusteht: der Kommission, den nationalen Gerichten oder gar beiden?

Exakt in dieser Kompetenzkollision sieht der EuGH den Bedarf, die Normkonkurrenz beider Normregime zu regeln und entwickelte aus dieser Motivation heraus die bereits bekannte, wenig ergiebige Trennbarkeitsformel.

1. Hinreichende Auflösung des Kompetenzkonflikts durch die „Trennbarkeitsformel“?

Wie bereits hinreichend statuiert,¹⁶⁰¹ bekämpft die vom EuGH in der *Iannelli*-Entscheidung entwickelte und in Folgeurteilen gelegentlich zitierte „Trennbarkeitsformel“¹⁶⁰² primär das kompetenzrechtliche Einzelsymptom des komplexen und vielschichtigen Normkonkurrenzverhältnisses

1600 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 222.

1601 Siehe Kapitel 6, B. und Kapitel 9, A. I.

1602 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). In der internationalen Fachliteratur ist zuweilen von „*severability test*“ die Rede, siehe etwa *Staes*, *Intertax* 2014, 106 (117).

zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht, weshalb die Formel an dieser Stelle erneut aufzugreifen und deren Tauglichkeit im Hinblick auf die Lösung des Kompetenzkonflikts zu untersuchen ist.

Nach der „Trennbarkeitsformel“ bleiben die nationalen Gerichte – parallel zur beihilferechtlichen Prüfkompetenz der Kommission – nur dann zur grundfreiheitlichen Überprüfung einer steuerlichen Fördermaßnahme befugt, wenn die potentiell grundfreiheitswidrige Modalität der Beihilfe weder zu deren Zweckerreichung noch zu deren Funktionieren erforderlich ist.¹⁶⁰³ Damit formuliert die Formel eine grundsätzliche formelle Abschirmwirkung mit Ausnahmeverbehalt zugunsten von der Kommission zu prüfender Beihilfemaßnahmen gegenüber einer parallelen grundfreiheitlichen Überprüfung der Maßnahmen durch nationale Gerichte.¹⁶⁰⁴ Die Intention dieses Ansatzes liegt in der Wahrung der herausgehobenen Kompetenzen der Kommission im Hinblick auf mitgliedstaatliche Beihilfevorschriften und – damit einhergehend – im institutionellen Schutz des in Art. 108 AEUV besonders geregelten Beihilfeverfahrens.

Die Schwächen der „Trennbarkeitsformel“ klangen bereits an.¹⁶⁰⁵ Ihre Anwendung durch den EuGH erfolgte bislang ebenso inkonsequent wie intransparent, weil sie lediglich retrospektiv diskutiert wurde und sie im Kern auf wenig nachvollziehbaren und durchaus komplexen materiellrechtlichen Wertungen fußt.¹⁶⁰⁶ Aus diesem Grund mangelt es bislang insbesondere an rechtssicheren Leitlinien, unter welchen Voraussetzungen vom Ausnahmefall, nämlich von einer funktionellen Trennbarkeit der Beihilfemodalitäten auszugehen ist. Weder der EuGH noch die einschlägige Literatur liefern ein diesbezüglich verallgemeinerungsfähiges Prüfkonzept, was die Tauglichkeit der „Trennbarkeitsformel“ zur nachvollziehbaren Lösung des Kompetenzkonflikts in Frage stellt. Auch der in dieser Abhandlung vorgestellte Lösungsweg zur Auflösung der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht zielt nicht darauf ab, Bausteine zur Konkretisierung der „Trennbarkeitsformel“ zu liefern. Insbesondere

1603 Siehe EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51 (Rn. 14); 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).

1604 So auch *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 5 (2022), Die Beihilfenregeln im System des AEUV Rn. 14, die hieraus schlussfolgern, die Art. 107 ff. AEUV gingen den Grundfreiheiten als speziellere Vorschriften insbesondere im Hinblick auf das Beihilfeverfahren vor.

1605 Siehe Kapitel 6, B. und Kapitel 9, A. I.

1606 Siehe dazu ausführlich Kapitel 6, B.

die vorgenommene Fallgruppenbildung lässt keine Rückschlüsse auf die vom EuGH mutmaßlich gemeinte „Trennbarkeit“ einer Beihilfemodalität zu. Während der EuGH die Problematik mittels der „Trennbarkeitsformel“ von einem funktional wertenden Standpunkt aus zu betrachten scheint, wird vorliegend ein eher technischer Ansatz gewählt, der das Problem der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht anhand einer streng verfolgten gleichheitsrechtlichen Dogmatik seziert, ohne nach der „Wertigkeit“ oder dem Schwerpunkt der einzelnen festzustellenden Ungleichbehandlungen zu fragen. Entscheidend ist nach dem hier vertretenen Ansatz allein, dass die inkriminierte nationale Maßnahme sowohl eine beihilferechtlich als auch grundfreiheitlich relevante Ungleichbehandlung bewirkt – welches Gewicht der grundfreiheitlichen Ungleichbehandlung neben der beihilferechtlich relevanten Ungleichbehandlung zukommt und umgekehrt, ist dagegen kaum messbar und daher nicht von Belang.

Im Ergebnis handelt es sich bei der vom EuGH vorgeschlagenen Lösung des Kompetenzkonflikts bei paralleler Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilfiverbots daher um einen wenig ambitionierten, sehr pragmatischen Ansatz mit methodologischen Schwächen und bislang kaum vollzogener Konkretisierung. Angesichts dieser Schwächen der „Trennbarkeitsformel“, empfiehlt sich für die Lösung des Kompetenzkonflikts eine grundlegend andere Aufarbeitung der Problematik.

2. Abweichender Lösungsansatz

Verfahrensrecht, zu dem im weiteren Sinne auch die Regelung des Kompetenzgefüges zählt, erfüllt regelmäßig keinen Selbstzweck, sondern dient der sachgerechten Umsetzung und Durchsetzung des materiellen Rechts. Aus diesem Grund ist der Kompetenzkonflikt zwischen Kommission und nationalen Gerichten zuvorderst aus der Logik der für die materiell-rechtliche Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht gefundenen Antworten heraus zu lösen. Hieraus können hinsichtlich der für den Normkonflikt interessanten neuen Beihilfen¹⁶⁰⁷ die folgenden Pflichten der Kommission und der nationalen Gerichte abgeleitet werden.

¹⁶⁰⁷ Zur Unterscheidung zwischen Altbeihilfen und neuen Beihilfen und der daraus folgenden repressiven und präventiven Kontrolle der Kommission siehe Kapitel 4, B. III. 1. b.

a. Pflichten der Kommission im Rahmen des Beihilfverfahrens

Dem Kompetenzkonflikt zwischen Kommission und nationalen Gerichten, der sich bei einer parallelen Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilferechts stellt, wird vom EuGH nicht umsonst eine besondere Aufmerksamkeit gewidmet. Denn das Beihilferecht, dessen Anwendung wegen der wettbewerbsrechtlichen Ausrichtung nicht selten komplexe ökonomische Wertungen erfordert,¹⁶⁰⁸ ist von größeren verfahrens- und kompetenzrechtlichen Besonderheiten geprägt als die Grundfreiheiten.¹⁶⁰⁹ Für die Beurteilung einer Beihilfemaßnahme bedarf es daher eines ausreichend qualifizierten Organs, dessen insbesondere personelle Ausstattung eine sachgerechte Einschätzung der Maßnahme im Kontext des Marktumfelds der Union erlaubt. Ressourcen, über welche ein nationales Gericht regelmäßig nicht wohl aber die Europäische Kommission verfügt, welche im Hinblick auf konsistente Beihilfeentscheidung die Kompetenzen der Beihilfeaufsicht insofern zurecht bei sich gebündelt vorfindet.

Bei gegebener beihilferechtlicher Relevanz einer nationalen Steuervorschrift ist es daher unumstößlich am Prozedere und an der Kompetenzverteilung des in Art. 108 AEUV geregelten Beihilfverfahrens¹⁶¹⁰ festzuhalten – gleich ob daneben eine parallele Anwendung der Grundfreiheiten im Raum steht oder nicht. Sowohl in Fällen der unechten Anwendungskongruenzen als auch im Rahmen eines synthetischen Anwendungskonflikts sind die Mitgliedstaaten daher zur Notifikation neuer Beihilfemaßnahmen an die Kommission nach Art. 108 Abs. 3 AEUV verpflichtet und die Kommission zur Durchführung eines Beihilfverfahrens angehalten.

Im Rahmen des durchzuführenden Beihilfverfahrens überprüft die Kommission die notifizierte beziehungsweise die nicht notifizierte, aber aufgegriffene mitgliedstaatliche Maßnahme zunächst allein mit Blick auf die in ihr potenziell enthaltene beihilferechtliche Ungleichbehandlung. Dies gebieten die ihr in den Art. 107 f. AEUV zugewiesenen speziellen Befugnisse und damit letztlich der Grundsatz der begrenzten Einzelmächtigung. Im Weiteren sind die Pflichten der Kommission für die drei möglichen Ergebnisse dieser Prüfung zu unterscheiden:

- Stellt die Kommission fest, dass eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt und kommt zu dem Ergebnis, dass die Vorausset-

1608 Siehe zur teleologischen Ausrichtung des Beihilferechts Kapitel 7, A. III. 3. b.

1609 Zu den Unterschieden im Einzelnen Kapitel 5, B. III.

1610 Ausführlich Kapitel 4, B. III. 1. b.

zungen eines Ausnahmetatbestands nicht erfüllt sind, ergeht ein Negativbeschluss. Ein solcher Negativbeschluss stellt die Unionsrechtswidrigkeit der Maßnahme fest und verhindert bei ordnungsgemäßer Notifikation nach Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV ihr Inkrafttreten. Im Falle eines etwaig zusätzlichen Grundfreiheitenverstößes kommt es auf diesen mithin nicht an, weshalb die Kommission auch nicht zu dessen Prüfung angehalten ist.¹⁶¹¹

- Kommt die Kommission nach Abschluss der Prüfung zum Ergebnis, dass schon keine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, stellt sie dies mittels eines Positivbeschluss gegenüber dem betreffenden Mitgliedstaat fest. Dieser Beschluss hat keine konstitutive Wirkung mit Blick auf die Unionsrechtmäßigkeit der Maßnahme, da der Mitgliedstaat – retrospektiv betrachtet – streng genommen gar nicht zu deren Notifikation verpflichtet gewesen wäre.¹⁶¹² Steht ein Verstoß derselben Maßnahme gegen die Grundfreiheiten im Raum, besteht insofern auch in Anbetracht des Grundsatzes des EuGH, dass das Beihilfeverfahren nicht zu einem Ergebnis führen dürfe, das mit sonstigem Unionsrecht in Widerspruch stehe, keine strengere Verpflichtung der Kommission¹⁶¹³ nach Art. 258 AEUV zum dahingehenden Dialog mit den Mitgliedsstaaten beziehungsweise zur Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens als bei nicht notifizierten mitgliedstaatlichen Maßnahmen, da der auf Grundlage der Art. 107 f. AEUV ergangene Beschluss in erster Linie eine beihilferechtliche und im Regelfall keine – auch keine mittelbare – Aussage über die Konformität der Maßnahme mit den Grundfreiheiten enthält.¹⁶¹⁴

1611 So auch sinngemäß EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 76); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 221.

1612 So auch *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht (2013), S. 264 f. Diese Aussage ist vorbehaltlich der letztverbindlichen Entscheidung der Unionsgerichte zu verstehen.

1613 *Lang*, IStR 2010, 570 (571). In diesen Fällen liegt es daher im Ermessen der Kommission, die Maßnahme außerhalb des Beihilfeverfahrens zusätzlich auf einen etwaigen Grundfreiheitenverstoß zu überprüfen (Auswahlmessungen). Stellt sie einen solchen fest, besteht des Weiteren ein Ermessensspielraum hinsichtlich der Einleitung des Verfahrens nach Art. 258 AEUV, der sich nur bei schwerwiegenden oder evidenten Grundfreiheitsverstößen zur Pflicht verdichtet, siehe *Cremer*, in: *Callies/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2022), Art. 258 AEUV Rn. 41 ff.

1614 So auch EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 76); *Bartosch*, in: *Haslehner/Kofler/Rust* (Hrsg.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017), 81 (82); mutmaßlich auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 221, 225.

- Spiegelbildlich zum Rechtfertigungskonflikt¹⁶¹⁵ ist auch auf Verfahrens- und Kompetenzebene der Fall als besonders prekär anzusehen, in dem eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, aber ein Positivbeschluss auf Grundlage eines Ausnahmetatbestands nach den Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV in Frage kommt.¹⁶¹⁶ Aufgrund des Primats der Grundfreiheiten im Hinblick auf die Unionsrechtmäßigkeit der in Frage stehenden mitgliedstaatlichen Maßnahme ist die Kommission in diesen Sonderkonstellationen auch zu einer jedenfalls summarischen grundfreiheitlichen Überprüfung der Maßnahme verpflichtet.¹⁶¹⁷ Nur insoweit greift daher der bereits in der Rechtfertigungssystematik zum Tragen kommende Grundsatz des EuGH, dass das Beihilfeverfahren nicht zu einem Ergebnis führen dürfe, das mit sonstigem Unionsrecht in Widerspruch stehe.¹⁶¹⁸ Kommt die Kommission sodann zu dem abschließenden Ergebnis, dass die Maßnahme beihilferechtlich genehmigungsfähig ist, jedoch gegen die Grundfreiheiten verstößt, ist das Beihilfeverfahren auszusetzen und das Verfahren nach Art. 258 AEUV einzuleiten.¹⁶¹⁹ Da-

1615 Siehe Kapitel 9, B. I. 1. b.

1616 Diese Konstellation im Rahmen des Konfliktfelds zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht ebenso besonders hervorhebend *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht (2013), S. 265 f.

