

§ 2 Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils

Christian Jung/Lennart Neckenich

| | | |
|------|--|----|
| I. | Relevanz des Prüfungspunktes..... | 8 |
| II. | Bestimmung des Referenzsystems..... | 8 |
| | 1. Nationales Steuerregime..... | 9 |
| | 2. Grundsatz: Das einzelne Steuergesetz..... | 9 |
| | 3. Übergreifende Referenzen?..... | 10 |
| | 4. Eingeschränkter Maßstab bei regionaler Steuerautonomie..... | 11 |
| III. | Existenzberechtigung des Benchmark-Tests..... | 13 |
| | 1. Problemaufriss..... | 13 |
| | 2. Die Rechtsprechung des EuGH..... | 15 |
| | a. Paint Graphos und British Aggregates..... | 15 |
| | b. Presidente del Consiglio..... | 15 |
| | c. Gibraltar..... | 16 |
| | d. Fazit..... | 16 |
| | 3. Relevanz..... | 17 |
| IV. | Ermittlung der Benchmark..... | 18 |
| | 1. Modelle..... | 19 |
| | a. Stufenmodell..... | 19 |
| | b. Grundentscheidung:..... | 19 |
| | c. Streitentscheid..... | 20 |
| | 2. Die Ermittlung der Benchmark anhand der Grundentscheidung..... | 21 |
| | a. Die Systementscheidungen des zu untersuchenden Referenzsystems..... | 22 |
| | b. Quantitative Aspekte..... | 24 |
| | c. Konstellationen der Benchmark-Ermittlung..... | 25 |
| | aa. Regel-Ausnahme-Verhältnis..... | 25 |
| | bb. Sonderfall: Fehlendes Regel-Ausnahme-Verhältnis..... | 26 |
| | cc. Sonderfall: Missing Benchmark..... | 27 |
| V. | Abweichung von der Benchmark: Bestimmung des Vorteils..... | 28 |
| | 1. Abweichung nach oben (positive, unmittelbare Beihilfe)..... | 28 |
| | 2. Abweichung nach unten (negative state aid)..... | 29 |
| | a. Der Streit der Literatur..... | 29 |
| | b. Die Praxis des EuGH..... | 31 |
| | c. Bewertung..... | 33 |
| | d. Rechtsfolgen..... | 34 |
| | e. Mittelbare Nachteile..... | 35 |
| VI. | Fazit..... | 36 |

I. Relevanz des Prüfungspunktes

Das Referenzsystem und dessen Benchmark sind eines der aktuell wohl umstrittensten Merkmale des Beihilfentatbestands im Bereich des Steuerrechts. Darunter wird allgemein die Bestimmung eines Bezugspunktes¹ innerhalb eines Bezugssystems² verstanden, von dem die unter Beihilfeverdacht stehende Maßnahme abweicht. Genauer müsste von der Bestimmung zweier, in der Praxis oftmals gemeinsam geprüfter Schritte gesprochen werden: *Erstens*: Die Bestimmung eines Referenzsystems, innerhalb dessen *zweitens* – und dies ist höchst umstritten – ggf. eine Benchmark ermittelt wird.

Die Bestimmung des Referenzsystems ist im Beihilfenrecht den Bereich der Steuern betreffend von besonderer Bedeutung, da – im Gegensatz zur Beihilfe durch Gewährung von Geld – das Erheben von Steuern notwendige Voraussetzung funktionierender Mitgliedstaaten ist. Der „Normalfall“ liegt damit nicht wie üblich in der Abwesenheit staatlicher Maßnahmen, sondern vielmehr in einem, wie auch immer gearteten, „normalen“ Steuerreferenzsystem.

II. Bestimmung des Referenzsystems

Vielfach wird der Referenzrahmen (Bezugssystem) als eigener Prüfungspunkt der Selektivität geprüft. Möchte man durch die Etablierung eines Referenzrahmens aber der Steuerhoheit des nationalen Steuergesetzgebers Rechnung tragen, so ist dies bereits im Vorteilsbegriff angelegt.³ Denn ein Vorteil ist schon begrifflich relativ und bedarf einer gegenüber zustellenden Benchmark als „Normalbelastung“. Eine solche Normalbelastung wiederum kann nur innerhalb eines zuvor bestimmten Referenzrahmens ermittelt werden. Die Selektivität sollte dem Tatbestand nach dagegen „nur“ darüber entscheiden, ob die in Rede stehende Maßnahme generell oder selektiv wirkt.⁴

¹ Gleichbedeutend mit „Benchmark“/„Nulllinie“/„Referenz“/„Normalfall“.

² Gleichbedeutend mit „Referenzrahmen“/„Steuerregime“/„tax regime“.

³ Ähnlich: B. Ellenrieder, IStR 2018, 480 (488) mwN.

⁴ Viele Aspekte der folgenden Ausführungen werden von EuGH und Kommission im Rahmen der Selektivität unter dem Begriff „Referenzsystem“ geprüft. Die meisten Überlegungen sind dennoch übertragbar.

1. Nationales Steuerregime

Um die vermeintliche Steuerhoheit der Mitgliedstaaten nicht de facto durch das europäische Beihilfenrecht zu unterlaufen, darf zur Bestimmung des Referenzrahmens nicht auf Unionsrecht oder länderübergreifende Vergleiche abgestellt werden. Maßgeblich sind vielmehr die vom nationalen Gesetzgeber getroffenen Grundaussagen beim Erlass der betreffenden nationalen Steuerrechtsnormen.⁵ Negative Integration im Rahmen von Beihilfenrecht und Grundfreiheitsprüfung kann stets nur „Kästchengleichheit“ innerhalb eines Mitgliedstaates verlangen, nicht jedoch grenzüberschreitende Harmonisierung; diese Aufgabe verbleibt dem Unionsgesetzgeber nur unter den besonderen Voraussetzungen der Art. 113 ff. AEUV.

2. Grundsatz: Das einzelne Steuergesetz

Nach – im Grundsatz zustimmungswürdiger – Definition der Kommission setzt sich das Bezugssystem

„[...] aus kohärenten Vorschriften zusammen, die — auf der Grundlage objektiver Kriterien — generell auf alle Unternehmen Anwendung finden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fallen. Typischerweise werden in diesen Vorschriften nicht nur der Anwendungsbereich des Systems, sondern auch die Voraussetzungen für seine Anwendung, die Rechte und Pflichten der ihm unterliegenden Unternehmen und die technischen Aspekte seiner Funktionsweise festgelegt.

Im Falle von Steuern setzt sich das Bezugssystem aus Elementen wie der Steuerbemessungsgrundlage, den Steuerpflichtigen, dem Steuerstatbestand und den Steuersätzen zusammen. Mögliche Bezugssysteme wären beispielsweise das Körperschaftsteuersystem, das Mehrwertsteuersystem oder das allgemeine Versicherungsbesteuerungssystem. Dies gilt auch für (eigenständige) Zweckabgaben wie Abgaben auf bestimmte Produkte oder Tätigkeiten mit negativen Auswirkungen auf die Umwelt oder die Gesundheit, die nicht Teil eines umfassenderen

⁵ W. Schön, in: Ottavanger/Hancher/Slot (Hrsg.), EU State Aid, 5th ed. 2016, Rn. 3.2.1.; vgl. auch zur umgekehrten Konstellation: Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABL. C 262/01, Rn. 72.

*Steuersystems sind. Das Bezugssystem ist daher [...] grundsätzlich die Abgabe selbst.*⁶

Es liegt zudem in der Kompetenz der Mitgliedstaaten, Steuern einzuführen oder abzuschaffen und dabei deren Anwendungsbereich sowie Ausgestaltung zu bestimmen. Damit ist *prima facie* diese Entscheidung des Mitgliedstaates – beispielsweise die strukturelle Trennung von Kapital- und Personengesellschaftsbesteuerung in Deutschland – zu respektieren.

3. Übergreifende Referenzen?

Daraus folgt, dass trotz möglicher systemübergreifender Steuerprinzipien (etwa Leistungsfähigkeitsprinzip, objektives Nettoprinzip, etc.) als Bezugssystem in aller Regel auf ein Steuersystem abzustellen ist. Eine Etablierung einer steuertypübergreifenden Referenz ist nicht vorgesehen. Regelungen der Gewerbesteuer sind demnach am Gewerbesteuersystem, Normen der Körperschaftsteuer am Körperschaftsteuersystem zu messen. Systemübergreifende Betrachtungen kommen hingegen in Einzelfällen im Rahmen der Systemimmanenzprüfung zum Tragen oder in Fällen, in denen verschiedene Gesetze normativ miteinander verknüpft sind.⁷

Auf ein anderes Ergebnis stößt man allenfalls in zweierlei Konstellationen: Wird der Referenzrahmen bereits europarechtlich vorgegeben und die europarechtlichen Vorgaben durch zwei differenzierende nationale Steuertypen umgesetzt (etwa Energie- und Stromsteuer), so bilden die steuertypenübergreifenden europäischen Vorgaben das Bezugssystem. Daneben tritt zudem abermals der Fall, dass der nationale Steuergesetzgeber durch eine „Stückelungstechnik“ in Form einer Aufspaltung zahlreicher eigener Steuertypen, die dem Grunde nach gleichlaufend sind, versucht, beihilfenproblematische Regelungen einer Prüfung zu entziehen.

Möchte der Gesetzgeber etwa unter dem Handtuch eigener Steuersysteme die Energiebesteuerung bei Wasserkraftwerken fördern und etabliert dafür eine eigene Wasserkraftenergiesteuer (in Abgrenzung etwa zu einer Windkraftenergiesteuer), wobei abgesehen vom Steuer-

⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 133 f.

⁷ Wie beispielsweise das KStG über § 8 Abs. 1 S. 1 KStG mit dem EStG.

gegenstand nur der Steuersatz ein anderer ist, so muss als Referenzrahmen (unabhängig etwaiger europäischer Vorgaben) jedenfalls die Energiebesteuerung als Ganzes herangezogen werden.

