



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Das Beihilfenrecht in der Kompetenzordnung – Rückschlüsse auf den beihilfenrechtlichen Tatbestand im Allgemeinen unter Berücksichtigung des besonderen Verbrauchsteuerrechts –“**

Dissertation vorgelegt von Lennart Neckenich

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Bernd Heuermann

Institut für Finanz- und Steuerrecht

# **Das Beihilfenrecht in der Kompetenzordnung**

## **Rückschlüsse auf den beihilfenrechtlichen Tatbestand unter Berücksichtigung des besonderen Verbrauchsteuerrechts**

Lennart Neckenich

---

### **Zusammenfassung der Dissertation**

#### **I.**

Schon früh haben die Europäische Kommission und der Europäische Gerichtshof betont, dass das Europäische Beihilfenrecht auch im nationalen Steuerrecht Anwendung findet. Der Streit um den beihilfenrechtlichen Tatbestand hingegen, der sich in besonderer Weise in Rechtsgefilten niederschlägt, die kein originäres Wettbewerbsrecht darstellen und kompetenziell bei den Mitgliedstaaten verblieben sind, konnte seither nie abschließend und zufriedenstellend beantwortet werden.

Die Dissertation nimmt sich zur Aufgabe, die Anwendung des Beihilfenrechts auf das (nationale) Steuerrecht näher zu beleuchten. Innerhalb des Steuerrechts wird der Blick bewusst auch auf den Bereich der besonderen Verbrauchsteuern, beispielhaft dem Energie- und Stromsteuerrecht geweitet, da hier neben fiskalen Zielen auch Lenkungszwecke verfolgt werden. Zugleich besteht die Besonderheit, dass wesentliche Grundentscheidungen in diesem Bereich bereits durch unionale Vorgaben in der Form des Sekundärrechts getroffen werden. In allen diesen Anwendungskonstellationen stellen sich zentrale Fragen sowohl der vertikalen als auch der horizontalen Kompetenzordnung. Diese Fragen nimmt die vorliegende Dissertation in den Blick und unternimmt auf dieser Grundlage den Versuch, Rückschlüsse auf den beihilfenrechtlichen Prüfungstatbestand zu ziehen.

#### **II.**

Die Arbeit verfolgt methodologisch einen deduktiven Ansatz und gliedert sich in der Folge in fünf Kapitel, die im Folgenden kurz skizziert werden.

Die Einleitung (§ 1), die in das Problem des Kompetenzkonflikts zwischen unionalem Beihilfenrecht und nationalem Steuerrecht einführt und die bereits oben (unter I.) aufgeworfenen Dimensionen aufzeigt, bereitet den Gang für die weitere Untersuchung der Dissertation, indem sie insbesondere die nachfolgenden Kapitel und die deduktiven Methoden der Arbeit beschreibt.

Inhaltlich setzt die Arbeit zunächst beim gemeinsamen europäischen Binnenmarkt und dessen Wirkweise auf das nationale Steuerrecht an (§ 2). Sie führt ein in die einzelnen Instrumente unionaler Integration zur Durchsetzung der Binnenmarktkompetenz, konkretisiert die Wirkweisen der einzelnen Instrumente europäischer Integration einschließlich des Beihilfenrechts. In der Folge identifiziert die Arbeit den bestehenden Kompetenzkonflikt mit der nationalen Steuerhoheit und zeigt Wege zur Auflösung des Kompetenzkonflikts auf. Vor dem Hintergrund der unionalen Vorgaben im Bereich des besonderen Verbrauchsteuerrechts

werden des Weiteren die Wirkweisen der Instrumente unionaler Integration untereinander untersucht.

