

§ 5 Mittelbare Begünstigung von Unternehmen

Anđela Milutinović

I.	Einführung.....	85
II.	Abgrenzung.....	86
III.	Kasuistik des EuGH.....	87
IV.	Problemkreise.....	90
	1. Besteht ein Bedürfnis nach Verfolgung mittelbarer Begünstigungen?.....	90
	2. Begrenzung der Gruppe der mittelbar Begünstigten.....	91
	a. Subjektive Betrachtungsweise.....	92
	b. Objektive Betrachtungsweise.....	92
	3. Mittelbarer Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln.....	94
	4. Selektivität bei mittelbaren Begünstigungen.....	96
	5. Quantifizierung der mittelbaren Begünstigungen und Rückforderung.....	96
	6. Verhältnis von mittelbaren und unmittelbaren Vorteilen.....	99
V.	Fazit.....	101

I. Einführung

Während sich die Betroffenheit des Unternehmens in Fällen, in denen das Unternehmen unmittelbarer Adressat einer Maßnahme ist, einfach feststellen lässt, gestaltet sich das Bild in Situationen, in denen ein Unternehmen mittelbar Vorteile durch eine Maßnahme erhält, schwieriger. Mit dieser Problematik befasst sich folgender Aufsatz.

Typischerweise ergibt sich die unmittelbare Betroffenheit daraus, dass ein Unternehmen Adressat einer Regelung ist oder der Träger eines Unternehmens mittelbar durch das Verwaltungshandeln begünstigt wird.¹ Eine mittelbare Begünstigung hingegen kann sich aus verschiedenen Konstellationen ergeben. Laut Kommission ist ein Vorteil dann mittelbar, wenn er einem anderen Unternehmen gewährt wird als demjenigen, dem die staatlichen Mittel mittelbar zufließen.² Dabei muss die Maßnahme derart

¹ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1177); siehe hierzu außerdem in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (42) unter § 3 II.2.

² Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 115.

ausgestaltet sein, „*dass ihre sekundären Auswirkungen bestimmbarer Unternehmen oder Gruppen von Unternehmen zugeleitet werden*“.³ Unerheblich ist, ob ein Nicht-Unternehmer unmittelbarer Adressat der Regelung ist.⁴ Kennzeichnend für die damit erfassten Fälle ist, dass den begünstigten Unternehmern wirtschaftliche Vorteile zukommen. Damit unterscheiden sich mittelbare Begünstigungen in ihrer Form von den unmittelbaren steuerlichen Begünstigungen: Letztere äußern sich typischerweise in einer geringeren Steuerlast für den Begünstigten und korrespondierenden Steuermindereinnahmen des Staates,⁵ während mittelbare Begünstigungen auf Grundlage eines Steuergesetzes wirtschaftliche Vorteile bedingen, die sich von den staatlichen Mindereinnahmen unterscheiden können. Als Beispiel kann hier die zeitlich befristete Steuerbefreiung für erstmalig zugelassene Kraftfahrzeuge mit reinem Elektroantrieb in § 3d KraftStG herangezogen werden. Der unmittelbare Vorteil kommt dem Verbraucher zugute, der ein Elektrofahrzeug kauft. Die konsumfördernde Wirkung der Norm kann jedoch zu einem erhöhten Umsatz zugunsten der Elektrofahrzeughersteller führen.

II. Abgrenzung zu *negative state aid* und inzidenten Vorteilen

Abzugrenzen ist die mittelbare Begünstigung von negativ vermittelten Begünstigungen, d.h. Begünstigungen, die lediglich dadurch entstehen, dass einem anderen Unternehmen ein Nachteil wiederfährt (*negative state aid*).⁶ Damit die Benachteiligung dem Begünstigten zugutekommen kann, muss dieser ein Wettbewerber des Benachteiligten sein. Somit finden Begünstigung und Benachteiligung auf einer Ebene statt. Bei mittelbaren Begünstigungen hingegen befindet sich der unmittelbar Betroffene auf einer anderen Ebene als der mittelbar Begünstigte. Typischerweise besteht eine Geschäftsbeziehung zwischen dem unmittelbar und mittelbar Betroffenen (beispielsweise Käufer – Verkäufer). Mithin besteht in diesem Fall kein Wettbewerbsverhältnis.

³ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01, Rn. 116.

⁴ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01, Rn. 115.

⁵ Siehe hierzu in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (42) unter § 3 II.2.

⁶ Hierzu vertieft in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2.