Etwas anderes gilt hingegen für die Abgrenzung der Personen- und Kapitalgesellschaften. Die unterschiedliche Behandlung der beiden Systeme gründet in der Differenzierung der Gesellschaftsformen. Die Rechtsformwahl ist nicht (alleine) auf das Steuerrecht zugeschnitten. Es ist eine gesetzgeberische Grundentscheidung, derartige Gesellschaftsformen zu unterscheiden, was sich auch privatrechtlich in Haftungsfragen und vieles mehr niederschlägt. Ein systemübergreifendes Referenzsystem ist hier daher unangebracht.

Von einem abgrenzbaren, abgeschlossenen Bezugssystem ist der *EuGH* auch im Fall *Kernkraftwerk Lippe-Ems*⁸ ausgegangen. Die sog. Kernbrennstoffelementesteuer war nicht etwa eine besondere Form der Energiebesteuerung unter falschem Deckmantel. Vielmehr war die Steuer gemäß dem Verursacherprinzip laut Gesetzesbegründung darauf angelegt, die besonderen Kosten, die durch die radioaktiven Abfälle anfallen, aufzufangen. Legt man diese Systematik zugrunde, so begründet die Kernbrennstoffelementesteuer ein eigenes Bezugssystem, das sich von den anderen Energiesteuern in wesentlichen Punkten unterscheidet. Nur im Rahmen dessen kann dann auch über eine Abweichung vom „Normalfall“ oder aber einer „Ungleichbehandlung“ nachgedacht werden. Hieran fehlt es aber letztlich.

4. Eingeschränkter Maßstab bei regionaler Steuerautonomie

Die Mitgliedstaaten sind nur verpflichtet, innerhalb ihrer verfassungsrechtlich determinierten Besteuerungsbefugnisse das Recht beihilfekonform auszugestalten. Dies folgt bereits aus Art. 4 Abs. 2 S. 1 EUV.

Werden steuerliche Maßnahmen von dem Zentralstaat untergeordneten regionalen Körperschaft getroffen und sind diese Entscheidungen aufgrund des innerstaatlichen Aufbaus autonom, so folgt daraus die Verengung des maßgeblichen Referenzrahmens auf das Gebiet der zuständigen

⁸ *EuGH v. 04.06.2015 Rs. C-5/14 (Kernkraftwerk Lippe-Ems)*, Rn. 78; dieser diskutiert die Problematik dort allerdings unter dem Prüfungspunkt der vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation.

regionalen Körperschaft.⁹ In der Kommissionspraxis wird zwischen symmetrischer und asymmetrischer Autonomie unterschieden.

Asymmetrische Autonomie setzt voraus, dass steuerliche Regelungen nur von einzelnen, bestimmten regionalen oder lokalen Körperschaften für ihren Bereich erlassen können.¹⁰ Da diese Befugnisse Einzelfallcharakter haben, stehen sie unter erhöhtem Beihilfenverdacht. Daher scheint der EuGH hier höhere Anforderungen zu stellen. Es ist dann entscheidend, dass die betreffende Körperschaft hinreichend autonom ist:¹¹ Hierfür bedarf es einer institutionellen, prozeduralen, wirtschaftlichen sowie finanziellen Autonomie. Zusammenfassend müssen folgende drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Die lokale oder regionale Körperschaft muss (ggf. von Verfassungswegen) klar benannt sein,
- der Körperschaft muss ein eigenes Steueretzungsrecht sowie eine Budgethoheit zukommen und
- die finanzielle Folge der steuerlichen Maßnahme muss bei der Region und nicht (mittelbar) bei der nationalen Ebene Auswirkung entfalten.¹²

Nur im Falle des Vorliegens aller Voraussetzungen ist der Bezugsrahmen subnational zu bilden.

Von symmetrischer Autonomie wird gesprochen, wenn der mitgliedstaatliche Aufbau von verfassungswegen ein allgemeingültig zugrundegelegtes Modell der aufgeteilten Steuerhoheit unterschiedlicher (sub-)nationaler Ebenen verfolgt.¹³ Steht es daher allein subnationalen Ebenen im Hinblick auf eine bestimmte, in Frage stehende Regelung frei, darüber zu verfügen, fehlt es am maßgeblichen Bezugsrahmen, der über die regionale Regelung

⁹ EuGH v. 06.09.2006 Rs. C-88/03 (*Portugal/Kommission*), Rn. 58; EuG v. 18.12.2008 Rs. T-211/04 und T-215/04, Rn. 86 (*Gibraltar*); Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 32. Dort jeweils im Rahmen der Selektivität geprüft. Richtigerweise liegt aber bereits eine Verengung des Referenzrahmens vor, da dieser nur innerhalb der bestehenden Steuerhoheit liegen kann.

¹⁰ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 32; *GA L. A. Geelhoed*, Schlussanträge v. 20.10.2005 Rs. C-88/03 (*Portugal/Kommission*), Rn. 60.

¹¹ EuGH v. 06.09.2006 Rs. C-88/03 (*Portugal/Kommission*), Rn. 58.

¹² *R. Luja*, ec tax review 2016, 312 (319); ausführlich: Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 32 ff.

¹³ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 32; dazu auch: *R. Luja*, ec tax review 2016, 312 (319).

hinausgeht.¹⁴ Entsprechend ist auch der regionale Charakter des (verfassungsrechtlich fundierten) Hebesatzrechts (§ 16 Abs. 1 GewStG) unproblematisch.

Die Unterscheidung der Kommission überzeugt jedoch nicht. Auch im Falle symmetrischer Autonomie wird zu fordern sein, dass die untergeordneten Körperschaften institutionell und administrativ selbständig, die zentralstaatlichen Befugnisse tatsächlich und nicht nur auf dem Papier begrenzt sind und die Körperschaften die Auswirkungen ihrer Maßnahmen wirtschaftlich selbst tragen. Andernfalls wäre eine künstliche Umgehung der beihilfenrechtlichen Überprüfung anzunehmen. Damit unterscheiden sich die beiden Fallkonstellationen in beihilfenrechtlicher Hinsicht nicht.

III. Existenzberechtigung des Benchmark-Tests

Nach der Ermittlung des Bezugssystems gelangt man schließlich zum wohl umstrittensten Prüfungspunkt. Dabei geht es um die Frage, ob als Vorstufe der Ermittlung einer Begünstigung die Bestimmung einer Benchmark notwendig ist (*Benchmark-Test*) oder eine bloße – nicht zu rechtfertigende – Ungleichbehandlung (*Discrimination-Test*) innerhalb des Bezugssystems eine Beihilfe begründet.

1. Problemaufriss

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet dem Grunde nach die „[Gewährung] von Beihilfen gleicher welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige [...]“ den Wettbewerb des Binnenmarktes verfälschen bzw. zu verfälschen drohen. Schon am hiesigen Ausschnitt lässt sich der Diskurs über die Existenzberechtigung der Benchmark stützen. Der Streit gründet in der Frage, ob dem Tatbestandsmerkmal der Begünstigung ein relatives Element innewohnt, dem als Bezugspunkt ein vom Mitgliedstaat gesetztes steuerliches *level playing field* gegenübersteht. Versteht man die Beihilfe – oder genauer die Begünstigung – also als eine Abweichung von einer Nulllinie bzw. einer Benchmark (=Vorteil), die zusätzlich auch nur bestimmten Unternehmen zugutekommen

¹⁴ Siehe hierzu auch: *GA L. A. Geelhoed*, Schlussanträge v. 20.10.2005 Rs. C-88/03 (*Portugal/Kommission*), Rn. 60.

darf (=Selektivität)? Oder reicht eine rein gleichheitsrechtliche Betrachtung aus, verbunden mit der Folge, dass in jeder Besserstellung eines Unternehmens gegenüber einem anderen (vergleichbaren) Unternehmen eine Begünstigung und damit automatisch eine Beihilfe liegt (=Diskriminierung)?

Die Prüfung des Vorteils anhand einer Benchmark stellt eine Steuerregelung in Referenz zu der gesetzgeberischen Entscheidung über die Grundfrage der Besteuerung oder aber Nichtbesteuerung und damit zu einer Referenz, die aus der staatlichen Steuersouveränität erwächst.¹⁵ Die Ermittlung erfolgt somit auf Grundlage der Nulllinie eines bestimmten Referenzsystems mit dem Ziel, klarzustellen, ob eine gesetzliche Regelung überhaupt dem Grunde nach geeignet ist, eine Beihilfe herbeizuführen. Es bleibt sodann der Selektivität vorbehalten, zu prüfen, ob die Abweichung dazu führt, dass ein oder ein (bestimmter) Kreis von sich in vergleichbarer Lage befindlichen Unternehmen diesen Vorteil erhalten hat, wohingegen den anderen der Vorteil verwehrt bleibt.¹⁶

Die Trennung von Vorteil und Selektivität ist folglich eng verwurzelt mit der Methodik zur Ermittlung des Vorteils bzw. der Frage, ob eine spezifische Ermittlung des Vorteils überhaupt von Relevanz ist.

In der Praxis gibt es vermehrt Tendenzen hin zu einem reinen *Discrimination*-Test. Im Rahmen dessen wird keine Grundentscheidung des Gesetzgebers als Benchmark herangezogen, sondern zwei Regelungen – oder genauer zwei Unternehmen, die unterschiedlichen Regelungen unterfallen – im Hinblick auf ihre Wirkungen verglichen. Es wird geprüft, ob die beiden Unternehmen, obwohl sie sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, unterschiedlich behandelt werden.

Entsprechend haben sowohl Kommission als auch EuGH mittlerweile vielfach die Tatbestandsmerkmale des Vorteils und der Selektivität in einem Test zusammengefasst. Die Frage nach einem Vorteil und damit nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers wird in vielen Entscheidungen

¹⁵ W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 5th ed. 2016, Rn. 13-033.