1617 *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht (2013), S. 266. Dabei ist zu beachten, dass die Kommission im Prüfverfahren nach Art. 108 AEUV zwar zur Beurteilung der grundfreiheitlichen Implikationen einer Beihilfe verpflichtet ist, dass ihr diesbezüglich aber kein gerichtlich nicht voll überprüfbarer Ermessensspielraum zukommt. Denn ihre Befugnisse können diesbezüglich nicht weiter reichen als in einem isoliert durchgeführten Vertragsverletzungsverfahren, siehe *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 9.55; *Bartosch*, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century (Hrsg. Haslehner/Kofler/Rust), 81 (83). Im Falle eines synthetischen Anwendungskonflikts bei einem System parafiskalischer Abgaben ist daher spätestens zur grundfreiheitlichen Überprüfung eine *en gros*-Betrachtung vorzunehmen, die nicht nur die Mittelverwendung, sondern auch die Regelungen zur Mittelherhebung in die Prüfung einbezieht

1618 Mahnend im Hinblick auf ein „zweites allgemeines Vertragsverletzungsverfahren“ innerhalb des Beihilfeverfahrens noch *Bartosch*, ZIP 2000, 2010 (2016), mit weniger Bedenken dann jedoch *ders.*, EU-Beihilfenrecht (2016), Einleitung, Rn. 5.

1619 Dies mit dem unionsrechtlichen Kompetenzgefüge und dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung begründend *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2013, 19 (19, 21); a. A. augenscheinlich *Schön*, in: Hancher/De Vries/Salerno (Hrsg.), EU State Aids (2021), Rn. 12-015, nach dem – wolle man das System der Art. 107 f. AEUV nicht konterkarieren – ein etwaiger Grundfreiheitenverstoß jedenfalls bei Untrennbarkeit der Modalitäten hingenommen werden müsse, wenn die Maßnahme nach Art. 107 Abs. 2 bzw. 3 AEUV von der Kommission genehmigt worden sei.

hingehend muss das Ermessen der Kommission aufgrund des für das Beihilfeverfahren entscheidungserheblichen Ausgangs des Vertragsverletzungsverfahrens ausnahmsweise auf Null reduziert sein.

Grundsätzlich ist für alle Fälle der parallelen Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts zu postulieren, dass die Durchführung eines förmlichen Prüfverfahrens aufgrund der gründlicheren Aufarbeitung der Maßnahme, deren Auswirkungen auf den innergemeinschaftlichen Handel bei zusätzlichem Grundfreiheitenverstoß verstärkt sind, sinnvoll erscheint. Eine Pflicht der Kommission zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens besteht nach der hier vertretenen Auffassung jedoch nur, wenn die Genehmigung der Maßnahme auf Grundlage eines Ausnahmetatbestands in Rede steht.¹⁶²⁰

b. Pflichten der nationalen Gerichte

Aufbauend auf den oben gefundenen Ergebnissen sind im Folgenden die Pflichten der nationalen Gerichte im Falle von Maßnahmen zu klären, auf die sowohl die Grundfreiheiten als auch das Beihilferecht Anwendung finden. Hierbei ist gedanklich zu differenzieren zwischen Maßnahmen, über welche im Rahmen eines Beihilfeverfahrens gemäß Art. 108 AEUV von der Kommission entschieden wurde und Beihilfemaßnahmen, über die ein solcher Beschluss (noch) nicht ergangen ist, weil der Mitgliedstaat die Maßnahme entgegen Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV nicht notifiziert hat und die Maßnahme von der Kommission bislang nicht aufgegriffen wurde.

aa. Bei abgeschlossenem Beihilfeverfahren

Das größte Problem der parallelen Anwendbarkeit zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht in Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH wird konkret in der Frage der unionsrechtlichen Überprüfbarkeit einer durch die Kommission im Beihilfeverfahren bereits geprüften mitgliedstaatlichen

¹⁶²⁰ So auch EuG, Urteil v. 9. September 2010 – *British Aggregates u. a./Kommission* – Rs. T-359/04, ECLI:EU:T:2010:366 (Rn. 53 ff. und Rn. 94 ff.), welches die Durchführung eines förmlichen Prüfverfahrens für angezeigt hält, da die Kommission bei der Frage, ob eine Beihilfemaßnahme mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, bei einem im Raum stehenden Grundfreiheitenverstoß „auf ernste Schwierigkeiten“ stößt.

Maßnahme durch die nationalen Gerichte gesehen.¹⁶²¹ Vor dem Hintergrund des vom AEUV besonders ausgestalteten Verfahrens nach Art. 108 AEUV sowie des diffizilen Kompetenzgefüges zwischen Kommission und nationalen Gerichten wird insofern die Frage gestellt, ob jedenfalls der Kernaussage der vom EuGH entwickelten „Trennbarkeitsformel“ darin zuzustimmen ist, dass einem durchgeführten Beihilfeverfahren eine zumindest dem Grundsatz nach formelle Abschirmwirkung hinsichtlich der mitgliedstaatlichen Maßnahme gegenüber einer Überprüfung anhand der Grundfreiheiten durch die nationalen Gerichte zuzusprechen ist.

Insofern sind die drei oben beschriebenen Szenarien einer möglichen Entscheidung der Kommission im Beihilfeverfahren auf einen sich stellenden realen Kompetenzkonflikt mit den nationalen Gerichten zu untersuchen:

- Entscheidet die Kommission mittels eines Negativbeschlusses über die mitgliedstaatliche Maßnahme, tritt kein Kompetenzkonflikt auf. Denn aufgrund des Negativbeschlusses werden die nationalen Gerichte mit der in Frage stehenden Maßnahme entweder gar nicht erst in Berührung kommen beziehungsweise sind – im Falle einer nicht notifizierten aber nach Inkrafttreten aufgegriffenen Beihilferegelung – an den Beschluss der Kommission unmittelbar gebunden. Daher führt ein Negativbeschluss der Kommission weder in materiell-rechtlicher noch in kompetenzrechtlicher Hinsicht zu problematischen Ergebnissen.
- Entscheidet die Kommission mittels Positivbeschluss, dass keine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, so enthält dieser Beschluss wie oben postuliert richtigerweise keine Aussage über die Vereinbarkeit der Maßnahme mit den Grundfreiheiten, da ein entscheidungsbedürftiger materiell-rechtlicher Konflikt zwischen den Grundfreiheiten und Beihilferecht erst auf Rechtfertigungsebene, respektive der Ebene der Ausnahmetatbestände nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV auftritt,¹⁶²² über welche die Kommission nur zu entscheiden hat, wenn sie zum Ergebnis kommt, dass die Maßnahme eine tatbestandliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt. Ein solcher Positivbeschluss steht daher ebenso wie der oben genannte Negativbeschluss nicht in problematischer Konkurrenz zu einer grundfreiheitlichen Überprüfung der Maßnahme durch die nationalen Gerichte und den sich hieraus möglicherweise ergebenden Folgen. Den nationalen Gerichten bleibt es

1621 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.54.

1622 Im Detail Kapitel 9, B. I. 1.

angesichts des *effet utile* notwendigerweise unbenommen, die in Frage stehende nationale Vorschrift auf ihre Konformität mit den Grundfreiheiten zu überprüfen und die sich auf einem festgestellten Verstoß ergebenden Konsequenzen¹⁶²³ zu ziehen.

- Nach der hier vertretenen Auffassung ist, wie bereits oben angedeutet, in kompetenzrechtlicher Sicht nur der Fall einer Beihilfemaßnahme problematisch, über welche die Kommission mittels Positivbeschluss entschieden hat, weil sie einen Ausnahmetatbestand im Sinne des Art. 107 Abs. 2 beziehungsweise Abs. 3 AEUV für einschlägig erachtete. Bei paralleler Anwendbarkeit von Beihilferecht und Grundfreiheiten hat sie aufgrund des Primats der Grundfreiheiten über das Beihilferecht im Rahmen der Rechtfertigung in solchen Konstellationen die Pflicht, die Maßnahme auch im Hinblick auf einen grundfreiheitlichen Verstoß zu überprüfen. Hierbei können der Kommission im Wesentlichen zwei Fehler unterlaufen: Zum einen ist denkbar, dass die Maßnahme schon gar keiner dahingehenden Überprüfung unterzogen wird, weil die Kommission den Grundfreiheitenverstoß übersieht; zum anderen kann die Kommission fälschlicherweise zu dem Schluss kommen, die Maßnahme sei grundfreiheitskonform.

Derartige Konstellationen sind nach Ansicht des EuGH Anwendungsgebiet der „Trennbarkeitsformel“¹⁶²⁴. So bejahte der EuGH in der Rechtssache *Nygård* die Überprüfbarkeit der Maßnahme durch die nationalen Gerichte anhand unmittelbar anwendbarer Vertragsvorschriften nur dann, wenn die gegen die Grundfreiheiten verstoßenden Elemente der Maßnahme „trennbar“ von der Beihilfe als solcher sind. Nur insoweit bestehe eine korrigierende Funktion der nationalen Gerichte, wenn die Kommission einen Grundfreiheitenverstoß übersieht.¹⁶²⁵

1623 Nichtanwendung der Regelung beziehungsweise Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, siehe Kapitel 3, B. III.

1624 Vgl. die Sachverhaltskonstellationen in EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51; EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 und EuGH, Urteil v. 2. Mai 2019 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2019:352.

1625 EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244 (Rn. 60); in diese Richtung argumentiert auch *Schön*, in: Hancher/De Vries/Salerno (Hrsg.), *EU State Aids* (2021), Rn. 12-015, nach dem – wolle man das System der Art. 107 f. AEUV nicht konterkarieren – ein etwaiger Grundfreiheitenverstoß jedenfalls bei Untrennbarkeit der Modalitäten hingenommen werden müsse, wenn die Maßnahme nach Art. 107 Abs. 2 bzw. 3 AEUV von der Kommission genehmigt worden sei.

Abgesehen davon, dass die inhaltlichen Voraussetzungen zur Trennbarkeit beziehungsweise Untrennbarkeit der Modalitäten kaum zu definieren und daher abzulehnen sind,¹⁶²⁶ ist dem EuGH auch darin nicht zuzustimmen, dass die Überprüfbarkeit einer Maßnahme anhand unmittelbar geltenden Vertragsrechts durch die nationalen Gerichte überhaupt der Einschränkung in Form eines durchgeführten Beihilfeverfahrens unterliegt. Denn hinsichtlich des Rechtsschutzbedürfnisses grundfreiheitlich Diskriminierter ist nicht von Belang, ob die Kommission über eine Maßnahme auf Grundlage der Vorschriften der Art. 107 f. AEUV positiv entschieden hat und dabei einen potenziellen Grundfreiheitenverstoß entweder nicht gesehen oder abgelehnt hat. Der *effet utile* gebietet es, dass die mitgliedstaatlichen Gerichte solange und soweit zur Überprüfung einer solchen Maßnahme anhand der Grundfreiheiten verpflichtet bleiben, als der EuGH über die Frage der Grundfreiheitskonformität einer Maßnahme noch nicht entschieden hat.¹⁶²⁷ Hierbei ist auch unerheblich, ob die Kommission den Grundfreiheitenverstoß entweder schon gar nicht gesehen oder aber falsch negativ beurteilt hat, denn bei der Durchsetzung der Grundfreiheiten stehen die Einschätzungen der Kommission und der nationalen Gerichte gleichwertig nebeneinander – die letztverbindliche Entscheidung über diese Frage obliegt allein dem EuGH.¹⁶²⁸

Problematisch an dieser Lösung ist jedoch, dass Art. 267 Abs. 2 AEUV ein nicht-letztinstanzliches Gericht grundsätzlich nur zur Vorlage an den EuGH ermächtigt und nicht verpflichtet. Hierdurch besteht die kompetenzrechtliche Gefahr, dass die Nichtanwendung einer Maßnahme aufgrund eines angenommenen Anwendungsvorrangs des Unionsrechts durch ein mitgliedstaatliches Gericht den beihilferechtlichen Positivbeschluss der Kommission über die Maßnahme „überstimmt“, ohne dass der EuGH ein abschließendes Urteil fällen kann. Um das unionsrechtliche Kompetenzgefüge nicht zu gefährden und das Verwerfungsmonopol des Gerichtshofs zu wahren, ist dafür zu plädieren, dass sich die Vorlageermächtigung eines nicht-letztinstanzlichen Gerichts im Falle der parallelen Anwendbarkeit von Grundfreiheiten und Beihilferecht dann zu einer Vorlageverpflichtung

1626 Siehe insbesondere Kapitel 9, A. I. und B. II. 1.

1627 Insofern können Vertragsverletzungsverfahren und Vorabentscheidungsersuchen auch parallel zum Beihilfeverfahren laufen, siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 223.