Weiterhin sind mittelbare Begünstigungen von inzidenten Steuervorteilen zu unterscheiden. Inzidente Steuervorteile sind solche, die erst beim letztlich Begünstigten selbst entstehen, der jedoch nicht selbst Adressat der begünstigenden Maßnahme ist.⁷ Mittelbare Begünstigungen setzen voraus, dass ein Vorteil schon vorher an anderer Stelle entstanden ist und lediglich wirtschaftlich an den Begünstigten weitergereicht wird. Genauer lässt sich der Unterschied am Zeitpunkt des Eintritts der Haushaltsbelastung festmachen. Bei inzidenten Vorteilen tritt die Haushaltsbelastung als letztes ein und ist auf die Auswirkungen der infragestehenden Norm zurückzuführen, während der mittelbare Vorteil Folge einer Haushaltsbelastung darstellt. Beispielsweise gewährte Italien bei dem Kauf von Decodern eine steuerliche Begünstigung, woraus eine gesteigerte Nachfrage bei Decoder verkaufenden Unternehmen resultierte.⁸ Mithin ist die steuerliche Begünstigung und damit die Haushaltsbelastung logische Voraussetzung der gemittelten Begünstigung.⁹ Dementgegen liegt bei inzidenten Vorteilen eine Begünstigung schon vor, bevor der staatliche Haushalt belastet wurde. Beispielsweise ist hier die Rechtssache *Sloman Neptun*¹⁰ anzuführen, in der eine staatliche Regelung zur Folge hatte, dass letztlich die Arbeitslöhne niedriger wurden (hierin lag ein Vorteil für das lohnzahlende Unternehmen), welche zu geringeren Steuererträgen führten (und damit im Ergebnis zu einer Haushaltsbelastung). Mithin wird der Vorteil in die entgegengesetzte Richtung gemittelt.

III. Kasuistik des EuGH

Um die weiteren Ausführungen zur mittelbaren Begünstigung einordnen zu können, ist es hilfreich die diesbezüglichen Maßstäbe der unionsrechtlichen Rechtsprechung zu kennen. Nachfolgend sind einige Fälle, die seit Anfang des Jahrtausends entschieden wurden, und die darin erfolgten wichtigsten Befunde des EuGH und EuG chronologisch aufgeführt. Anschließend werden die sich eröffnenden Problemkreise dargestellt.

⁷ Hierzu auch in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (60) unter § 3 III.2.b.

⁸ Hierzu erging eine Entscheidung des EuGH v. 28.07.2011 Rs. C-403/10 P (*Mediaset SpA/Kommission*); mehr dazu in diesem Beitrag unter § 5 III.

⁹ Wobei dies streng genommen nicht unbedingt der Fall sein muss, da rein chronologisch betrachtet der Kauf des Decoders vor der Besteuerung stattfindet.

¹⁰ EuGH v. 17.03.1993 Rs. C-72/91 (*Sloman Neptun*).

In seiner Entscheidung vom 19. September 2000¹¹ behandelt der EuGH die Vereinbarkeit des § 52 Abs. 8 EStG, der verbesserte steuerliche Abzugsmöglichkeiten für Investitionen in Unternehmen in den neuen Bundesländern ermöglichte, mit dem Beihilfenrecht. Der EuGH sah in der Regelung eine mittelbare Begünstigung für die Unternehmen in den neuen Bundesländern, in die investiert wurde, denn Beteiligungen an diesen Unternehmen waren aufgrund der steuerlichen Vorteile für Investoren begehrt. Die Vorteile für die Investoren selbst konnten nicht zur Bejahung einer Beihilfe führen, da sie nicht selektiv gewährt wurden. Daher wurde an die Unternehmen angeknüpft, in die investiert wurde. Der EuGH stellte klar, dass die selbständige Entscheidung der Investoren, ob sie investierten, den Zusammenhang zwischen den dem Staat entgangenen Steuereinnahmen und der beim mittelbar Betroffenen eingetretenen Begünstigung nicht entfallen lässt, da eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden ist.¹²

In der Rechtssache *PreussenElektra*¹³ entschied der EuGH über ein Stromeinspeisungsgesetz, welches eine mit Mindestpreisen verbundene Abnahmepflicht für Strom aus erneuerbaren Energien regelte. Das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe wurde jedoch mit der Begründung verneint, dass weder eine unmittelbare noch eine mittelbare Übertragung von staatlichen Mitteln erfolgte. Zwar wurde eine Mittelübertragung gesetzlich angeordnet, jedoch wurden dafür keine staatlichen Mittel verwendet, da der Staat zu keinem Zeitpunkt selbst belastet wurde.¹⁴ Eine Ausweitung des Beihilfenverbots auf Vorteile durch nichtstaatliche Handlungen aufgrund von Art. 5 Abs. 2 EGV (heute Art. 5 Abs. 2 EUV) lehnte der EuGH ab, da die Beihilfenvorschriften abschließend sind.¹⁵

In der Entscheidung vom 13. Juni 2002 überprüfte der EuGH eine niederländische Regelung auf deren Grundlage nationalen Tankstellenbetreibern im Grenzgebiet zu Deutschland monetäre Hilfen gewährt wurden.¹⁶ Ziel der Regelung war es, Wettbewerbsnachteile, die die Tankstellenbetreiber wegen der im Vergleich zu Deutschland höheren Verbrauchsteuern erlit-

¹¹ EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*).

¹² EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*), Rn. 26 f.

¹³ EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*).

¹⁴ EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 61 ff.

¹⁵ EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 65.