Daran schließt sich die Analyse des besonderen Verbrauchsteuerrechts am Beispiel der Energiesteuer an (§ 3). Die Dissertation arbeitet heraus, dass in diesem Bereich auch von Fiskalzwecken abweichende Lenkungsziele verfolgt werden. In diesem Zuge wird die verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Lenkungsnormen im Steuerrecht beleuchtet, wobei die Arbeit differenziert zwischen einzelnen aus Lenkungszwecken begründeten Ausnahmen innerhalb eines Steuersystems und Steuersystemen, die für sich genommen insgesamt auf Lenkungszwecke abzielen. Dies gilt etwa für die Energiesteuer, die neben dem fiskalen Zweck sowohl das Ziel der Stärkung des Binnenmarkts als auch des Umweltschutzes durch Energieeffizienz verfolgt.

Beide vorstehenden Kapitel dienen im Kern als Grundlage, um den anschließenden tatbestandlichen Prüfungsaufbau des Beihilfenrechts zu untersuchen (§ 4). Die zuvor gewonnenen Erkenntnisse dienen der Identifizierung des Prüfungsaufbaus und der Funktionszuweisung der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Dabei werden die bestehende Literatur sowie einschlägige Entscheidungen der Europäischen Kommission sowie des EuGH hinterfragt und ergänzend Beispiele – insbesondere im Bereich des Energiesteuerrechts – dargestellt. Schließlich werden konkrete Vorschläge für einen Prüfungsaufbau des Beihilfenrechts im Bereich des Steuerrechts formuliert.

In einem Schlussteil werden die infolge der Arbeit entwickelten Thesen sowohl zur Wirkweise des Beihilfenrechts auf das Steuerrecht allgemein als auch für den beihilfenrechtlichen Prüfungstatbestand zusammengefasst (§ 5). Ergänzt wird der Schluss durch einen Systemvergleich des Beihilfenrechts mit den Grundfreiheiten sowie dem nationalen Gleichheitssatz.

### III.

Die Dissertation erarbeitet Kernaussagen zum Verhältnis des Beihilfenrechts zum Steuerrecht (Ziff. 1), berücksichtigt dabei die Möglichkeit hinzutretender Funktionen von Steuerausnahmen und Steuersystemen sowie unionaler Vorgaben (Ziff. 2), um hieraus Schlussfolgerungen für den beihilfenrechtlichen Tatbestand zu ziehen (Ziff. 3).

#### **1. *Europäischer Binnenmarkt und nationales Steuerrecht***

Der zentrale Baustein der Europäischen Integration ist der gemeinsame europäische Binnenmarkt. Als Endzielbestimmung trägt er die Vision eines unverfälschten Binnenmarkts. Die Unverfälschtheit findet im Idealzustand Ausdruck in einer absoluten Wettbewerbsneutralität, die sich wiederum zusammensetzt aus den Postulaten der Wettbewerbsfreiheit und Wettbewerbsgleichheit.

Die Binnenmarktkompetenz ist Aufgabenkompetenz. Zur Wahrnehmung dieser Aufgabe geben die Verträge drei Handlungsformen an die Hand, die auch als Modelle der Europäischen Integration oder Wahrnehmungsbefugnisse firmieren. Dies ist einerseits die Harmonisierung – also der Erlass unionalen Sekundärrechts auf Grundlage expliziter vertraglicher Ermächtigungsgrundlagen. Andererseits bestehen Formen negativer Integration, also Verbote

in Form der Grundfreiheiten sowie des – im Fokus dieser Dissertation stehenden – Beihilfenrechts. Sowohl die Binnenmarktkompetenz als zielbezogene Kompetenzvorschrift als auch die aufgeführten Wahrnehmungsbefugnisse tangieren bei ihrer Durchsetzung stets andere Sach- und Kompetenzbereiche. Richtigerweise kann die Ausprägung der eben aufgeführten Wettbewerbspostulate daher nur anhand der jeweiligen Wahrnehmungsbefugnisse und bezogen auf die jeweils betroffene Materie bestimmt werden.

Das Beihilfenrecht stärkt den unverfälschten Binnenmarkt, indem es staatlich-finanzielle Einflussnahme untersagt. Das Beihilfenrecht verbietet allerdings nicht die finanzielle staatliche Unterstützung per se, sondern nur die gezielt subventive Begünstigung bestimmter Gruppen. Seine wesentliche Binnenmarktfunktion liegt damit im gleichheitsrechtlichen Postulat, das sich aber aufgrund der negativen Integrationswirkung auf die jeweilige Teiljurisdiktion beschränkt – für den Bereich der Steuern also im Grundsatz auf das jeweilige Steuersystem des Mitgliedstaats.