¹⁶ Hierzu in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

schlicht übergangen oder mit dem Prüfungspunkt der Selektivität durcheinandergeworfen.¹⁷

2. Die Rechtsprechung des EuGH

Diese bisweilen nicht widerspruchsfreie Rechtsprechung soll zunächst anhand einiger relevanter Entscheidungen aufgedeckt werden.

a. *Paint Graphos und British Aggregates*

Dabei werden zunächst oftmals zwei Entscheidungen des EuGH zitiert. In der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Paint Graphos*¹⁸ ging es etwa um Steuerbefreiungen von Genossenschaften im Rahmen der italienischen Körperschaftbesteuerung. Daneben nahm sich der EuGH im Fall *British Aggregates*¹⁹ der Frage an, ob die Befreiung (oder Nichtaufnahme in den Steuertatbestand) bestimmter Granulate von der seitens des Königreichs Großbritannien erhobenen Abgabe eine staatliche Beihilfe darstelle. In beiden Fällen übergang der EuGH die separate Vorteilsprüfung und prüfte ausschließlich Selektivitätsmerkmale, die er sodann unter den Begriff eines selektiven Vorteils packte. Unseres Erachtens muss man im Hinblick auf die hiesigen Fälle dem EuGH zugutehalten, dass eine Vorteilsermittlung hier weitestgehend unproblematisch möglich gewesen wäre.

b. *Presidente del Consiglio*

Aussagekräftiger ist hingegen eine weitere Entscheidung des EuGH. Im Fall *Presidente del Consiglio* erfasste die italienische Luftfahrzeugsteuer nur solche Betriebe, die Landungen auf Sardinien durchführten, nicht aber auf

¹⁷ Hierzu u.a. GA J. Kokott, Stellungnahme v. 16.04.2015 Rs. C-66/14 (*Finanzamt Linz*), Rn. 88; J. Azizi, in: Micheau/Rust (eds.) *State aid and tax law* (2013), XV; M. Heidenhain, Bemerkungen zum Tatbestand der Selektivität im europäischen Beihilfenrecht, in: FS Maier-Reimer (2010), S. 189 ff.; M. Lang, *Eur State Aid Law Q* 11(2), (2012), S. 411 und 418 ff.; A. Cordewener, *EC Tax Rev* 21 (6), (2012) 288 ff.; A. Biondi, *Common Mark Law Rev* 60(6), (2012), S. 1719 u. 1732; R. Lyal, *Fordham Int Law J* 38 (2014), S. 1032 ff.

¹⁸ EuGH v. 8.9.2011 Rs. C-78/08 bis C.80/08 (*Paint Graphos*), Rn. 48 ff.; hierzu auch M. Lang, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), S. 27 (28 f.).

¹⁹ EuGH v. 22.12.2008 Rs. C-487/06 P (*British Aggregates*), Rn. 89 ff.

Sardinien steuerlich ansässig waren.²⁰ Ohne Feststellung des Vorteils und damit ohne Beantwortung der Frage, worin die Grundentscheidung des Gesetzgebers eigentlich liegt, prüfte das Gericht alleinig, ob die betroffenen Unternehmen unterschiedlich behandelt wurden, obwohl sie sich in vergleichbaren Lagen befanden.²¹ Mit der Frage, ob die Besteuerung oder Nichtbesteuerung als Ausgangslage zu bewerten ist, beschäftigte sich der EuGH nicht ansatzweise. Es ist zwar nachvollziehbar, dass die Belastung nicht ansässiger Personen und Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil für die Ansässigen mit sich bringt, allerdings handelt es sich faktisch doch eher um eine punktuelle Benachteiligung ausländischer Unternehmungen; der EuGH hat einen Verstoß gegen Art. 56 AEUV (damals Art. 49 EGV) dann auch festgestellt.

c. *Gibraltar*

Im Fall *Gibraltar* hat der EuGH den Effekt des auf Gibraltar eingeführten Systems der Unternehmensbesteuerung insgesamt als für Offshore-Firmen vorteilhaft und selektiv angesehen, obwohl nach dessen Maßgabe nur ein Prozent aller Firmen in Gibraltar tatsächlich Steuern zu entrichten hatten.²² Nach Ansicht des EuGH haben diese Offshore-Firmen einen Vorteil im Vergleich zur – nach Ansicht des Gerichtshofs – „Normalbesteuerung“ verschafft. Eine Normalbesteuerung die bemerkenswerterweise nur ein Prozent der ansässigen Unternehmen betraf. Besonders erstaunlich erscheint das Schweigen des Gerichtshofs zu dieser Frage, weil der zuständige Generalanwalt *Jääskinen* auf diese Problematik explizit hinwies.²³

d. *Fazit*

Der EuGH übergeht den Prüfungspunkt des Vorteils in seiner neueren Rechtsprechung zunehmend. Stattdessen erhebt er die Selektivitätsprüfung zum Maßgeblichen und legt das Beihilfenrecht als (Wettbewerbs-)

²⁰ EuGH v. 17.11.2009 Rs. C-169/08 (*Presidente del Consiglio*), Rn. 7 ff.

²¹ EuGH v. 22.12.2008 Rs. C-487/06 (*British Aggregates*), Rn. 89 ff.; EuGH v. 17.11.2009 Rs. C-169/08 (*Presidente del Consiglio*), Rn. 61 ff.

²² GA N. *Jääskinen*, Schlussanträge v. 07.04.2011 Rs. C-106/09 P und C-107/09 P (*Gibraltar*), Rn. 5.

²³ GA N. *Jääskinen*, Schlussanträge v. 07.04.2011 Rs. C-106/09 P und C-107/09 P (*Gibraltar*), Rn. 5, 157 ff.

Gleichheitsrecht aus. Nach hier vertretener Ansicht erscheint dies jedoch aus verschiedenen, sogleich darzulegenden Gründen problematisch. Erfreulich hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang aber die jüngste Entscheidung des EuGH zur deutschen Sanierungsklausel.²⁴ Wenngleich er auch hier die Problematik unter dem Prüfungspunkt der Selektivität verordnet, verlangt er ausdrücklich eine Abweichung von der Normalbesteuerung um „*das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung*“ überhaupt ermitteln zu können.

3. Relevanz

Die Kommission nennt zwar ausdrücklich das Erfordernis eines Bezugssystems und einer Benchmark, differenziert aber zugleich nicht zwischen den beiden Begrifflichkeiten selbst.²⁵ Die Bestimmung einer Benchmark ist allerdings aus mehrerer Hinsicht von Bedeutung und sollte aufrechterhalten werden. Ihr kommt bereits bei der Bestimmung des Vorteils und somit losgelöst von einer bloßen Selektivitätsprüfung eine für das Beihilfenrecht relevante Bedeutung zu:

Erstens: Wenn die Kommission das Beihilfenrecht als Mittel zur Wahrung eines *level playing fields* ansieht,²⁶ so vermag die Bestimmung der Benchmark dieses *level playing field* zu identifizieren und nur bei Abweichungen von demselben korrigierend einzugreifen.

Zweitens: Der *Benchmark*-Test ist entscheidend für die Frage der Anwendbarkeit des Beihilfenrechts auf sog. *negative state aids*²⁷. Können Regelungen, die rein faktisch zu einer Mehrbelastung bestimmter Unternehmen führen und damit negativ von der Grundentscheidung des Gesetzgebers abweichen als Beihilfe der nichtbelasteten Konkurrenz verstanden werden? Und das, obwohl der Staat gerade nicht auf Einnahmen, die er hätte erzielen können, verzichtet, sondern darüber hinausgehend weitere Einnahmen erlangt? Selbst wenn man letzteres bejaht und damit zu einem (scheinbar)

²⁴ EuGH v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P (*Heitkamp/Kommission*), Rn. 88; zum Fall der deutschen Sanierungsklausel sogleich noch ausführlich unter § 2 IV.1.c.

²⁵ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 132 ff., dort zudem im Rahmen der Selektivität; zur Problematik allgemein auch bereits C. *Jung/L. Neckenich*, ISR 2018, 83 (83 ff.).

²⁶ Vgl. nur: Europäische Kommission, Bericht v. 31.05.2017, COM 2017 (285) final, S. 2 f.

²⁷ Zu *negative state aids* siehe ausführlich gleich unter § 2 V.2.

dem *Discrimination*-Test identischen Ergebnis kommt, so ist es doch spätestens für die Frage entscheidungserheblich, welche konkrete Regelung eigentlich beihilfenproblematisch ist: die begünstigende oder die belastende Steuerregelung? Der *Benchmark*-Test erreicht insofern eine Differenzierung, die ein bloßer *Discrimination*-Test so nie treffen kann.

Drittens: In manchen Fällen kann die Ermittlung der Benchmark problematisch sein und in Einzelfällen gar dazu führen, dass es an einem Vorteil und damit an einer Beihilfe fehlt. Die Feststellung eines relevanten Bezugssystems schließt nicht aus, dass eine Benchmark innerhalb dieses Bezugssystems ausnahmsweise nicht identifizierbar ist. Wenn es aber an einer identifizierbaren Benchmark fehlt, so mangelt es auch an einem das *level playing field* beeinträchtigenden Vorteil²⁸.

Dies führt schließlich zu einem *vierten* und letzten relevanten Aspekt, der dem *Benchmark*-Test seine Existenzberechtigung zuspricht: Denn wenn der *Benchmark*-Test die Möglichkeit eröffnet, die spezielle beihilfenproblematische Regelung zu identifizieren, so schafft er es zugleich auch, eine differenzierende Rechtsfolgenbetrachtung zu eröffnen, die die mitgliedstaatliche Maßnahme gezielt auf die Grundentscheidung zurückführt.

Im Folgenden soll daher der Versuch einer dogmatischen Konkretisierung des Merkmals unternommen werden.