¹⁶ EuGH v. 13.06.2002 Rs. C-382/99 (*Niederlande/Kommission*).

ten, auszugleichen. Strittig war, ob die Tankstellenbetreiber selbst als unmittelbare Adressaten unter die De-minimis-Regelung fallen könnten und daher das Beihilfenverbot nicht greifen würde.¹⁷ Der EuGH stellte jedoch eine mittelbare Begünstigung der Mineralölgesellschaften, die im Vertragsverhältnis zu den Tankstellenbetreibern standen und diese mit Öl belieferten, fest, da diese von ihren Verpflichtungen aus Preisregulierungsklauseln gegenüber den Tankstellenbetreibern, diese von ebendiesen Nachteilen zu befreien, ihrerseits befreit wurden, indem den Betreibern bereits staatliche Hilfen gewährt wurden.¹⁸

In der Rechtssache *Belgien/Kommission*¹⁹ vom 12. Dezember 2002 stellte der EuGH erneut fest, dass nicht von einer subjektiven Betrachtungsweise auszugehen ist bzw. dass die Charakterisierung als Beihilfe nicht anhand der gesetzgeberischen Zielsetzung einer Norm festzusetzen ist, sondern anhand der bewirkten Folgen.²⁰ Dabei ging es um die staatliche Begünstigung der Arbeitslöhne für Angestellte in einem wirtschaftlich angeschlagenen Stahlunternehmen, welches letztlich von der staatlichen Handlung profitierte.

Im Jahr 2005 bejahte der EuGH mittelbare Begünstigungen in seiner Entscheidung zum französischen Bankinstitut *Crédit mutuel*.²¹ Als einzige Bank in Frankreich durfte diese sogenannte „blaue Sparbücher“ ausgeben, mit denen steuerliche Begünstigungen verbunden waren. Dabei begünstigte die Regelung zunächst den Sparbuchinhaber, also eine Privatperson, sodass nur eine mittelbare Begünstigung der Bank festgestellt werden konnte.²²

In der *Mediaset*-Entscheidung befasste sich der EuGH mit einer italienischen Regelung, die Privatpersonen, die eine bestimmte Art von digitalen Decodern erwarben, Zuschüsse gewährte. Als mittelbar begünstigt wurden die Sender befunden, die in verkürzter Zeit einen größeren Kundenstamm aufbauen konnten. Zudem profitierten ebenfalls die Produzenten der Decoder mit höheren Verkaufszahlen. In der Begründung wurde angeführt, dass Art. 87 Abs. 2 lit. a EGV (jetzt Art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV) überflüssig

¹⁷ EuGH v. 13.06.2002 Rs. C-382/99 (*Niederlande/Kommission*), Rn. 29 ff.

¹⁸ EuGH v. 13.06.2002 Rs. C-382/99 (*Niederlande/Kommission*), Rn. 60 ff.

¹⁹ EuGH v. 12.12.2002 Rs. C-5/01 (*Belgien/Kommission*).

²⁰ EuGH v. 12.12.2002 Rs. C-5/01 (*Belgien/Kommission*), Rn. 45.

²¹ EuG v. 19.01.2005 Rs. T-93/02 (*Crédit mutuel*).

²² EuG v. 19.01.2005 Rs. T-93/02 (*Crédit mutuel*), Rn. 92 ff.

wäre, wenn Beihilfen, die an Privatkonsumenten erteilt werden, keine Beihilfe im Sinne der Norm darstellen könnten.²³ Diese Beihilfe wurde schließlich zurückgefordert, jedoch in einer Höhe von null Euro.²⁴

Zu beobachten ist, dass der EuGH grundsätzlich von einer wirkungsbezogenen Betrachtungsweise ausgeht: Ob wie im Fall zu § 52 Abs. 8 EStG erhöhte Investitionen oder in der *Mediaset*-Entscheidung der erhöhte Absatz eines Produktes betrachtet wird, es werden stets die wirtschaftlichen Auswirkungen einer Regelung berücksichtigt.

IV. Problemkreise

1. Besteht ein Bedürfnis nach Einbeziehung mittelbarer Begünstigungen?

Zunächst stellt sich die Frage, ob ein Bedürfnis nach Einbeziehung mittelbarer Begünstigungen besteht. Aus dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV erschließt sich nicht unbedingt, dass mittelbare Begünstigungen vom Tatbestand erfasst sein sollen. Mit der Formulierung „*Beihilfen gleich welcher Art*“ kann dies zumindest nicht ausgeschlossen werden.²⁵ Ein Blick in Art. 107 Abs. 2 AEUV zeigt jedoch deutlich, dass nach der Konzeption der Norm auch mittelbare Begünstigungen zu berücksichtigen sind, denn Art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV statuiert, dass „*Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Waren gewährt werden*“, mit dem Binnenmarkt vereinbar sind. Da Verbraucher grundsätzlich nicht vom Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst werden, besteht ein Bedürfnis nach einer Regelung wie Art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV nur, wenn Abs. 1 auch mittelbare Begünstigungen umfasst.²⁶

²³ EuGH v. 28.07.2011 Rs. C-403/10 P (*Mediaset SpA/Kommission*), Rn. 78 ff., insb. Rn. 81.