1628 *Von Danwitz*, *StuW* 2018, 323 (323 f.); *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (162 f.). Siehe ausführlich Kapitel 3, B. III.

verdichtet, wenn (1.) die Kommission über die Maßnahme auf Grundlage des Art. 107 Abs. 2 beziehungsweise Abs. 3 AEUV positiv entschieden hat, (2.) das nationale Gericht die Maßnahme aufgrund eines grundfreiheitlichen Verstößes unangewendet lassen will und (3.) die Frage der Nichtanwendung für den Ausgang des Rechtsstreits entscheidungserheblich ist.¹⁶²⁹

Im Ergebnis ist daher für alle denkbaren Beschlüsse der Kommission über eine Maßnahme im Beihilfeverfahren eine formelle Abschirmwirkung hinsichtlich der grundfreiheitlichen Überprüfbarkeit derselben Maßnahme durch die mitgliedstaatlichen Gerichte zu verneinen.¹⁶³⁰

bb. Bei nicht notifizierten Maßnahmen

Wie der Grundlagenteil verdeutlichen konnte, ist die Einschlägigkeit der Beihilfevorschriften im Hinblick auf Steuermaßnahmen in der derzeitigen Beihilfepraxis der Kommission so komplex und unvorhersehbar, dass steuerliche Fördermaßnahmen nicht selten ohne vorherige Notifikation von den Mitgliedstaaten erlassen werden, obwohl eine Beihilfemaßnahme im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt.¹⁶³¹ Für solche Maßnahmen ist bislang kein Kommissionsbeschluss ergangen, die Kommission kann sich jedoch jederzeit dafür entscheiden, die Maßnahme aufzugreifen und einer beihilferechtlichen Überprüfung zu unterziehen. Solche Maßnahmen können ferner Gegenstand innerhalb nationaler Gerichtsverfahren werden. Dann stellt sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV sowie der Pflicht der nationalen Gerichte zur Durchsetzung unmittelbar anwendbaren Unionsrechts: In concreto ob und inwieweit die nationalen Gerichte neben ihrer sich auf Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV ergeben-

1629 An dieser Stelle kann eine sinngemäße Analogie zur Rechtsprechung des EuGH gezogen werden, der eine Vorlageverpflichtung nicht-letztinstanzlicher Gerichte annimmt, sofern diese mit ihrer Entscheidung die Handlung eines Unionsorgans für ungültig erachten, EuGH, Urteil v. 22. Oktober 1987 – *Foto-Frost/Hauptzollamt Lübeck-Ost* – Rs. 314/85, ECLI:EU:C:1987:452 (Rn. 11 ff.), bzw. die unionsrechtliche Gültigkeit nationaler Maßnahmen in Frage stellen, die im Rahmen eines unionsrechtlichen Systems koordinierter Produktzulassungen ergehen, EuGH, Urteil v. 21. März 2000 – *Greenpeace Frankreich u. a.* – Rs. C-6/99, ECLI:EU:C:2000:148.

1630 So grundsätzlich auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 223; *dies.*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 535 (552).

1631 Siehe insbesondere Kapitel 4, B. I. 2.

den Pflicht die Maßnahmen auch auf ihre Grundfreiheitskonformität hin überprüfen dürfen.¹⁶³²

Dass es den nationalen Gerichten auch in diesen Konstellationen grundsätzlich nicht versagt werden darf, die Maßnahmen einer Grundfreiheitsprüfung zu unterziehen, gilt wegen des *effet utile* und der unionsrechtlichen Gleichrangigkeit zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht genauso wie in Fällen, in denen die Kommission positiv über die Maßnahme entschieden hat.¹⁶³³ Die sich aus Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV ergebende Verpflichtung der nationalen Gerichte wird daneben jedoch ebenso wenig aufgehoben. Der Konflikt ist deshalb prekär, weil Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV eine strikte Nichtanwendung der Vorschrift verlangt,¹⁶³⁴ während ein festgestellter Grundfreiheitsverstoß die Gerichte im Regelfall dazu anhält, die Begünstigung, welche die Maßnahme vorsieht, auch auf Gruppen auszuweiten, die tatbestandlich nicht von ihr erfasst werden¹⁶³⁵. Daher besteht bei nicht notifizierten fiskalischen Beihilfemaßnahmen die Gefahr der Anwendung einer im Widerspruch zu Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV stehenden Rechtsfolge.¹⁶³⁶ Nach der oben gefundenen Lösung ist die Anwendung der adäquaten Rechtsfolge bei paralleler Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts zwar eine grundsätzlich durch die nationalen Gerichte zu bewältigende Koordinationsaufgabe.¹⁶³⁷ Dies gilt jedoch nur dann, wenn von unionsrechtlich kompetenter Stelle positiv darüber entschieden worden ist, dass überhaupt eine Beihilfe vorliegt, da die nationalen Gerichte nicht selbst über den nicht unmittelbar anwendbaren Art. 107 Abs. 1 AEUV entscheiden dürfen.

1632 Zu erwähnen ist in diesem Kontext auch der Vorschlag *Rossi-Maccanico*, das zu prüfende Normregime von den Modalitäten der Antragstellung im Gerichtsverfahren abhängig zu machen, so *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2013, 19 (24). Da diese Ansicht letztlich für einen Vorrang des Verfahrens über das materielle Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht plädiert, verkennt sie die grundsätzlich dienende Funktion des formellen Rechts und ist daher abzulehnen.

1633 A. A. Götz, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), H.III. Staatliche Beihilfen Rn. 36; GA Saugmandsgaard Øe in seinen Schlussanträgen v. 19. Dezember 2018 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2018:1037 (Rn. 109 ff.), nach deren Auffassung in diesen Fällen die Verpflichtung aus Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV vorgehe, da wegen des Verstoßes gegen Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV jedenfalls eine rechtswidrige Beihilfe vorliege und das Gericht die Norm als Ganze daher unangewendet lassen müsse.

1634 Siehe Kapitel 4, B. III. 2. b. und IV.

1635 Siehe Kapitel 3, B. IV.

1636 So auch GA Saugmandsgaard Øe in seinen Schlussanträgen v. 19. Dezember 2018 – *A-Fonds* – Rs. C-598/17, ECLI:EU:C:2018:1037 (Rn. 109 ff.).

1637 Eingehend Kapitel 9, B. I. 2.

Im Ergebnis hat ein nationales Gericht daher bei einer nicht notifizierten potenziellen fiskalischen Beihilfe, welche nach Auffassung des Gerichts gleichsam gegen eine Grundfreiheit verstößt, die Maßnahme im Hinblick auf den Grundfreiheiten- und den Beihilfeverstoß dem EuGH gemäß Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorzulegen. Für nicht-letztinstanzliche Gerichte verdichtet sich die nach Art. 267 Abs. 2 AEUV vorgesehene Vorlageermächtigung auch hier zur Vorlageverpflichtung, wenn (1) für das Gericht eine Verletzung des Durchführungsverbots gemäß Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV in Betracht kommt, (2) die in Frage stehende Maßnahme nach Annahme des Gerichts zusätzlich gegen eine Grundfreiheit verstößt und (3) die Maßnahme für das zu fällende nationalgerichtliche Urteil entscheidungserheblich ist.

C. Fazit

Weder die „Trennbarkeitsformel“ des EuGH noch die Verträge treffen eine Aussage zum materiell-rechtlichen Verhältnis der Grundfreiheiten und des Beihilferechts, weshalb die Frage nach dem Anwendungsvorrang eines der beiden Normregime anhand ungeschriebener Konfliktlösungsmechanismen zu beantworten ist.

Ein genereller Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten beziehungsweise des Beihilferechts über das jeweils andere Normregime scheidet dabei zuvorderst aus teleologischen Gründen aus. Dagegen lässt sich ein kontextueller Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten für die Fallgruppe der echten Anwendungskongruenz aus dem Grundsatz der materiellen Subsidiarität ableiten, da insofern von beiden Normregimen allein das Schutzgut der transnationalen Integration gesichert wird – dem wesensmäßigen Kernbereich der Grundfreiheiten. Für die sonstigen Fallgruppen einer feststellbaren Normkonkurrenz, jenen der unechten Anwendungskongruenzen und des synthetischen Anwendungskonflikts, kann auf Ebene des Anwendungsbereichs dagegen kein Vorrang eines Normregimes festgeschrieben werden, ohne dass eine Schutzlücke entstünde. In diesen Konstellationen sind die Grundfreiheiten und das Beihilferecht tatbestandlich parallel anzuwenden.

In den Fällen verbleibender paralleler Anwendbarkeit stellen sich materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Folgefragen, zu deren Beantwortung der Kerngedanke der praktischen Konkordanz herangezogen werden kann.

So ist auf Rechtfertigungsebene für das Verhältnis zwischen der grundfreiheitlichen Rechtfertigung und den beihilferechtlichen Ausnahmetatbe-

ständen der Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV ein Primat der Grundfreiheiten festzuschreiben, da die Grundfreiheiten den Mitgliedstaaten ein strengeres Neutralitätsgebot auferlegen als das Beihilfeverbot. Für die Ebene der Rechtsfolgen ist wegen des unionsrechtlichen Subsidiaritätsprinzips dagegen mit dem EuGH grundsätzlich für eine flexible Handhabung durch den jeweiligen Maßnahmegeber in Ansehung der konkreten unionsrechtswidrigen Beihilferegelung zu plädieren. Unter Berücksichtigung des *effet utile* wird der maßnahmegewährende Mitgliedstaat zur vollständigen Beseitigung der Unionsrechtswidrigkeit der Maßnahme jedoch in den meisten Fällen auf die Anwendung der beihilferechtlichen Rechtsfolge beschränkt sein.

Auch kompetenz- und verfahrensrechtlich kann die vom EuGH für diese Zwecke entworfene „Trennbarkeitsformel“ keine zufriedenstellende Lösung für die Fälle verbleibender simultaner Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilfverbots anbieten. Die Formel überzeugt weder mit Blick auf ihre kaum konturierten Anwendungsvoraussetzungen noch im Hinblick auf ihre Kernaussage, einem durchgeführten Beihilfverfahren komme grundsätzlich eine formelle Abschirmwirkung im Hinblick auf die grundfreiheitliche Überprüfung derselben Maßnahme durch die nationalen Gerichte zu. Vielmehr bleiben die nationalen Gerichte sowohl in Fällen eines bereits durchgeführten Beihilfverfahrens als auch im Falle nicht notifizierter fiskalischer Beihilfen grundsätzlich zur Überprüfung der in Frage stehenden Vorschrift am Maßstab der Grundfreiheiten verpflichtet. In sämtlichen Fällen der parallelen tatbestandlichen Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts besteht jedoch – auch für nicht-letztinstanzliche Gerichte – die Verpflichtung zur EuGH-Vorlage.

Kapitel 10 Exkurs: Schlussfolgerungen zur Konturierung des Beihilfeverbots in seiner Anwendung auf abstrakt-generelle fiskalische Maßnahmen – das Beihilfeverbot *de lege ferenda*

Gegenstand der vorstehenden Abhandlung ist das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht *de lege lata*. Wie mehrfach betont wurde,¹⁶³⁸ mangelt es dem Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 1 AEUV in seiner Anwendung insbesondere auf abstrakt-generelle fiskalische Maßnahmen der Mitgliedstaaten¹⁶³⁹ an nachvollziehbaren Maßstäben, an klaren Konturen und vor allem an einer sinnvollen Eingrenzung des Anwendungsbereichs, um die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten nicht zu unterwandern. Derartig großflächige Beihilfen standen bei Schaffung des Normregimes nicht im Fokus der Vertragsväter,¹⁶⁴⁰ die vor allem Einzelfallbeihilfen vor Augen hatten, bei welchen die Annahme des bei fiskalischen Beihilfen ausgesprochen prekären Merkmals eines selektiven Vorteils selten Probleme bereitet.

Die heutige Diskussion um die unionsrechtliche Regulierung steuerlicher Beihilfen befindet sich im Spannungsfeld zwischen der grundsätzlichen Schädlichkeit der staatlichen Begünstigung von Wirtschaftsteilnehmern, da Beihilfen grundsätzlich zu einer Art „staatlichen Oberaufsicht über das Wirtschaftsleben“¹⁶⁴¹ führen, und dem Umstand, dass (begünstigende) Differenzierungen dem Steuerrecht immanent sind. Wie gesehen fordert das Beihilfeverbot eine Neutralität der Steuersysteme¹⁶⁴² – eine Begrifflich-

1638 Insbesondere Kapitel 4, B. I. und Kapitel 8, B. III.

1639 Insofern gelten die folgenden Ausführungen nicht für die beihilferechtliche Sichtweise auf Tax Rulings, Advanced Pricing Agreements oder sonstige ggf. beihilferechtlich relevante Anwendungen der Steuergesetze im konkreten Einzelfall bzw. auf Gesetzesmaßnahmen, deren Anwendungsbereich auf einzelne, konkret identifizierbare Unternehmen verengt ist.

1640 Vielmehr ließen sich die Vertragsväter von dem Bild leiten, Beihilfen seien kein Massenphänomen, siehe *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1179).