IV. Ermittlung der Benchmark

Schließt man sich also dem Erfordernis eines *Benchmark*-Tests an, ist im Anschluss an die Prüfung des Referenzsystems innerhalb dessen die gedachte Nulllinie zu ermitteln. Im (relativen) Verhältnis zu dieser Benchmark kann schließlich ein etwaiger Vorteil bestimmt werden.

²⁸ Vgl. dazu auch: Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, S. 32, in der sie die Zulässigkeit symmetrischer Autonomie damit begründet, dass „es unmöglich ist, einen normalen Steuersatz zu bestimmen, der den Bezugsrahmen bildet.“; näher dazu auch unter *missing benchmark* (§ 2 IV.2.c.cc.).

1. Modelle

Zur Ermittlung der Benchmark gibt es dem Grunde nach zwei sich gegenüberstehende Modelle: Während einerseits das Stufenmodell auf das jeweilige Rangverhältnis der Regelung zur nächst höheren Stufe abstellt, verfolgt andererseits das Modell der Grundentscheidung die Etablierung einer einheitlichen Benchmark für Fälle gleichgerichteter Art.

a. *Stufenmodell*

Das Stufenmodell ermittelt den Bezugsrahmen einer beihilfenrechtlich umstrittenen Norm dadurch, dass es versucht, dessen Verhältnis zur nächsthöheren „Regelungsstufe“ zu bestimmen. Eine Norm ist dann beihilfenrechtlich relevant, wenn sie eine Ausnahme zur bisher anwendbaren Norm darstellt. Die bisher anwendbare Norm ist dabei die jeweilige, „grundlegendere“ Norm, die bildlich gesprochen eine Stufe weiter oben angelegt ist.

Nach dem Stufenmodell wird somit ein formales Regel-Ausnahmeverhältnis angewandt. Maßgeblich ist, welche Regel gelten würde, wenn die in Frage stehende Regelung nicht bestände (induktiver Ansatz).²⁹ Ein derartiges Prüfungsmodell hat etwa auch die Kommission in einigen Entscheidungen, u.a. im Falle der Sanierungsklausel herangezogen.³⁰

b. *Modell der Grundentscheidung*

Dementgegen steht ein in der Literatur vorherrschendes Modell der Grundentscheidung mit deduktivem Ansatz.³¹ Das Modell der Grundentscheidung stellt für eine Regelung einmalig auf eine Grundentscheidung ab, an der jede gleichgerichtete Regelung gleich welcher Ebene zu messen ist.

²⁹ R. Ismer/S. Piotrowski, IStR 2015, 257 (260).

³⁰ Kommission, ABl. EU 2008, L 237/70, Rn. 91; dies. ABl. EU 2011, L 235/26, Rn. 66 ff.; so auch: R. Ismer/A. Karch, IStR 2014, 130 (131).

³¹ J. Blumenberg/M. Haisch, FR 2012, 12, 15; J. Blumenberg/W. Kring, IFST-Schrift (2011) 473, S. 54; G. Breuninger/M. Ernst, GmbHR 2010, 561 (565); K.-D. Drüen, DStR 2011, 289 (291 f.); R. Ismer/S. Piotrowski, IStR 2015, 257 (260) mwN.

Entscheidend ist demnach, wie das im Rahmen des Referenzrahmens etablierte Steuersystem den streitigen Sachverhalt im Normalfall regelt.³² Konkret bedeutet das, dass sowohl eine mögliche Ausnahme als auch eine Rückausnahme jeweils an einer dem gesamten System zugrundeliegenden Grundnorm der betroffenen Steuer zu messen ist.

c. *Streitentscheid*

Die beiden Modelle sind Streitgegenstand zahlreicher Literaturbeiträge.³³ Als das wesentliche Argument gegen ein Stufenmodell wird angeführt, dass dieses zur Ermittlung des Vorteils eine rein formalistische Betrachtungsweise heranzieht. Eine derartige formalistische Betrachtungsweise würde indes – trotz der nationalen Steuerhoheit – dem Beihilfenrecht nicht gerecht. Das Beihilfenrecht wäre plötzlich dort unanwendbar, wo durch eine bloße regelungstechnische Umdrehung ein Regel-Ausnahmeprinzip geschaffen wird, bei dem die belastende Ausnahme qualitativ und quantitativ den üblichen Fall darstellt. Selbst wenn man aber (auch) beim Stufenmodell eine quantitative Betrachtung zulässt³⁴, so trifft sie spätestens bei einer mehrstufigen Ebene auf Widersprüche: Soll nämlich durch eine Rückausnahme die Ausnahme, die formal eine Stufe weiter oben angelegt ist, wiederum nur eingeschränkt werden, so könnte sie formal zur Ausnahme selbst eine Beihilfe darstellen. Die Etablierung einer Benchmark für gleichgerichtete Fälle scheint uE daher zu besseren, weil gleichmäßigeren Ergebnissen zu führen.

Diese Herangehensweise lässt sich exemplarisch allzu gut im weit diskutierten und mehrstufigen Fall des § 8c KStG³⁵ darstellen:

Etabliert man die Grundentscheidung des Gesetzgebers im Rahmen des Referenzsystems Körperschaftsteuer, so liegt die Benchmark in der Möglichkeit des Verlustvortrages: Im Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip sind Verlustvorträge in die Folgejahre möglich. Stellt

³² K.-D. Drißen, DStR 2011, 289 (291 f.).

³³ u.a. O. Ehrmann, DStR 2011, 5 ff.; T. Hackemann/S. Sydow IStR 2013, 786 (789); T. Hackemann/L. Momen, BB 2011, 2135 (2138 f.); J. Hey, StuW 2010, 309 f.; R. Ismer/A. Karch, IStR 2014, 130 (131).

³⁴ Zur quantitativen Betrachtung siehe sogleich unter § 2 IV.2.b.

³⁵ Der Streit zwischen Stufen- und Grundentscheidungsmodell schlägt sich etwa auch bei § 4h Abs. 2 EStG nieder, zu den Regelungen vgl. auch Ausführungen in der Tabelle in diesem Band (§ 13).

man nunmehr die Frage, ob in § 8c Abs. 1a KStG eine Beihilfe liegt, so müsste in der Regelung eine Abweichung von der Benchmark des Bezugssystems liegen. Dies ist aber gerade nicht der Fall; § 8c Abs. 1a KStG führt wiederum zur Abziehbarkeit der Verluste, ein Vorteil liegt somit gerade nicht vor.

Folgte man hingegen dem Stufenmodell, so würde Abs. 1a am Maßstab des Abs. 1 zu messen sein und eine (Rück-) Ausnahme normieren, die als selektiver Vorteil (nur sanierungsbedürftige Unternehmen) zu Abs. 1 angesehen werden könnte. Dieses Ergebnis überzeugt jedoch nicht, hätte der Gesetzgeber doch auch bereits im ersten Schritt den Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 KStG enger fassen können (Beteiligungserwerb von > 25% an nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen). Beide Varianten können uE im Ergebnis nicht zu einer unterschiedlichen Einschätzung führen.³⁶

Zu einem anderen Ergebnis könnte gelangen, wer nun § 8c Abs. 1 KStG untersucht. Dieser beschränkt die Abziehbarkeit der Verluste bei Beteiligungserwerben über 25 Prozent, er weicht somit von der Grundentscheidung ab. Sodann schließt sich die Frage an, ob eine Schlechterstellung – hier der Beteiligungserwerbe über 25% – eine Beihilfe etablieren kann (sog. negative state aid³⁷).

Erforderlich ist somit uE die im konkreten Fall maßgebliche *Benchmarknorm* anhand der dem konkreten Steuersystem zugrundeliegenden Entscheidungen zu identifizieren.

2. Die Ermittlung der Benchmark anhand der Grundentscheidung

Der Vorzug des Modells der Grundentscheidung alleine genügt noch nicht, um die Bestimmung der Benchmark abzuschließen. So bedarf es ei-

³⁶ Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt auch der EuGH in seiner noch jungen Entscheidung zur deutschen Sanierungsklausel: Wenngleich er die Diskussion unter dem Merkmal des Referenzsystems und innerhalb der Selektivität prüft, kommt er – mit ähnlicher Argumentation – letztlich zum selben Ergebnis; vgl. EuGH Urt. v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P (*Heitkamp/Kommission*), Rn. 86 ff.

³⁷ Siehe hierzu gleich unter § 2 V.2.

ner Definition dessen, was unter einer gesetzgeberischen Grundentscheidung zu verstehen ist. Dies kann anhand einer Gesamtschau verschiedener Kriterien erfolgen.

a. *Die Systementscheidungen des zu untersuchenden Referenzsystems*

Wie bereits dargelegt, steht die Ausgestaltung nationaler Steuersysteme in der Kompetenz der Mitgliedstaaten. Dies bedeutet, dass sie die grundlegenden Entscheidungen zu deren Ausgestaltung nach eigenem Ermessen treffen dürfen. Dann müssen sich die Mitgliedstaaten aber an diesen Systementscheidungen festhalten lassen. Als Benchmark sind daher grundsätzlich diejenigen Normen anzusehen, die die Systementscheidungen des Mitgliedstaates umsetzen.

Zunächst ist *das konkrete Referenzsystem* in normativer Hinsicht auf systemtragende (Steuer-)Prinzipien zu untersuchen.³⁸ Dabei ist schrittweise vorzugehen: Was sind die obersten Prinzipien des Systems? Wie wurden diese konkretisiert? Welche Norm ist im konkreten Fall Ausdruck der umgesetzten Prinzipien?

Steuergesetze definieren sich auf einer obersten Ebene regelmäßig über folgende Parameter: Wer wird besteuert? Was wird besteuert? Wie hoch wird besteuert? Wann wird besteuert? Wie wird besteuert?

