

LENNART NECKENICH

Das Beihilfenrecht in der Kompetenzordnung

*Studien zum europäischen und deutschen
Öffentlichen Recht*

53

Mohr Siebeck

Studien zum europäischen und deutschen Öffentlichen Recht

herausgegeben von
Christian Calliess und Matthias Ruffert

53



Lennart Neckenich

Das Beihilfenrecht in der Kompetenzordnung

Rückschlüsse auf den beihilfenrechtlichen Tatbestand
im Allgemeinen unter Berücksichtigung des
besonderen Verbrauchsteuerrechts

Mohr Siebeck

Lennart Neckenich, geboren 1992; 2017 Erstes juristisches Staatsexamen; Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Institut für Deutsches und Internationales Steuerrecht der Universität Heidelberg; 2021 Zweites juristisches Staatsexamen; 2024 Promotion; Rechtsanwalt in Stuttgart.

Die Juristische Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg hat diese Arbeit im Jahr 2024 als Dissertation angenommen.

ISBN 978-3-16-163982-1 / eISBN 978-3-16-163983-8
DOI 10.1628/978-3-16-163983-8

ISSN 2192-2470 / eISSN 2569-443X
(Studien zum europäischen und deutschen Öffentlichen Recht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2025 Mohr Siebeck Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf alterungsbeständiges Papier.
Satz: SatzWeise, Bad Wünnenberg.

Mohr Siebeck GmbH & Co. KG, Wilhelmstraße 18, 72074 Tübingen, Deutschland
www.mohrsiebeck.com, info@mohrsiebeck.com

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im März 2024 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Heidelberg als Dissertation angenommen. Die bereits 2019 eingereichte Dissertation wurde im Frühjahr 2024 nochmals aktualisiert. Entstanden ist das Werk im Wesentlichen während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg. Die Dissertation führte mich zu Rechercheaufenthalten und Doktorandenseminaren in Amsterdam, Louvain und Brügge. Das Entstehen der Doktorarbeit wurde von vielen gefördert. An erster Stelle zu nennen ist mein Doktorvater Prof. Dr. Ekkehart Reimer. Er gab mir die wissenschaftliche Freiheit und war zugleich stetiger Diskutant bei offenen Fragestellungen. Ich bin ihm und dem gesamten Lehrstuhl in tiefster Dankbarkeit verbunden. Herzlich danke ich auch Herrn Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), der den Vorsitz der mündlichen Prüfung übernahm und dessen Habilitationsschrift „Finanzgewalt in der Kompetenzordnung“ stetige Inspirationsquelle meiner Dissertation war. Besonders danken möchte ich schließlich Herrn VorsRiBFH a.D. Prof. Dr. Bernd Heuermann für das zügig erstellte Zweitgutachten und die hilfreichen und tiefgründigen Anmerkungen. Dem Mohr Siebeck Verlag danke ich für die Aufnahme der Arbeit in diese Schriftenreihe. Für die wachsame Korrektur danke ich Herrn Dr. Christopher Kleber und Herrn Dr. Sebastian Seeger, LL. M.

Besondere Dankbarkeit für ihre unermüdliche Geduld und Unterstützung nicht nur während der Dissertation, sondern meiner gesamten Ausbildung, verspüre ich schließlich gegenüber meinen Eltern, insbesondere meiner Mutter. Meine Dankbarkeit ist nicht in Worte zu fassen. Ihnen beiden ist dieses Buch gewidmet.

Stuttgart, im Dezember 2024

Lennart Neckenich

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Teil 1	
Einführung	1
<i>A. Thema und Relevanz</i>	2
<i>B. Methodologie</i>	5
Teil 2	
Europäischer Binnenmarkt und nationales Steuerrecht	7
<i>A. Die Anfänge des Binnenmarktes</i>	8
<i>B. Binnenmarkt und Wettbewerb</i>	10
I. Die Essentialia des Binnenmarktes	10
II. Nationales Steuerrecht und Wettbewerb	13
III. Mittel zur Verwirklichung eines unverfälschten Binnenmarkts	19
<i>C. Die Wirkung des Unionsrechts auf das nationale Steuerrecht</i>	20
I. Grundsätze zum Verhältnis Unionsrecht – Nationales Recht	21
II. Instrumente europäischer Integration im nationalen Steuerrecht	28
<i>D. Das Binnenverhältnis der Wahrnehmungsbefugnisse</i>	55
I. Prinzipien für das Handeln der Union	55
II. Das Binnenverhältnis der unionalen Integrationsinstrumente	60
<i>E. Zusammenfassung</i>	82
Teil 3	
Das besondere Verbrauchsteuerrecht	85
<i>A. Die Verbrauchsteuer als Typusbegriff</i>	85
<i>B. Das harmonisierte Verbrauchsteuerrecht</i>	87
I. Das Verbrauchsteuerverständnis am Beispiel der Energie- und Stromsteuer	89
II. Die Struktur des besonderen Verbrauchsteuerrechts	93
<i>C. Das besondere Verbrauchsteuerrecht als Lenkungssteuerrecht am Beispiel der Energiebesteuerung</i>	96
I. Die Ziele der Energiesteuerrichtlinie	96
II. Das Energiesteuerrecht als Umweltsteuerrecht	103

<i>D. Rechtmäßigkeit des Lenkungssteuerrechts</i>	107
I. Die Lenkungssteuer als Handlungsinstrument im nationalen Recht	108
II. Verfassungsrechtliche Implikationen	109
III. Unionsrechtliche Implikationen	116
<i>E. Zusammenfassung</i>	117
Teil 4	
Das Beihilfenrecht unter Berücksichtigung verbrauchsteuerlicher Lenkungssteuern	119
<i>A. Allgemeines</i>	119
<i>B. Rechtsquellen des Beihilfenrechts</i>	120
I. Das Primärrecht	120
II. Das Sekundärrecht: Verordnungen auf Grundlage des Art. 109 AEUV	121
III. Tertiärrecht: Die Verordnungen auf Grundlage der Ermächtigung	122
IV. Quartärrecht („soft law“)	123
V. Offene Rechtsfragen	124
<i>C. Der Beihilfentatbestand des Art. 107 AEUV: Die materiellen Maßstäbe</i>	124
I. Der beihilfenrechtliche Vorteilsbegriff	125
II. Der wirtschaftliche Vorteil in seiner steuerlichen Erscheinungsform	198
III. Staatliche Maßnahme oder durch staatliche Mittel gewährt	218
IV. Das Unternehmen als Beihilfenadressat	250
V. Selektivität	260
VI. Innere Rechtfertigung	289
VII. Verfälschung des Wettbewerbs	326
VIII. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	334
IX. Der Rechtfertigungskatalog des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV	335
<i>D. Zusammenfassung</i>	356
Teil 5	
Fazit	361
<i>A. Thesen zur Prüfung des Beihilfenrechts</i>	362
I. Thesen zur Tatbestands- und Rechtfertigungsprüfung	362
II. Thesen zur Funktion und Reichweite des Beihilfenrechts in Abgrenzung zu den übrigen Integrationsinstrumenten	364
<i>B. Umweltsteuern in der beihilfenrechtlichen Prüfung am Beispiel der Besteuerung von Biokraftstoffen</i>	365
<i>C. Systemvergleiche</i>	368
I. Das Beihilfenrecht und die gleichheitsrechtliche Bewertung von Steuervergünstigungen nach nationalem Recht	368
II. Die Abgrenzung zur Prüfung der Grundfreiheiten	371
Literaturverzeichnis	375
Sachregister	399

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Teil 1	
Einführung	1
<i>A. Thema und Relevanz</i>	2
<i>B. Methodologie</i>	5
Teil 2	
Europäischer Binnenmarkt und nationales Steuerrecht	7
<i>A. Die Anfänge des Binnenmarktes</i>	8
<i>B. Binnenmarkt und Wettbewerb</i>	10
I. Die Essentialia des Binnenmarktes	10
1. Unverfälschtheit	10
2. Wettbewerbsneutralität	11
II. Nationales Steuerrecht und Wettbewerb	13
1. Steuersystemwettbewerb	14
2. Steuerliche Anreizsysteme als Instrumente der Wirtschaftspolitik	17
3. Das Kompetenzkonglomerat im Steuerwettbewerb	17
III. Mittel zur Verwirklichung eines unverfälschten Binnenmarkts	19
<i>C. Die Wirkung des Unionsrechts auf das nationale Steuerrecht</i>	20
I. Grundsätze zum Verhältnis Unionsrecht – Nationales Recht	21
1. Grundsätze zum Anwendungsverhältnis	22
a) Gebot der Unionstreue	22
b) Anwendungsvorrang des Unionsrechts	23
c) Unionsrechtskonforme Auslegung von nationalem Recht	23
2. Grundsätze zum Kompetenzverhältnis	24
a) Die Zuordnung von Sachkompetenzen	25
b) Kompetenzab- und Kompetenzbegrenzung	25
aa) (Originäre) Kompetenzgrenzen	25
bb) Funktionelle Kompetenzabgrenzung	26

3.	Identifizierung des Konflikts zwischen Binnenmarktrecht und nationalem Steuerrecht	26
a)	Die Anfälligkeit der Binnenmarktcompetenz sowie der nationalen Steuerkompetenz für Kompetenzübergriffe	26
b)	Vermeidung von Kompetenzübergriffen durch Kompetenzabgrenzung	27
II.	Instrumente europäischer Integration im nationalen Steuerrecht	28
1.	Steuerliche Kompetenzen in den Verträgen	29
2.	Die Wirkung der unionalen Instrumente zur Verwirklichung des Binnenmarktes auf das nationale Steuerrecht	29
a)	Die Grundfreiheiten	30
aa)	Grundfreiheiten und Binnenmarktziel	31
bb)	Grundfreiheiten und Steuerrecht	32
(1)	Sonderregelung des Art. 110 AEUV	33
(2)	Allgemeine Anwendung im Steuerrecht	34
(3)	Grundfreiheiten und Steuerrecht in der Kompetenzordnung	35
(4)	Wirkweise der Grundfreiheiten im Steuerrecht	36
b)	Das Beihilfenrecht	37
aa)	Beihilfenrecht und Binnenmarktziel	38
(1)	Vorfrage: Warum gewähren Staaten Beihilfen?	38
(2)	Funktion des Beihilfenrechts	39
bb)	Beihilfenrecht und Steuerrecht in der Kompetenzordnung	42
(1)	Allgemeines	42
(2)	Kompetenzübergriﬀsdogmatik	43
(3)	Die Wirkweise des Beihilfenrechts auf das nationale Steuerrecht	44
(4)	Wirkungsbetrachtung (effect-based approach)	45
c)	Die Steuerharmonisierung	46
aa)	Harmonisierung und Binnenmarktverwirklichung	46
bb)	Harmonisierung und Steuerrecht	46
(1)	Ermächtigungsgrundlagen im direkten und indirekten Steuerrecht	47
(a)	Im Bereich der indirekten Steuern	47
(b)	Im Bereich der direkten Steuern	48
(2)	Harmonisierung und Steuerrecht in der Kompetenzordnung	48
(3)	Historischer Überblick der unionalen Maßnahmen zur Harmonisierung des Steuerrechts	49
(4)	Grenzen der Harmonisierung	51
(a)	Im Bereich der indirekten Steuer	52