²⁴ EuGH v. 13.02.2014 Rs. C-69/13 (*Mediaset SpA/Ministero dello Sviluppo Economico*), Rn. 21.

²⁵ C. Koenig/C. Sander, EuR 2000, 743 (749).

²⁶ C. Koenig/C. Sander, EuR 2000, 743 (749); B. Jansen, Vorgaben des europäischen Beihilfenrechts für das nationale Steuerrecht (2003), 115.

Für eine Berücksichtigung der mittelbaren Betroffenheit spricht zudem, dass unmittelbare und mittelbare Vorteilsgewährungen wettbewerbsverzerrend und handelsbeeinträchtigend wirken können. Wäre der Anwendungsbereich des Art. 107 AEUV nur auf unmittelbare Begünstigungen beschränkt, wäre eine flächendeckende Sicherung nicht gewährleistet.²⁷

Es finden sich jedoch auch Stimmen, die gegen eine tatbestandliche Erfassung mittelbarer Begünstigungen durch Art. 107 AEUV plädieren: Als Argument wird angeführt, dass der Tatbestand so ins Unendliche erweitert werde, da jede staatliche Handlung auch mittelbar begünstigende Einwirkungen auf die Wirtschaft haben kann.²⁸ Dazu kämen Unsicherheiten bezüglich Adressat und Höhe der Rückforderung der Beihilfen.²⁹

Eine zu weite Ausdehnung des Tatbestands ist jedoch nicht zu befürchten, da weitere Tatbestandsmerkmale wie die Selektivität oder das Erfordernis einer Wettbewerbsverfälschung eingrenzend wirken.

Bartosch kritisiert, dass in den bislang ergangenen Entscheidungen regelmäßig der Nachweis fehle, dass die Beihilfe tatsächlich dazu führte, dass Rechtsgeschäfte zu günstigeren Marktbedingungen abgewickelt würden. Dies stehe seiner Ansicht nach jedoch einer grundsätzlichen Erfassung der mittelbaren Begünstigung nicht entgegen, sondern könne als zusätzliches Kriterium zur Subsumtion unter diese Gruppe gefordert werden.³⁰

Letztendlich ist die mittelbare Betroffenheit durch die richterliche Rechtsfortbildung des EuGH³¹ zum beihilfenrechtlich relevanten Gegenstand geworden, sodass die besseren Gründe für die Berücksichtigung mittelbarer Begünstigungen sprechen.

2. Begrenzung der Gruppe der mittelbar Begünstigten

Fraglich ist, wann eine mittelbare Begünstigung nicht mehr zu beachten ist bzw. wie weit der Tatbestand des Art. 107 AEUV reichen soll. So wirkt eine

²⁷ A. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 102.

²⁸ C. *Jennert/B. Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (311); M. *Heidenhain*, EuZW 2007, 623 (625); ders., European State Aid Law (2010), § 4 Chapter 2 III., Rn. 20.

²⁹ C. *Jennert/B. Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (311); M. *Heidenhain*, EuZW 2007, 623 (625 f.). Hierzu mehr unter § 5 III. 5.

³⁰ A. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 102.

³¹ Siehe in diesem Beitrag unter § 5 II.

unmittelbare Begünstigung beispielsweise zugunsten eines Autounternehmens auch positiv für dessen Zulieferer, Händler usw.³² Zur sinnvollen Begrenzung des Begünstigtenkreises ist die Festlegung von Kriterien notwendig. Die möglichen Kriterien lassen sich in verschiedene Gruppen aufteilen:

a. Subjektive Betrachtungsweise

Einerseits kann eine subjektive Betrachtungsweise³³ angelegt werden: Wen wollte der Staat begünstigen? War die Begünstigung ziel- und zweckgerichtet? Dadurch können jedoch Rechtsunsicherheiten entstehen (insbesondere bei der Wahl des Ansatzpunktes: Sind die Gesetzesbegründungen heranzuziehen? Dann können die Mitgliedstaaten die Beihilfenvorschriften durch entsprechende Formulierungen formal umgehen.). Daher empfiehlt sich ein objektiver Ansatz. Zudem geht der EuGH grundsätzlich nicht von der Zwecksetzung eines Gesetzes durch den Mitgliedstaat aus, wenn er eine Regelung prüft.³⁴ Darüber hinaus sind Erwägungen des Gesetzgebers letztlich ohnehin an anderer Stelle zu prüfen.³⁵

b. Objektive Betrachtungsweise

Für eine objektive Betrachtungsweise bieten sich verschiedene Anknüpfungspunkte:

Zum einen könnte gefragt werden: (1) Wie weit muss die Begünstigung dem Staat noch zurechenbar sein? Ab einem bestimmten Ausmaß können ökonomische Effekte nicht mehr auf die Handlung des Staates zurückzuführen sein. Dies gilt insbesondere dann, wenn solche Entwicklungen nicht vorhersehbar waren, wenn sie also durch unkontrollierte Marktgeschehnisse bedingt sind. Im Endeffekt stellt sich die Frage, ob eine zwangsläufige Folge der Norm oder ein unwillkürlicher Reflex vorliegt.³⁶

³² M. Heidenhain, EuZW 2007, 623 (624).