1641 Siehe *Schön*, FAZ-Artikel v. 17. April 2020 „Ein Steuerrecht für Katastrophen“ zur Corona-Pandemie.

1642 Zur Neutralität der Steuersysteme *Lehner*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 263 (284 f.); *ders.*, StuW 1998, 159 (169 f.); *Takacs*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (1998), S. 509; *Kemmeren* beschreibt das Prinzip der Steuerneutralität als

keit, die gewissermaßen eine Oxymoron darstellt, da Steuern per se Einfluss auf die wirtschaftliche Entscheidungsfindung der steuerpflichtigen Marktakteure nehmen.¹⁶⁴³ Aus diesem Grund ist nochmals zu betonen, dass es im fiskalischen Kontext nicht um die Herstellung vollständiger Neutralität, sondern nur um eine möglichst umfassende Beseitigung steuerlicher beziehungsweise wirtschaftlicher Ineffizienzen gehen kann.¹⁶⁴⁴ Entscheidend ist daher, dass bei der Neuausrichtung des Beihilfetatbestands in seiner Anwendung auf fiskalische Maßnahmen eine scharfe Trennlinie zwischen zulässigen steuerlichen Differenzierungen und unzulässigen beihilfevermittelnden Ungleichbehandlungen gezogen wird.¹⁶⁴⁵ Im Ergebnis erfordert das im Beihilfekontext ins Wanken geratene Gleichgewicht zwischen zu wahrender mitgliedstaatlicher Steuersouveränität einerseits und der Binnenmarktverwirklichung andererseits, den Anwendungsbereich des Beihilfeverbots im Hinblick auf steuerliche Maßnahmen zurückzunehmen. Seine Durchschlagskraft in den mitgliedstaatlichen Steuersystemen darf nur noch so weit reichen, als dies zur Herstellung des Binnenmarkts unbedingt erforderlich ist. Damit wird nicht nur die Souveränität der Mitgliedstaaten

die Forderung, dass das Steuerrecht keinen oder möglichst geringen Einfluss auf die effiziente Allokation von Produktionsfaktoren nehmen solle, siehe *Kemmeren*, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017), 3 (6 f.) m. w. N.; Kapitel 1, C. I. 2. b. und Kapitel 7, A. III. 4.

1643 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), 109 (112); ausführlich *Weisbach*, *The Use of Neutralities in International Tax Policy*, Coase-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper No. 697 (2014).

1644 So auch *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), 109 (112). Kritisch zur derzeitigen Beihilfepolitik der Kommission insofern 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-Beihilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023), das moniert, „dass die – grundsätzlich autonome – Steuerpolitik der Mitgliedstaaten vielen legitimen politischen Zielen dienen muss, von denen viele wohl als „wichtiger“ und „bedeutender“ anzusehen sind als die Beihilfenproblematik. Wenn die beihilfenrechtliche Unbedenklichkeit gewertet durch die Kommission als Prüfmaßstab an erste Stelle gerückt wird, ist eines der wichtigsten Gestaltungsinstrumente nationaler Politik einseitig nur an einem sehr engen Ziel ausgerichtet“.

1645 Dabei ist der Anwendungsumfang des Beihilfeverbots notwendigerweise zurückzunehmen, so sinngemäß auch *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 182.

gewährleistet, sondern dem Verbot und insbesondere der Durchsetzung des Verbots wieder zu mehr Effektivität verholfen.

Vor dem Hintergrund der beantworteten Forschungsfrage stellt sich die Frage, ob deren Aufarbeitung auch Erkenntnisse zu Tage fördern konnte, die zu einer solchen Konturierung und Begrenzung des Beihilfetatbestands in seiner Anwendung auf abstrakt-generelle steuerliche Maßnahmen *de lege ferenda* herangezogen werden können.

Die konkrete Maßgabe nicht nur für das Verhältnis der Normregime untereinander, sondern auch für die Feinsteuerung des Beihilfeverbots als solches ist der minutiös herausgearbeitete Sinn und Zweck des Beihilferegimes im Gesamtgefüge der Europäischen Verträge. Wie gesehen ist dem Beihilfeverbot eine binäre Normratio zuzuschreiben: Vermittelt durch den Schutz einer marktwirtschaftlichen Organisation des Wettbewerbs vor staatlicher Beeinflussung schützt das Beihilfeverbot auch den transnationalen Freiverkehr, wobei letzterer originär vom Schutzzumfang der Grundfreiheiten erfasst und vom Beihilfeverbot lediglich abgesichert wird.¹⁶⁴⁶ Unklar ist jedoch noch immer, durch welche Lesart des Tatbestands des Art. 107 Abs. 1 AEUV eben jene Normratio am besten abgebildet werden kann. Welches Tatbestandsmerkmal eignet sich zur Verwirklichung dieses Wesenskerns des Beihilfeverbots? Und welche Lehren können gegebenenfalls aus dem eingehenden Studium der Grundfreiheiten für das Beihilferecht gezogen werden?

A. Grundlegende Erwägungen zur tatbestandlichen Verortung einer eingrenzenden Auslegung des Beihilfeverbots

Dem Exkurs voran ist zunächst die Beantwortung der Frage zu stellen, welches Tatbestandsmerkmal beziehungsweise welche Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV sich für eine eingrenzende Auslegung anhand des Telos des Normregimes am besten eignen. Es zeigen sich im Wesentlichen zwei Möglichkeiten, den Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu verschmälern. Zum einen besteht die Option, den auf die Normintention begrifflich am meisten zugeschnittenen Tatbestandsmerkmalen der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel durch entsprechend modifizierte Prüfmaßstäbe eine an den Normzweck angepasste Filterfunktion einzuräumen. Zum anderen kann der bislang überwiegend

¹⁶⁴⁶ Kapitel 7, A. III. 3.

beschrittene Weg weiterverfolgt werden, das Telos des Normregimes bereits im Kriterium des selektiven Vorteils zum Tragen zu bringen und dem Verbot auf diese Weise sichtbare Konturen zu verleihen. Wenn letzteres gelänge, wäre die in der Beihilfepraxis von EuGH und Kommission derzeit gelebte Irrelevanz der Merkmale¹⁶⁴⁷ der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel letztlich verkraftbar.

Wie gezeigt werden konnte, erfüllt das Beihilfeverbot heute in erster Linie einen holistischen Wettbewerbsschutz und sichert damit die zuvor von den Grundfreiheiten vorangetriebene Marktintegration ab.¹⁶⁴⁸ Es erscheint daher zunächst einleuchtend, sich beim Zuschnitt des Beihilfeverbots in Bezug auf abstrakt-generelle fiskalische Maßnahmen auf die Merkmale der Wettbewerbsverfälschung beziehungsweise der Zwischenstaatlichkeitsklausel zu fokussieren, da beide offensichtlich auf diesen Zweck rekurren.¹⁶⁴⁹ Charmant an einer solchen Herangehensweise wäre auch, dass die unübersichtlich gewordene Diskussion um das Selektivitätskriterium an Gewicht verlöre. Insofern genügte es nämlich, wenn dem Selektivitätskriterium lediglich noch eine grobe Filterfunktion zwischen allgemeinen und selektiven Maßnahmen zukäme, wie sie etwa Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* in der Rechtssache *A-Brauerei*¹⁶⁵⁰ skizziert.

Der Nachteil einer Begrenzung des beihilferechtlichen Anwendungsbezugs über die Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel wäre jedoch die zweifelhafte Praktikabilität und Transparenz eines solchen Ansatzes. Einer rein wettbewerbsrechtlichen Interpretation des Beihilferechts schlagen, wie bereits erörtert, zuvor erst Praktikabilitätsbedenken entgegen.¹⁶⁵¹ In der Tat ist nicht von der Hand zu weisen, dass eine Konturierung des Verbotstatbestands durch das Merkmal der Wettbewerbsneutralität beziehungsweise der Zwischenstaatlichkeitsklausel streng genommen eine dezidierte ökonomische Analyse, insbesondere eine Marktabgrenzung, erforderte. Diese Methodik ist aufwändig und erfordert eine gesicherte Datenlage, die umso weniger herzustellen ist, je größer oder unbestimmter der Kreis der durch die ab-

1647 Ausführlich Kapitel 4, B. I. 3.

1648 Eingehend Kapitel 7, A. III. 3.

1649 Mit dieser Tendenz etwa *Koenig/Förtsch*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 107 AEUV Rn. 106; *Jaeger*, WuW 2008, 1064 (1076); *Micheau*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law (2011), 193 (207) m. w. N. in Fn. 87.

1650 Schlussanträge GA *Saugmandsgaard Øe* v. 19. September 2018 – *A-Brauerei* – Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:741 (Rn. 61 ff.).

1651 Siehe Kapitel 7, A. III. 2. b. bb.

strakt-generelle Maßnahme Begünstigten ist. Daher eignen sich bei Lichte betrachtet weder das Merkmal der Wettbewerbsverfälschung noch das der Zwischenstaatlichkeitsklausel, um den immens weiten Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV in Bezug auf abstrakt-generelle fiskalische Maßnahmen zu verengen.

Das essenzielle Tatbestandsmerkmal, das im Folgenden einer weitergehenden Spezifikation zugeführt werden soll, ist sinnvollerweise das nach der hier vertretenen Ansicht kumulativ zu prüfende und von den Vertragsvätern wohl eher beiläufig angelegte Merkmal des selektiven Vorteils. Obwohl die Diskussion um eine Konturierung dieses Tatbestandsmerkmals überstrapaziert scheint, ist es als gleichheitsrechtliches Kernstück des Beihilfetatbestands nach der hier vertretenen Auffassung am besten geeignet, eine dogmatisch nachvollziehbare und teleologisch zielführende Beschränkung des Anwendungsbereichs des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu erreichen.

B. Die Modellierung des Beihilfeverbots zum Diskriminierungsverbot

Die hier vorliegende Aufarbeitung des Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht folgt dem auch in der Literatur vertretenen Ansatz, dass es sich beim Beihilfeverbot um einen besonderen Gleichheitssatz handelt, dessen Anwendung auf mitgliedstaatliche Steuermaßnahmen im Wesentlichen einer gleichheitsrechtlichen Prüfsystematik folgt.¹⁶⁵² Es wurde jedoch angemerkt, dass innerhalb einer solchen gleichheitsrechtlichen Ausarbeitung des Beihilfetatbestands bislang viele Fragen offen sind und allein die Festschreibung dieser Rechtsnatur des Beihilfeverbots nicht dazu beiträgt, den Anwendungsbereich des Verbots sinnvoll zu verengen.¹⁶⁵³ Im näheren Abgleich mit den Grundfreiheiten zeigte die weitere Bearbeitung, dass es sich beim Beihilfeverbot zwar um ein Verbot einer Ungleichbehandlung „bei etwas“ – nämlich bei der wirtschaftlichen Betätigung der Marktakteure auf einem liberal organisierten Binnenmarkt – handelt, darüber hinaus nach derzeitiger Handhabung aber kein Diskriminierungsverbot vorliegt, da es nicht der unmittelbaren oder mittelbaren Verwendung eines oder mehrerer verpönter Differenzierungskriterien bedarf, um den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu erfüllen.

Genau hier ist allerdings die Stellschraube zu erkennen, welche es erlauben würde, den Anwendungsbereich des Beihilfeverbots in seiner An-

1652 Kapitel 4, B. I. 2. d.

1653 Kapitel 4, B. I. 2. d. dd.

wendung auf abstrakt-generelle fiskalische Maßnahmen sachgerecht zu verengen: Das Beihilfeverbot sollte in Bezug auf diejenigen Maßnahmen, die eine signifikante Schädigung des Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarktgefüges hervorrufen, zu einem Diskriminierungsverbot – aufgrund der Fokussierung auf die Begünstigungswirkung einer Ungleichbehandlung genau genommen gewissermaßen zu einem Verbot der diskriminierenden Begünstigung – ausgestaltet werden.