Ausgangspunkt ist nach hier vertretener Ansicht daher zunächst der im Steuergesetz zum Ausdruck kommende Wille, ein bestimmtes **Steuersubjekt** im Hinblick auf ein bestimmtes, durch ein gewähltes Kriterium indiziertes **Steuerobjekt** mit einem bestimmten **Steuersatz** zu einem festgelegten **Zeitraum** durch ein definiertes **Verfahren** besteuern zu wollen. Im Bereich der deutschen Ertragsteuern natürlicher und juristischer Personen (Steuersubjekt) ist damit das verfassungsrechtlich vorgegebene Leistungsfähigkeitsprinzip heranzuziehen, das anhand des Kriteriums des Einkommens bzw. Gewinns (Steuerobjekt) bemessen wird, und damit bereits als

³⁸ Hier besteht eine gewisse Gefahr einer Überschneidung mit dem Prüfungspunkt der Systemimmanenz; zur Unterscheidung vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (148) unter § 7 IV.1.a.

die primäre und wichtigste Grundentscheidung dieser Systeme anzusehen ist.³⁹

Im nächsten Schritt ist zu bestimmen, wie diese Grundentscheidungen konkretisiert wurden. Dem Gesetzgeber stehen dabei oftmals mehrere Möglichkeiten offen.

Entscheidet er sich für das Steuerobjekt „Gewinn“, so muss er entscheiden, wie dieser ermittelt wird. Durch Betriebsvermögensvergleich? Durch Einnahmen-Überschussrechnung?

Auch diese Konkretisierung liegt nach der Kompetenzordnung der Verträge bei den Mitgliedstaaten, muss sich aber, um als aus der primären Grundentscheidung folgen zu können, dessen folgerichtige Umsetzung darstellen und sich daher einer solchen Kohärenzprüfung unterziehen lassen. Dies gilt entsprechen für die nachfolgende Ausgestaltung (z.B. Objektives und subjektives Nettoprinzip, Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip, Nominalwertprinzip), sowie die verschiedenen Grundaspekte in Ausgleich bringenden Regelungen.

Letztens ist diejenige konkrete Norm zu definieren, die die normative Umsetzung dieser Entscheidungskette darstellt. Diese Norm ist die Benchmark für den konkreten Fall. Normen, die die zugrundegelegten Entscheidungen umsetzen, sollten nach hier vertretener Ansicht grundsätzlich nicht zum Vorliegen eines Vorteils führen können.⁴⁰

Andere, nicht auf die Grundentscheidungen zurückzuführende Regelungen können lediglich im Rahmen einer Systemimmanenzprüfung zu erklären sein („innere Rechtfertigung“). Dieser Ansatz trägt den *konkreten* systemimmanenten Besonderheiten von Steuergesetzen im Rahmen des Vorteilsbegriffs Rechnung, und belässt diese Entscheidungen den Mitgliedstaaten. Weicht dieser von seinen Grundentscheidungen ab, so kann dies

³⁹ So auch: W. Schön, Hancher/Ottvanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 5th ed. 2016, Rn. 13-058 ff.

⁴⁰ W. Schön, in: Hancher/Ottvanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 5th ed. 2016, Rn. 13-058 ff.; anders aber: EuG Urt. v. 04.02.2016 Rs. T-287/11 (*GFKL Financial Services*); dies gilt u.E. auch für (rein wirtschaftliche) mittelbare „Vorteile“: Solche setzen nämlich einen unmittelbaren Vorteil voraus, der „gemittelt“ wird; ist die in Frage stehende Norm allerdings bloße kohärente Folge der dem System zugrundeliegenden Grundentscheidung, so fehlt es von Beginn an einem Vorteil, der „gemittelt“ werden kann. Entsprechend liegt richtigerweise auch schon kein (mittelbarer)Vorteil vor; hierzu ausführlich in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (99 f.) unter § 5 IV.6.

durch *allgemeine* systemimmanente Notwendigkeiten zur Ablehnung des Beihilfentatbestandes führen.⁴¹

Soweit Abschreibungsregeln bspw. den tatsächlichen Wertverlust von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens abbilden, setzen sie das Realisationsprinzip um, stellen also keinen Vorteil da. Wenn sich Vorteile daraus ergeben, dass Wirtschaftsgüter schneller abgeschrieben werden als sie sich tatsächlich abnutzen, kann dies durch das Erfordernis effektiven Steuervollzugs Steuersystemen insgesamt systemimmanent sein. Soweit sie die Realität offensichtlich unzutreffend zu Gunsten des Steuerpflichtigen abbilden, können sie beihilfenrechtswidrig sein.

b. Quantitative Aspekte

Weitgehend unbestritten ist, dass es zur Ermittlung der Benchmark auf keine rein formelle Betrachtungsweise ankommt, sondern die Auswirkungen in der Rechtspraxis als maßgebende Kriterien herangezogen werden müssen.⁴² Denn auch wenn die Kompetenzen im Bereich der direkten Steuern überwiegend bei den Mitgliedstaaten verblieben sind, darf die nationale Steuerhoheit nicht dazu führen, dass Mitgliedstaaten durch pure Regelungstechnik die Anwendbarkeit des Beihilfenrechts von Beginn an ausschließen. Neben der systematischen Analyse des Steuersystems, können daher auch quantitative Aspekte als Anhaltspunkt für den faktischen Normalfall eine Rolle bei der Ermittlung der Benchmark spielen.

Dies gilt zum einen in Fällen, in denen die aus dem Gesetz hervorgehende Ausgestaltung und die tatsächlichen Auswirkungen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.⁴³

Entgegen dem EuGH würde uE zur Ermittlung der Benchmark in der bereits erwähnten Gibraltar Entscheidung eine quantitative Betrachtung geboten sein. Stellt man nunmehr fest, dass gerade einmal rund ein Prozent der Unternehmen aufgrund der streitigen Regel faktisch

⁴¹ Genauer siehe hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133(133 ff.) unter § 7.

⁴² Vgl. nur: EuGH v. 07.04.2011 Rs. C-106/09 (*Gibraltar*), Rn. 87; EuGH v. 22.12.2008 Rs. C-487/06 (*British Aggregates*), Rn. 85 mwN.

⁴³ Hierzu ausführlich auch: W. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), S. 3 (13); Gutes Beispiel aus dem deutschen Steuerrecht ist etwa § 24 KStG: Nach seiner Regelungstechnik etabliert er den Freibetrag als Grundsatz, nach quantitativer Betrachtung (insb. wg. § 24 S. 2 Nr. 1 KStG) aber die Ausnahme.

Steuern zahlen müssten, so käme man nunmehr zum Ergebnis, dass die Nichtbelastung der Unternehmen die Nulllinie darstellen muss; Gibraltar hat sich in diesem Fall zu einer faktischen Nullbesteuerung entschieden.

Eine quantitative Betrachtung kann aber auch in den gängigen Fällen erforderlich sein, in denen sich zwei Regelungen gegenüberstehen, die beide oder keine von beiden mit den Systementscheidungen im Einklang stehen und die an den – dem Grunde nach – gleichen Vorgang zwei unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen. So stellt sich die Frage, ob eine – und wenn ja, welche – der beiden Regelungen die Grundentscheidung des Gesetzgebers widerspiegelt.

Diese Thematik kommt im Fall Air Lingus⁴⁴ zur Luftverkehrssteuer allzu deutlich zum Vorschein. Irland hatte differenzierte Fluggaststeuersätze je nach Entfernung angesetzt; so unterfielen Flüge mit einem Flugziel innerhalb von 300 km einem geringeren Steuersatz als andere Flugziele. Ein echtes Regel-Ausnahme-Prinzip auf Grundlage der Gesetzessystematik oder möglicher Steuerprinzipien war nicht auszumachen. Die Kommission bediente sich daher einer quantitativen⁴⁵ und strukturellen⁴⁶ Untersuchung, um die Grundentscheidung des Gesetzgebers herauszuarbeiten. Dieser Herangehensweise wurde seitens des EuG als auch des EuGH im Nachgang bestätigt.⁴⁷

c. *Konstellationen der Benchmark-Ermittlung*

aa. *Regel-Ausnahme-Verhältnis*

Überlicherweise wird die Grundentscheidung im Rahmen eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses zu identifizieren sein. Aufgrund des abzulehnenden Stufenmodells und einer rein formalen Betrachtungsweise, kann der Regelungstechnik lediglich Indizwirkung für die Frage zukommen, welche

⁴⁴ EuG v. 05.02.2015 Rs. T-473/12 (*Air Lingus Ltd*).

⁴⁵ Vgl. hierzu Ausführungen des EuG v. 05.02.2015 Rs. T-473/12 (*Air Lingus Ltd*), Rn. 55.

⁴⁶ Beschluss der Kommission, C (2011) 4932 final, Rn. 34 f.

⁴⁷ EuG v. 05.02.2015 Rs. T-473/12 (*Air Lingus Ltd*); EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-164/15 P (*Air Lingus Ltd*); nicht thematisiert aber in: EuGH v. 15.11.2011 Rs. C-106/09 (*Gibraltar*).

Norm die Grundentscheidung darstellt. Stattdessen ist das Verhältnis anhand obiger Methoden zu ermitteln.

bb. Sonderfall: Fehlendes Regel–Ausnahme–Verhältnis

Die Frage der Ermittlung einer Benchmark wird noch anspruchsvoller, wenn es regelungstechnisch an einem Regel–Ausnahme–Verhältnis in Gänze fehlt. Auch eine Einzelregelung, die rein formal in keinerlei Spannungsverhältnis zu einer weiteren Norm und somit für sich alleine steht, kann unter Umständen zu Vorteilen führen. Dies ist der Fall bei Regelungen, die faktisch vorteilhaften Charakter aufweisen, indem sie rein tatsächlich Vorteilsfälle und andere Fälle unterscheiden. Dann stellt sich die Frage, welche dieser Auswirkungen derselben Norm, die vom Gesetzgeber gewollte Grundentscheidung darstellt. Diese Thematik war besonderer Gegenstand der *Gibraltar*-Entscheidung.