Dem Ideal eines unverfälschten Binnenmarkts stehen nationale Anreize durch subventiv steuerliche Einzelnormen entgegen. Aber auch der bisweilen bestehende Steuersystemwettbewerb konterkariert das Ideal einer absoluten Wettbewerbsneutralität. Das nationale Steuerrecht ist als Bestandteil der Budgethoheit allerdings Ausfluss des Königsrechts nationaler Parlamente. Das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, die subsidiären Rechte im Rahmen der Steuerharmonisierung sowie die fehlenden originären Steuergesetzgebungskompetenzen zugunsten der Europäischen Union zeigen auf, dass auch die Europäischen Verträge die Kompetenzverteilung zugunsten der Mitgliedstaaten im Kern anerkennen. Zugleich wirken Steuern aber stets auf das Verhalten der Betroffenen ein (sog. Aufgabenwirksamkeit der Besteuerung). Auch hier besteht daher eine besondere Anfälligkeit für Kompetenzkonflikte, insbesondere mit konträren Aufgabengewalten wie unter anderem dem Beihilfenrecht.

Zur Auflösung dieses Kompetenzkonflikts behilft sich die Arbeit mit der von *Kube* entwickelten doppelten Kompetenzübergriﬀsdogmatik (Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung (2004), S. 598 ff.). Zu ermitteln ist danach der Kernbereich der jeweils widerstreitenden Kompetenz und deren Betroffenheit. Kern der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit sind die in der Finanzverfassung niedergelegten Einnahmenkompetenzen. Daher bietet es sich an, bei der Betroffenheit der Finanzkompetenzen nach Einnahmen-, Aufgaben- und Ausgabenkompetenzen zu differenzieren. Im Hinblick auf die konkrete Wahrnehmungsbefugnis zur Durchsetzung der Binnenmarktkompetenz – hier also mit Blick auf das Beihilfenrecht – ist dessen Eigenarten und Wirkweisen zu berücksichtigen. Das Beihilfenrecht ist Wettbewerbsrecht. Es greift nachgelagert – also nach Erlass einer Steuernorm durch Ausübung der Aufgabengewalt ein - und untersagt die betreffende Steuerregelung. Es berührt damit den Kernbereich der Einnahmenkompetenz und folglich die Grundlagenentscheidung des Mitgliedstaates. Der Übergriﬀ des Beihilfenrechts in die mitgliedstaatliche Kompetenz wäre damit erheblich und beträfe im Ausgangsfall die Steuergesetzgebungs- bzw. Einnahmekompetenz. Ein Ausgleich, der beiden Kompetenzen im Kern wahr, kann nur dadurch erzielt werden, dass die Kommission im Zuge der Ausübung ihrer Aufgabengewalt dem Kernbereich der widerstreitenden mitgliedstaatlichen Einnahmenkompetenz Rechnung trägt.

Das Beihilfenrecht hat in der Folge im Bereich des Steuerrechts in Gestalt einer Kompetenzausübungsschranke die fiskale Grundentscheidung eines Mitgliedstaates zu berücksichtigen. Einziges Instrument zur Erreichung einer Gesamtmarkthomogenität ist die Europäische Integration durch Harmonisierung. Das Beihilfenrecht verfolgt hingegen eine teilmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit der Marktnutzungsbedingungen.

## **2. Lenkungssteuern und unionale Vorgaben am Beispiel des besonderen Verbrauchsteuerrechts**

Besonderheiten treten insbesondere im Bereich des Verbrauchsteuerrechts auf. Denn besondere Verbrauchsteuern verfolgen als Sozialzwecksteuern häufig von fiskalen Grundentscheidungen abweichende Lenkungszwecke und/oder beruhen auf unionalen Vorgaben.