(b) Sonderregelung des Art. 115 AEUV: „unmittelbare Auswirkung“	53
(c) Weitere allgemein anerkannte Grenzen	53
3. Zwischenergebnis	54
<i>D. Das Binnenverhältnis der Wahrnehmungsbefugnisse</i>	<i>55</i>
I. Prinzipien für das Handeln der Union	55
1. Ziele der Union	55
2. Kohärenz im Falle von Zielkollisionen	56
3. Grundsätze der Normkollision	57
a) Herleitung eines normhierarchischen Verhältnisses	57
b) Die Idee einer Öffnungsklausel	58
4. Vertrauensschutz	59
5. Verhältnismäßigkeit und Subsidiarität	59
II. Das Binnenverhältnis der unionalen Integrationsinstrumente	60
1. Verhältnis von Grundfreiheiten und Beihilfenrecht	60
a) Vergleichsmaßstäbe	60
aa) Systematischer und funktioneller Vergleich	60
bb) Vergleich von Verfahren und Rechtsfolgen	62
b) Fragen des Anwendbarkeitsverhältnisses	63
aa) Überschneidende Anwendungsbereiche	63
bb) Bestimmung des Anwendungsverhältnisses	63
(1) Beihilfenrecht und besonderes Diskriminierungsverbot nach Art. 110 AEUV	64
(2) Beihilfenrecht und allgemeine Grundfreiheiten	64
(a) Beihilfenrecht als <i>lex specialis</i> ?	64
(b) Differenzierung im Einzelfall	65
(c) Wechselseitiges Prüfungsverhältnis	67
c) Zwischenergebnisse	70
2. Verhältnis von Grundfreiheiten und Harmonisierung	71
a) Vergleichsmaßstäbe	71
b) Fragen des Anwendbarkeitsverhältnisses	72
aa) Formelles Rangverhältnis	72
(1) Normhierarchischer Ansatz?	73
(2) Die Harmonisierungsbefugnis als Öffnungsklausel?	74
bb) Verhältnismäßigkeit	75
cc) Grundsatz der Mittelpluralität	75
dd) Berücksichtigung anderweitiger Harmonisierungsziele	76
c) Zwischenergebnisse	77
3. Verhältnis von Beihilfenrecht und Harmonisierung	78
a) Vergleichsmaßstäbe	78
b) Fragen des Anwendbarkeitsverhältnisses	79
aa) Formelles Rangverhältnis	79

bb) Parallele Anwendbarkeit	80
(1) Tatbestandliche Resorption	81
(2) Verfahrensrechtliche Konflikte	81
c) Ergebnis	81
<i>E. Zusammenfassung</i>	82
Teil 3	
Das besondere Verbrauchsteuerrecht	85
<i>A. Die Verbrauchsteuer als Typusbegriff</i>	85
<i>B. Das harmonisierte Verbrauchsteuerrecht</i>	87
I. Das Verbrauchsteuerverständnis am Beispiel der Energie- und Stromsteuer	89
1. Energie- und Stromsteuer nach nationalem Verbrauchsteuerverständnis	89
2. Europäisches Verbrauchsteuerverständnis	92
II. Die Struktur des besonderen Verbrauchsteuerrechts	93
1. Verbrauchsteuersystemrichtlinie	93
2. Energiesteuerrichtlinie	94
<i>C. Das besondere Verbrauchsteuerrecht als Lenkungssteuerrecht am Beispiel der Energiebesteuerung</i>	96
I. Die Ziele der Energiesteuerrichtlinie	96
1. Die Harmonisierung des Binnenmarktes	96
2. Der umweltpolitische Charakter der Energiesteuerrichtlinie	97
a) Unionale Umweltpolitik	97
aa) Der Umweltschutz als Ziel der Europäischen Union	97
bb) Das Verursacherprinzip	98
cc) Vorschriften steuerlicher Art zur Erfüllung des Umweltschutzes	100
b) Die Umweltpolitik in der Energiesteuerrichtlinie	100
3. Die unionale Energiepolitik	101
4. Zusammenfassung	102
II. Das Energiesteuerrecht als Umweltsteuerrecht	103
1. Begriffsbestimmung	103
a) Eco-taxes, green-taxes, environmentally related taxes	103
b) Die environmental tax	104
2. Die Zuordnung der Energiesteuerrichtlinie (inkl. deutscher Energie- und Stromsteuer)	104
3. Stellungnahme	105

<i>D. Rechtmäßigkeit des Lenkungssteuerrechts</i>	107
I. Die Lenkungssteuer als Handlungsinstrument im nationalen Recht . .	108
II. Verfassungsrechtliche Implikationen	109
1. Die Rechtmäßigkeit der Lenkungswirkung	109
2. Die Rechtfertigung der lenkungssteuerlichen Ungleichbehandlung am Beispiel der Energiesteuer im Rahmen der deutschen Ökosteuerreform	111
a) Lenkung durch Mehrbelastung	113
b) Lenkung durch Minderbelastung	114
aa) Befreiungen aus lenkungspolitischen Gründen	114
bb) Befreiungen innerhalb von Lenkungssteuern (Rückausnahmen)	114
3. Zwischenergebnis	116
III. Unionsrechtliche Implikationen	116
<i>E. Zusammenfassung</i>	117
 Teil 4	
Das Beihilfenrecht unter Berücksichtigung verbrauchsteuerlicher Lenkungs- steuern	119
<i>A. Allgemeines</i>	119
<i>B. Rechtsquellen des Beihilfenrechts</i>	120
I. Das Primärrecht	120
II. Das Sekundärrecht: Verordnungen auf Grundlage des Art. 109 AEUV	121
III. Tertiärrecht: Die Verordnungen auf Grundlage der Ermächtigung . .	122
IV. Quartärrecht („soft law“)	123
V. Offene Rechtsfragen	124
<i>C. Der Beihilfentatbestand des Art. 107 AEUV: Die materiellen Maßstäbe</i> .	124
I. Der beihilfenrechtliche Vorteilsbegriff	125
1. Der rechtsdogmatische Streit zur Bestimmung des Vorteils unter Beachtung der Kompetenzordnung	125
a) Benchmark- vs. Discrimination-Test	126
aa) Discrimination-Test	126
bb) Benchmark-Test	127
cc) Kritik und Stellungnahme	128
(1) Argumente der Rechtsanwendung	128
(2) Klassische Auslegungsmethoden	129
(3) Berücksichtigung der Kompetenzordnung	131
b) Die (eigenständige) Verortung der Vorteilsprüfung	132
2. Vorüberlegungen	133
a) Referenzrahmen und Benchmark: Begriffsverständnis und Abgrenzung	134

b)	Prüfungsmaßstab unter Berücksichtigung der vertikalen Kompetenzordnung	134
aa)	Überprüfung der Regelbesteuerung in der Sache: Sachgerechtigkeitsabwägungen als Maßstab der inhaltlichen Ausgestaltung?	135
bb)	Überprüfung der Regelbesteuerung in der weiteren Ausgestaltung: Kohärenzprüfung	136
c)	Die Identifizierung der Regelbesteuerung: Formelle oder materielle Methode?	138
3.	Das Referenzsystem	139
a)	Bedeutung des Referenzsystems im Steuerrecht	139
b)	Konkretisierung der materiellen Methode zur Ermittlung des Referenzsystems	140
c)	Die Ermittlung des Referenzsystems	140
aa)	Ausgangspunkt: das Steuergesetz	140
bb)	Ausnahmen und Grenzfälle	141
(1)	Einheitlich unionale Vorgabe	142
(a)	Die Umsetzungsfreiheit der Mitgliedstaaten	142
(b)	Die Kompetenzverschiebung	143
(c)	Die Maßstäbe	143
(2)	Inkohärente Teilung von Steuersystemen	145
4.	Die Benchmark als Maßstab innerhalb des Referenzsystems	146
a)	Konkretisierung der materiellen Methode zur Bestimmung der Benchmark	146
aa)	Quantitative Betrachtung	146
bb)	Belastungsvergleich	147
cc)	Systematik	147
dd)	Exkurs: Deduktiv systematischer Ansatz und Ablehnung des Stufenmodells	148
b)	Die Ermittlung der Benchmark im Steuerrecht	149
aa)	Die Systementscheidung	150
bb)	Die Grundentscheidungen und die Benchmark als Konkretisierung der Systementscheidungen	150
cc)	Der Untersuchungsgegenstand als Benchmark oder Ausnahme?	151
c)	Grenzfälle	151
aa)	Widerstreitende Grundentscheidungen	152
bb)	Sozialzwecknormen als außerfiskalische Grundentscheidungen?	153
(1)	Ausgangspunkt: Der „Normalfall“ von Lenkungssteuern	153
(2)	Der Lenkungszweck als Besteuerungsgrund	154
(a)	Allgemeines	155
(b)	Lenkungssteuern	155

(3) Maßgeblichkeit des Belastungsgrunds	157
(a) Leistungsfähigkeit als anerkannter Belastungsgrund bei Fiskalsteuern	157
(b) Verdrängung durch Lenkungszweck bei Lenkungsteuern?	158
(c) Die (schwierige) Abgrenzung zwischen Fiskal- und Lenkungsteuer	159
(d) Rechtsvergleich: Rechtfertigung von Lenkungsteuern an nationalem Verfassungsrecht	161
(e) Funktionelle Betrachtung: Das Beihilfenrecht als „Fiskalrecht“	161
(f) Der steuerliche Belastungsgrund als Ausdruck der Kompetenzordnung	162
(g) Vergleich mit Formen positiver Subventionen	164
(4) Ergebnis	165
cc) Vereinfachungszwecknormen als Grundentscheidung?	165
dd) Unionale Belastungsentscheidungen	166
(1) Kompetenzordnung	167
(2) Das Neutralitätsprinzip als fiskalische Grundentscheidung im Verbrauchsteuerrecht?	167
d) Konstellationen der Benchmark-Ermittlung	168
5. Die Ausnahme als Abweichung von der Benchmark	169
a) Abweichung zugunsten des Steuerträgers	169
b) Abweichung zulasten des Steuerträgers	170
aa) Die Identifizierung von Sonderlasten	170
bb) Die beihilfenrechtliche Behandlung	170
6. Die Bestimmung steuerartenübergreifender Referenzsysteme am Beispiel des Umwelt- und Energiesteuerrechts	172
a) Problemaufriss: Die Uferlosigkeit (verbrauchsteuerlicher) Schöpfung	173
b) Fallbeispiele	174
aa) Eine willkürliche Separierung der Verbrauchsgüter zur Umgehung des Beihilfenrechts? – insbesondere das Beispiel der Kernbrennstoffsteuer	174
bb) Die Bildung eines Umweltsteuerreferenzsystems?	175
c) Die Anwendung der materiellen Methode zur Identifizierung des Referenzsystems	176
aa) Der Vorschlag Balbinots	176
bb) Stellungnahme	177
(1) Vorliegen eines Differenzierungsgrunds	178
(2) Grenzen der inhaltlichen Ausgestaltung des Differenzierungsgrunds als Ausdruck der Kompetenzordnung	179

cc)	Die beihilfenrechtliche Vergleichbarkeit von Steuern: Differenzierungskriterien und Differenzierungsgründe am Beispiel des Rechts der besonderen Verbrauchsteuern . . .	179
	(1) Differenzierungskriterium	179
	(2) Differenzierungsgrund	180
	(a) Die Vergleichbarkeit von Steuer(gesetzen)	181
	(b) Identifizierung maßgeblicher Differenzierungsgründe	183
	(c) Die ordnungspolitische Funktion des Steuerrechts	187
	(d) Ergebnis	191
dd)	Anwendung der Maßstäbe auf die beiden Beispiele	192
	(1) Kernbrennstoffsteuer	192
	(2) Exkurs: Vergleich zur Rechtssache British Aggregates	193
	(3) Gemeinsames Umweltreferenzsystem: CO ₂ - und Energiesteuer	193
7.	Exkurs: Eine CO ₂ -Energiesteuer	194
a)	Steuergut und Bemessungsgrundlage	195
b)	Lenkungswirkung und beihilfenrechtliche Grundentscheidung	195
aa)	CO ₂ -Steuersystem als eigenes Referenzsystem	195
bb)	Kohlenstoffgehalt des Energieträgers als Benchmark	196
c)	Zwischenergebnis	196
8.	Zusammenfassung der Ergebnisse zur Vorteilsermittlung	197
II.	Der wirtschaftliche Vorteil in seiner steuerlichen Erscheinungsform	198
1.	Erscheinungsformen	198
2.	Der private-investor-Test	199
a)	Allgemeines	199
b)	Die Festsetzung von Sondertarifen gemäß dem private-investor-Test	200
aa)	Der italienische Sonderstromtarif für Aluminiumhersteller	200
bb)	Stellungnahme	201
c)	Der private-investor-Test im Steuerrecht	201
d)	Zwischenergebnis	204
3.	Kein Vorteil kraft Ausgleichszahlung	204
a)	Ausgleichszahlungen im Beihilfenrecht	204
aa)	Die Stellung des Art. 106 Abs. 2 AEUV im Primärrecht	205
bb)	Die Betrauung von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse	206
cc)	Beihilfenrechtliche Behandlung von Ausgleichszahlungen	207
(1)	Die Tatbestandslösung	208
(2)	Rechtfertigungslösung	209
(3)	Gegenleistungsansatz	209
(4)	Altmark-Trans-Rechtsprechung	210