Zwar bejaht auch der EuGH die Möglichkeit eines derartigen Vorteils, dies allerdings in einem reinen *Discrimination*-Test. Dabei ist gerade der hiesige Fall Paradebeispiel für die Problematik der *Benchmark*-Ermittlung. Auf Grundlage des *Discrimination*-Tests unternimmt der EuGH eine bloße Vergleichspaarbildung und bewertet anschließend die beihilfenrechtlich relevante Regelung rein formal. In derartigen Fällen ist schon die Vorteilsermittlung selbst und damit das Erfordernis einer sauberen Ermittlung der Benchmark über einen bloß formalistischen Ansatz hinaus und nicht erst die Selektivitätsprüfung im Rahmen eines *Discrimination*-Tests von besonderer Relevanz.

Indem der EuGH aber die formale Regel der Unternehmensbesteuerung zum Maßstab der (faktischen) Besteuerung gibraltarischer Unternehmen heranzog, erhob er eine Regelung zur Benchmark, die dazu führte, dass gerade einmal ein Prozent aller Firmen in Gibraltar tatsächlich Steuern zu entrichten hatten.⁴⁸ In solchen Fällen zeigt sich die besondere Anfälligkeit einer rein formalen Betrachtungsweise; stellt man nämlich auf die Wirkung ab, so würde die Regelung sich u.U. gar zur Abweichung von der Benchmark wandeln.

⁴⁸ GA N. Jääskinen, Schlussanträge v. 07.04.2011 Rs. C-106/09 (*Gibraltar*), Rn. 5; hierzu auch schon bereits oben unter § 2 IV.2.b.

cc. Sonderfall: Missing Benchmark

Zwar ist der Benchmark-Test nach hiesiger Ansicht vorzugswürdig. Unbestritten ist aber zugleich auch, dass dadurch in manchen Konstellationen die Ermittlung eines Vorteils umso problematischer ist. Dies gilt allen voran für Fälle, die teilweise unter dem Begriff der *missing benchmark* diskutiert werden.⁴⁹ Insgesamt sind damit Fälle gemeint, in denen eine klare übergeordnete Grundentscheidung nicht *prima facie* identifizierbar ist. Richtigerweise gilt dies indes nur für solche, in denen eine Nulllinie nach keinen der obigen Kriterien gefunden werden kann.⁵⁰ Problematisch werden die Fälle dann, wenn auch eine quantitative oder strukturelle Betrachtungsweise zu keinem Ergebnis führt. *Schön* führt hierzu etwa das Beispiel einer KfZ-Steuer an, die mit zwei differenzierenden Steuersätzen auf umweltfreundliche und weniger umweltfreundliche Fahrzeuge erhoben wird. Zwar könnte bis dato auch hier eine quantitative Betrachtungsweise zu einem Ergebnis führen; die Verteilung der umweltfreundlichen Fahrzeuge (etwa Elektroautos) wird sich aber – so jedenfalls der politische Plan – im Laufe der Jahre den klassischen Fahrzeugen annähern; die Ausnahme würde sodann womöglich in Zukunft gar zur Regel.

Wenn es aber an einer identifizierbaren Benchmark fehlt, mithin kein *level playing field* identifizierbar ist, so vermag eine Regelung auch keine Abweichung zu begründen.⁵¹

Wenngleich auch hier eine Wettbewerbsrelevanz nicht wegzudiskutieren ist, muss die Union in solchen Fällen, will sie derartigen Differenzierungen begegnen, die Wettbewerbsgleichheit durch Harmonisierung erreichen. Dem muss beigefügt werden, dass aufgrund der zahlreichen Kriterien zur

⁴⁹ Der Begriff der *missing benchmark* wird sehr unterschiedlich verstanden und verwendet. Hier sollen tatsächlich nur Fälle betrachtet werden, bei denen die Grundentscheidung nicht ermittelt werden kann.

⁵⁰ So viele u.a. auch die Rechtssache *Gibraltar* aufgrund einer möglichen quantitativen Betrachtung i. Erg. nicht mehr unter derartige Fälle, vgl. EuGH v. 15.11.2011 Rs. C-106/09, Rn. 90 ff.

⁵¹ Vgl. dazu auch: Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, S. 32, in der die Kommission die Zulässigkeit symmetrischer Autonomie damit begründet, dass „es unmöglich ist, einen normalen Steuersatz zu bestimmen, der den Bezugsrahmen bildet.“

Ermittlung der Benchmark – allen voran der systematischen und quantitativen Betrachtungsweise – „echte“ Fälle der *missing benchmark* rar sein dürften.

V. Abweichung von der Benchmark: Bestimmung des Vorteils

Mit der Bestimmung des Referenzrahmens und der daraus resultierenden Benchmark ist das Groß der Arbeit geleistet. Unabhängig vom Vorteilsbegriff im engeren Sinne als auch der Möglichkeit eines steuerspezifischen Vorteilsbegriff⁵², zeichnet sich der Vorteil im Verhältnis zur Benchmark durch eine Abweichung aus. Aufgabe muss es daher nunmehr noch sein, die Abweichung zu benennen und als Vorteil zu identifizieren. Bekanntermaßen sind Abweichungen von einer Nulllinie in beide Richtungen möglich: zum einen durch eine Begünstigung, im Steuerrecht i.d.R. in Form einer Entlastung gleich welcher Art, zum anderen durch eine zusätzliche Belastung. Inwieweit indes beide Formen der Abweichung vom Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst werden, bedarf einer genaueren Untersuchung.

1. Abweichung nach oben (positive, unmittelbare Beihilfe)

Gewährt eine Regelung relativ zur ermittelten Nulllinie einen Vorteil, so ist der Prüfungspunkt unproblematisch zu bejahen. Derartige Vorteile können sich im Bereich der Steuerbeihilfen etwa durch Ausnahmeregelungen zu allgemeinen Steuern ergeben,⁵³ durch die (systemfremde) Begrenzung des Anwendungsbereichs einer allgemeinen Steuer,⁵⁴ aber auch durch

⁵² Zum Vorteilsbegriff vgl. in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (39 ff.) unter § 3.

⁵³ Grundlegend: EuGH v. 08.11.2001 Rs. C-143/99 (*Adria Wien Pipeline*); dies ist im deutschen Steuerrecht typischerweise bei konstitutiven Steuerbefreiungen de Fall, so etwa iRd § 3 EStG, § 5 KStG, § 3 GewStG, § 16 Abs. 1 REIT-G, § 9 Abs. 1 StromStG, §§ 3 ff. KraftStG, § 4 VersStG; vgl. im Einzelnen die Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁵⁴ EuGH v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 (*British Aggregates*); vgl. hierzu etwa auch § 4 GrEStG oder § 1 Abs. 1 LuftVStG aus der Tabelle in diesem Band (§ 13).

die bloße Konzeption einer allgemeinen Steuer, die faktisch vorteilhaft wirkt⁵⁵.

Damit einhergehend sind Steuerbegünstigungen mit Lenkungszwecken (bspw. § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG⁵⁶) regelmäßig als Abweichung von der Benchmark der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und damit als (nicht aber notwendigerweise selektiver) Vorteil anzusehen.

2. Abweichung nach unten (negative state aid)

Einen Sonderfall stellen hingegen Fälle dar, die sich durch eine Abweichung nach unten, mithin im ersten Reflex durch einen Nachteil relativ zur ermittelten Nulllinie kennzeichnen. Fälle von sog. *negative state aid* entstehen insbesondere dann, wenn der nationale Steuergesetzgeber (bestimmten) Unternehmen oder Industriesektoren spezielle Steuerlasten auferlegt, womit sie gegenüber anderen Marktteilnehmern benachteiligt werden.⁵⁷ Deren Handhabung führt in der Literatur⁵⁸ zu großen Diskussionen und in der Praxis⁵⁹ zu bisweilen kasuistischen Entscheidungen.

a. *Der Streit der Literatur*

Am Streit um die Aufnahme der Sonderbelastungen in den Anwendungsbereich des Europäischen Beihilfenrechts drückt sich in verstärkter Weise die bereits allgemein geführte Diskussion um die Wahrung nationaler

⁵⁵ EuGH v. 15.11.2011 Rs. C-106/09 (*Gibraltar*); im deutschen Steuerrecht bspw. Regelungen zu Freigrenzen und Freibeträgen mit Freibetragsgrenzen (u.a. § 16 Abs. 4 EStG).

⁵⁶ Zu dieser Norm siehe abermals die Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁵⁷ W. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), S. 3 (14); aus dem deutschen Steuerrecht könnten etwa § 4h Abs. 1 EStG, § 10d Abs. 1 S. 1 EStG oder § 8c Abs. 1 KStG allenfalls *negative state aids* darstellen; vgl. diesbzgl. auch die Ausführungen in der Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁵⁸ W. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), S. 3 (14); W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5th ed. 2016, Rn. 13-036; R. Ismer/S. Piotrowski, *Intertax* 2015 (43), 559 (564); C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3rd ed. 2016, S. 136 ff.; J. Englisch, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.14; J. Englisch, *StuW* 2012, 318 (322); F. P. Sutter, *Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen* (2005), S. 123 f.

⁵⁹ Ausdrücklich EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*) sowie v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), anders aber EuGH v. 17.11.2009 Rs. C-169/08 (*Presidente del Consiglio*) und EuGH v. 07.04.2011 Rs. C-106/09 P (*Gibraltar*).