Wenngleich Lenkungszwecke Sachgerechtigkeitserwägungen verkörpern, begründen sie im besonderen Verbrauchsteuerrecht durchaus steuerliche Systementscheidungen. Außerfiskalische Grundentscheidungen sind dennoch nicht in gleicher Weise Ausdruck der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit und stehen aufgrund ihrer Sachbezogenheit in einem anderem Kompetenzverhältnis zur Aufgabengewalt der Kommission. Die dahinterstehende Lenkungspolitik der Mitgliedstaaten ist Ausdruck einer (versteckten) Aufgabenkompetenz und greift damit ihrerseits stärker in die Aufgabenkompetenz der Kommission über. Sie sind nichtmehr Kern der Einnahmekompetenz. Aus der Kompetenzordnung lässt sich damit ableiten, dass außerfiskalische Ziele bei der beihilfenrechtlichen Bestimmung der Grundentscheidung nicht in gleicher Weise zu berücksichtigen sind. Maßstab ist auch hier die im Steuersystem angelegte Ausgestaltung der fiskalen Grundentscheidung. Die Lenkungszwecke sind als Sachgerechtigkeitserwägung an den Maßstäben der Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV zu messen. Diese stehen im Wesentlichen im Ermessen der Unionsorgane. Daraus leitet die Arbeit ab, dass die Unionsorgane in Fällen, in denen Steuersysteme von wirtschaftlicher Lenkungspolitik gekennzeichnet sind – aufgrund der übergreifenden Aufgabenwirksamkeit von Lenkungssteuern – mit dem Beihilfenrecht faktisch durch Verbote am Maßstab des Art. 107 Abs. 1 AEUV sowie durch Genehmigungen nach Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV einen gewissen Grad an Harmonisierung erreichen.

Im Bereich der besonderen Verbrauchsteuern treten schließlich zusätzliche Besonderheiten auf, da neben das Beihilfenrecht auch das Instrument der Harmonisierung tritt. Durch die vertraglichen Ermächtigungsgrundlagen zum Erlass von Sekundärrecht kommt es zur kompetenziellen Verschiebung zugunsten der Union. Kompetenziell muss fortan maßgeblich sein, welchem Kompetenzträger die tatbestandliche Ausnahme zuzurechnen ist. Die Kommission kann Sachziele des Rates, die in unionalen Sekundärrecht und damit im Wege der Harmonisierung Ausdruck finden, nicht durch das Beihilfenrecht konterkarieren. Soweit aber für die Mitgliedstaaten im Rahmen der Umsetzung des Sekundärrechts Umsetzungsspielraum in der Weise verbleibt, dass der Mitgliedstaat „frei“ über das Setzen der Abweichung entscheidet, verbleibt auch hier ein Anwendungsbereich für das Beihilfenrecht. In diesem besonderen Fall kann das Beihilfenrecht also ausnahmsweise die Harmonisierung stärken.

### **3. Folgen für den beihilfenrechtlichen Prüfungstatbestand**

Unter anderem aus den vorstehend dargestellten Ableitungen der Kompetenzordnung zieht die Arbeit Schlüsse für den beihilfenrechtlichen Prüfungstatbestand. Der beihilfenrechtliche Tatbestand setzt sich danach im Kern aus drei Unterprüfungen zusammen, in die sich die einzelnen Tatbestandsmerkmale einordnen lassen: Sie gliedert sich in eine System-, eine Gleichheits- und eine Wettbewerbsprüfung.

Die Systemprüfung trägt dabei tatbestandlich der mitgliedstaatlichen Steuergesetzgebungskompetenz Rechnung. Dies kann kompetenziell richtigerweise nur durch die Integration der – in der Regel – mitgliedstaatlichen fiskalen Grundentscheidung als negatives Tatbestandsmerkmal Rechnung getragen werden. Sie findet richtigerweise Ausdruck im Rahmen eines Benchmark-Tests. Prüfungssystematisch ist ein solcher Test am besten durch eine eigenständige Vorteilsprüfung zum Ausdruck zu bringen. An dieser Stelle wird der in der Rechtspraxis und von der Europäischen Kommission aufgestellte Prüfungskatalog, insbesondere der dreigliedrige Aufbau der „Selektivität“ hinterfragt.