b)	Anwendung auf das Steuerrecht	211
aa)	Ausgleichszahlungen im Steuer- und Abgabenrecht	211
(1)	Die Wirkungsbetrachtung als fehlgeleitetes Argument	212
(2)	Die Besonderheit des steuerlichen Bezugssystems im Kontext des Beihilfenrechts	212
(3)	Anwendung auf den Fall Ferring	213
bb)	Kompensationsfragen im Energiesteuerrecht	214
(1)	Energieversorgung als Dienstleistung im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse?	214
(2)	Kompensation durch anderweitige Umweltinstrumente?	215
(a)	Kompensation durch gleichgerichtete Steuern?	215
(b)	Berücksichtigung der Selbstverpflichtung von begünstigten Branchen im Rahmen der Kompensation?	215
(c)	Berücksichtigung der Teilnahme am Emissionshandel?	216
4.	Ergebnisse	218
III.	Staatliche Maßnahme oder durch staatliche Mittel gewährt	218
1.	Staatlich (zurechenbare) Maßnahme	219
a)	Der Veranlassungsbegriff	220
b)	Unionale Vorgaben	220
aa)	Vorüberlegung: Die Zurechnung nach Kompetenzbereichen	221
bb)	Kategorie I: obligatorische Vorgaben an alle Mitgliedstaaten	222
cc)	Kategorie II: Obligatorische Vorgaben an einzelne Mitgliedstaaten	223
dd)	Kategorie III: Optionale Vorgaben an alle Mitgliedstaaten	224
(1)	Die „Regelbefreiung“ kraft Richtlinie	224
(a)	Vertikale Kompetenzordnung	226
(b)	Horizontale Kompetenzordnung	227
(c)	Konsequenz für Rückausnahmen	228
(2)	Die „echte“ Ausnahme kraft Richtlinie	228
(3)	Relevanz der Selektivitätsentscheidung für die Zurechnung?	229
(a)	Autonome Selektivitätsentscheidung des Mitgliedstaates innerhalb des gewährten Ermessens bei Regelausnahmen	230
(b)	Abschließende Selektivitätsvorgaben der Union im Falle einer „echten“ Abweichung von der Benchmark?	231
(4)	Der Beihilfenvorbehalt des Art. 26 Abs. 2 EnergieStRL	234

ee) Kategorie IVa: Optionale Vorgaben an einzelne Mitgliedstaaten	236
ff) Kategorie IVb: Optionale Vorgaben an einzelne Mitgliedstaaten – insbesondere die Behandlung von Ermächtigungen kraft Richtlinie	236
(1) Die Rechtsprechung zu Eurallumina/RENV/Irland	237
(2) Bewertung der Literatur	237
(3) Stellungnahme	238
(a) Generelle Anwendbarkeit des Beihilfenrechts in Fällen erteilter Ermächtigungen	238
(b) Die Zurechnung der staatlichen Maßnahme	240
(c) Widersprüchliches Verhalten der Kommission und Vertrauensschutz	240
2. Aus staatlichen Mitteln gewährt	244
a) Die Zurechnung der (monetären) Mittel	244
aa) Kausalität und objektive Zurechnung	244
bb) Belastung des öffentlichen Haushalts	245
cc) Stellungnahme	246
b) Keine Haushaltsbelastung im Falle einer negative state aid	246
3. Ergebnisse	249
IV. Das Unternehmen als Beihilfenadressat	250
1. Der Unternehmensbegriff	250
a) Wirtschaftliche Tätigkeit	251
b) Ausübende Einheit	253
c) Der Produktionszweig	254
2. Indirekte Steuer und begünstigtes Unternehmen	254
a) Die Verbrauchsteuer im produktiven Bereich	255
b) Mittelbare Begünstigung	255
c) Beispiele aus dem Energiesteuerrecht	257
aa) Stromsteuerrecht	257
bb) Energiesteuerrecht	258
3. Behandlung öffentlicher Energieversorgungsunternehmen	258
4. Ergebnisse	260
V. Selektivität	260
1. Das gängige Prüfungsschema in der Rechtspraxis	261
a) Referenzrahmen	261
b) Abweichung vom Bezugssystem	262
c) Innere Rechtfertigung	262
2. Selektivität i. e. S.: Ungleichbehandlung von Unternehmen	262
a) Die Funktion der Selektivität zwischen Kompetenzordnung und Gleichheitsrecht	263
b) Der Anknüpfungspunkt der Selektivitätsprüfung	264
aa) Die Ermittlung der Selektivität bei präferenziellen Einzelregelungen	264

bb) Die Ermittlung der Selektivität bei mittelbaren Vorteilen und einer negative state aid	264
c) Bestimmung der „anders“ Behandelten	265
aa) Generelle Maßnahme	265
bb) Die Anforderungen an die Ermittlung „bestimmter“ Unternehmen	266
(1) Bestimmung einer Gruppe	266
(2) Ungleichbehandlung von verhaltensgleichen Mustern	267
(3) Stellungnahme	268
cc) Die Selektivität kraft Verbrauchsgut: Die Abgrenzung zur generellen Maßnahme und die Identifizierung „bestimmter“ Unternehmen	269
(1) Rechtsprechungsbeispiele	270
(a) Die Rechtssache <i>Adria-Wien-Pipeline</i>	270
(b) Die Abgrenzungsproblematik am Beispiel der Begünstigung von KWK-Anlagen und der Stromerzeugung in Kleinanlagen	271
(c) Bewertung der Rechtspraxis	273
(2) Stellungnahme	274
dd) Die Entscheidung <i>MOL</i> : Abgrenzung der Selektivität gegenüber allgemeinen Maßnahmen in zeitlicher Hinsicht.	275
d) Unternehmen in vergleichbarer rechtlicher und tatsächlicher Situation	275
aa) Rechtspraxis	276
bb) Die Bestimmung des Tatbestandsmerkmals	277
(1) Die wesentlichen Elemente des Tatbestandsmerkmals .	277
(a) Die Berücksichtigung des Ziels	278
(b) Die Berücksichtigung des Wettbewerbsverhältnisses	279
(c) Stellungnahme	280
(2) Abgrenzung zu anderen Tatbestandsmerkmalen	282
(a) Abgrenzung zur Wettbewerbsverfälschung	282
(b) Abgrenzung zum Referenzrahmen	282
(c) Abgrenzung zur generellen Maßnahme und der inneren Rechtfertigung	283
(3) Zusammenfassung	283
cc) Die vergleichbare rechtliche und tatsächliche Situation im Kontext der Verbrauchsteuer	284
(1) Problemaufriss	284
(2) Stellungnahme	284
(a) Unternehmensbezogene Steuerregime	285
(b) Verbrauchsgutbezogene Steuerregime	285
(3) Zwischenergebnis	286
e) Entsprechende Anwendung auf „Produktionszweige“	287

3. Erscheinungsformen der Selektivität	287
4. Zwischenergebnis	288
VI. Innere Rechtfertigung	289
1. Allgemeines	290
a) Rechtsprechungsübersicht	290
b) Dogmatische Verortung	291
aa) Überschneidung mit den Prüfungspunkten der Benchmark und der Selektivität	291
(1) Benchmark-Prüfung und die „Natur des Steuersystems“	291
(2) Die vergleichbare rechtliche Situation und der Aufbau des allgemeinen Systems	292
bb) Existenzberechtigung und Funktion der inneren Rechtfertigung	293
(1) Die Meinungen in der Literatur	293
(2) Stellungnahme	294
(3) Existenzberechtigung aufgrund eigenständiger Funktion?	295
(a) Vergleich zu den ungeschriebenen Rechtfertigungsgründen der Grundfreiheiten	295
(b) Die strukturelle Funktionszuordnung	299
(c) Der Begriff der Systemgerechtigkeit	301
(d) Übertragung auf das unionale Beihilfenrecht	303
2. Tatbestandsprüfung	306
a) Tragende Leitprinzipien der Besteuerung	306
aa) Rechtsanwendungsgleichheit	307
(1) Missbrauchsbekämpfung	308
(2) Effektiver Steuervollzug und Verwaltungsvereinfachung	308
bb) Keine Übermaßbesteuerung	309
(1) Vermeidung einer Doppelbelastung	309
(2) Die Behandlung von Doppelbelastungen als Rechtfertigungsgrund im Falle einer negative state aid	310
(3) Regelungen als Korrektur eigentlicher Grundentscheidungen	311
cc) Außerfiskalische Leitprinzipien: Der Lenkungs-zweck als innerer Rechtfertigungsgrund?	312
(1) Relevanz und Abgrenzung zu anderen Prüfungspunkten	312
(2) Rechtsprechungsübersicht	312
(3) Ansichten der Literatur	315
(4) Der Vorschlag Szudoczky: Dichotomie der inneren Rechtfertigungsgründe	316

(5) Stellungnahme	317
(a) Die Aufnahme externer Ziele (Sozialzweck- normen) als innerer Rechtfertigungsgrund	317
(b) Lenkungszwecke als intrinsischer Rechtfertigungsgrund in Fällen sogenannter Sozialzwecksteuern	320
b) Verhältnismäßigkeit	325
3. Ergebnisse	326
VII. Verfälschung des Wettbewerbs	326
1. Allgemeine Begriffsbestimmung	327
a) Verfälschung	327
b) Quantitatives Element der Verfälschung und die De-minimis-Verordnung	328
c) Der Begriff des Wettbewerbs und das Erfordernis eines Wettbewerbsverhältnisses	329
d) Die Wettbewerbsverfälschung in der Kompetenzordnung	330
aa) Abgrenzungsbeispiele gegenüber der Selektivitätsermittlung	330
bb) Divergierende Referenzen aufgrund der Kompetenzordnung	331
2. Verbrauchsteuerliche Besonderheiten	332
a) Wettbewerbsverhältnis, verbrauchsteuerliches Bestimmungslandprinzip und im Wettbewerb stehende Verbrauchsgüter	332
b) Wettbewerbsverfälschung bei der negative state aid	333
3. Ergebnis	334
VIII. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	334
IX. Der Rechtfertigungskatalog des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV	335
1. Die Legal- und Ermessensausnahmen	336
2. Die Rechtfertigung als Sachgerechtigkeitsprüfung	337
a) Sachgerechtigkeit und Steuervergünstigung im nationalen Gleichheitsrecht	337
b) Schlussfolgerungen für das Beihilfenrecht	338
aa) Beihilfenrecht und aptive Steuervergünstigung	339
bb) Beihilfenrecht und subventive Steuervergünstigung	340
cc) Eingrenzung der Sachgerechtigkeitsprüfung im Beihilfenrecht	340
dd) Prüfungsmaßstab der Sachgerechtigkeitsprüfung im Beihilfenrecht	340
c) Abgrenzung zu den Tatbestandsmerkmalen des Absatzes 1	341
3. Die Behandlung von Rechtfertigungsgründen	342
a) Auslegung und Abwägung der Rechtfertigungsgründe	342
aa) Die Grundzüge des more economic approach	343
bb) More economic approach und Sachgerechtigkeit	343