Die Ausarbeitung verpönte beihilferechtlicher Differenzierungsmerkmale erlaubte – wie bei den Grundfreiheiten – eine zielgerichtete Verfolgung der *ratio legis* des Verbots. So verbietet der grundfreiheitliche Schutz der transnationalen Integration die unmittelbare oder mittelbare Unterscheidung anhand der Staatsangehörigkeit oder typologisch gleichgestellter Parallelkriterien.¹⁶⁵⁴ Ebenso könnte das Beihilferecht ganz konkret die Verwendung solcher Differenzierungsmerkmale im Rahmen fiskalischer Maßnahmen unterbinden, welche nach empirisch wettbewerbsökonomischen Erkenntnissen einen spürbar wettbewerbsschädigenden Effekt innerhalb des Binnenmarktes hervorrufen, während andere Unterscheidungen von vornherein aus dem Anwendungsbereich des Verbots ausgenommen würden.¹⁶⁵⁵ Hierdurch würde schon bei abstrakter Konzeption des Verbots ohne Ansehung einer konkreten Maßnahme eine bewusste Trennlinie zwischen unionsrechtlich relevanten und irrelevanten steuerlichen Begünstigungen gezogen, wodurch die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten bereits durch eine angemessene und zweckmäßige sachliche Begrenzung des Gleichheitssatzes Berücksichtigung erföhre und nicht erst auf Rechtfertigungsebene im Rahmen der Systemimmanenz mühsam ins Felde geführt werden müsste. Ein weiterer Vorteil der Ausgestaltung des Beihilfeverbots als Diskriminierungsverbots wäre, dass auf die Erkenntnisse über offene und versteckte Diskriminierungen, wie sie in der grundfreiheitlichen Dogmatik bereits weit fortgeschritten sind,¹⁶⁵⁶ auch im beihilferechtlichen Kontext zurückgegriffen werden könnte: in diesem Falle in Form offener und versteckter Begünstigungen. Eine wirkungsdoktrinierte Auslegung des Beihilfeverbots wäre in diesen Grenzen weiterhin möglich und rein faktische

1654 Hierzu ausführlich Kapitel 3, B. I. 2. b. cc. (2).

1655 Insofern würde auch der Forderung mancher Kritiker entsprochen, die wettbewerbsrechtliche Ausrichtung des Beihilferechts solle sich bereits auf Ebene des Verbotstatbestands auswirken und den Beihilfebegriff selbst modifizieren, siehe etwa *Merola u. a.*, in: *Derenne/Merola* (Hrsg.), *Economic Analysis of State Aid Rules – Contributions and Limits* (2007), 29 (54 f.); *Koenig/Förtsch*, in: *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 107 AEUV, Rn. 106; *Jaeger*, *WuW* 2008, 1064 (1076).

1656 Siehe dazu Kapitel 3, B. I. 2. b. cc.

Begünstigungen zweckmäßigerweise nicht aus dessen Anwendungsbereich ausgenommen. Ebenso wäre für die Mitgliedstaaten bei Ausgestaltung ihrer Steuergesetze deutlicher ersichtlich, welche Differenzierungen eine Betroffenheit des Art. 107 Abs. 1 AEUV hervorrufen und daher eine Notifikation nach Art. 108 Abs. 1 AEUV erfordern und welche nicht.

Die Modellierung des Beihilfeverbots in seiner Anwendung auf abstrakt-generelle Steuermaßnahmen weg von einem bloßen Gleichbehandlungsgebot „bei etwas“ hin zu einem Verbot der Ungleichbehandlung „wegen etwas“ führte zu einer deutlichen Verengung des Anwendungsbereichs. Durch die Festschreibung eines oder mehrerer verpönter Differenzierungskriterien bleiben andere Differenzierungen vom Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV bereits auf Ebene der relevanten Ungleichbehandlung unberücksichtigt und entziehen sich damit von vornherein einer eingehenderen unionsrechtlichen Überprüfung. Eine solche merklich restriktivere Lesart des Beihilfeverbots in Bezug auf abstrakt-generelle Steuermaßnahmen rechtfertigt sich jedoch einerseits aufgrund der Wahrung der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität und andererseits aus dem grundsätzlich weniger wettbewerbsverzerrenden Effekt fiskalischer Beihilfen. Ähnlich wie Fördermaßnahmen innerhalb breiter Hilfsprogramme, wie beispielsweise während der COVID-19-Pandemie, wirken sich auch regelmäßig einen großen Begünstigtenkreis ansprechende abstrakt-generelle Steuermaßnahmen weniger auf die Wettbewerbsverhältnisse aus als gezielte Ad-hoc-Maßnahmen zugunsten einzelner Firmen.¹⁶⁵⁷

I. Zielvorgaben bei der Ausgestaltung der verpönten Differenzierungsmerkmale

Bei der Modellierung des Beihilferechts zu einem Diskriminierungsverbot stellt sich zunächst die Frage, welchen abstrakten Zielvorgaben die Typisierung der vom Beihilfeverbot verpönten Differenzierungskriterien genügen muss.

Grundlegend ist eine Ausformulierung anhand des herausgearbeiteten Telos des Beihilfeverbots. Wie bereits statuiert, weist das Verbot zwar eine binäre Normratio in Form des Wettbewerbsschutz einerseits und des

¹⁶⁵⁷ Vgl. Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1073 (Fn. 213).

Schutzes der transnationalen Integration andererseits auf.¹⁶⁵⁸ Das Beihilfeverbot wird mittlerweile jedoch von einem holistischen Wettbewerbschutz dominiert, weshalb in erster Linie Differenzierungsmerkmale benannt werden sollten, die diesen Wesenskern des Beihilfeverbots abbilden, das heißt wettbewerbsökonomisch konnotiert sind. Der Schutz der transnationalen Integration, welchen das Beihilfeverbot „lediglich“ absichert, wird hierdurch mittelbar verwirklicht, ohne dass dieser Zweck in jedem möglichen verpönten Unterscheidungsmerkmal deutlich zu Tage treten muss. In Abgrenzung zu den Grundfreiheiten wird außerdem deutlich, dass die Unterscheidung nach der Staatsangehörigkeit beziehungsweise nach dieser typologisch gleichgestellten Parallelkriterien mit Blick auf die Begünstigung des rein inländischen Sachverhalts sinnvollerweise kein Unterscheidungsmerkmal sein darf, welches auch durch das Beihilferecht inkriminiert wird – wenngleich territoriale Differenzierungsmerkmale als solche, wie noch zu zeigen sein wird, nicht per se aus dem beihilferechtlichen Anwendungsbereich ausgenommen werden sollten. Insofern würde bei der Ausgestaltung des Beihilfeverbots als Diskriminierungsverbot die nach derzeitiger Auslegung mögliche echte Anwendungskongruenz zu den Grundfreiheiten¹⁶⁵⁹ obsolet – des hier *de lege lata* dezidiert dargelegten Anwendungsvorrangs¹⁶⁶⁰ bedürfte es nicht länger.

Die wettbewerbsrechtliche Ausrichtung des Beihilfeverbots verursacht größere Schwierigkeiten bei der Festschreibung einer Katalogeigenschaft, an welche die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihrer Steuerrechtsordnungen nicht anknüpfen dürfen,¹⁶⁶¹ als diese bei den Grundfreiheiten auftritt. Für die marktöffnende Ausrichtung der Grundfreiheiten ist das Verbot der Schlechterstellung wegen der Staatsangehörigkeit beziehungsweise dieser typologisch gleichgestellte Parallelkriterien die einzig logische Konsequenz. Übertragen auf die *ratio legis* des Beihilfeverbots müsste Art. 107 Abs. 1 AEUV eigentlich die unmittelbare oder mittelbare Begünstigung im Hinblick auf ein bestehendes Wettbewerbsverhältnis zu anderen Marktteilnehmern verbieten. Der Umstand, dass die Profiteure einer Steuererleichterung in einem Wettbewerbsverhältnis zu anderen Marktteilnehmern stehen, stellt jedoch keine für ein Diskriminierungsverbot geeignete und vor allem keine hinreichend einengende Spezifizierung dar, da davon auszuge-

1658 Kapitel 7, A. III. 3. b.

1659 Kapitel 8, B. IV. 2. a.

1660 Kapitel 9, A. II. 2. b. bb. (1).

1661 Zur Charakteristik der Diskriminierungsverbote siehe *Kempny/Reimer*, Die Gleichheitssätze (2012), S. 80 ff.

hen ist, dass jeder Marktteilnehmer (der kein Monopol unterhält) im Wettbewerb zu anderen Marktteilnehmern steht. Ein bestehendes Wettbewerbsverhältnis zu anderen Marktteilnehmern kann in dieser Abstraktheit daher nicht als eine verbotene Anknüpfungseigenschaft im Sinne eines Diskriminierungsverbots gewertet werden, da es dem Begünstigten weder als Eigenwert anhaftet noch andere differenzierende Steuersachverhalte begrifflich ausschließt. Aus diesem Grund bedarf es einer eindeutigen Selektion derjenigen Steuererleichterungen, die nach ökonomischen Erkenntnissen typisierend betrachtet im Regelfall einen Wettbewerbsverfälschung hervorrufen und sodann einer konkreten Benennung derjenigen Unterscheidungsmerkmale, die für diese Wettbewerbsverfälschung ursächlich sind. Dabei sollten die Ziele des *refined economic approach*¹⁶⁶² Berücksichtigung erfahren, indem bereits bei der Konzeption der verpönten Differenzierungskriterien eine Abwägung der negativen Auswirkungen staatlicher Beihilfen auf den Wettbewerb einerseits und die positiven Auswirkungen auf bestimmte Ziele im gemeinsamen Unionsinteresse getroffen wird. Dem Beihilferecht kommt zwar eine innenpolitische Dimension zu, dennoch reicht seine Legitimation nur so weit, als dass es dem Rechtsregime nicht um eine allgemeine Subventionskontrolle gehen kann, sondern nur jene staatlichen Maßnahmen unterbindet, die nachweislich eine Behinderung grenzüberschreitender Betätigungen darstellen. Hierfür bedarf es einer konkreten Kategorisierung von steuerlichen Beihilfen, bei denen der binnenmarktschädliche Charakter nachweisbar ist.¹⁶⁶³ Maßgeblich ist mithin eine wettbewerbsschädliche Auswirkung der abstrakt-generellen Steuermaßnahme und nicht lediglich eine damit verursachte Veränderung der Marktstruktur. Außerdem muss

1662 Der *refined economic approach* sieht vor, bei der Beihilfeprüfung weniger formal vorzugehen, sondern darauf zu achten, ob die gewährte Beihilfe geeignet ist, die mit ihr verfolgten Gemeinwohlziele zu erreichen, ohne dabei den Wettbewerb mehr als unbedingt erforderlich einzuschränken, siehe 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., Rn. 21 f.; siehe auch Kapitel 4, B. 3.; Kapitel 7, A. III. 2. b.

1663 Bei der Beihilfenkontrolle kann es, ähnlich wie bei Art. 116 und 117 AEUV, nur darum gehen, Handelsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 29, 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).

sich vor dem Hintergrund der Wahrung staatlicher Steuersouveränität bei der Festschreibung verpönter Anknüpfungseigenschaften stets vor Augen gehalten werden, dass das Schutzgut des Beihilfeverbots umso intensiver betroffen sein muss, je mehr sich die inkriminierte mitgliedstaatliche Maßnahme ihrem Wesen nach weg von der Einzelfallbegünstigung eines einzelnen oder einer homogenen Gruppe hin zu einer allgemeinen Maßnahme mit heterogenem Begünstigtenkreis entfernt.¹⁶⁶⁴ Es muss daher unter anderem gelten: je stärker tätigkeitsbezogen das Unterscheidungsmerkmal ist, desto mehr spricht dies auch für eine Wettbewerbsverfälschung und damit für ein relevantes, verbotenes Differenzierungskriterium.

II. Mögliche verpönte Differenzierungsmerkmale

Vor dem Hintergrund der zuvor genannten Vorgaben soll im Folgenden der Versuch unternommen werden, einzelne Differenzierungsmerkmale zu benennen, deren Verwendung als beihilferechtliche Diskriminierung zu werten ist. Die Auflistung stützt sich auf bestehende und belegte wettbewerbsökonomische Erkenntnisse und ist angesichts eines sich stets fortentwickelnden Marktes nicht abschließend und lediglich als Skizze zu verstehen. Bei der Herausarbeitung der beihilferechtlichen Differenzierungskriterien sind – wie bei den Grundfreiheiten¹⁶⁶⁵ – typologisch gleichgestellte Parallelkriterien mitumfasst. Auch entsprechende versteckte Diskriminierungen sollen in den Anwendungsbereich des Beihilfeverbots fallen, hinsichtlich deren Aufdeckungen die im Rahmen der Grundfreiheiten gewonnenen Erkenntnisse¹⁶⁶⁶ auch im beihilferechtlichen Kontext herangezogen werden können.

1. Branchenbezogene Förderungen

Da es dem Beihilfeverbot primär um den Schutz des marktwirtschaftlichen Wettbewerbs vor staatlicher Beeinflussung geht, bedarf es zuvorderst der Festlegung eines Differenzierungsmerkmals, dessen Verwendung nach typi-

1664 So sinngemäß *Schön*, ZHR 2019, 393 (397 f.), der dabei von der Historie des Beihilfeverbots aus denkt; ähnlich ebenso Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. IIII.

1665 Kapitel 3, B. I. b. cc. (2).

1666 Kapitel 3, B. I. b. cc.

sierender Betrachtung die Wettbewerbsverhältnisse innerhalb eines Marktes beeinträchtigt.

Eine Branche ist eine Sammelbezeichnung für Unternehmen, die weitgehend substituierbare Produkte herstellen oder substituierbare Dienstleistungen erbringen,¹⁶⁶⁷ das heißt zueinander im Wettbewerb stehen. Eine Unterscheidung nach Branchen (z. B. Automobilbranche, Pharmabranche) beeinträchtigt damit jedenfalls das Wettbewerbsgefüge innerhalb des Binnenmarktes, da davon auszugehen ist, dass dieselbe Branche auch in anderen europäischen Mitgliedstaaten existiert. Gleiches gilt für eine Unterscheidung innerhalb einer Branche (z. B. E-Mobilität innerhalb der Automobilbranche). Letztere führt bereits im rein innerstaatlichen Kontext zu einer Verzerrung des Wettbewerbs zugunsten einzelner Wettbewerber oder einer spezifischen Gruppe von Wettbewerbern, die im Regelfall im europäischen Kontext fortwirkt. Unterscheidungen nach Branchen beziehungsweise innerhalb einzelner Branchen sind stets tätigkeitsbezogen und besitzen damit im Regelfall einen unmittelbaren Einfluss auf das Schutzgut des Beihilfverbots. Sie sprechen dessen Wesenskern an, weil sie wettbewerbsspezifisch wirken. Insofern erscheint es sachgemäß, ein beihilferechtliches Diskriminierungsverbot zu formulieren, das offene oder versteckte steuerliche Begünstigungen wegen der Zugehörigkeit zu einer bestimmten Branche unter den unionsrechtlichen Vorbehalt der Art. 107 ff. AEUV stellt.