³³ Anmerkung zur subjektiven Betrachtungsweise machen C. Koenig/J. Kühling/N. Ritter, EG-Beihilfenrecht, 2.Aufl. 2005, Rn. 70.

³⁴ M. Heidenhain, EuZW 2007, 623 (625).

³⁵ Hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2.

³⁶ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 102.

(2) Andererseits könnte auf die Wirkung abgestellt werden. Dieser Ansatz ähnelt dem ersten, da wieder auf die Folgen der staatlichen Handlung Bezug genommen wird. Jedoch wird bei ersterer Herangehensweise auf die Zurechenbarkeit abgestellt, während hier verschiedene denkbare Ansätze bestehen, die an die wirtschaftlichen Folgen allein anknüpfen. So könnte zum einen auf die (a) Spürbarkeit³⁷ der Begünstigung abgestellt werden.³⁸ Jedoch kennt der Art. 107 AEUV keine Spürbarkeitsschwelle.³⁹ Andererseits könnte auch auf die (b) Wettbewerbsrelevanz⁴⁰ abgestellt werden. Dies würde jedoch zu einer Vermischung der Tatbestandsvoraussetzungen der Begünstigung mit der Wettbewerbsverfälschung führen, sodass dieser Ansatz abzulehnen ist.⁴¹

Der Rechtsprechung des EuGH entsprechend, müsste auf den ersten objektiven Ansatz abgestellt werden, da der EuGH eine wirkungsorientierte Rechtsprechung führt. Es ist jedoch zu konkretisieren, was als zwangsläufige Folge zu verstehen ist. Hier ist die Rechtsprechung des EuGH zu beachten, die besagt, dass autonome Entscheidungen der zwischengeschalteten Personen die Zurechenbarkeit nicht unterbrechen.⁴² Diese zwischengeschalteten Entscheidungen können jedoch nur dann die Zurechenbarkeit nicht unterbrechen, wenn auch eine faktische Handlungspflicht bestand, mithin wenn eine andere Handlung fernliegend wäre.

Beispielsweise führen die in § 10e EStG gewährten steuerlichen Vorteile für private Bauherren zwangsläufig zu einer mittelbaren Begünstigung von Bauunternehmen.⁴³ Die für Elektrofahrzeuge vorgesehene steuerliche Begünstigung in § 9 Abs. 2 KraftStG kommt notwendigerweise auch den

³⁷ Näheres zur Spürbarkeit(sgrenze) in diesem Band: S. Langner, HfSt 8 (2018), 161 (161 ff.) unter § 8.

³⁸ M. Ciresa, Beihilfenkontrolle und Wettbewerbspolitik in der EG (1992), 56.

³⁹ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 102.

⁴⁰ M. Ciresa stellt fest, dass die Spürbarkeit einer Begünstigung nicht mit einer Wettbewerbsverfälschung gleichzustellen ist: M. Ciresa, Beihilfenkontrolle und Wettbewerbspolitik in der EG (1992), 56.

Folglich könnte die Wettbewerbsrelevanz als eigenes Kriterium herangezogen werden.

⁴¹ Bezüglich der *negative state aid* und dem Tatbestandsmerkmal „Wettbewerbsrelevanz“ sind Besonderheiten zu beachten. Siehe dazu C. Jung/L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.

⁴² EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*), Rn. 26 f.

⁴³ M. Koschyk, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag (1999), 135; B. Jansen, Vorgaben des europäischen Beihilfenrechts für das nationale Steuerrecht (2003), 116 f.

Elektrofahrzeugherstellern zugute. Genauso begünstigt die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse gem. § 35a EStG unweigerlich auch die Dienstleister, die für den Auftraggeber tätig werden.

3. Mittelbarer Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln

Ein weiterer Problemkreis ergibt sich bezüglich der Voraussetzung der Begünstigung „*durch staatliche Maßnahmen*“ oder „*aus staatlichen Mitteln*“.⁴⁴ Eine mittelbare Begünstigung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Vorteil nicht unmittelbar vom Staat zufließt.

In der *PreussenElektra*-Entscheidung des EuGH sowie in der *Aiscat*-Entscheidung des EuG von 2013 wird jedoch das Vorliegen einer Beihilfe gerade aus dem Grund verneint, dass Gelder nur zwischen privaten Gesellschaften ohne Berührung von öffentlichen Einrichtungen flossen.⁴⁵ Diese Fälle hatten jedoch die Besonderheit, dass aus den Regelungen keinerlei Belastungen des staatlichen Haushalts resultierten.