b) Einzelne Rechtfertigungsgründe unter besonderer Berücksichtigung des Energiesteuerrechts	345
aa) Art. 107 Abs. 3 lit. b Alt. 1 AEUV: Der Umweltschutz als europäisches Vorhaben	345
bb) Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV	346
4. Die Bedeutung des Tertiär- und Quartärrechts	347
a) Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung	347
aa) Ziele der AGVO	348
bb) Rechtsnatur und Aufbau der AGVO	348
cc) AGVO und Energiesteuerermäßigungen	350
b) Die Leitlinien für Umwelt- und Energiebeihilfen 2022 (UEBLL)	351
aa) Ziele der Leitlinien	351
bb) Rechtsnatur und Aufbau der Leitlinien	352
cc) Die Leitlinien und Umweltsteuerermäßigungen	352
c) Problemkreise	353
aa) Die Bindungswirkung von Tertiär- und Quartärrecht	353
bb) Kompetenzkonflikt und die Gefahr einer Harmonisierung durch die Hintertür?	354
5. Ergebnisse	356
<i>D. Zusammenfassung</i>	356
Teil 5	
Fazit	361
<i>A. Thesen zur Prüfung des Beihilfenrechts</i>	362
I. Thesen zur Tatbestands- und Rechtfertigungsprüfung	362
II. Thesen zur Funktion und Reichweite des Beihilfenrechts in Abgrenzung zu den übrigen Integrationsinstrumenten	364
<i>B. Umweltsteuern in der beihilfenrechtlichen Prüfung am Beispiel der Besteuerung von Biokraftstoffen</i>	365
<i>C. Systemvergleiche</i>	368
I. Das Beihilfenrecht und die gleichheitsrechtliche Bewertung von Steuervergünstigungen nach nationalem Recht	368
II. Die Abgrenzung zur Prüfung der Grundfreiheiten	371
Literaturverzeichnis	375
Sachregister	399

Teil I

Einführung

„Kompetenzneurosen behindern den Kommerz!“¹ Dieser Aphorismus des Publizisten *Peter E. Schumacher* versinnbildlicht die Diskussion rund um den Kompetenzstreit im Zuge unionaler Integration. Das Zitat ließe sich trefflich auf die Haltung europäischer Visionäre gegenüber Hütern nationaler Kompetenzerhaltung übertragen. Die Interpretation des Zitats weist Parallelen mit dem Kompetenzstreit bei der Auslegung des Beihilfentatbestands im Steuerrecht auf.

Jede Kompetenzordnung schützt die Kompetenzträger. Kompetenzen verkörpern nicht nur Zuständigkeiten und haben damit Bedeutung für die Rechts- und Gesellschaftsordnung, ihre Teilung dient auch der Zuweisung von Verantwortlichkeiten. Die Kompetenzordnung strukturiert, sie legitimiert und identifiziert.² Zugleich ist die Relevanz unionaler Integration und europäischer Zusammenarbeit in den heutigen Tagen unbestritten. Die existierende Ambivalenz gegenüber der Wahrung mitgliedstaatlicher Interessen ist dabei augenscheinlich. Das vermeintlich geniale Konstrukt der Europäischen Union und die in ihr angelegte geteilte Kompetenzträger-schaft³ birgt insofern erhebliches Konfliktpotential.

An der Schnittstelle zwischen nationalem Steuerrecht als einerseits staatstragender, andererseits gleichheitsrechtlich anfälliger Materie⁴ und unio-nalem Beihilfenrecht bricht sich ein solcher Streit in besonderer Weise Bahn. Er ist Ausdruck einer Kompetenzkollision zwischen dem unionalen Ideal eines unverfälschten Binnenmarkts und der mitgliedstaatlichen Selbstbestimmung der Besteuerung. Ein solcher Konflikt konkretisiert sich in zahlreichen Abgrenzungsfragen: Wann ist eine Steuer-norm noch Ausdruck der Steuergesetzgebungskompetenz des Mitgliedstaates? Welche Rolle spielen hierfür Sinn und Zweck der jeweiligen nationalen Steuergesetzgebung? Wie lassen sich unter Wahrung der Kompetenzordnung wirtschaftspoliti-

¹ *Peter E. Schumacher* (1941–2013), deutscher Publizist und Aphorismensammler; der Zusammenhang dieses Aphorismus ist ungeklärt. Den Begriff der Kompetenzneurose in ähnlichem Zusammenhang verwendend: von Wrangel, Ohnmacht des Abgeordneten, in: *Zeitschrift für Parlamentsfragen* (1969), 80, 80.

² Zur Problematik der Kompetenzordnung und Legitimität vgl. *Härtel*, Handbuch der europäischen Rechtsetzung (2006), § 4 Rn. 2.

³ Zu dieser Idee von *Robert Schuman* im sog. Schuman-Plan vgl. beispielhaft: *Wilkens*, Die Bundesrepublik Deutschland und Frankreich: Dokumente 1949–1963, Bd. 2 (1997), S. 29.

⁴ Zu Besteuerung und Souveränität vgl. *Lehner*, Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages, in: Pelka (Hrsg.), *DStJG* 23 (2000), S. 263, 264; zur gleichheitsrechtlichen Relevanz vgl. *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten (2012), S. 2.

sche Maßnahmen bekämpfen, die bloß unter dem Deckmantel des Steuerrechts erlassen werden? Wie wirkt sich die im Verbrauchsteuerrecht verbreitete Harmonisierung auf das Kompetenzverhältnis aus und auf welche Weise können (unionale) Sozialzwecke Abschirmwirkung entfalten?

A. Thema und Relevanz

Im Kontext des Steuerrechts ist das Beihilfenrecht eine besondere umstrittene Form der negativen Integration. Im Mittelpunkt der Untersuchung dieser Arbeit steht die Rolle des Beihilfenrechts in der vertikalen und horizontalen Kompetenzordnung. Wenngleich das Beihilfenrecht schon von Beginn an Bestandteil der europäischen Verträge war, hat es erst in jüngerer Zeit in Literatur und Praxis verstärkte Aufmerksamkeit erhalten. Insofern ist das Beihilfenrecht kein unbekanntes Terrain des rechtswissenschaftlichen Diskurses. Konflikte nationaler Steuerhoheit und Europäischen Wettbewerbsrechts standen zuletzt im Vordergrund der Diskussionen.⁵ Eben jener vertikale Kompetenzstreit ist stetiger Begleiter der vorliegenden Arbeit.

Die Dissertation geht hierüber hinaus. Im Bereich des Verbrauchsteuerrechts treten unionale Vorgaben in Gestalt der Harmonisierung hinzu. Der Verbrauchsteuer wird deshalb in dieser Untersuchung besondere Aufmerksamkeit zu Teil werden. Durch die Harmonisierung wird die Anwendung des Beihilfenrechts nur scheinbar zurückgedrängt. Die Statistiken über beihilfenrechtliche Verfahren im Bereich der Verbrauchsteuer belegen das Gegenteil.⁶ Stattdessen stellen sich neue, bisweilen unbeantwortete Fragen im horizontalen Kompetenzgefüge aufgrund der Koexistenz von Harmonisierung und Beihilfenrecht. Die Harmonisierung, die Grundfreiheiten und das Beihilfenrecht sind drei Handlungsformen, die die Europäischen Verträge den Unionsorganen als Wahrnehmungsbefugnisse zur Durchsetzung des Binnenmarkts an die Hand geben. Sie firmieren auch als Modelle bzw. Formen Europäischer Integration. Die Harmonisierung begründet das Recht zum Erlass von unionalem Sekundärrecht auf Grundlage primärrechtlicher Ermächtigungsgrundlagen. Sie etabliert somit Gebote (sog. positive Integration). Die Grundfreiheiten und das Beihilfenrecht untersagen hingegen Verhaltensweisen und stellen damit Verbote auf

⁵ Beispielhaft aus der Literatur: *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität (2018); *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5. Auflage 2016, Rn. 13-001 ff.; *ders.*, Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), S. 3 ff.; *Jäger*, Tax Incentives Under State Aid Law: A Competition Law Perspective, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), S. 39 ff.; *Gau*, Kompetenzbegrenzung in der EU-Beihilfenkontrolle (2024); im Übrigen siehe Fußnoten an den entsprechenden Stellen dieser Arbeit. Beispielhaft aus der Rechtsprechung: jüngst *EuGH v. 19.12.2018*, Rs. C-374/17 (A-Brauerei); *ders. v. 28.6.2018*, Rs. C-203/16 P (Heitkamp BauHolding); *ders. v. 15.11.2011*, Rs. C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar); *ders. v. 10.9.2024*, Rs. C-48/22 P (Google und Alphabet); *ders. v. 10.9.2024*, Rs. C-465/20 P (Apple).

⁶ Zu der erheblichen Zunahme verbrauchsteuerlicher und insbesondere energiesteuerlicher Beihilfenfälle vgl. Anzeiger für staatliche Beihilfen, KOM(2008) 304 endg., S. 6.

(sog. negative Integration).⁷ Das Anwendungsverhältnis der Wahrnehmungsbefugnisse untereinander ist aber bisher nicht abschließend untersucht.

Die Dissertation befasst sich zudem mit den unterschiedlichen Zielen und Wirkungen der einzelnen Steuernormen und die damit verbundenen Folgen für die beihilfenrechtliche Tatbestandsprüfung. Auch dies lässt sich exemplarisch am Verbrauchsteuerrecht darstellen. Zwar sind die besonderen Verbrauchsteuern mit über 20 Prozent der Steuereinnahmen des Bundes keine leitende, aber doch eine gewichtige staatliche Einnahmequelle.⁸ Die Verbrauchsteuern sind haushaltsrelevant. Neben den Fiskalzweck treten im Rahmen der besonderen Verbrauchsteuern politisch bedeutende Lenkungsziele. Die besteuereleitenden Motive können ihrerseits sowohl auf nationalen als auch unionalen Lenkungszielen gründen.

Den größten Anteil des jährlichen Steueraufkommens der besonderen Verbrauchsteuern in Deutschland erbringt der Energiesteuersektor.⁹ Ähnliches gilt in anderen europäischen Staaten.¹⁰ Die Energie- und Stromsteuer beruhen auf den Vorgaben der allgemeinen Systemsteuerrichtlinie (SystemStRL)¹¹ sowie der Energiesteuerrichtlinie (EnergieStRL)¹². Dabei verfolgen die beiden nationalen Steuern nach der Vorstellung sowohl der zugrunde liegenden Erwägungen der Richtlinie als auch der deutschen Gesetzesbegründung neben der Harmonisierung des Energiebinnenmarkts gleichermaßen Umweltzwecke.¹³ Das Gesetz soll unter anderem durch Umweltbeihilfen die Energiewende zugunsten erneuerbarer Energien stärken. Zugleich versuchen die Mitgliedstaaten, bei der Umsetzung der unionalen Vorgaben durch bestimmte Gesetze eine übermäßige, wirtschaftsfeindliche Belastung von Unternehmen und eine dadurch hervorgerufene Verschlechterung des eigenen Wirtschaftsstandorts zu vermeiden. Dem harmonisierten Verbrauchsteuerrecht liegen somit zahlreiche Zwecksetzungen zugrunde. Diese Vielschichtigkeit verstärkt das undurchsichtige Kompetenzgefüge.

Das Energiesteuerrecht ist Paradebeispiel für die Funktionsweise der harmonisierten Verbrauchsteuern und das notwendige Zusammenspiel europarechtlicher und

⁷ Ausführlich unten unter Teil 2 C.II.2.