Steuersouveränität aus.⁶⁰ Zunächst kann einer Anwendbarkeit entgegengehalten werden, dass keine ausdrückliche Erwähnung von Sonderlasten im Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV angelegt ist, dies im Übrigen entgegen der ausgelaufenen Fassung des Art. 4 lit. c EGKSV⁶¹. Dieser Streit lässt sich etwa auch auf das Tatbestandsmerkmal der „Gewährung durch staatliche Mittel“ übertragen.⁶² Zudem wird die Meinung vertreten, dass die Bekämpfung besonderer Steuerlasten vorrangige Aufgabe der Harmonisierung sei.⁶³

Dem kann auch nicht das Argument entgegnet werden, das Beihilfenrecht frei von regelungstechnischen Gestaltungen durch die Mitgliedstaaten zu halten. Denn legt man einen wie oben dargestellten Maßstab sowohl für die Ermittlung des Referenzrahmens als auch insb. der Benchmark an, ist diesem Aspekt bereits hinreichend Rechnung getragen. Betrachtet man das Beihilfenrecht aber unter dem Aspekt des Wettbewerbs – wofür schon seine Stellung im Kapitel „Wettbewerbsregeln“ spricht – und zieht die Effekte nationaler Maßnahmen zur Beurteilung heran, so kann man zu einem anderen Ergebnis kommen: denn es ist nicht von der Hand zu weisen, dass in gewissen Fällen die zusätzliche Belastung Einzelner in denselben wettbewerbsverfälschenden Effekten resultiert, wie eine Entlastung anderer.⁶⁴ Hieraus wird das Erfordernis des Art. 107 AEUV für „*negative state aids*“ oder sog. „*asymmetrical tax burdens*“ – teilweise in analoger Anwendung⁶⁵ – abgeleitet.⁶⁶ Dies gilt insbesondere dort, wo die zusätzliche Belastung nicht an der Grenzüberschreitung oder Nicht-Ansässigkeit anknüpft und somit kein Fall der Grundfreiheiten ist.

⁶⁰ Die Anwendbarkeit ablehnend: GA A. Tizzano, Schlussanträge v. 08.05.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 36 ff.; die Anwendbarkeit bejahend: R. Szudoczky, *The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation* (2013), S. 519 ff.

⁶¹ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.14.

⁶² Hierzu in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (46) unter § 3 II.2.a.dd.

⁶³ GA L. A. Geelhoed, Schlussanträge v. 18.09.2003 Rs. C-308/01 (*GIL Insurance u.a.*), Rn. 72 ff; vgl. auch C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3rd ed. 2016, S. 145.

⁶⁴ W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5th ed. 2016, Rn. 13-037.

⁶⁵ W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5th ed. 2016, Rn. 13-037; W. Schön, *EStAL* 2006 (3), 498 f.

⁶⁶ A. Cordewener, *EC Tax Review* 2012, 288 (288 ff.); J. Englisch, *StuW* 2012, 318; W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5th ed. 2016, Rn. 13-037.

Freilich besteht dann die Gefahr, das Beihilfenrecht als umfassendes Wettbewerbs-Gleichheitsrecht zu gestalten. Entsprechend wird teilweise eine Eingrenzung auf Sonderfälle unternommen, in denen spezielle Unternehmen im direkten Wettbewerb miteinander stehen.⁶⁷

b. Die Praxis des EuGH

Im Rahmen der „*negative state aid*“ gewinnt der Streit zwischen Vertretern des *Discrimination*-Tests und solchen des *Benchmark*-Tests an zusätzlicher Bedeutung. Ob bewusst oder unbewusst verfällt der EuGH gerade in Fällen steuerlicher Mehrbelastungen allzu oft in einen reinen *Discrimination*-Test. Die *Gibraltar*-Entscheidung zeigte dies zuletzt allzu deutlich. Während die Problematik einer faktisch selektiven Einzelregelung in Gänze ausdekliniert wurde, blieb das Thema der Vorteilsermittlung und damit auch der „*negative state aid*“ trotz Anstoßes durch den GA Jääskinen unerörtert.

Auch im Fall *Presidente del Consiglio*⁶⁸, vielfach bekannt unter der „*Sardinian Stopover Tax*“, übergeht der EuGH die Frage nach der Nulllinie gleichermaßen, wie in der getroffenen Entscheidung zu *British Aggregates*⁶⁹. Dabei ist die Benchmarksetzung gerade in diesen Fälle von Relevanz um Abweichungen nach oben (und damit typische Beihilfenfälle) von solchen zu unterscheiden, deren Ausnahme in einer Mehrbelastung liegt.

In anderen Fällen hat der EuGH die Problematik der „*negative state aid*“ ausdrücklich genannt: Im Fall *GIL vs. Commissioners of Customs and Excise*⁷⁰ musste sich das Gericht etwa im Rahmen einer Vorlagefrage konkret damit auseinandersetzen, ob die Mehrbelastung bestimmter Kategorien von Versicherungsbeiträgen einen Vorteil für die Unternehmen begründete, die dem Regelsteuersatz unterfallen. Unbestritten war insoweit, dass der Regelsteuersatz die Nulllinie etablierte. Allerdings ließ der EuGH die Frage, ob in einem solchen Fall ein „Vorteil“ vorliegt, explizit offen und lehnte stattdessen den Beihilfentatbestand mithilfe der inneren Rechtfertigung ab.⁷¹ GA *Geelhoed* widersprach hingegen konkret der Annahme des

⁶⁷ so etwa: J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.14.

⁶⁸ EuGH v. 17.11.2009 Rs. C-169/08 (*Presidente del Consiglio*), Rn. 7 ff.

⁶⁹ EuGH v. 22.12.2008 Rs. C-487/06 (*British Aggregates*), Rn. 82 ff.

⁷⁰ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-308/01 (*GIL Insurance u.a.*), Rn. 65 ff.

⁷¹ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-308/01 (*GIL Insurance u.a.*), Rn. 73.

Klägers, dass außergewöhnliche Steuerbelastungen zugleich einen Vorteil für diejenigen eröffnen, die dieser (Zusatz-)Belastung nicht unterfallen.⁷²

Eine wiederum andere Herangehensweise verfolgt der EuGH in seiner Entscheidung *Ferring*⁷³. Hier hatte der EuGH darüber zu entscheiden, ob die Belastung der Pharmaunternehmen durch eine Direktverkaufsabgabe auf den Verkauf von Arzneimittel einen Vorteil für die Großhändler darstelle. Letztere waren mit dem Argument bereits aus dem Anwendungsbereich der Abgabe ausgeschlossen, dass die Abgabe die finanzielle Belastung ausgleichen solle, die den Großhändlern durch die Pflicht erwachse, Arzneimittel stetig bereitzuhalten. Der EuGH stellte fest, dass die jedenfalls überschießende, weil nicht ausgleichende Belastung von Pharmaunternehmen durch die Direktverkaufsabgabe einen Vorteil für die Großhändler begründeten. Er kehrt die Begründung zugleich aber um, indem er erklärt, dass der Vorteil aus dem Verzicht der Belastung der Großhändler hervorgeht.⁷⁴ Zu diesem Schluss kommt der EuGH, obwohl unbestritten der marktrelevante Anteil am Verkauf den Großhändlern zufällt,⁷⁵ die Nichtbelastung mithin die eigentliche Nulllinie begründet.

Diese Herangehensweise hat der EuGH mit dem Urteil zu *Laboratoires Boiron*⁷⁶ inhaltlich bestätigt. Der Fall ging allerdings insoweit über den besagten Fall *Ferring* hinaus, als dass der EuGH zugleich die Rechtsfolge an den Beihilfenverstoß knüpfte, wonach die (überschießende) Belastung der Pharmaunternehmen rückzuerstatten wäre⁷⁷. Zudem ließ der EuGH nunmehr erkennen, dass in dem besonderen Fall die Beihilfe nicht in der "Nichtbelastung" der Großhändler, sondern in der "Direktabgabe selbst" mithin der Belastung der Pharmaunternehmen liegt.⁷⁸

Dieser bloß kleine Abspann einer ganzen Reihe von EuGH-Urteilen zeigt allzu deutlich den Versuch, das Beihilfenrecht als Einzelfallrecht zu gestalten. An einer strukturell dogmatischen Handhabung dieser Fälle fehlt es jedenfalls auf den ersten Blick.

⁷² GA L. A. Geelhoed, Schlussanträge v. 18.09.2003 Rs. C-308/01 (*GIL Insurance u.a.*), Rn. 72 ff.

⁷³ EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*).

⁷⁴ EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 20.

⁷⁵ so ausdrücklich EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 19.

⁷⁶ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*).

⁷⁷ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 46 f.

⁷⁸ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 39 ff.

c. *Bewertung*

Um die Fälle der sog. „*negative state aid*“ überhaupt unter den Begriff der Beihilfe fassen zu können, ist es notwendig zunächst die zugrunde zulegende rechtliche Perspektive zu bestimmen. Das Beihilfenrecht verbietet den Mitgliedstaaten einzelnen Unternehmen oder Unternehmensgruppen wettbewerbsrelevante *Vorteile* zu gewähren; nicht jedoch diese gegenüber dem allgemeinen Wettbewerbsniveau zu benachteiligen. Das Beihilfenrecht kann nicht als ein ultimatives Instrument zur Herstellung allgemeiner Gleichheit „missbraucht“ werden. Gezielte steuerliche Belastungen können daher nur dort für eine beihilfenrechtliche Bewertung offen sein, wo sie für andere Unternehmen einen wettbewerbsrelevanten Vorteil bedeuten. Beihilfe ist daher nicht die steuerliche Benachteiligung selbst, sie ist lediglich Mittel zum Zweck, um anderen Unternehmen oder Produktionszweigen einen Vorteil zu verschaffen.

Diese Sichtweise hat der EuGH in seinem Urteil *Laboratoires Boiron* erkennen lassen, wenn er die betreffende Direktabgabe mit Fällen verglich, in denen eine Abgabe zur Finanzierung oder Durchführung einer Beihilfe erhoben wird.⁷⁹ Die Abgabe ist Mittel der Wahl zur Besserstellung anderer Unternehmen, die jedoch – und das wird aus den Ausführungen des Gerichtshofs deutlich – in einem engen Wettbewerbsverhältnis stehen müssen.