Für die Frage, ob sich eine Differenzierung innerhalb einer abstrakt-generellen Maßnahme unmittelbar oder mittelbar auf eine Branche bezieht, könnte gegebenenfalls eine Orientierung anhand bestehender statistischer Werke, wie etwa der *Nomenclature Générale des Activités Économiques dans les Communautés Européennes* (NACE)¹⁶⁶⁸ erfolgen. Diese Verordnung dient dem Zweck, die Vergleichbarkeit zwischen nationalen, gemeinschaftlichen und internationalen Wirtschaftsstatistiken zu verbessern und enthält hierfür umfassende und vereinheitlichte Branchenklassifikationen, die auch für eine wettbewerbsrechtliche beziehungsweise -ökonomische Betrachtung herangezogen werden können.

1667 Engelhard, in: Gabler Wirtschaftslexikon, *Branche* <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/branche-27701/version-251345> (Stand: 11. August 2023).

1668 Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Dezember 2006 zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 und zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates sowie einiger Verordnungen der EG über bestimmte Bereiche der Statistik, ABl. EU L 393 vom 30. Dezember 2006.

2. Förderungen von Exporttätigkeiten, *Outbound*- beziehungsweise *Inbound*-Investitionen

Eine Form steuerlicher Vergünstigungen, deren Aufgreifen durch die Kommission vor dem Hintergrund des Beihilfeverbots in der Vergangenheit für viel Furore gesorgt hat, sind solche, die sich gezielt auf Exportaktivitäten, *Outbound*- beziehungsweise *Inbound*-Investitionen beziehen.¹⁶⁶⁹ Im Rahmen der beiden prominenten Fälle *World Duty Free*¹⁶⁷⁰ und *Gibraltar*¹⁶⁷¹, in denen derartige fiskalische Beihilfen in Rede standen, bereitete die Herleitung eines selektiven Vorteils nach dem klassischen Dreischritt des EuGH und der Kommission besonders große Schwierigkeiten. Die Subsumtion präferenzialer Steuerregelungen zugunsten grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivitäten unter den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV kam bislang häufig nicht ohne dogmatische Brüche aus.¹⁶⁷²

Ökonomisch unumstritten ist jedoch, dass Exportbeihilfen oder Beihilfen zur gezielten Förderung von *Outbound*-Investitionen als Teil einer strategischen Handelspolitik der Mitgliedstaaten im Umfeld der Europäischen Union mit der Idee eines Binnenmarktes unvereinbar sind.¹⁶⁷³ In einem wirtschaftlichen Verbund von Staaten, der eine optimale Ressourcenallokation zum Ziel hat, erklärt sich die staatliche Begünstigung grenzüberschreitender Aktivitäten nämlich nicht mehr als Ausfluss einer legitimen wirtschaftspolitischen Gestaltungsbefugnis der Mitgliedstaaten.¹⁶⁷⁴ Vielmehr

1669 Siehe etwa EuGH, Urteil v. 10. Dezember 1969 – *Kommission/Frankreich* – verb. Rs. 6/69 und 11/69, ECLI:EU:C:1969:68 (Rn. 20 f.); EuGH, Urteil v. 7. Juni 1988 – *Griechenland/Kommission* – Rs. 57/86, ECLI:EU:C:1988:284 (Rn. 8); EuG, Urteil v. 15. November 2018 – *Deutsche Telekom/Kommission* – Rs. T-207/10, ECLI:EU:T:2018:786.

1670 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.

1671 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.

1672 Siehe etwa 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. 130) zum Selektivitätsmerkmal im Hinblick auf die besondere Sachverhaltskonstellation im Fall *Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich*.

1673 Daher bedauernd, dass Exportbeihilfen nach derzeitiger Auslegung des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht ohne Weiteres unter den Beihilfetatbestand zu fassen sind *Biondi*, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), *CYELS 2009/2010*, 35 (48). Siehe zu Exportbeihilfen auch *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 191 ff.

1674 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 192.

handelt es sich hierbei um eine besonders wettbewerbsschädliche, des Protektionismus‘ verdächtige Praktik, gegen die es wirksamer Abwehrmechanismen bedarf.¹⁶⁷⁵

Als ähnlich binnenmarktschädlich sind ebenso gezielte steuerliche Förderungen von *Inbound*-Investitionen einzustufen, wenngleich diesen kein protektionistisches Moment anhaftet. Die Zielsetzung solcher Maßnahmen – die gezielte Anlockung ausländischer Unternehmen oder mobilen Kapitals aus dem Ausland – ist mit dem Binnenmarktideal jedoch ebenso unvereinbar wie die Förderung von *Outbound*-Investitionen, da sie lediglich der aggressiven Verfolgung wirtschaftlicher Einzelinteressen der Mitgliedstaaten dient und eine *Pareto*-optimale Ressourcenallokation durch marktexterne Faktoren torpediert.

Das Beihilfeverbot ist angesichts seiner Normratio und seiner Rechtsfolgen ein grundsätzlich geeignetes und wirksames Instrumentarium, derartige Praktiken der Mitgliedstaaten zu unterbinden.¹⁶⁷⁶ Ein ganzheitlicher Schutz des Wettbewerbs vor staatlicher Beeinflussung innerhalb des Binnenmarktes ist eine für sich stehende Zwecksetzung des Verbots, die angesprochen wird, wenn Mitgliedstaaten das Wettbewerbsklima zugunsten ihrer eigenen Wirtschaftsakteure oder zur aggressiven Anlockung ausländischer Wirtschaftsakteure manipulieren. Differenzierungen innerhalb abstrakt-genereller Maßnahmen, die eine steuerliche Begünstigung von Exportunternehmen, *Outbound*- oder *Inbound*-Investitionen bewirken, sind allerdings nicht zuverlässig über das oben bereits herausgearbeitete Diskriminierungskriterium der Branche abzubilden, da derartige Vergünstigun-

1675 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 194 m. w. N.; GA Wathelet in seinen Schlussanträgen v. 28. Juli 2016 – *Kommission/World Duty Free Group* – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:624 (137).

1676 Biondi, in: Barnard/Odudu (Hrsg.), CYELS 2009/2010, 35 (48). So auch Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 180 jedenfalls in Bezug auf Exportbeihilfen, deren Verbot in das Beihilfeverbot „hineinlesbar“ sei. Der beihilferechtlichen Relevanz von *Inbound*-Beihilfen mag entgegenzuhalten sein, dass durch diese nicht der Wettbewerb zwischen Unternehmen, sondern den grundsätzlich legitimen Steuersystemwettbewerb zwischen Staaten angesprochen sei und daher die Normratio des Beihilfeverbots nicht tangiert werde. Jedoch ist der Wettbewerb zwischen Unternehmen jedenfalls dann verfälscht, wenn ein präferenzielles System zugunsten von *Inbound*-Investitionen geschaffen wird, von dem inländische Unternehmen nicht oder nicht im gleichen Maße profitieren können. Ein unternehmensfreundliches Steuerklima beispielsweise durch eine generelle Absenkung des Körperschaftsteuersatzes ist dagegen zutreffenderweise keine unter das Beihilfeverbot zu fassende Maßnahme, sondern nur über eine *soft law*-Strategie, wie bspw. den *Code of Conduct*, zu regulieren.

gen regelmäßig branchenübergreifend gewährt werden. Es bedarf daher der Beschreibung eines weiteren beihilferechtlich verpönten Differenzierungsmerkmals, um derartige staatliche Eingriffe in den Wettbewerb zu erfassen. Exportbeihilfen sowie Beihilfen für *Outbound*- und *Inbound*-Investitionen fallen unter ein als Diskriminierungsverbot gedachtes Beihilfeverbot, wenn das Verbot die Anknüpfung einer steuerlichen Ungleichbehandlung an eine grenzüberschreitende Tätigkeit unter Vorbehalt stellt.

Ein solches beihilferechtliches Diskriminierungsmerkmal mag in Anbetracht des umfassend erörterten Verhältnisses des Beihilfeverbots zu den Grundfreiheiten und den oben statuierten Zielvorgaben zur Konzeption des beihilferechtlichen Diskriminierungsverbots zunächst für Irritationen sorgen, weil die Grundfreiheiten die exakt selbe Ungleichbehandlung zu verbieten scheinen. Es ist insofern in Erinnerung zu rufen, dass nach dem hier herausgearbeiteten Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht die alleinige Anknüpfung einer Ungleichbehandlung an die Staatsangehörigkeit oder ein dieser typologisch gleichgestelltes Parallelkriterium sogar zu einem Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten im Wege der materiellen Subsidiarität des Beihilfeverbots (echte Anwendungskongruenz) führt.¹⁶⁷⁷

Bei näherer Betrachtung stünde das beihilferechtliche Verbot der Anknüpfung an eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeit jedoch nicht im Widerspruch zu den innerhalb der Beantwortung der Forschungsfrage gefundenen Erkenntnissen. Die Grundfreiheiten sind ihrem Wesen nach zwar auf den Vergleich zwischen inländischem und grenzüberschreitendem Sachverhalt gepolt. Hieraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass zwischen den Grundfreiheiten und Beihilferecht eine strikte Trennlinie zwischen einem herkunftsbezogenen beziehungsweise territorialen Diskriminierungsmerkmal, das allein die Grundfreiheiten inkriminieren, und einem unternehmensbezogenen Diskriminierungsmerkmal, auf das sich das Beihilferecht beschränkt, gezogen werden kann.¹⁶⁷⁸ Eine solche Aufteilung griffe zu kurz, da – wie das Beispiel der Exportbeihilfen zeigt – Mitgliedstaaten auch territoriale Unterscheidungen treffen können, die zwar evident binnenmarktschädlich wirken, von den Grundfreiheiten aber nicht wirksam bekämpft werden können.

1677 Kapitel 9, A. II. 2. b. bb. (1).

1678 In diese Richtung jedoch *Roth*, in: Becker/Schön (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb* (2005), 119 (122).

Anders als nach der derzeitigen Auslegung des Beihilfeverbots durch die Kommission und den EuGH verböte ein als Diskriminierungsverbot ausgestaltetes Beihilfeverbot eine steuerliche Differenzierung anknüpfend an die Grenzüberschreitung eines Sachverhalts seiner Natur nach nur dann, wenn diese sich *zugunsten* des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs auswirkt. An dieser Stelle zeigt sich deutlich, warum beim Beihilfeverbot genau genommen von einem Verbot der diskriminierenden Begünstigung gesprochen werden sollte, denn Art. 107 Abs. 1 AEUV hat die Begünstigung, nicht die Benachteiligung im Fokus. In Bezug auf die Anknüpfung einer steuerlichen Differenzierung an eine grenzüberschreitende Tätigkeit stellt das Beihilfeverbot daher genau solche Ungleichbehandlungen in Frage, welche der asymmetrisch auf die Benachteiligung gemünzte Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nicht umfasst: die Inländerdiskriminierung.¹⁶⁷⁹ Insofern kämen sich die Grundfreiheiten und das Beihilferecht auch bei der Ausgestaltung des Beihilfeverbots zu einem Verbot der diskriminierenden Begünstigung nicht in die Quere, sondern grenzten ihre Anwendungsbereiche als sachlich begrenzte Gleichheitssätze sogar noch klarer voneinander ab.

Ohne dogmatische Brüche zum definierten Normverhältnis zu den Grundfreiheiten zu verursachen, ist daher dafür zu plädieren, dass das Beihilfeverbot ausgestaltet als Diskriminierungsverbot neben branchenbezogenen Ungleichbehandlungen auch steuerliche Begünstigungen *wegen* eines Grenzübertritts verbietet.

3. Förderungen von Unternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten

Aus volkswirtschaftlicher Sicht besonders schädlich für das Wettbewerbsgefüge innerhalb des Binnenmarktes sind nach einem Gutachten der Monopolkommission ferner sogenannte Rettungsbeihilfen – anders formuliert: die (steuerliche) Förderung von Unternehmen in wirtschaftlichen

¹⁶⁷⁹ Die Grundfreiheiten standen daher im Rahmen der Rechtssachen 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 und 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 nicht in Rede. Verdeutlichend zum arbeitsteiligen Zusammenwirken der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots hinsichtlich eines allgemeinen Gleichbehandlungsgebots für Inlands- und Auslandstätigkeiten siehe *Dautzenberg*, *StuB* 2001, 443 (444).