⁸ Summe aus Energie-, Strom-, Kaffee-, Alkohol- und Tabaksteuer, vgl. <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/74052/umfrage/steuereinnahmen-des-bundes/> (abgerufen: 9.7.2024); die Ertragskompetenz liegt gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG beim Bund, soweit die weiteren Absätze hiervon nicht abweichen. Von den heutigen besonderen Verbrauchsteuern fallen nur die Biersteuer den Bundesländern (Art. 106 Abs. 2 Nr. 4 GG) und die örtlichen Steuern den Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 GG) zu.

⁹ Für das Jahr 2023 rund 36,66 Mrd. Euro, vgl. <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/74052/umfrage/steuereinnahmen-des-bundes/> (abgerufen: 9.7.2024).

¹⁰ Ausführlich zu den Energiesteuern in den Mitgliedstaaten: Veröffentlichung der Kommission, Excise Duty Tables, Part II Energy products and electricity (2018).

¹¹ RL (EG) 2008/118 des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem, zuletzt ersetzt durch RL (EU) 2020/262 des Rates v. 19.12.2019.

¹² RL (EG) 2003/96 des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom.

¹³ Vgl. beispielhaft die Erwägungsgründe der Richtlinie sowie die Gründe der ökologischen Steuerreform v. 24.3.1999; hierzu ausführlich später unter Teil 3 C.

nationaler Regelungen. Das überlagernde Europarecht gebietet einerseits eine Besteuerung spezieller Verbrauchsgüter aufgrund von Richtlinien samt Mindeststeuersätzen, belässt den Mitgliedstaaten zugleich gewisse Entscheidungsspielräume und verbietet andererseits staatliche Einflussnahme durch das europäische Beihilfenrecht. Mit treffenden Worten führt *Ferdinand Kirchhof* die besondere Problematik vor Augen:¹⁴

„Die fortbestehende Freiheit der Mitgliedstaaten im Bereich der besonderen Verbrauchsteuern und das Beihilfenrecht der EU führen jedoch zuweilen zu Ergebnissen, die zum Nachdenken über die verfassungsrechtliche Kompetenzverteilung, die Kontinuität im Steuerrecht und die rechtsstaatlichen Strukturen der besonderen Verbrauchsteuern anregen.“

Die Dissertation nimmt sich zur Aufgabe, die Bedeutung der Trias aus nationaler Steuerhoheit, unionaler Harmonisierung und Sozialzwecksteuern für das Beihilfenrecht aufzuarbeiten. Das Beihilfenrecht gefährdet insbesondere die Steuerplanung. Ihm kommt somit hervorgehobene praktische Relevanz zu. Bedenkt man, dass die Steuerplanung essentieller Bestandteil sowohl des nationalen Haushalts als auch der Investitionsplanung privater Unternehmen ist, wird augenscheinlich, welch hohes Interesse an einer stringenteren, transparenten und planungssicheren Anwendung des Beihilfenrechts besteht.

Das europäische Steuerrecht kommt in aller Regel dann in die Schlagzeilen, wenn konkreten Steuervermeidungsmethoden oder versteckter mitgliedstaatlicher Wettbewerbspolitik begegnet werden muss.¹⁵ Dabei wird allzu oft der dogmatische Grundbau des Europarechts übergangen. Das Europarecht und speziell das Europäische Steuerrecht ist insofern methodologisch und konzeptionell bis heute nicht gänzlich aufgearbeitet.¹⁶ Dies betrifft primär das unionale Binnenverhältnis der einzelnen Wahrnehmungsbefugnisse zueinander, vorliegend also speziell die Beziehung zwischen positiver Harmonisierung und Beihilfenrecht. Aber auch das Verhältnis des Unionsrechts gegenüber dem nationalen Recht wird im besonderen Spannungsfeld nationaler Steuerhoheit und unionalem Wettbewerbsrecht oftmals vorschnell abgehandelt.

Zur Aufarbeitung dieser Normverhältnisse sollen, stets mit Blick auf die steuerrechtliche Bedeutung, unionale Grundsätze herangezogen werden: Für eine konsistente Abstimmung der Rechtssätze aufeinander kann neben klassischen kompetenziellen, normhierarchischen oder rechtsanwendungs-methodischen Abgrenzungen etwa auf die Vertragsziele, das Subsidiaritäts- oder das Verhältnismäßigkeitsprinzip

¹⁴ *F. Kirchhof*, BB 2015, 278, 282.

¹⁵ Für Aufregung sorgten insbesondere die Entscheidungen der Kommission zur Beihilfenrelevanz von Tax Rulings, etwa für Starbucks (Entscheidung v. 21.10.2015, Az. SA.38374) oder Apple (Entscheidung v. 30.8.2016, Az. SA.38373), siehe hierzu auch jüngst EuGH v. 10.9.2024, Rs. C-465/20 P (Apple). Beispielhaft aus der Tagespresse zu Steuervermeidung und Beihilfenrecht: *Die Welt* v. 11.2.2014: „Die EU hat genug von den Steuertricks der Konzerne“, Handelsblatt vom 21.6.2017: „Beihilfen zur Steuervermeidung sollen bestraft werden“.

¹⁶ So etwa auch *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation* (2014), S. 1.

zurückgegriffen werden. Die hier gewonnenen Erkenntnisse können schließlich auf die konkreten Konfliktfelder – also Beihilfenrecht und nationales Steuerrecht einerseits sowie Beihilfenrecht und positive Harmonisierung andererseits – gespiegelt werden.

B. Methodologie

Die Arbeit verfolgt methodologisch im Wesentlichen einen deduktiven Ansatz. Im Vordergrund stehen zunächst die bereits vorgetragenen Normverhältnisse: Behandelt wird die Relation des unionalen Binnenmarktrechts zu dem nationalen Steuerrecht. Ebenso befasst sich die Dissertation mit den Binnenstrukturen des Unionsrechts, insbesondere mit dem Verhältnis der einzelnen Wahrnehmungsbefugnisse zur Verwirklichung des Binnenmarktes. Sodann stehen das besondere Verbrauchsteuerrecht und die Steuer als Sozialzweckinstrument im Fokus. Schließlich sollen aufgrund der zuvor gewonnenen Erkenntnisse Schlussfolgerungen für den beihilfenrechtlichen Prüfungstatbestand gezogen werden. Daneben werden Entscheidungen der Kommission und des EuGH analysiert und bewertet. Hierzu gliedert sich die Arbeit in fünf Kapitel.

Einführend wird der Konflikt zwischen unionaler Binnenmarktcompetenz und nationaler Besteuerungskompetenz beleuchtet (Teil 2): Warum ist gerade dieses Kompetenzverhältnis derart streitanfällig? Wie ist der Konflikt dogmatisch zu charakterisieren? In welcher Weise wirken die Kompetenzgebiete aufeinander ein und wie können sie in Ausgleich gebracht werden? Neben dem Problemaufriss dient der Abschnitt insbesondere der Aufarbeitung der europarechtlichen Dogmatik, die für das Beihilfenrecht, durch die Einbeziehung der besonderen Verbrauchsteuern aber auch für die positive Harmonisierung von Relevanz sind. Die Grundfreiheiten sollen aufgrund der bereits zahlreichen Aufarbeitungen in Literatur und Rechtsprechung kurzgehalten werden. Sie dienen aber aufgrund ihrer dem Beihilfenrecht parallelen negativen Integrationswirkung an verschiedenen Stellen als Anknüpfung für Systemvergleiche.

Im Anschluss werden die Besonderheiten des Verbrauchsteuerrechts aufgearbeitet (Teil 3). Verbrauchsteuern und Verbrauchsabgaben sind das Herzstück der indirekten, harmonisierten Besteuerung. Die besonderen Verbrauchsteuern verfolgen neben ihrem Fiskalzweck verstärkt auch Lenkungspolitiken. Lenkungszwecke waren schon vermehrt im Blickpunkt verfassungsrechtlicher Entscheidungen. Es stellen sich aber vorrangig auch unions- und beihilfenrechtliche Fragen. Der Fokus soll daher nicht auf die Umsatzsteuer, sondern auf die besonderen Verbrauchsteuern mit Beispielen aus der Energiebesteuerung gelegt werden.

Zentrales Anliegen des Hauptteils dieser Arbeit (Teil 4) ist es, eine konsistente Anwendung des unionalen Beihilfenrechts im Bereich des Steuerrechts unter Berücksichtigung der harmonisierten Verbrauchsteuern und unter Achtung der Kompetenzordnung zu gewährleisten. Die unterschiedlichen Regelungen mit ihren diversen Zielsetzungen führen zunächst zu einer notwendig differenzierten Betrachtung

der Einzelregelungen zur Beurteilung des beihilfenrechtlichen Charakters. Dennoch muss es das Ziel sein, generelle Aussagen über das Verhältnis des Beihilfen- und Steuerrechts zu treffen. Inwieweit und in welcher Form trägt das Beihilfenrecht der Kompetenzordnung Rechnung? Zur Beantwortung dieser Frage stehen zugleich die Funktionen der einzelnen beihilfenrechtlichen Tatbestandsmerkmale im Fokus. Wie also fügen sich diese – als Spielball der Kompetenzordnung – in die Prüfung ein?

Die Ergebnisse sollen abschließend in einem eigenen Kapitel (Teil 5) zusammengefasst werden. Hierzu werden die wesentlichen Erkenntnisse zum Verhältnis von unialem Beihilfenrecht und nationalem Steuerrecht in Thesen festgehalten. Die Arbeit rekapituliert die Bedeutung des Beihilfenrechts für Umweltsteuern als Beispiel des lenkungsorientierten Verbrauchsteuerrechts. Abschließend soll ein Vergleich der beihilfenrechtlichen Prüfung mit anderen Systemen (speziell den Grundfreiheiten und dem nationalen Gleichheitsrecht) erfolgen.

Teil 2

Europäischer Binnenmarkt und nationales Steuerrecht

Am 22.1.2019 unterzeichneten die Französische Republik und die Bundesrepublik Deutschland den „Aachener“-Vertrag.¹ Im Mittelpunkt steht die deutsch-französische Zusammenarbeit. Schon im ersten Artikel des Vertrages bekennen sich die beiden Nationen zur Stärkung und Vertiefung der Wirtschafts- und Währungsunion. Weiter heißt es: „Sie bemühen sich um die Vollendung des Binnenmarkts, wirken auf eine wettbewerbsfähige (...) Union als Grundlage für Wohlstand hin und fördern so die wirtschaftliche, steuerliche und soziale Konvergenz sowie die Nachhaltigkeit in allen ihren Dimensionen.“ Doch betonen in Zeiten einer europäischen Identitätskrise selbst die Anhänger einer vertiefenden Zusammenarbeit, dass mit ihr kein Verlust der eigenen Souveränität einhergehen.² Dies überrascht schon deshalb nicht, da Initiativen zum europäischen Binnenmarkt und dessen Ideal einer wettbewerbsoffenen Gesellschaft in der öffentlichen Debatte regelmäßig Souveränitätsbedenken der Mitgliedstaaten begegnen.

Als ein Königsrecht zur Erhaltung der Eigenständigkeit der Mitgliedstaaten gilt die nationale Steuerhoheit. Auch hier wird der Kompetenzkonflikt mit öffentlichkeitswirksamer Emotionalität geführt. Abgesehen von der Besteuerung der eigenen Bediensteten kommt der EU trotz seit Jahren andauernden Streits über eine potentielle EU-Steuer keine unmittelbare eigene Steuerertragskompetenz zu. Der Begriff des Europäischen Steuerrechts ist für den Laien insofern zumindest irreführend.³ Dass das Unionsrecht mittlerweile dennoch bestimmend auf das nationale Steuerrecht einwirkt, ist unbestritten und für das Beihilfenrecht öffentlichkeitswirksam mit der Apple-Entscheidung der Kommission⁴ dargelegt worden, die jüngst auch vom EuGH bestätigt wurde.⁵ Der Streit zwischen Europäischer Integration und nationaler

¹ Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik über die deutsch-französische Zusammenarbeit und Integration.