So stellte ebenfalls die Kommission fest, dass eine Beteiligung des Staates vorliegen muss. In der Bekanntmachung der Kommission⁴⁶ heißt es, dass keine Beihilfe vorliegt, „*wenn die Mittel direkt – d.h. nicht über eine öffentliche oder private, vom Staat mit der Übertragung beauftragte Einrichtung – von einer privaten Einheit zu einer anderen fließen*“. Danach wird zur Abgrenzung aufgeführt, dass eine Begünstigung durch staatliche Mittel in dem Fall vorliegt, in dem eine Privatperson Abgaben zahlt, die über eine öffentliche oder private (beauftragte) Einheit an den Empfänger weitergeleitet werden. Denn in diesem Fall hat der Staat noch eine gewisse Kontrolle über die Beträge. Ebenso verhält es sich, wenn der Staat dem Empfänger eine Zweckbindung der Einnahmen/Abgaben auferlegt.⁴⁷

Dies entspricht der Rechtsprechung zur mittelbaren Begünstigung.⁴⁸ Bei verbesserten steuerlichen Abzugsmöglichkeiten für gewisse Handlungen

⁴⁴ Hierzu im Detail in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (51) unter § 3 III.

⁴⁵ EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*); EuG v. 15.02.2013 Rs. T-182/10 (*Aiscat/Kommission*), Rn. 105.

⁴⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01.

⁴⁷ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 63 f.

⁴⁸ Siehe dazu in diesem Beitrag unter § 5 II.

lenkt der Staat das Handeln von Privatpersonen. Zwar kommt dem Staat keine umfassende Kontrolle zu, da die tatsächlichen Geschehnisse dem freien Markt überlassen sind.⁴⁹ Hier melden sich Stimmen, die daher eine staatliche Maßnahme bei mittelbaren Begünstigungen stets als nicht gegeben erachten.⁵⁰ Jedoch kann der aus der Regelung entstehende Vorteil nur dem Unternehmen zukommen, bei dem die Privatperson die steuerlich begünstigte Leistung in Anspruch nimmt. Das Verhalten der Konsumenten wird dabei durch den Staat veranlasst. So konnten die italienischen Konsumenten nur bei der Mediaset-Gesellschaft eine gewisse Art von Decodern, die der steuerlichen Begünstigung unterliegt, erhalten.⁵¹ Mithin ist bei der Prüfung der „staatlichen Maßnahme“ die Frage der Zurechenbarkeit der mittelbaren Begünstigung⁵² zu beantworten.⁵³

Zudem muss die Begünstigung auch aus staatlichen Mitteln gewährt werden.⁵⁴ Dafür muss nicht derselbe Euro vom Staat über den Mittler an den mittelbar Begünstigten gehen, da es ansonsten faktisch keinen Anwendungsbereich für die mittelbare Beihilfe gäbe. Dies wiederum würde dem oben festgestellten Bedürfnis nach Einbeziehung⁵⁵ zuwiderlaufen. Darüber hinaus ist die steuerliche Begünstigung aus staatlichen Mitteln ohnehin durch eine Haushaltsbelastung gekennzeichnet und nicht etwa durch die Gewährung einer Geldsumme.⁵⁶ Mithin lässt sich eine Begünstigung durch staatliche Maßnahmen und aus staatlichen Mitteln aufgrund der Belastung des staatlichen Haushalts in steuerrechtlichen Fällen bejahen, soweit die Mittelverwendung bzw. Begünstigung dem Staat noch zurechenbar ist.

⁴⁹ Laut *P. Kirchhof* liegt eine Wahlschuld vor: Der Steuerpflichtige kann sich zwischen Steuerschuld und Erfüllung des Lenkungszwecks entscheiden. *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, S. 60; *ders.*, *Isensee/Kirchhof*, § 118 Rn. 69.

⁵⁰ *C. Jennert/B. Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (311).

⁵¹ EuGH v. 28.07.2011 Rs. C-403/10 P (*Mediaset SpA/Kommission*), Rn. 78 ff., insb. Rn. 81.

⁵² Siehe hierzu in diesem Beitrag unter § 5 IV.2.

⁵³ Zur Zurechenbarkeit als Voraussetzung für das Vorliegen einer staatlichen Maßnahme siehe in diesem Band *J. Schmidt*, HFSt 8 (2018), 39 (51) unter § 3 III.1.a.

⁵⁴ Die Tatbestandsvoraussetzungen „durch eine staatliche Maßnahme“ und „aus staatlichen Mitteln“ müssen kumulativ vorliegen. Hierzu in diesem Band: *J. Schmidt*, HFSt 8 (2018), 39 (51) unter § 3 III.

⁵⁵ Siehe in diesem Beitrag unter § 5 IV.1.

⁵⁶ Bezüglich Begünstigungen aus staatlichen Mittel in Steuerfällen siehe *J. Schmidt*, HFSt 8 (2018), 39 (57) unter § 3 III.2.a.aa.

Zur Veranschaulichung hilft ein Blick auf § 3 Nr. 59 EStG. Hiernach sind Mietpreisvorteile, die Arbeitnehmern im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden, steuerbefreit, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung im sozialen Wohnungsbau nicht überschreiten. Der Staat sieht hier von der Besteuerung einer Summe ab, woraus sich eine Haushaltsbelastung ergibt. Diese Begünstigung ist dem Staat zurechenbar, falls es der üblichen Praxis entspricht, diese Steuervorteile in die Mietpreise einzupreisen, sodass zumindest teilweise auch ein wirtschaftlicher Vorteil für den Vermieter besteht.