Die Ermittlung der Benchmark kann – wie auch die Entscheidung zur deutschen Sanierungsklausel bestätigt – dabei nicht anhand einer formellen Stufenprüfung erfolgen. Maßgeblich muss eine materielle Prüfung sein. Zu ermitteln sind dabei zunächst die obersten Prinzipien des in Frage stehenden Steuersystems. Welches Steuersubjekt wird zu welchem Zeitpunkt mit welchem Steuerobjekt auf Grundlage von welchem Belastungsgrund durch einen bestimmten Steuersatz der Besteuerung unterworfen? Als Ausdruck der Steuerkompetenz darf der Mitgliedstaat diese Grundentscheidung nun weiter ausformen. Er muss sich dabei aber an seinen eigenen Grundsätzen festhalten lassen. Dem wird am besten durch eine Kohärenzprüfung Rechnung getragen, die im Kern einer Folgerichtigkeitsprüfung, wie sie in der deutschen Verfassungsgerichtsbarkeit Anwendung findet, gleicht. Die fiskale Grundentscheidung und ihre folgerichtige Ausgestaltung ist Ausdruck der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit. Ist die nunmehr in Frage stehende Norm eine systemkohärente Fortentwicklung der zunächst etablierten Grundsätze, stellt sie keine beihilfenrelevante Abweichung von der Benchmark dar. Weicht sie hingegen ab, so ist die beihilfenrechtliche Prüfung fortzuführen.

Dieser materiell-deduktive Ansatz verkörpert den Vorteil, dass auch Regelungen, die in keinem unmittelbaren Regel-Ausnahme-Verhältnis stehen, der beihilfenrechtlichen Prüfung zugeführt werden. Des Weiteren wird im Verhältnis zweier Regelungen zueinander stets identifiziert, welche Norm den Grundfall und welche Norm die Ausnahme darstellt und damit zugleich, welche Regelung also rechtsfolgenreich zum Ausgleich zu bringen ist.

Die Etablierung einer Benchmarkprüfung reicht nach Überzeugung der Dissertation aber nicht aus, um die Vorteilsprüfung abzuschließen. Grundsätzlich bereits vorangestellt muss das einschlägige Referenzsystem identifiziert werden. Denn – wie etwa schon die Entscheidung in der Rechtssache *Gibraltar* (EuGH v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P) gezeigt hat – droht andernfalls die gestalterische Möglichkeit der Umgehung des Beihilfenrechts durch Etablierung vieler Einzelsteuern. Die Dissertation knüpft dabei an die von *Balbinot* entwickelten Grundsätze an, wonach ein Referenzsystem jeweils durch eine eigenständige (beihilfenrechtlich zulässige) legislatorische Grundentscheidung ausgedrückt wird (*Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität* (2018), S. 100 ff.). Nach Überzeugung der Arbeit

muss ein Referenzsystem aber auch über zwei unterschiedlich ausgestaltete Steuer(sub)systeme hinweg gebildet werden, wenn diese vergleichbare Quellen steuerliche Leistungsfähigkeit ausschöpfen und die gleiche wirtschaftliche Wirkung haben. Dies gilt nur dann nicht, wenn ein (beihilfenimmuner) Differenzierungsgrund vorgetragen werden kann.