² Stellungnahme von Bundesaußenminister *Heiko Maas* aus Anlass des Kabinettsbeschlusses zur Unterzeichnung des Vertrags von Aachen, 9.1.2019: „Engere Zusammenarbeit geht eben nicht auf Kosten unserer Souveränität, sondern sie macht uns stärker.“; vgl. auch Auswärtiges Amt, Artikel v. 18.1.2019, „Gemeinsam für Europa: Deutschland und Frankreich schließen Aachener Vertrag“ (vgl. <https://www.auswaertiges-amt.de/de/newsroom/maas-vertrag-von-aachen-wortlaut/2175898>, abgerufen am 11.7.2024).

³ Hierzu eingehend: *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2. Auflage 2020, Rn. 1.1 ff.

⁴ Beschluss der Europäischen Kommission v. 30.8.2016, SA. 38373.

⁵ EuGH v. 10.9.2024, Rs. C-465/20 P (Apple).

Steuerhoheit wurde nicht zuletzt durch die irische Reaktion gegenüber der Entscheidung gegenüber der Kommission mit Händen greifbar:⁶

„The decision leaves me with no choice but to seek Cabinet approval to appeal the decision before the European Courts. This is necessary to defend the integrity of our tax system, to provide tax certainty to business and to challenge the encroachment of EU state aid rules into the sovereign Member State competence of taxation.“

A. Die Anfänge des Binnenmarktes

Wurden historisch Kriege durch Friedensverträge beendet, die dem besiegten Staat erhebliche Reparationen auferlegten, um diesen für die Zukunft zu schwächen,⁷ erkannten die Europäer nach dem Zweiten Weltkrieg den damit verbundenen Teufelskreis: Zur Befriedung der europäischen Völker war die Schaffung einer wirtschaftlichen Verflechtung und Abhängigkeit – wie sie gerade der große europäische Vordenker *Robert Schuman*⁸ forderte – unumgänglich.

Die erste Wegmarke zu einer eben solchen wirtschaftlichen Öffnung und dem damit verbundenen Fernziel der Befriedung wurde durch die Gründung eines Gemeinsamen Marktes im EWG-Gründungsvertrag gesetzt.⁹ Fortwährend wurde im Zuge einer „integrationspolitischen Stückwerktechnik“¹⁰ der noch sehr labile Gemeinsame Markt stetig fortentwickelt. Als in den 1980er Jahren die damalige Europäische Wirtschaftsgemeinschaft in eine Krise geriet, unternahm die Kommission ihren ersten Versuch zur Gründung eines Binnenmarktes auf Grundlage ihres damaligen Binnenmarktkonzeptes,¹¹ das rund 300 Maßnahmen zur Vollendung eines Binnenmarktes bis zum 31.12.1992 vorsah. In einer Kampfabstimmung billigten die Mitgliedstaaten schließlich das Vorhaben und integrierten das Binnenmarktkonzept erstmalig primärrechtlich in die Art. 13 – 15 der Einheitlichen Europäischen Akte (EEA).¹² Durch eine Vielzahl von weiteren Rechtsakten kam es bis zum 31.12.1992

⁶ Stellungnahme v. *Michael Noonan* (irischer Finanzminister) v. 30.8.2016, Dublin; vgl. hierzu auch die Verfahren vor dem EuG v. 14.12.2018, Rs. T-778/16 (Irland/Kommission) und v. 15.12.2018, Rs. T-892/16 (Apple/Kommission).

⁷ Vgl. hierzu *Mestmäcker/Schweizer*, Europäisches Wettbewerbsrecht, 3. Auflage 2014, § 2 Rn. 2.

⁸ Sog. Schuman-Plan, Erklärung v. *Robert Schuman* (franz. Außenminister) v. 9.5.1950; vgl. dazu auch: *Wurm*, der Schuman-Plan, Frankreich und Europa, in: *Hohls/Kaelble* (Hrsg.), Geschichte der europäischen Integration bis 1989 (2016), S. 85 ff.

⁹ Erstunterzeichnung des EWG-Vertrags v. 25.3.1957 durch Belgien, Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Italien, Luxemburg und Niederlande.

¹⁰ *Kotzur/Schiefelbein*, in: *Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair* (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 26 AEUV Rn. 3 mit Verweis auf *Popper*, Das Elend des Historizismus, 6. Auflage 1987.

¹¹ Europäische Kommission, zur Vollendung des Binnenmarktes v. 14.6.1985, KOM (85) 310 endg.

¹² Zur Begriffsdifferenzierung zw. Gemeinsamen Markt und Binnenmarkt vgl. etwa *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht: Das Recht der europäischen Union (2007), Art. 26 AEUV,

zu einer stetigen Weiterentwicklung des Binnenmarktes. Die vielfach notwendigen Umsetzungsakte in nationales Recht und der damit einhergehende politische wie zeitliche Zusatzaufwand aber haben gezeigt, dass auch im Anschluss um jedes Stück europäischer Integration gerungen werden musste.

Spätestens als die in den Vertrag von Amsterdam überführte Regelung des Art. 14 EGV trotz Zeitablaufs weiterhin die Vollendung des Binnenmarktes zum 31.12.1992 vorsah,¹³ realisierten die Europäischen Institutionen, dass der Binnenmarkt ein fortwährendes Projekt darstellen würde. In der Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament sowie den Rat zur sogenannten Binnenmarktakte II¹⁴ führt diese zutreffend aus:

„Die Entwicklung des Binnenmarkts ist ein kontinuierlicher Prozess. Der Binnenmarkt muss auf eine sich ständig verändernde Welt reagieren, in der die Politik neuen sozialen und demografischen Herausforderungen, neuen Technologien und neuen Erfordernissen sowie der Verknappung der natürlichen Ressourcen und dem Klimawandel Rechnung zu tragen hat.“

Dem Datum kam somit alleine politische Symbolwirkung zu und wurde letztlich im Rahmen der Überführung in Art. 26 AEUV durch den Vertrag von Lissabon gestrichen.¹⁵ Insofern verwundert es nicht, dass heute auch die „Errichtung“ und nicht etwa das „Instandhalten“ eines Binnenmarktes in Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV festgeschrieben ist.¹⁶ Auch in weiteren Sprachfassungen wird den Unionsorganen kein bloßer Schutz-, sondern ein Handlungsauftrag erteilt.¹⁷ Spätestens mit der Aufnahme der „Gewährleistung“ neben die „Verwirklichung“ des Binnenmarktes in Art. 26 Abs. 1 AEUV wird letzterer zu einer Daueraufgabe.¹⁸ Bewusst ist der Binnenmarkt daher als Endzielbestimmung ausgestaltet. Dass damit auch stets die Titulierung einer unvollendeten Baustelle einhergeht, spiegelt den inneren Konflikt zutreffend wider.¹⁹

Nach Art. 26 Abs. 2 AEUV ist der Binnenmarkt „ein Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist.“ Die Ausgestaltung des Binnenmarkts zeigt sich in den vielfachen Bestimmungen, welche die Kommission bei-

Rn. 328 f.; *Voet van Vormizeele*, in van der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht*, 7. Auflage 2015, Art. 26 AEUV Rn. 9 ff.

¹³ Vgl. *Korte*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 6. Auflage 2022, Art. 26 AEUV Rn. 5.

¹⁴ Mitteilung der Kommission v. 3.10.2012, KOM (2012) 573 final.

¹⁵ *Korte*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 6. Auflage 2022, Art. 26 AEUV Rn. 6.

¹⁶ Hierzu etwa: *Bast*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, 82. Auflage 2024, Art. 26 AEUV Rn. 1.

¹⁷ Alle Sprachfassungen sind gleichermaßen verbindlich. Hier soll nur beispielhaft auf die englische („establish“) sowie französische Fassung („établi“) verwiesen werden.

¹⁸ *Korte*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 6. Auflage 2022, Art. 26 AEUV Rn. 35.

¹⁹ U.a. *Ohr*, ZBW 2012, 795, 805; *Wettach*, *Wirtschaftswoche* v. 19.12.2012, abrufbar unter: <http://www.wiwo.de/politik/europa/europa-grossbaustelle-europaeischer-binnenmarkt/7520660.html> (abgerufen: 9.7.2024).

spielhaft in ihren Mitteilungen zur Binnenmarktakte I und II aufführt.²⁰ Geiger differenziert die einzelnen Zielbestimmungen unter dem volkswirtschaftlichen Begriff des „magischen Vierecks“ aus:²¹ Das finale Ziel des Binnenmarktes liegt demnach in der Erreichung eines stabilen Preisniveaus, eines hohen Beschäftigungsgrads, eines außenwirtschaftlichen Gleichgewichts sowie eines stetigen und angemessenen Wirtschaftswachstums.

B. Binnenmarkt und Wettbewerb

Die Schaffung eines Binnenmarktes und die Erreichung der damit verbundenen Ziele setzen zugleich die Etablierung bestimmter Regeln voraus. Hierfür bedarf es zunächst der Ausarbeitung, welches Ideal eines Binnenmarktes die Europäischen Verträge vorsehen.

I. Die Essentialia des Binnenmarktes

Der Binnenmarkt lebt durch transnationalen Wirtschaftsverkehr.²² Er erfordert den Wegfall der Binnengrenzen, Art. 26 Abs. 2 AEUV. Art. 26 Abs. 1 AEUV beschreibt darüber hinaus das Ziel der Verwirklichung und das Funktionieren des Binnenmarktes. In Frage steht, wie die Verwirklichung des Binnenmarktes als Endzielvorstellung konkret aussehen soll.

1. Unverfälschtheit

Im Gegensatz zu Art. I–3 Abs. 2 des Entwurfs des Verfassungsvertrags²³ und entgegen der Vorgängerregelung des Art. 3 Abs. 1 lit. g EG fehlt heute sowohl in Art. 3 Abs. 3 EUV als auch in Art. 26 AEUV ein ausdrücklicher Hinweis auf einen freien und unverfälschten Wettbewerb innerhalb eben dieses Binnenmarkts.²⁴ Die Voraussetzung einer Unverfälschtheit des Binnenmarktes ist allerdings im Protokoll über den Binnenmarkt und den Wettbewerb zwischen den Vertragsstaaten der Europäischen Verträge festgeschrieben.²⁵ Das Protokoll ist gemäß Art. 51 Abs. 1 EUV selbst

²⁰ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat zur sog. Binnenmarktakte I (KOM(2010) 608 endg.) sowie zur sog. Binnenmarktakte II (KOM(2012) 573 final).

²¹ Geiger/Kirchmair, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 3 EUV Rn. 7.

²² Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, Art. 26 AEUV Rn. 29.

²³ Vorschlag des Europäischen Konvents vom 18.7.2003, CONV 850/03; vgl. dazu auch HrbeK, Wirtschaftsdienst 2003, 655, 655.

²⁴ Geiger/Kirchmair, in: Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair (Hrsg.), EUV/AEUV, 7. Auflage 2023, Art. 3 EUV Rn. 7; vgl. hierzu auch Fischer/Lourtie, Vertrag von Lissabon, 2. Auflage 2010, S. 112.

²⁵ Vgl. Protokoll über den Binnenmarkt und den Wettbewerb (Nr. 27), ABl. EU (2007), C 306/156.