4. Selektivität bei mittelbaren Begünstigungen

Beihilfenrechtlich problematische mittelbare Begünstigungen können auch dann vorliegen, wenn die unmittelbare Begünstigung an die Zwischenperson nicht selektiv gewährt wird.⁵⁷ Maßgeblich ist die Selektivität der mittelbaren Begünstigung an sich, sonst würden mittelbare Begünstigungen vielfach gar nicht unter den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen. Als Beispiel sei hier § 9 Abs. 2 KraftStG genannt, der allen Haltern von Elektrofahrzeugen (mithin nicht selektiv) die Kraftfahrzeugsteuer ermäßigt. Dies führt jedoch zu einer selektiven Begünstigung von Elektrofahrzeugherstellern im Verhältnis zu Automobilherstellern, die Verbrennungsmotoren benutzen. Mithin muss es auf die Selektivität bezüglich des letztlich Begünstigten ankommen. Dies ist im Hinblick auf die wirkungsbezogene Rechtsprechung des EuGH⁵⁸ logisch konsequent. Im Übrigen gelten bei der Selektivität die allgemeinen Regeln.⁵⁹

5. Quantifizierung der mittelbaren Begünstigungen und Rückforderung

Weitere Probleme ergeben sich bei der Quantifizierung der mittelbaren Begünstigung im Rahmen der Rückforderung. Zunächst ist festzustellen, dass nach der Praxis des EuGH und der Kommission zur Festsetzung der Höhe der Begünstigung bzw. der Rückforderung jeweils auf den einzelnen

⁵⁷ So kam der EuGH zu einer mittelbaren Beihilfe in der Entscheidung bezüglich § 52 Abs. 8 EStG (s. Fn. 6); *W. Schön*, *Common Market Law Review* 36 (1999), 911 (931).

⁵⁸ Siehe in diesem Beitrag unter § 5 II. aE.

⁵⁹ Hierzu in diesem Band: *L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

mittelbar Begünstigten abzustellen ist.⁶⁰ Dies ist auch mit Blick auf die Erwägungen zur Selektivität bei mittelbaren Begünstigungen konsequent.⁶¹

Ein weiteres Problem entsteht bei der Quantifizierung der Rückforderung, da der Adressat der staatlichen Handlung nicht derjenige ist, von dem die Beihilfe schließlich zurückgefordert wird.⁶² Grundsätzlich kann eine Beihilfe nur von demjenigen zurückgefordert werden, der tatsächlich begünstigt wurde.⁶³

Hier ist zunächst darauf zu achten, dass Rückforderungen auf verschiedenen Wegen gegen einen Nichtadressaten der ursprünglichen Beihilfe entstehen können. So kommt eine Rückforderung von Begünstigungen, die durch Teilnahme am freien Markt gemittelt wurden, genauso in Betracht wie die Rückforderung einer Begünstigung, die wirtschaftlich bei den Gesellschaftern einer nun aufgelösten Gesellschaft zu finden sind (wie beispielsweise in der Rechtssache *Seleco*⁶⁴). In letzterem Fall ist jedoch der ursprünglich Begünstigte auch Adressat der staatlichen Handlung, wobei die Weitergabe des Vorteils von zufälligen Entwicklungen abhängt.⁶⁵ Dies entspricht nicht dem Verständnis von mittelbaren Begünstigungen in diesem Aufsatz. Im Folgenden wird daher lediglich auf die Fallgruppe eingegangen, in der ein Vorteil mittelbar durch ein Verhalten des Adressaten einer Regelung vermittelt wird, der nicht selbst einen Vorteil erhält bzw. der nicht unter den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt.

Eine einheitliche Herangehensweise an die Quantifizierung von mittelbaren Beihilfen wurde noch nicht entwickelt. Dies hängt vor allem damit zusammen, dass sich die Vorteilsvermittlung von Fall zu Fall unterscheidet.

Mittelbare Beihilfen wurden jedoch bereits zurückgefordert. Ein Beispiel ist die *Mediaset*-Entscheidung zu den italienischen Decodern. Der EuGH stellte hier zunächst fest, dass die Kommission in der Rückforderungsan-

⁶⁰ EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*), Rn. 26.; EuGH v. 13.06.2002 Rs. C-382/99 (*Niederlande/Kommission*), Rn. 60 f.

⁶¹ Siehe in diesem Beitrag unter § 5 IV.3.

⁶² C. Jennert/B. Ellenrieder, EWS 2011, 305 (311); M. Heidenhain, EuZW 2007, 623 (625 f.).

⁶³ J. Englisch, in: Englisch/Schaumburg, Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.66. Näheres hierzu in diesem Band: D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

⁶⁴ Entscheidung der Kommission v. 02.06.1999 (2000/536/EG).