Schließlich schlägt sich die Kompetenzordnung – konkret die Kompetenzverschiebung zwischen Mitgliedstaat und Union – im Tatbestandsmerkmal „*staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe*“ nieder. Staatlich kann nur der Mitgliedstaat handeln. Entscheidend ist – anknüpfend an die Ausführungen zur Bestimmung des Vorteils – wem die den Vorteil begründende Ausnahme – also Inkohärenzentscheidung – zuzurechnen ist. Für die Fälle bindenden Sekundärrechts ist damit klar, dass es an der zurechenbaren Maßnahme fehlt, auch wenn das Sekundärrecht durch nationales Recht umgesetzt wird. Diffiziler werden hingegen die Fälle bei verbliebenen Handlungsspielräumen der Mitgliedstaaten. Entscheidend muss infolge der Kompetenzordnung sein, wer die Inkohärenzentscheidung zurechenbar setzt: Ist es die Union, die diese Abweichung als „Regelausnahme“ etabliert, so kann sie dem Mitgliedstaat nicht mehr kompetenziell zugeschrieben werden. Nutzt der Mitgliedstaat hingegen bloß verbliebene Ermessensspielräume aus, ohne dass die Union sie als Regel statuiert, so liegt im nationalen „Ausnutzen“ dieses Spielraums eine hinreichend zurechenbare, eigenständige Inkohärenzentscheidung.

In der Folge kann auch der Prüfungsauftrag der in der Praxis bisweilen uneinheitlich verwendeten Tatbestandsmerkmale der „Selektivität“ klarer eingegrenzt werden. Nach Überzeugung der Arbeit ist einzige Aufgabe der Selektivität die Identifizierung der Ungleichbehandlung von Unternehmen oder Produktionszweigen. Dabei setzt sich die Arbeit mit der in der neueren Rechtsprechung – insbesondere *World Duty Free Group* (EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P) – aufzufindenden Tendenz auseinander, die Selektivität immer stärker als allgemeinen Diskriminierungstest auszugestalten. Nach Überzeugung der Arbeit fordert der Wortlaut hingegen die Identifikation einer speziellen bessergestellten Gruppe („Spezifität“).

Zugleich kann infolge der Kompetenzordnung der Anwendungsbereich der „inneren Rechtfertigung“ deutlich eingeschränkt werden, da wesentliche in der Praxis anzutreffende Entscheidungen nach dem vorgeschlagenen Prüfungssystem bereits durch die Vorteilsprüfung gelöst werden. Eine „inneren Rechtfertigung“ kommt daher nur (noch) in Betracht, wenn einzelne abweichende Regelungen eines Systems erkennbar der Systemgerechtigkeit dienen (etwa der Vermeidung einer Doppelbelastung oder der Missbrauchsbekämpfung). Damit wird zugleich abgegrenzt zum Genehmigungskatalog des Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV. Letzterer verkörpert Sachgerechtigkeitserwägungen, die als solches weder im Rahmen der Vorteilsermittlung noch im Rahmen der inneren Rechtfertigung seitens der Mitgliedstaaten eingebracht werden können.

#### IV.

Die Ergebnisse der Dissertation werden schließlich in den folgenden zehn Thesen festgehalten:

*Erstens:* Die beihilfenrechtliche Prüfung verfolgt im Kern drei Unterprüfungen, in die sich die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Beihilfenrechts einordnen lassen: Sie gliedert sich in eine System-, eine Gleichheits- und eine Wettbewerbsprüfung.

*Zweitens:* Die in der Systemprüfung verkörperte mitgliedstaatliche Steuergesetzgebungskompetenz bildet das Gegenstück zur kommissionarischen Wettbewerbsprüfung. Letztere ist Ausdruck ihrer im Kontext der Binnenmarktkompetenz zugesprochenen Aufgabengewalt. Diese im Spannungsverhältnis zueinander stehenden Kompetenzen finden zunächst durch die beiden eigenständigen Prüfungen Ausdruck: So vermag es das Beihilfenrecht nämlich weder eine wettbewerbsneutrale Systemabweichung noch ein wettbewerbsrelevantes, aber stringentes Steuersystem zu bekämpfen.