Sachregister

- Abgabendiskriminierung 33
- Abweichung 169, 231, 262
- Adria-Wien-Pipeline 270
- Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung 122, 347
 - Energiesteuer 350
- Allokationseffizienz 15
- Altmark-Trans-Rechtsprechung 210
- Anreizsystem 17
- Anwendungsverhältnis 72
- Anwendungsvorrang 22
- Aptive Steuervergünstigung 166, 338, 369
 - Beihilfenrecht 339
 - *siehe auch* Steuervergünstigung
- Äquivalenzprinzip 15
- Aufgabenwirksamkeit der Besteuerung 27
- Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse 297
- Ausgleichszahlung 204, 207
 - Emissionshandel 16
 - Gegenleistungsansatz 209
 - Kompensation im Umweltsteuerrecht 215
 - Kooperationsprinzip 216
 - Rechtfertigungslösung 209
 - Selbstverpflichtung 215
 - Tatbestandslösung 208
- Ausnahme 61, 169, 228
 - Regelausnahme, *siehe* Regelausnahme
 - Legalausnahmen, *siehe* Rechtfertigung
 - Ermessensausnahmen, *siehe* Rechtfertigung
- Außerfiskalische Leitprinzipien 312
- ausübende Einheit 253

- Beeinträchtigung des Handels, *siehe* Handelsbeeinträchtigung
- Begrenzte Einzelermächtigung 19
- Beihilfenrecht 20, 37, 42, 119
 - aptive Steuervergünstigung, *siehe* aptive Steuervergünstigung
 - Ausgleichszahlung, *siehe* Ausgleichszahlung
 - Binnenmarkt 38
 - Binnenverhältnis 60, 78, 232
 - Fiskalrecht 161
 - Kompetenzordnung 43, 131
 - Kompetenzübergriﬀsdogmatik 43
 - Market-Economy-Investor-Test 211
 - Rechtsquellen 120
 - Sachgerechtigkeit, *siehe* Sachgerechtigkeit
 - Staatliche Maßnahme, *siehe* Staatliche Maßnahme
 - Staatliche Mittel, *siehe* Staatliche Mittel
 - Tatbestand 124
 - teilmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit 41, 130
 - Umweltsteuer, *siehe* Umweltsteuer
 - Unverfälschtheit 38, *siehe auch* Unverfälschtheit
 - Wettbewerbsfreiheit 40
 - Wettbewerbsgleichheit 40
- Belastungsentscheidung 135
 - Europäische Belastungsentscheidung 166
 - Harmonisierung 167
- Belastungsform 184
- Belastungstechnik 183
- Benchmark 134, 146, 150
 - *siehe auch* Grundentscheidung
 - *siehe auch* Regelbesteuerung
 - Benchmark-Test 127
 - Konstellationen der Benchmark-Ermittlung 168
 - Lenkungssteuer 155
 - materielle Methode 146
 - Missing Benchmark 169
 - Sozialzwecknorm 153
 - Systementscheidung 150
- Besonderes Verbrauchsteuerrecht 85
- Bestimmtheit 266

- Bestimmungslandprinzip 34, 332
 Bezugssystem, *siehe* Referenzrahmen
 Bindungswirkung 353
 Binnenmarkt 8, 19, 35
 – Unverfälschtheit 19
 – Verlängerung des Binnenmarktpinzips 35
 Binnenmarktakte 9
 Binnenmarktcompetenz 8, 19, 26
 Binnenmarktverwirklichung 46
 Binnenmarktziel 31
 Binnenverhältnis
 – Beihilfenrecht 60, 78, 232
 – Grundfreiheiten 60, 232
 – Harmonisierung 60, 78
 – Wahrnehmungsbefugnisse 55
 – Wechselwirkung 68
 British Telecommunications 276
- CO₂-Steuer 194, 217
- Daseinsvorsorge 206
 De-facto-Selektivität, *siehe* Selektivität
 De-jure-Selektivität, *siehe* Selektivität
 De-minimis 328
 – De-minimis-Verordnung 328, 335
 Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse 206
 – Energieversorgung 214
 Dienstleistungsverkehr 334
 Differenzierungsgrund, 177, 180
 – Belastungsform 184
 – Belastungstechnik 183
 – Identifizierung 183
 – Leistungsfähigkeit 184, 186
 – ordnungspolitische Funktion 187
 Differenzierungskriterium 177, 179
 direkte Steuern 48
 Discrimination-Test 126, 264
 Disziplinierungsfunktion 44
 Doppelbelastung 309
 doppelte Kompetenzübergreifsdogmatik 28
- Effect-based approach, *siehe* Wirkungsbetrachtung
 Effektiver Steuervollzug 308
 Effet utile 138
 eigenständige Prüfung 132
- Einheitliche Europäische Akte 8, 51
 Einnahmenkompetenz 17
 Emissionshandel 216
 Endzielbestimmung 9
 Energiepolitik 101
 Energiesteuer 89, 96, 257, 345
 – Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung 350
 – Energiesteuerrichtlinie 94
 – Lenkungssteuer 96
 – Lenkungszweck 159
 – Rechtfertigung 345
 – Umweltbeihilfen, *siehe* Umweltbeihilfen
 – Umweltpolitik 100
 – Ziele 96
 Energieversorgung 214
 Energieversorgungsunternehmen 258
 Ermessenausnahmen, *siehe* Rechtfertigung
 Ermessensspielraum 222
 Erscheinungsformen 198, 287
 Europäische Belastungsentscheidung 166
 Europäische Integration 2, 21, 28
 – *siehe auch* Wahrnehmungsbefugnisse
 – nationales Steuerrecht 28
 Extrinsik 342
- Finanzgewalt 17
 Fiskalrecht 161
 Fiskalsteuer 157
 Folgerichtigkeit 301
 formelle Methode 138
 Free rider 15
 funktionales Verständnis 251
 funktionelle Kompetenzabgrenzung 26
- Gegenleistungsansatz 209
 Generelle Maßnahme 265
 Gesamtmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit 12
 Gesamtmarkthomogenität 13, 46, 71, 364, 371
 – Harmonisierung 46
 Geteilte Kompetenzträgerschaft 22
 Gibraltar 54, 153, 188
 Gleichartigkeit 181
 Gleichgerichtetheit 182
 Gleichheitsprüfung 166, 232, 362
 Gleichheitsrecht 133, 157, 232, 337
 Gleichmäßigkeit der Besteuerung 166

- Grenzen 51
- Grundentscheidung 135
 - *siehe auch* Benchmark
 - Korrektur 311
 - Leistungsfähigkeit 158
 - Lenkungssteuer 155
 - Sozialzwecknorm 153
 - Vereinfachungszwecknorm 165
- Grundfreiheiten 20, 30, 60, 232, 371
 - Binnenverhältnis 60, 232
 - Kompetenzübergriﬀsdogmatik 35
 - Rechtmäßigkeitsvoraussetzung 35
 - Teilmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit, *siehe* teilmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit
 - Wettbewerbsfreiheit 31
 - Wettbewerbsgleichheit 32
- Handelsbeeinträchtigung 334
- Harmonisierung 46, 60, 87, 167, 324
 - Binnenmarktverwirklichung 46
 - Binnenverhältnis 60, 78
 - direkte Steuern 48
 - Gesamtmarkthomogenität 46
 - Grenzen 51
 - Harmonisierung durch die Hintertür 354
 - indirekte Steuern 47, 52
 - Innere Rechtfertigung 324
 - Kompetenzordnung 48
 - Querschnittskompetenz, *siehe* Querschnittskompetenz
 - Wettbewerbsgleichheit 46
 - Wettbewerbsverfälschung 331
- Harmonisierung durch die Hintertür 354
- Haushaltsbelastung 245
- Haushaltsrelevanz 245
- Horizontale Kompetenzordnung 18
- Horizontale Systembetrachtung 307
- Identifizierung 183
- Indirekte Steuer 47, 52, 254
 - Unternehmensbegriff 254
- inkohärente Teilung von Steuersystemen 145
- Inkohärenz 172, 263, 342
 - Inkohärenzentscheidung 172, 226, 263, 305
 - Innere Rechtfertigung 305
 - Zurechnung, 226
- Innere Rechtfertigung 261, 283, 289, 318
 - Außerfiskalische Leitprinzipien 312
 - Doppelbelastung 309
 - Effektiver Steuervollzug 308
 - Harmonisierung 324
 - Inkohärenzentscheidung 305
 - Kompetenzordnung 318
 - Lenkungszweck 312
 - Missbrauchsbekämpfung 308
 - Natur des Steuersystems 291
 - Rechtsanwendungsgleichheit 307
 - Sachgerechtigkeitsprüfung 299
 - Symmetriegedanke 298
 - Systemgerechtigkeitsprüfung 300
 - Theorie des Steueraufwands 322
 - Übermaßbesteuerung 309
 - Verhältnismäßigkeit 325
 - Verursacherprinzip 322
 - Verwaltungsvereinfachung 308
- Internalisierung der Kosten 323
- Intrinsik 342
- Katastrophenbeihilfen 336
- Kausalität 245
- Keck-Rechtsprechung 36
- Kernbereich 43
- Kernbrennstoffsteuer 175, 192, 282
- Kernkraftwerke Lippe-Ems, *siehe* Kernbrennstoffsteuer
- Kohärenz 56, 137, 140, 145, 178
- Kohärenzgebot 297
- Kohärenzprüfung 136
 - inkohärente Teilung von Steuersystemen 145
- Kompensation, *siehe* Ausgleichszahlung
- Kompensation im Umweltsteuerrecht 215
- Kompetenz 361
 - funktionelle Kompetenzabgrenzung 26
 - Kompetenzabgrenzungsdogmatik 44, 163, 364
 - Kompetenzübergriﬀsdogmatik 35, 43
- Kompetenzgrenzen 25
- Kompetenzkompetenz 13
- Kompetenzkonflikt 7
- Kompetenzkonglomerat 17
- Kompetenzordnung 2, 42, 150, 223
 - Beihilfenrecht 42, 150
 - Harmonisierung 48, 167
 - Innere Rechtfertigung 318

- Quartärrecht 353
- Selektivität 263
- steuerlicher Belastungsgrund 162
- Steuerordnungspolitik 189
- Tertiärrecht 353
- Vorteil 131
- Wettbewerbsverfälschung 330
- Kompetenzübergreif 27
- Kompetenzübergreifsdogmatik 28, 43
 - Beihilfenrecht 43
 - doppelte Kompetenzübergreifsdogmatik 28
 - Grundfreiheiten 35
 - Kernbereich 43
 - Lenkungssteuer 107, 163
 - Vereinfachungszwecknorm 163
- Kompetenzverhältnis 24
- Kompetenzwahrhebungsbedingung 372
- Königsrecht 13
- Konstellationen der Benchmark-Ermittlung 168
- Konsumleistungsfähigkeit 90, 186
- Kooperationsprinzip 216
- Korrektur 311

- Legalausnahmen, *siehe* Rechtfertigung
- Leistungsfähigkeit 16, 157, 184
 - Konsumleistungsfähigkeit 90, 186
 - Lenkungssteuer 111
 - Vereinfachungszwecknorm 166
- Leitlinien 351
 - Leitlinien für Umwelt- und Energiebeihilfen (UEBLL) 351
 - Umweltsteuer 352
 - Energiesteuer 96
- Lenkungssteuer 96, 107, 111, 153
 - Kompetenzübergreifsdogmatik *siehe* Kompetenzübergreifsdogmatik
 - Mehrbelastung 113
 - Minderbelastung 114
 - Rechtfertigung 111
 - Rechtmäßigkeit 107
 - unionsrechtliche Implikationen 116
 - Verfassungsmäßigkeit 108
- Lenkungszweck 108, 154, 312
- Level-playing-field, *siehe* Referenzrahmen
- Lex superior 57

- Maritime Technology Association 290
- Market-Economy-Investor-Test 210
- Marktnutzungsbedingung 12
- Marktzugangsrecht 12, 32
- Materielle Methode, 138, 146, 176
 - Referenzsystem 176
- Mehrbelastung 113
- Mengenmäßige Ein- und Ausführbeschränkung 33
- Minderbelastung 114
- Missbrauchsbekämpfung 308
- missing benchmark 169
- Mittelbare Begünstigung 255
- mittelbarer Vorteil 264
- Mittelpluralität 60
- MOL 275
- more economic approach 343