Schwierigkeiten.¹⁶⁸⁰ Die besondere Schwere des staatlichen Eingriffs in das Wettbewerbsgefüge, die eine Kontrolle derartiger Beihilfen durch die europäische Beihilfeaufsicht rechtfertigt, ist darin zu sehen, dass ineffiziente Unternehmen sich gegenüber effizienten nicht geförderten Unternehmen Marktanteile erhalten oder sichern.¹⁶⁸¹ Rettungsbeihilfen wirken so dem für die Integrität des Binnenmarktes wichtigen Anreiz entgegen, effizient zu produzieren und zu investieren, indem sie den Kostendruck für die betroffenen, ineffizienten Unternehmen verringern. Langfristig betrachtet führen (steuerliche) Förderungen von Unternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten damit zu marktschädigenden, produktiven Ineffizienzen.¹⁶⁸²

Wie Exportbeihilfen knüpfen auch Rettungsbeihilfen nicht an die Art der Tätigkeit eines Unternehmens an, sodass sie mit dem bereits herausgearbeiteten verpönten Differenzierungsmerkmal der branchenbezogenen Unterscheidung nicht abgebildet werden könnten. Vielmehr werden Rettungsbeihilfen gewährt, indem abstrakt-generelle Vorschriften einen steuerlichen Vorteil an eine prekäre wirtschaftliche Lage eines Unternehmens knüpfen.

Insofern würde das als Diskriminierungsverbot gedachte Beihilfeverbot *prima facie* auch mitgliedstaatliche Normen wie beispielsweise § 8c Abs. 1a KStG (Sanierungsklausel)¹⁶⁸³ oder § 3a EStG¹⁶⁸⁴ erfassen und unter unionsrechtlichen Vorbehalt stellen. Der insbesondere zur Sanierungsklausel zähgeführte Streit¹⁶⁸⁵ über das „richtige“ Referenzsystem im Rahmen der Dreischrittprüfung zur Feststellung des Selektivitätskriteriums würden hier-

1680 Vgl. Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1047 „Die besonders problematischen Rettungs[...]beihilfen sind nach Möglichkeit zu vermeiden.“

1681 Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1105.

1682 Siehe Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1087 im Kontext des dem Beihilferecht zugrundegelegten Wohlfahrtsstandard.

1683 Der EuGH erklärte im Rechtsmittelverfahren den entsprechenden Negativbeschluss der Kommission v. 26. Januar 2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel“ 2011/527/EU, ABl. EU 2011, L 235, S. 26 für nichtig, siehe EuGH, Urteil v. 28. Juni 2018 – *Heitkamp BauHolding/Kommission* – Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.

1684 Über diese notifizierte Norm zur Steuerfreiheit von Sanierungserträgen äußerte sich die Kommission gegenüber der Bundesrepublik Deutschland in Form eines „*Letter of Comfort*“, dass die Regelung nicht als unionsrechtswidrige Beihilfe eingestuft werde.

1685 Zu diesem Verfahren *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StJb 2018/2019, 311 (347 ff.); *Schön*, ZHR 2019, 393 (404).

durch gegenstandslos. Kritische Stimmen mögen anhand der oben genannten prominenten Beispiele bei dieser Auslegung des Beihilfeverbots einen stärkeren Eingriff in die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten monieren als dieser letztlich unter Anwendung der Dreischrittprüfung durch EuGH und Kommission erfolgte. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die insbesondere zur Sanierungsklausel ergangenen Entscheidungen weniger wegen der konkreten beihilferechtlichen Inkriminierung des § 8c Abs. 1a KStG souveränitätseinschränkende Tendenzen aufweisen als aufgrund der augenscheinlichen Willkürlichkeit der Festlegung eines steuerlichen Referenzsystems und der Übertragbarkeit dieser „Grundsätze“ auf jegliche anderen differenzierenden mitgliedstaatlichen Steuernormen. Im Rahmen eines beihilferechtlichen Diskriminierungsverbots, das die Anknüpfung einer Begünstigung an eine prekäre wirtschaftliche Lage unter unionsrechtlichen Vorbehalt stellt, wurde jedoch eine auf wettbewerbsökonomischen Erkenntnissen basierende Grundentscheidung dahingehend getroffen, dass Rettungsbeihilfen unter typisierender Betrachtung einen beachtlichen Eingriff in ein marktwirtschaftliches Wettbewerbsgefüge darstellen, welcher zum Schutz des Binnenmarktes der Beihilfeaufsicht unterliegen muss. Leitbild bei der beihilferechtlichen Inkriminierung solcher Steuernormen ist damit das in einem Diskriminierungsmerkmal abstrakt festgeschriebene Telos des Beihilfeverbots und sind nicht die technischen Untiefen einer volatilen Selektivitätsprüfung. Die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten wird insofern in verhältnismäßiger Weise durch die Binnenmarktzielsetzung beschränkt,¹⁶⁸⁶ wobei zusätzlich zu betonen ist, dass die Verwendung eines beihilferechtlichen Diskriminierungskriteriums das Selektivitätsmerkmal lediglich *prima facie* erfüllt – eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung bleibt grundsätzlich möglich.

III. Inhalt und Gewichtung der weiteren Tatbestandsmerkmale

In Frage steht außerdem, wie sich die Modellierung des Beihilfeverbots zum Diskriminierungsverbot im Hinblick auf abstrakt-generelle steuerliche Maßnahmen auf den Inhalt und insbesondere die Gewichtung der übrigen Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV auswirken würde. Einer skizzenhaften Darstellung bedarf es insofern zur Rechtfertigung und zu den

¹⁶⁸⁶ Siehe zum Widerstreit zwischen mitgliedstaatlicher Steuerautonomie und der Binnenmarktrealisierung eingehend Kapitel 1, C. I. 2. c.

Merkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel.

1. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung – Wegfall der Systemimmanenzprüfung?

Wie gezeigt werden konnte, kennt das Beihilfeverbot in seiner Anwendung auf fiskalische Maßnahmen der Mitgliedstaaten, unabhängig davon ob dem Dreischritt des EuGH oder dem reinen *comparison approach* innerhalb der Selektivitätsprüfung gefolgt wird, gewissermaßen zwei Ebenen der Rechtfertigung: die der Systemimmanenz und jene der Ausnahmetatbestände nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV.¹⁶⁸⁷

Im Bereich der Ausnahmetatbestände hätte die Modellierung des Beihilfeverbots zum Diskriminierungsverbot keine Auswirkungen – sie würden von der Kommission mit derselben inhaltlichen Ausrichtung geprüft, wie diese vom Vertrag vorgegeben ist.

Ein anderes Bild ergäbe sich jedoch mit Blick auf die von der Rechtsprechung und Kommission etablierte, sogenannte Systemimmanenzprüfung, die als Teil der Selektivitätsprüfung noch im Verbotstatbestand selbst verortet ist. Diese Rechtfertigungsmöglichkeit fügt sich in das Bild einer gleichheitsrechtlichen Lesart des Art. 107 Abs. 1 AEUV und behält insofern ihre Daseinsberechtigung auch dann, wenn der beihilferechtliche Gleichheitssatz einen deutlich engeren sachlichen Anwendungsbereich durch seine Interpretation als Diskriminierungsverbot erhielte als dies nach derzeitiger Auslegung der Fall ist. Denn auch die Diskriminierungsverbote der Grundfreiheiten, die für die hier vorgeschlagene Konturierung des Beihilfeverbots Modell stehen, ermöglichen eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung, die als Einfallstor einer intensiven Auseinandersetzung mit der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten dient. Eine Veränderung ergäbe sich allerdings im Hinblick auf den inhaltlichen Zuschnitt der beihilferechtlichen Rechtfertigung.

Nach derzeitiger Auslegung kann eine fiskalische Maßnahme vom Vorwurf der beihilferechtlichen Selektivität freigesprochen werden, wenn die durch sie erfolgende Differenzierung sich aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung rechtfertigen lässt, mit der sie in Zusammen-

1687 Siehe Kapitel 4, B. I. 2. b. bb. (1) und c. bb. sowie Kapitel 5, A. IV.

hang steht.¹⁶⁸⁸ Wenngleich diese Systemimmanenzprüfung in der derzeitigen Beihilfepraxis restriktiv gehandhabt wird, ermöglicht sie begrifflich die Rechtfertigung einer begünstigenden Maßnahme mit der reinen inneren Folgerichtigkeit des mitgliedstaatlichen Steuersystems. Sie rekurriert damit ihrer inhaltlichen Ausrichtung nach letztlich auf das steuerliche Referenzsystem, von dem abgewichen wird¹⁶⁸⁹ und ist gewissermaßen Korrektiv zu einer weiten Bemessung der *prima facie*-Selektivität. Eine solch grundsätzlich weite, systembedingte Rechtfertigungsmöglichkeit ist zur Wahrung der mitgliedstaatlichen Steuerautonomie jedoch dort nicht notwendig und sachgemäß, wo der unionsrechtliche Verbotstatbestand der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten bereits durch eine signifikante Verengung seines sachlichen Anwendungsbereichs Rechnung trägt. Ein als Diskriminierungsverbot ausgestaltetes Beihilfeverbot denkt grundsätzlich nicht in der Kategorie der inneren Folgerichtigkeit eines Regelungssystems, sondern bezieht sich allein auf einige wenige spezielle Ungleichbehandlungen, die bei pauschalierender Betrachtung eine Wettbewerbsverfälschung vermuten lassen. Der Begriff der „Systemimmanenz“ ist einem an die tatsächlichen Wirkungen einer Differenzierung anknüpfenden Diskriminierungsverbot daher genau genommen fremd und sollte nach dem hier vertretenen Ansatz nicht länger Verwendung finden. Eine systembedingte Rechtfertigung einer begünstigenden Ungleichbehandlung im Sinne des Beihilfeverbots trüge allenfalls noch innerhalb der Tragweite des von den Grundfreiheiten bekannten Kohärenzgedankens,¹⁶⁹⁰ das heißt bei einer inneren, systembe-

1688 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.).

1689 So zu verstehen Schön, in: 17. ÖJT Band IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (30); *Aldestam*, EC State aid rules applied to taxes (2005), S. 202 f. Von den Verfechtern des reinen *derogation approach* wird eine isolierte Rechtfertigungsprüfung daher auch als überflüssig angesehen, siehe Kapitel 4, B. I. 2. b. aa.

1690 Zur Kohärenz siehe Kapitel 3, B. II.; zum Verhältnis Systemimmanenz und Kohärenz siehe auch Kapitel 5, A. IV.

dingten Verknüpfung eines steuerlichen Vorteils mit einem steuerlichen Nachteil. Im Übrigen ist dafür zu plädieren, die Rechtfertigungsmöglichkeit sehr restriktiv zu handhaben und nur sachliche Rechtfertigungsgründe zuzulassen, die durch die Maßnahme in verhältnismäßiger Weise verfolgt werden müssen. Zu diskutieren wäre hier beispielsweise die Beseitigung eines Marktversagens¹⁶⁹¹ oder die Förderung eines Zwecks von gewichtigem, allgemeinem, europäischem Interesse.

2. Wettbewerbsverfälschung und Zwischenstaatlichkeitsklausel

Wie dargelegt, spielen nach derzeitiger Handhabung des Beihilfeverbots weder das Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung noch das Merkmal der Zwischenstaatlichkeit der Handelsbeeinträchtigung eine entscheidungserheblich Rolle bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuermaßnahmen.¹⁶⁹² Von EuGH und Kommission zumeist gemeinsam geprüft¹⁶⁹³ werden beide Merkmale bei Vorliegen des Selektivitätskriteriums bislang regelmäßig als erfüllt erachtet.¹⁶⁹⁴ Doch während diese inhaltliche Marginalisierung beider Merkmale bei der momentan weiten Auslegung der beihilferechtlichen Selektivitätsbegriffs durchaus kritikwürdig erscheint, wäre die geringe Gewichtung der Wettbewerbsverfälschung

1691 Insoweit wegen *Second-best*-Problematik ablehnend Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1117.

1692 Hierzu ausführlich Kapitel 4, B. I. 3; *Kube*, in: Becker/Schön (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im Europäischen Systemwettbewerb* (2005), 99 (105); *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 209. Kritisch insbesondere zur fehlenden Relevanz der Zwischenstaatlichkeitsklausel bspw. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht* (2017), S. 5 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-Behilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

1693 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. 186) mit Verweis auf EuG, Urteil v. 15. Juni 2000 – *Alzetta u. a./Kommission* – verb. Rs. T-298/97 u. a., ECLI:EU:T:2000:151 (Rn. 81). Siehe auch *Nowak*, *EuZW* 2003, 389 (396); *Derenne/Citron/Domecq/Mylrea-Lowdnes*, *JECLP* 2014, 53 (61).