*Drittens:* Im Rahmen der Systemprüfung trägt der Tatbestand der mitgliedstaatlichen Steuergesetzgebungskompetenz in der Weise Rechnung, dass er die mitgliedstaatliche fiskalische Grundentscheidung als negatives Merkmal integriert und den Prüfungsmaßstab auf eine Kohärenzprüfung reduziert. Die *Benchmark* ist die Inkarnation der fiskalischen Grundentscheidung als kohärente Fortentwicklung der einschlägigen Steuersystemprinzipien im konkreten Fall. Die untersuchende Norm verkörpert demnach dann eine potentielle Begünstigung, wenn sie keine solche kohärente Fortentwicklung darstellt, sondern von ihr abweicht.

*Viertens:* Die in der Systemprüfung angelegte Kompetenzordnung erfährt im Bereich der Harmonisierung eine Verschiebung zugunsten der Union. Die Harmonisierung wirkt unmittelbar auf das nationale Steuerrecht ein. Das Beihilfenrecht trägt dem wiederum Rechnung, indem der Tatbestand sowohl eine Zurechnung der beihilfenverdächtigen Norm als auch dessen Haushaltsrelevanz verlangt.

*Fünftens:* Zwischen den beiden Kompetenzen und der ihr zugrunde liegenden Prüfungen gliedert sich die Ungleichbehandlung ein. Selbst eine wettbewerbsverfälschende Systemabweichung erfüllt den Beihilfentatbestand nicht zwingend. Hinzutreten muss eine damit einhergehende Ungleichbehandlung innerhalb des mitgliedstaatlichen Steuersystems. Sie ist in der beihilfenrechtlichen Selektivitätsprüfung angelegt. Nach Überzeugung des Autors genügt hierbei nicht jede Ungleichbehandlung, sondern nur eine solche, die sich durch die Besserstellung einer bestimmten Gruppe von Unternehmen auszeichnet. Letzteres weicht von der jüngeren Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *World Duty Free* ab und wird auch für die Zukunft Gegenstand beihilfenrechtlicher Diskussionen bleiben. Entgegen der oftmals geführten Diskussion ist dieser Streit bei der Anerkennung einer eigenständigen Vorteilsprüfung aber kein Diskurs über die Kompetenzordnung. Mit der Forderung nach einer bestimmbar Gruppe von Unternehmen geht das Verständnis einher, die beihilfenrechtliche Gleichheitsprüfung nicht als allgemeines Diskriminierungsverbot zu interpretieren, sondern als spezifisches Gleichheitsrecht.

*Sechstens:* Im Kontext ihrer Rechtfertigung nimmt die Gleichheitsprüfung Bezug zur System- und Wettbewerbsprüfung. Indem das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der inneren Rechtfertigung eine Beihilfenakzeptanz dann begründet, wenn die eigentliche Beihilfennorm trotz ihres formal abweichenden Charakters der Systemgerechtigkeit dient und sich somit zwar als vermeintlich systemfremd, im Ergebnis aber nicht systemwidrig beweist, rekuriert sie auf die vorangestellte Systemprüfung. Sie drückt den Gedanken aus, dass eine systemfremde und ungleichbehandelnde Regelung dann nicht verwerflich ist, wenn sie bloß eine individualisierende Steuergerechtigkeit verfolgt. Sie bringt mit ihrer Sonderstellung systemische Besonderheiten in Ausgleich und steht damit dem Systemgedanken insgesamt nicht entgegen.

*Siebtens:* Die Rechtfertigung aufgrund der Kataloge des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV greift hingegen nicht systemische Besonderheiten auf, sondern allgemein politische Gründe. Damit sind sie aber nicht mehr Ausdruck fiskalischer mitgliedstaatlicher Grundentscheidungen und

somit nicht mehr gedeckt vom Kernbereich mitgliedstaatlicher Steuergesetzgebungskompetenz. Vielmehr leitet das Gleichheitsrecht mit eben jenen Rechtfertigungsgründen zu Unionspolitiken und dem unionalen Wettbewerbsrecht über. Sie sind daher auch auf unionale Sachgerechtigkeit beschränkt und knüpfen nicht am nationalen (Steuer-)System an, sondern am unionalen Binnenmarkt. Geprüft wird, welche sachlichen Gründe in Abwägung mit dem Ideal des freien Wettbewerbs auf dem Binnenmarkt Beihilfen rechtfertigen können.