- Nachteilsausgleichsbeihilfen 336
- Natur des Steuersystems, *siehe* Innere Rechtfertigung
- Negative Integration 19, 132, 169, 246, 310
 - *siehe auch* Wahrnehmungsbefugnisse
 - Selektivität 264
 - staatliche Mittel 246
 - Wettbewerbsverfälschung 333
- negative state aid 246, 264, 333
- Neutralitätsprinzip 167
- Normalfall, *siehe* Benchmark
- Normenhierarchie 57, 73, 241
 - Lex superior 57
 - Öffnungsklausel 58
- Normkollision 57

- obligatorische Steuerbefreiung, *siehe* Zurechnung
- obligatorische Vorgabe 222
- Öffentliche Unternehmen 252
- Öffnungsklausel 58, 74
- Optimalsteuertheorie 32
- optionale Steuerbefreiung, *siehe* Zurechnung
- Optionale Vorgabe 224
- Ordnungspolitik 187
 - Steuerrecht, *siehe* Steuerordnungspolitik
 - Verursacherprinzip, *siehe* Verursacherprinzip
- ordnungspolitische Funktion 187

- Paint Graphos 325
 Positive Integration 19, 48, 74
 – *siehe auch* Wahrnehmungsbefugnisse
 präferenzielle Einzelregelung 264
 Private-investor-test 199, 212
 – Steuerrecht 212
 privilegierte Gruppe 267
 Produktionszweig 254, 287
 Public-Choice-Lehre 14

 quantitatives Element 328
 Quartärrecht 347, 351
 – Bindungswirkung 353
 – *siehe auch* soft law
 Querschnittskompetenz 47

 Race-to-the-bottom 15
 Rechtegleichung, *siehe* Rechtsanwendungs-
 gleichheit
 Rechtfertigung 111, 335, 345
 – Energiesteuer 345
 – Ermessensausnahmen 336
 – Extrinsik 342
 – Intrinsik 342
 – Legalausnahmen 336
 – Rechtfertigungskatalog 335
 – Sachgerechtigkeitsprüfung 337
 Rechtfertigungskatalog 335
 Rechtfertigungslösung 209
 Rechtmäßigkeit 107
 Rechtmäßigkeitsvoraussetzung 35
 Rechtsanwendungsungleichheit 293, 307
 Rechtsquellen 120
 Rechtsvereinheitlichung 20, 47, 53
 Referenzrahmen, *siehe* Referenzsystem
 Referenzregelung, *siehe* Benchmark
 Referenzsystem 134, 139, 176, 261, 282
 – Differenzierungsgrund 177, 180
 – Differenzierungskriterium 177, 179
 – Kohärenz 178
 – Kompetenzordnung 179
 – materielle Methode 140, 176
 – steuerartübergreifend 172
 – Umweltsteuer 175, 193
 – unionale Vorgaben 142
 – Verbrauchsteuer 173
 Regelausnahme, *siehe* Regelbefreiung
 Regel-Ausnahme-Verhältnis 267
 Regelbefreiung 224

 Regelbesteuerung 107, 135, 138
 – *siehe auch* Benchmark
 – Abweichung, *siehe* Abweichung
 – formelle Methode 138
 – materielle Methode 138
 Richtlinienvorgabe 228
 ring-fencing 36
 Rücksichtnahmegebot 22

 Sachgerechtigkeit 136, 340
 – Beihilfenrecht 340
 – more economic approach 343
 – Steuervergünstigung 337
 – Vergleich Systemgerechtigkeit 338
 – Sachgerechtigkeitsprüfung 299, 337
 Sachgesetzgebung 18
 Sachkompetenz 25
 sekundärrechtliche Ermächtigung 238
 Selbstverpflichtung 215
 Selektivität 260, 262, 269
 – Bestimmtheit 266
 – De-facto-Selektivität 265
 – De-jure-Selektivität 287
 – Erscheinungsform 287
 – Kompetenzordnung 263
 – mittelbarer Vorteil 264
 – negative state aid 264
 – präferenzielle Einzelregelung 264
 – privilegierte Gruppe 267
 – Regel-Ausnahme-Verhältnis 267
 – Ungleichbehandlung 262, 267
 – Unternehmensbezogene Steuerregime
 285
 – Verbrauchsgutsbezogene Steuerregime
 285
 – Verbrauchsteuerrecht 269
 – vergleichbare rechtliche und tatsächliche
 Situation 275
 Selektivitätsentscheidung 229
 selektiv-vorteilhafter Eingriff 221
 soft law 123
 – *siehe auch* Quartärrecht
 Solidaritätsprinzip 252
 Sonderlasten 170
 Souveränität 7, 16
 Sozialzwecknorm 153
 Sozialzwecksteuer, *siehe* Lenkungssteuer
 Special charges, *siehe* negative state aid
 Sonderlasten, *siehe* negative state aid

- Spürbarkeitserfordernis, *siehe* Wettbewerbsverfälschung
- Staatenverbund 19
- staatliche Maßnahme 218
- Kompetenzordnung 221
 - Veranlassungsprinzip 220
 - Zurechnung 219
- staatliche Mittel 218, 244
- Haushaltsbelastung 245
 - Haushaltsrelevanz 245
 - Kausalität 245
 - negative state aid 246
 - Zurechnung 244
- Steueranreize 21
- steuerartübergreifend 172
- Steuergesetzgebungskompetenz 18, 49
- Steuerhoheit 7
- steuerlicher Belastungsgrund 162
- Steuerordnungspolitik 189
- Steuerquelle 185
- Steuerrecht 13, 21, 187, 212
- ordnungspolitische Funktion 187
 - Private-Investor-Test 212
 - Wettbewerbswirkung 21
- Steuersubjekt 185
- Steuersystemwettbewerb 14
- Steuervergünstigung 337
- aptive Steuervergünstigung 338
 - Sachgerechtigkeit 337
 - subventive Steuervergünstigung 338
 - systemwidrige Steuervergünstigung 337
- Steuerwettbewerb 13
- Steuerwürdigkeitsentscheidung 188
- Steuerwürdigkeitsprinzip 162
- Stromsteuer 89
- Subsidiarität 25, 53, 59
- Subsidiarität 53
- Subsidiarität 59
- Subventive Steuervergünstigung 165, 340, 369
- *siehe auch* Steuervergünstigung
- Symmetriegedanke 298
- Systementscheidung 150
- Systemgerechtigkeit 323, 364
- Systemgerechtigkeitsprüfung 300
- Systemimmanenztest, *siehe* Innere Rechtfertigung
- Systemkohärenz 166
- Systemprüfung 362
- Systemrecht 304
- Systemübergreifende Wettbewerbsneutralität 39
- Systemwidrige Steuervergünstigung 337, 370
- *siehe auch* Steuervergünstigung
- Systemwidrigkeit 306
- Tatbestand 124
- Tatbestandliche Resorption 81
- Tatbestandslösung 208
- tax incentives, *siehe* steuerliche Anreizwirkung
- tax ruling 260
- Teilintegration 32
- teilmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit 12, 34, 41, 130, 371
- Tertiärrecht 122, 347
- Bindungswirkung 353
- Theorie des Steueraufwands, *siehe* innere Rechtfertigung
- Tiercé Ladbroke 290
- Typusbegriff 85
- Übermaßbesteuerung 309
- Umweltbeihilfen 345
- Umweltpolitik 97, 100
- Energiesteuer, *siehe* Energiesteuer
- Umweltsteuer 103, 175, 193, 365
- Leitlinien 352
- Ungleichbehandlung 262, 267
- unionale Vorgabe 142, 220
- unionsrechtliche Implikationen 116
- Unionsrechtskonforme Auslegung 23
- Unionstreue 22
- Unmittelbare Auswirkung 53
- Unternehmensbegriff 250
- ausübende Einheit 253
 - Energiesteuer 257
 - Energieversorgungsunternehmen 258
 - funktionales Verständnis 251
 - indirekte Steuer 254
 - Verbrauchsteuer 255
- Unternehmensbezogene Steuerregime 285
- Unverfälschtheit 19, 38
- Venire contra factum proprium, *siehe* widersprüchliches Verhalten
- Veranlassungsprinzip 220

- Verbraucherbeihilfen 336
- Verbrauchsgutsbezogene Steuerregime 285
- Verbrauchssteuer 85, 178, 255
 - Typusbegriff 85
 - Verbrauchsteuersystemrichtlinie 93
 - Harmonisierung 87, 92
 - Selektivität 269
 - Wettbewerb 332
- Verbrauchssteuerrecht 269
- Vereinfachungszwecknorm 163, 165
- Verfahrenskonkurrenz 241
- Verfälschung 327
- Verfassungsmäßigkeit 108
- Vergleich Systemgerechtigkeit 338
- Vergleichbare rechtliche und tatsächliche Situation, *siehe* Selektivität
- Verhältnismäßigkeit 53, 59, 325
- Verlängerung des Binnenmarktprinzips 35
- Vertikale Kompetenzordnung 18
- Vertikale Systembetrachtung 307
- Vertragsverletzungsverfahren 242
- Vertrauensschutz 59, 240
- Verursacherprinzip 98, 191, 322
 - Innere Rechtfertigung 322
 - Ordnungspolitik 191
- Verwaltungsvereinfachung 308
- Vorteil 125, 131
 - Benchmark-Test, *siehe* Benchmark
 - Discrimination-Test, *siehe* Discrimination-Test
 - eigenständige Prüfung 132
 - Erscheinungsformen 198
 - Kompetenzordnung 125, 131
 - Vorteilsbegriff 125
- Wahrnehmungsbefugnisse 5, 55
 - *siehe auch* negative Integration
 - *siehe auch* positive Integration
 - Binnenverhältnis, *siehe* Binnenverhältnis
- Warenaustausch 334
- Wechselseitiges Prüfungsverhältnis 67
- Wechselwirkung 68
- Wettbewerb 329, 332
 - Steuerrecht 13
 - *siehe auch* Wettbewerbsverfälschung
 - Unverfälschtheit 10
 - Verbrauchsteuerrecht 332
 - Wettbewerbsfreiheit 11, 31, 40
 - Beihilfenrecht 40
 - Wettbewerbsgleichheit 11, 32, 40, 46
 - Beihilfenrecht 40
 - Gesamtmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit 12
 - Teilmarktbezogene Wettbewerbsgleichheit 12
 - Wettbewerbsneutralität 11, 371
 - Systemübergreifende Wettbewerbsneutralität 39
 - Wettbewerbsprüfung 362
 - wettbewerbsverfälschende Maßnahme 221
 - Wettbewerbsverfälschung 282, 326
 - Abgrenzung Selektivität 330
 - Harmonisierung 331
 - Kompetenzordnung 330
 - negative state aid 333
 - Quantitatives Element 328
 - Spürbarkeitserfordernis 328
 - Verfälschung 327
 - Wettbewerb 329
 - Wettbewerbsverhältnis 329
 - Wettbewerbswirkung 21
 - Widersprüchliches Verhalten 240, 242
 - Widerstreitende Grundentscheidungen 152
 - Wirkungsbetrachtung 45, 212
 - Wirtschaftliche Tätigkeit 251
 - World Duty Free Group 266
- Ziele 96
- Zielpluralität 56
- Zurechnung 219, 238, 244
 - Ermessensspielraum 222
 - Grundfreiheiten 232
 - Inkohärenzentscheidung 226
 - Kompetenzordnung 223, 226
 - Kompetenzordnung 226
 - obligatorische Vorgabe 222
 - optionale Vorgabe 224
 - Regelbefreiung 224
 - Richtlinienvorgabe 228
 - sekundärrechtliche Ermächtigung 238
 - Selektivitätsentscheidung 229
 - selektiv-vorteilhafter Eingriff 221
 - unionale Vorgabe 220
 - wettbewerbsverfälschende Maßnahme 221