Dem ist erstens zuzustimmen und kann zweitens uE auf den Bereich der allgemeinen Steuern übertragen werden. Letzteres ist der Fall, weil sich eine differenzierende Behandlung von Abgaben und Steuern für das Beihilfenrecht im Grundsatz nicht begründen lässt. Dies zeigt sich schon an der uneinheitlichen Handhabung der Begrifflichkeiten innerhalb der EU und seiner Mitgliedstaaten.⁸⁰

Erstere Aussage findet auch schon Unterstützung aus dem Gedanken der lediglich mittelbaren Begünstigung durch Belastung. Denn wenn die Belastung bloßes Mittel zur Begünstigung sein soll, dann ist damit die Feststellung verbunden, dass nicht jede relativ zur Benchmark belastende Maßnahme zu einer Beihilfe führen kann. Ein feststellbarer Vorteil anderer Marktteilnehmer lässt sich vielmehr nur dort begründen, wo aufgrund der

⁷⁹ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 42 ff.

⁸⁰ Beispielsweise spricht das deutschsprachige Urteil in *Laboratoires Boiron* (C-526/04) von einer „Abgabe“; das englischsprachige Urteil verwendet den Begriff „tax“.

besonderen Wettbewerbssituation die Belastung des einen eine Begünstigung des anderen indiziert⁸¹.

War dies in den genannten Fällen bereits aufgrund des spezifischen Anwendungsbereiches der Abgabe der Fall, bedarf es dafür im Bereich allgemeiner Steuern einer besonderen Analyse.⁸² Mit einer solchen einschränkenden Auslegung des Beihilfenrechts im Bereich der „*negative state aid*“ ist weiterhin das Risiko eines zu weit verstandenen Anwendungsbereiches minimiert und die Gesetzgebungssouveränität der Mitgliedstaaten im Bereich des Steuerrechts ausreichend gewahrt.⁸³

d. *Rechtsfolgen*

Neben der Frage der (generellen) Anwendbarkeit des Beihilfenrechts auf Fälle sog. „*negative state aids*“ sowie ggf. erforderlicher besonderer Voraussetzungen tritt auch das Problem der Rechtsfolge. Wendet man das Beihilfenrecht nämlich auf (einzelne) „*negative state aids*“ an, so ist hiermit noch nicht beantwortet, wie diese Form der Beihilfe beseitigt werden soll:

Wettbewerbsgleichheit kann einerseits dadurch hergestellt werden, dass der mittelbar Begünstigte gleichermaßen der Belastung des Konkurrenten unterfallen soll. Einen solchen Ansatz hat der *EuGH* etwa auch im Fall *Ferring* verfolgt, indem er erklärt, dass der Vorteil im Verzicht der Belastung der Großhändler begründet ist.⁸⁴ Die Folge wäre die Erstreckung der Abgabenbelastung auf die Großhändler. Eine solche Rechtsfolge kommt den üblichen Fällen des Beihilfenrechts am nächsten. Und auch im Hinblick auf die Haushaltsmittel scheint dies die einzig plausible Rechtsfolge zu sein:

⁸¹ Hier liegt ein kleiner Unterschied zu Fällen klassischer mittelbarer Vorteile: Im Rahmen klassischer mittelbarer Vorteile wird verlangt, dass ein Vorteil „gemittelt“ wird.

⁸² Damit ist auch verbunden, dass sich die Selektivitätsprüfung auf die begünstigten und nicht die benachteiligten Unternehmen beziehen muss; s. dazu in diesem Band: *L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 103 (123) unter § 6 II.2.b.bb.(5)(b).

⁸³ Ein nicht zu verleugnender Widerspruch besteht zwar zum Erfordernis des Einsatzes staatlicher Mittel - bei einer Belastung wird nicht auf Einnahmen verzichtet, sondern konträr sogar Mehreinnahmen generiert - dieses Erfordernis sollte jedoch aufgrund der genuinen Verbindung des Steuerrecht zum Haushaltsaufkommen in diesem fiskalisch dominierten Bereich ausnahmsweise weit im Sinne einer bloßen Haushaltsrelevanz verstanden werden, die im Bereich des Steuerrechts im Grundsatz stets als gegeben anzusehen ist; a.A. in diesem Band: *J. Schmidt*, HFSt 8 (2018), 39 (46) unter § 3 II.2.a.dd.

⁸⁴ *EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (Ferring)*, Rn. 20; vgl. hierzu auch § 2 V.2.c.

So wird wie üblich sichergestellt, dass dem mitgliedstaatlichen Haushalt nachträglich Mittel zugeführt werden.

Wettbewerbsgleichheit kann aber auch durch die Rücknahme der Belastung des Konkurrenten erzielt werden. In eine solche Richtung scheint der EuGH etwa im Fall *Laboratoires Boiron* zu tendieren, indem er den Mitgliedstaat zur Erstattung der Mehrbelastung verpflichtet.⁸⁵ Für letztere Herangehensweise streiten insbesondere zwei Argumente: *Erstens* ist die beihilfenrelevante Maßnahme in Fällen der „negative state aid“ gerade die Mehrbelastung. Wenn also die „Beihilfe“ rückgängig gemacht werden soll, so muss die Rechtslage gelten, die bei Nichtexistenz der Beihilfenregelung bestände: Dies wäre in derartigen Fällen die Nichtbelastung der Konkurrenz von Beginn an. *Zweitens* wird diese Sichtweise auch durch das Rechtsstaatsprinzip bzw. unionsrechtlich durch die sog. „rule of reason“ gestützt: Einer Ausgleichsbelastung der Begünstigten fehlt es u.U. in Gänze an einer gebotenen Ermächtigungsgrundlage. Denn eine Belastung, von der etwa später der Begünstigte befreit wurde, war im Steuergesetz nie angelegt.

e. *Mittelbare Nachteile*

Dies wirft zuletzt die Frage der Handhabung eines (wohl seltenen) Sonderfalls auf. Dabei geht es um den beihilfenrechtlich sinnvollen Umgang mit mittelbaren Nachteilen:

| | | |
|--------------------|------------------------|--------------------------|
| | „echte Steuervorteile“ | wirtschaftliche Vorteile |
| Besserstellung | Unmittelbarer Vorteil | Mittelbarer Vorteil |
| Schlechterstellung | „negative state aid“ | Mittelbarer Nachteil |

Hierzu folgendes Beispiel:

Der Gesetzgeber lässt dem Grunde nach den Abzug der Versicherungsbeiträge zur privaten Altersvorsorge zu einem bestimmten Satz bei Privatpersonen zu. Für einen (kleinen) Kreis bestimmter privater Rentenversicherungen hingegen wird die Abzugsfähigkeit beschränkt.

Alleiniger (mittelbarer) Beihilfenadressat kann in solchen Fällen das Versicherungsunternehmen sein. Sodann erfordert die Vorteilsprüfung zunächst die Feststellung, dass ein wirtschaftlicher Vorteil besteht. Dies erweist sich hier als schwierig. Es muss nunmehr dargelegt werden, dass ein

⁸⁵ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 46 f.; vgl. auch § 2 V.2.c.

doppelt mittelbarer Vorteil vorliegt: Einerseits zeigt sich die Mittelbarkeit darin, dass unmittelbar Belasteter des beschränkten Sonderabgabenabzugs die betroffene Privatperson ist; der Nachteil wirkt daher nur mittelbar auf die betroffenen Unternehmen.⁸⁶ Gemäß den im Rahmen der *negative state aid* getroffenen Aussagen bedarf es zudem den besonderen Voraussetzungen eines Wettbewerbsverhältnisses, um in der Mehrbelastung des Konkurrenten einen „indirekten Vorteil“ für die anderen Unternehmen zu bejahen.

Dies wäre im vorliegenden Fall dann anzunehmen, wenn die beschränkte Abzugsfähigkeit der Rentenversicherungsbeiträge für Privatpersonen bei bestimmten Rentenversicherungsunternehmen messbar zu einem verstärkten Abschluss von Rentenversicherungen bei den übrigen Unternehmen führen würde.

VI. Fazit

Der Streit um die richtige Herangehensweise zur Ermittlung des Referenzrahmens und einer etwaigen Benchmark wird auch in der näheren Zukunft fort dauern. Eine differenzierte Betrachtung in der hier niedergelegten Weise kann aber den notwendigen Mittelweg zwischen Wahrung nationaler Steuerhoheit einerseits und unionalem, wettbewerbsoffenem Binnenmarkt andererseits sicherstellen.

Eine solche Aufarbeitung dient zudem einer stärkeren und transparenten Abgrenzung der unterschiedlichen europäischen Integrationsformen in gleich zweierlei Beziehung: Zum einen verdeutlicht insbesondere die Thematik der „*negative state aid*“, dass sich das Beihilfenrecht und die Grundfreiheiten nicht zwingend ausschließen, sondern zunächst einmal schlicht zwei voneinander losgelöste Formen negativer Integrationsmodelle darstellen, denen eigene Anwendungsbereiche zukommen, deren Anwendungsbereiche sich aber auch in Einzelfällen überschneiden können. Dieser differenzierten Betrachtung wird eine Referenzprüfung nach obigem Maßstab mit integriertem *Benchmark*-Test uE am ehesten gerecht. Zum anderen wird das Beihilfenrecht durch die Anerkennung der nationalen Steuerhoheit im Rahmen der Festsetzung des Referenzsystems, der Grund-

⁸⁶ Hierzu ausführlich in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (99) unter § 5 IV.6.

entscheidung als auch der besonderen Voraussetzungen im Falle der „*negative state aid*“ durch hiesige Betrachtung am besten von der positiven Integration durch Harmonisierung abgegrenzt. Der Gefahr, das besondere Mehrheitserfordernis nach den Art. 113 ff. AEUV durch das Beihilfenrecht faktisch zu umgehen, wird dadurch jedenfalls in gewissem Maße begegnet. Gleichzeitig verbleibt der Beihilfenprüfung aber ein durchaus erheblicher und bedeutender Anwendungsbereich. Die systematische Analyse gesetzgeberischer Steuersysteme verlangt von den Mitgliedstaaten ihre Steuersysteme ohne Systembrüche zu gestalten. Das Beihilfenrecht dient der Sicherstellung einer zunehmenden systematischen Stringenz und vermag es dadurch zugleich, als Innovationsmotor zu fungieren.