*Achtens:* Das Binnenmarktziel strebt eine möglichst umfassende Wettbewerbsgleichheit an. Letztere wird durch eigenständige Subprinzipien verfolgt. Sie setzt sich zusammen aus einer teilmarktbezogenen Wettbewerbsgleichheit sowie einer Gesamtmarkthomogenität. Der beihilfenrechtliche Tatbestand und dessen Eingliederung in die Kompetenzordnung verdeutlichen, dass das Beihilfenrecht – ähnlich der Grundfreiheiten – auf eine teilmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit ausgerichtet ist. Wenn daher bisweilen allgemeine Maßstäbe wie das *arm's length principle* zur Bestimmung der *Benchmark* herangezogen werden, verkennt dies die Kompetenzordnung der Unionsverträge. Unabhängig von dem unionalen Grundsatz der Subsidiarität verdeutlichen die Unionsverträge, dass die Harmonisierung einziges Instrument zur Erreichung einer finalen Gesamtmarkthomogenität ist. Mitgliedstaatlicher Steuersystemwettbewerb kann primär nur durch letztere bekämpft werden. Sie ist weder im indirekten noch im direkten Steuerrecht ausgeschlossen. Die negativen Integrationsinstrumente dienen im Kern der Bekämpfung von teilmarktbezogenen Wettbewerbsungleichheiten.

*Neuntens:* Das Beihilfenrecht ist trotz der Anerkennung mitgliedstaatlicher Steuerhoheit wirksames Mittel gegen steuerlich verdeckte Lenkungs politik. Damit ist das nationale Steuerrecht dort angreifbar, wo es als Mittel der Wirtschaftslenkung eingesetzt wird. Die Kompetenzabgrenzungsdogmatik hat dargelegt, dass Sozialzwecknormen im Rahmen der mitgliedstaatlichen Belastungsentscheidung unberücksichtigt bleiben. Sobald steuerliche Normen als Lenkungsinstrumente verwendet werden, verlassen sie den Kernbereich der geschützten mitgliedstaatlichen Einnahmenkompetenz und zeitigen stattdessen stärker von einer verdeckten Aufgabenwirksamkeit. Lenkungsgründe gliedern sich üblicherweise auch nicht in den Gedanken der Systemgerechtigkeit ein, sondern verkörpern originär subventive Ziele und somit übliche Sachgerechtigkeitserwägungen. Eine Ausnahme gilt nur für den Fall, dass der Lenkungszweck auf Prinzipien gründet, welche gleichermaßen einen ordnungspolitischen distributiven Charakter haben und dadurch die Systemgerechtigkeit stärken.

*Zehntens:* Das Beihilfenrecht vermag im Steuerrecht dennoch dort einen gewissen Grad an nicht zu unterschätzender Harmonisierung zu leisten, wo Harmonisierung von wirtschaftlicher Lenkungs politik gekennzeichnet ist. Hier verbirgt das der Kommission im Rahmen der Sachgerechtigkeitsprüfung zugestandene übliche Ermessen ein Rechtsangleichungspotential: Anhand der Selbstbindung kraft Leitlinien und Rechtspraxis etabliert die Kommission Standards, die grenzübergreifend lenkungspolitische Belastungsentscheidungen erlauben und zugleich vereinheitlichen. Die hohe Zahl derartiger Lenkungsvorschriften innerhalb der mitgliedstaatlichen Steuersysteme verdeutlichen die Wirkkraft eben jenes Modells. Gerade weil in diesen Regelungen das vordringende wirtschaftspolitische Ziel fiskalische Gesichtspunkte zurückdrängt, korrespondiert dieser Gedanke mit der vertikalen Kompetenzordnung zugunsten der Union. Die nachweisliche Verschiebung der horizontalen Kompetenz vom Rat und Parlament auf die Kommission wird durch die Normenhierarchie und die fehlende Bindungswirkung der Entscheidungen der Kommission gegenüber dem formalen Harmonisierungsgesetzgeber aufgefangen.