1694 *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). Eingehend auch Kapitel 4, B. I. 3.

und der Zwischenstaatlichkeitsklausel im Rahmen eines beihilferechtlichen Diskriminierungsverbots konzeptionell akzeptabel. Denn in den abstrakt festzulegenden verpönten Diskriminierungsmerkmalen, deren Verwendung eine (nicht gerechtfertigte) selektive Begünstigung begründet, ist die Gegebenheit einer Wettbewerbsverfälschung und einer zwischenstaatlichen Handelsbeeinträchtigung bereits eingepreist. So ist davon auszugehen, dass bei der Differenzierung nach den festgelegten Merkmalen eine fiskalische Beihilfe vorliegt, die geeignet ist, spürbar in das grenzüberschreitende Wettbewerbsgefüge einzugreifen und das Verhalten der Marktteilnehmer und ihre Investitionsentscheidungen in eine erheblich andere Richtung zu lenken als dies ohne die Maßnahme der Fall wäre.¹⁶⁹⁵ Insofern ist die Vermutung hinsichtlich des Vorliegens der Wettbewerbsverfälschung und der Zwischenstaatlichkeitsklausel im Rahmen eines beihilferechtlichen Diskriminierungsverbots gerechtfertigt, ohne dass es im Regelfall ihrer expliziten Prüfung bedürfte. Eine solche Regelvermutung der Wettbewerbsverfälschung und zwischenstaatlichen Handelsbeeinträchtigung im Rahmen eines beihilferechtlichen Diskriminierungsverbots trägt – ohne die Souveränität der Mitgliedstaaten zu gefährden – zur administrativen Bewältigbarkeit der Beihilfeaufsicht bei, da nur in Einzelfällen der Gegenbeweis in Form einer im Regelfall aufwendigen ökonomischen Analyse zu führen ist. Da die Festlegung der Diskriminierungsmerkmale Ergebnis einer ökonomischen Typisierung beziehungsweise Pauschalierung ist, behalten beide Tatbestandsmerkmale ihre Berechtigung demnach nur als Korrektiv in atypischen Fällen.

Bei Notwendigkeit einer einzelfallbezogenen Prüfung hinsichtlich der konkreten Eignung einer fiskalischen Beihilfe zur spürbaren Wettbewerbsverfälschung sollte eine Orientierung an den Prüfmethode des Kartellrechts erfolgen, wenngleich es zu beachten gilt, dass das vorzugswürdige ökonomische Leitbild im Beihilferecht nicht wie in der Kartellrechtspraxis der Konsumentenwohlstandsstandard¹⁶⁹⁶, sondern der Gesamtwohlfahrts-

1695 Siehe Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1113 zum Nachweis der Wettbewerbsverfälschung bei sog. „allgemeinen Beihilferegelungen“.

1696 Hiernach wird der Wettbewerb vom Wettbewerbsrecht letztlich nur als Mittel zum Zweck des Erhalts der Effizienz der Marktergebnisse zugunsten der Konsumenten geschützt, siehe Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1080.

standard¹⁶⁹⁷ ist.¹⁶⁹⁸ Wo einzelne begünstigte Branchen deutlich herausgearbeitet werden können – wie erwartungsgemäß etwa bei einer branchenbezogenen Förderung –, ist beispielsweise die Durchführung einer Markt- abgrenzung möglich und angezeigt. In den übrigen Fällen ist jedenfalls dezidiert darzulegen, dass die steuerliche Maßnahme geeignet ist, einen spürbaren Eingriff in das Marktgeschehen und den Wettbewerbsprozess im Binnenmarkt zu bewirken.¹⁶⁹⁹ Für die Widerlegung einer zwischenstaatlichen Handelsbeeinträchtigung ist dabei zuvorderst relevant, ob es sich um eine rein regional wirkende Maßnahme handelt.

1697 Der Gesamtwohlfahrtsstandard bezieht neben dem Konsumentenutzen auch die direkten Vorteile und Auswirkungen einer Maßnahme für die Marktanbieter selbst in die Bewertung ein, siehe Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1081, 1084.

1698 So ursprünglich auch die Kommission im engen zeitlichen Zusammenhang zur Proklamation des *refined economic approach*, siehe Mitteilung der Kommission v. 30. Dezember 2006, Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation, ABl. EU 2006/C 323/1, wo in Fn. 3 ausgeführt wird „In der Wirtschaftswissenschaft wird die (wirtschaftliche) Effizienz daran gemessen, inwieweit die *Gesamtwohlstandsgewinne* in einem einzelnen Markt oder der Volkswirtschaft als Ganzes optimiert werden.“ [*Hervorhebung durch die Verfasserin*]; so auch *Behrens*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), Einleitung, Rn. 159, der dieses Leitbild jedoch nur in der Theorie begrüßt, hinsichtlich der praktischen Rechtsanwendung jedoch Zweifel hegt. Sich ebenso gegen den Konsumentenwohlfahrtsstandard im Beihilferecht aussprechend Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1087; a. A. *da Cruz Vilaça*, EStAL 2009, 443 (445, 447), der Beihilferecht und Kartellrecht am selben Standard ausgerichtet wissen möchte. Zur Problematik der Wohlfahrtsstandards als Leitbilder im Beihilferecht insgesamt *Schwalbe*, in: Basedow/Wurmnest (Hrsg.), Structure and Effects in EU Competition Law (2011), 161 (173 ff.). Neben den genannten „Reinformen“ der Wohlfahrtsstandards wurden für das Beihilferecht auch Modelle diskutiert, die bei grundsätzlicher Anwendung des Konsumentenwohlfahrtsstandards zusätzlich noch weitere Interessen berücksichtigen. Für eine zusätzliche Einbeziehung der Steuerzahlerinteressen *Friederiszick/Röller/Verouden*, in: Buccirossi (Hrsg.), Handbook of Antitrust Economics (2008) 625 (641 ff.); vgl. für eine zusätzliche Einbeziehung der Gewinninteressen der Konkurrenten *Nitsche/Heidhues*, Study on methods to analyse the impact of State aid on competition (2006), S. 5 ff. Vereinzelt wird die Heranziehung eines Wohlfahrtsstandards insgesamt in Frage gestellt und stattdessen für das Leitbild der Wettbewerbsfreiheit plädiert, so *Hellwig*, Effizienz oder Wettbewerbsfreiheit? Zur normativen Grundlegung der Wettbewerbspolitik (2006), S. 2 ff.

1699 So auch Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1113.

IV. Fazit

Das Beihilfeverbot sollte in seiner Anwendung auf abstrakt-generelle fiskalische Maßnahmen als Diskriminierungsverbot, das heißt zu einem Verbot der Ungleichbehandlung „wegen etwas“, nach dem Vorbild der Grundfreiheiten ausgestaltet werden. Die technische Umsetzung dieser Neudefinition sollte auf Grundlage des Art. 109 AEUV erfolgen. Dieser radikale Schritt formte das Verbot zu einem „Negativkatalog“ hinsichtlich ganz bestimmter, signifikant wettbewerbsschädigender steuerlicher Differenzierungen um. Im Umkehrschluss hätte dies eine beihilferechtliche Freizeichnung aller anderen steuerlichen Differenzierungen zur Folge und verhälfe dem primärrechtlichen Verbot so zu einem sachgerechten Ausgleich mit der schutzwürdigen Steuersouveränität der Mitgliedstaaten. Weitere Vorteile der Modellierung des Beihilfeverbots zum Diskriminierungsverbot wären eine deutlich größere Rechtssicherheit für die Mitgliedstaaten und die von einer Maßnahme betroffenen Marktakteure sowie – nicht zuletzt – eine Erhöhung der Effizienz der Beihilfekontrolle, da nur noch solche mitgliedstaatlichen Maßnahmen in den Fokus der Kommission gelangten, deren Auswirkungen auf den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes erheblich sind.

Wird das Beihilfeverbot in seiner Anwendung auf abstrakt-generelle fiskalische Maßnahmen nach dem hier vorgestellten Ansatz als Diskriminierungsverbot ausgestaltet, erfordert dies in einem ersten Schritt die Festlegung klar definierter Diskriminierungsmerkmale, deren unmittelbare oder mittelbare Verwendung nach einer typisierenden Betrachtung signifikant den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes als Schutzgut des Beihilfeverbots beeinträchtigt. Wegen der Ablehnung einer fiskalpaternalistischen Normratio¹⁷⁰⁰ ist dabei Abstand von unionspolitischen Aspekten zu nehmen; vielmehr sollte die Festschreibung allein auf Basis der wettbewerbsökonomischen Empirie erfolgen. Wie skizzenhaft erläutert, sollte das Beihilfeverbot jedenfalls die Anknüpfung einer begünstigenden Differenzierung an eine oder innerhalb einer Branche, an eine grenzüberschreitende Tätigkeit oder an eine prekäre wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verbieten. Näher in Betracht zu ziehen wäre außerdem eine entsprechende Kodifizierung von sogenannten Umstrukturierungsbeihilfen und

1700 Zu den Gründen siehe Kapitel 7, A. III. 2. C. bb. und 3.

Beihilfen an besonders große, marktstarke Unternehmen.¹⁷⁰¹ Im Übrigen ist die Konzeption weiterer Diskriminierungsmerkmale von der Dynamik des globalen Marktes und des Binnenmarktes und vom Voranschreiten des wettbewerbsökonomischen Erkenntnisstandes abhängig.

Wie vielfach gefordert, führte die Konzeption des Beihilfverbots als Diskriminierungsverbot zu einer deutlichen Verengung des Anwendungsbereichs des Art. 107 Abs. 1 AEUV im Hinblick auf abstrakt-generelle Steuermaßnahmen. Was in vielen Augen Vorteil ist, mag anderen aber auch als Nachteil erscheinen: Kritiker mögen eine Inflexibilität des Verbots und folglich Schutzlücken monieren, da nicht jede steuerliche Differenzierung, die von den beihilferechtlichen Diskriminierungsmerkmalen nicht erfasst wird, unionsrechtlich unbedenklich sei. Das ist nicht abzustreiten. Der Kritik ist dennoch entgegenzuhalten, dass durch die Modellierung des Beihilferechts zum Diskriminierungsverbot ein gesunder Mittelweg beschritten wird zwischen einer vereinzelt in Erwägung gezogenen beihilferechtlichen Bereichsausnahme hinsichtlich der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen¹⁷⁰² und einem in jeder Hinsicht dysfunktionalen unionsrechtlichen „Supergleichheitssatz“, der jedwede steuerliche Differenzierung unter Vorbehalt stellt. Die Ausgestaltung des Art. 107 Abs. 1 AEUV zum Diskriminierungsverbot erfordert eine bewusste und reflektierte Entscheidung darüber, was konkret mit dem Beihilfeverbot geschützt werden soll, wo die spezifisch steuerrechtlichen Gefährdungen des Wettbewerbs zu finden sind und demgemäß welche Differenzierungen im fiskalischen Bereich ausnahmsweise unter unionsrechtlichen Vorbehalt gestellt werden müssen. Insofern ist ein beihilferechtliches Diskriminierungsverbot auch der momentanen Beihilfepraxis unter Anwendung eines hybriden Ansatzes von *derogation* und *comparison approach* vorzuziehen, der allenfalls die Rationalisierung eines intuitiv gefassten Urteils erlaubt und seine immense Sprengkraft für die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen bereits mehrfach unter Beweis gestellt hat.

1701 Zu den erheblichen Auswirkungen derartiger Förderungen auf den Wettbewerb siehe Siebzehntes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1105, 1109.

1702 Siehe bspw. Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 28, 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).

Sofern sich das oben skizzierte beihilferechtliche Diskriminierungsverbot in der Praxis dennoch als zu grobmaschig erweisen sollte, ließe der vorgestellte Ansatz auch dessen Graduierung denken. So könnte eine zweite Gruppe von Diskriminierungsmerkmalen – wie etwa das Tätigsein innerhalb einer bestimmten Region – in den Katalog aufgenommen werden, die für sich genommen nach typisierender Betrachtung nicht per se für eine Wettbewerbsverfälschung sprechen.¹⁷⁰³ Hinsichtlich dieser Gruppe von Merkmalen wäre dann an eine niedrigschwelligere Rechtfertigungsmöglichkeit zu denken¹⁷⁰⁴ und/oder stets ein positiver Nachweis der Kommission über eine Wettbewerbsverfälschung und eine zwischenstaatliche Handelsbeeinträchtigung zu fordern. Um die gewünschte Simplifizierung des Beihilfeverbots jedoch nicht zu torpedieren, sollte von dieser Möglichkeit zur Graduierung – sofern überhaupt – nur sparsam Gebrauch gemacht werden.

1703 Siebzigstes Hauptgutachten der Monopolkommission 2006/2007, BT Drcks. 16/10140, Rn. 1104.

1704 Losgelöst von dem hier vorgestellten Ansatz eines beihilferechtlichen Diskriminierungsverbots sprach sich bereits *Kokott* für eine Abschtung der mitgliedstaatlichen Rechtfertigungsobliegenheit je nach Art und Schwere des mitgliedstaatlichen Eingriffs in den Wettbewerb nach dem Vorbild der Gleichheitsprüfung des amerikanischen Verfassungsrechts aus. Hier werde je nach Schwere des Eingriffs zwischen einer bloßen Plausibilitätskontrolle („*rational basis test*“), einem mittleren Prüfungsmaßstab („*intermediate scrutiny*“) und einem strengen Prüfungsmaßstab („*strict scrutiny*“) unterschieden, vgl. *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG 41* (2018), 535 (544 ff.); *dies.*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 181 ff. Angelehnt an diesen Ansatz könnte für eine zweite, weniger schwerwiegende Gruppe beihilferechtlicher Diskriminierungsmerkmale an einen mittleren Prüfungsmaßstab beziehungsweise eine bloße Plausibilitätskontrolle im Rahmen der Rechtfertigung gedacht werden.