⁶⁵ N. Ritter, EG-Beihilfenrückforderung von Dritten (2004), 34.

ordnung selbst nicht den genauen Betrag, der zurückgefordert wird, angeben muss.⁶⁶ Dies wird damit begründet, dass der Kommission die exakten Beträge, die der Beihilfenempfänger erhalten hat, nicht bekannt sind. Bei der Berechnung kann das nationale Gericht sich sodann an die nationalen Gegebenheiten bei der Behandlung solcher Fälle halten. Dabei ist jedoch auch die Kommission nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit einzubeziehen, Art. 4 Abs. 3 EUV.⁶⁷ Letztendlich kann jedoch das Ergebnis erreicht werden, dass die Rückforderung gleich null ist, vorausgesetzt, dass die nötigen Maßstäbe tatsächlich angelegt und die Kommission in die Auswertung miteinbezogen wurde.⁶⁸ Zu beachten ist, dass die Kommission in diesem Fall eine Herangehensweise zur Berechnung der Rückforderung vorgeschlagen hatte. Danach war nach Schätzung der Zahl der zusätzlichen Nutzer der Durchschnittserlös pro Nutzer abzüglich des Verwaltungsaufwands und verursachter Mehrkosten zu errechnen.⁶⁹

Kritisiert wird, dass die durch mittelbare Begünstigungen bereits eingetretenen Wettbewerbsverzerrungen durch eine Rückforderung gar nicht ausgeräumt werden können, da die Rückforderung nicht nur den Gewinn, sondern auch den Vorteil für die Branche und das Wachstum miteinzuberechnen hätte.⁷⁰

Dem ist insoweit zuzustimmen, als sich gar nicht berechnen lässt, welche Vorteile eine mittelbare Begünstigung tatsächlich im Ganzen mit sich gebracht hat. Es müssten die genauen ökonomischen Effekte festgestellt werden. Jedoch würde dieses Argument auch gegen die Rückforderung von unmittelbaren Beihilfen sprechen, da hier die wirtschaftlichen Folgen nicht nur auf den Empfänger der Beihilfe beschränkt sind, sondern in die Branche weitergetragen werden können. Entsprechend den Ausführungen zur Begrenzung des Begünstigtenkreises⁷¹ müsste konsequenterweise auch hier auf die erste Wirkung der Begünstigung abgestellt werden, mithin die

⁶⁶ EuGH v. 13.02.2014 Rs. C-69/13 (*Mediaset SpA/Ministero dello Sviluppo Economico*), Rn. 21.

⁶⁷ EuGH v. 13.02.2014 Rs. C-69/13 (*Mediaset SpA/Ministero dello Sviluppo Economico*), Rn. 29 f.

⁶⁸ EuGH v. 13.02.2014 Rs. C-69/13 (*Mediaset SpA/Ministero dello Sviluppo Economico*), Rn. 39.

⁶⁹ Entscheidung der Kommission v. 24.01.2007 (2007/374/EG), Rn. 191 ff.

⁷⁰ *M. Heidenhain*, Handbuch des Europäischen Beihilfenrechts, S. 39, Rn. 16; *ders.*, EuZW 2007, 623 (626).

⁷¹ Siehe hierzu in diesem Beitrag § 5 IV.2.

Rückforderung nur an den Kreis, der nach der hier vertretenen Ansicht mittelbar Betroffenen adressiert werden. Zwar können Wettbewerbsverzerrungen nicht vollkommen aufgehoben werden, die Kommission hat jedoch bislang davon abgesehen, weitgehendere Anordnungen zu erlassen. Dies ist begrüßenswert, da sonst eine erhöhte Unsicherheit für die betroffenen Unternehmen zu befürchten ist.

Darüber hinaus wird kritisiert, es entstehe ein gefährlicher Kreislauf, da der Staat steuern könne, wie viel ein Unternehmen in ein Produkt zu investieren habe, wenn der Betrag, der durch den Staat gewährt wurde, auch tatsächlich vom mittelbar betroffenen Unternehmen zurückgefordert werden könnte.⁷²

Diesem Argument ist grundsätzlich zuzustimmen, jedoch kann daraus nicht unbedingt gefolgert werden, dass mittelbare Begünstigungen nicht zurückzufordern sind. Durch die Rückforderung wird gerade ein Anreiz für den Staat geschaffen, nicht weiter lenkend einzugreifen, während ein Absehen von der Rückforderung dem Mitgliedstaat freie Hand ließe, daher sogar der Gewährung von mittelbaren Beihilfen fördernd wirken würde und dem Funktionieren des europäischen Binnenmarktes abträglich wäre.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es keine generelle Regel zur Bestimmung der Höhe der Rückforderung gibt. Die Quantifizierung wird Ökonomen zufallen müssen, die die Marktgeschehnisse korrekt interpretieren und die tatsächlichen Auswirkungen der staatlichen Beihilfe feststellen können.

6. Verhältnis von mittelbaren und unmittelbaren Vorteilen

Schließlich stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis die mittelbar und unmittelbar gewährten Begünstigungen stehen. Grundsätzlich werden mittelbare Begünstigungen außer Acht gelassen, wenn unmittelbare Begünstigungen zurückgefordert werden können. Vielmehr werden mittelbare Begünstigungen erst dann verfolgt, wenn klar ist, dass die unmittelbare Begünstigung beihilfenrechtlich nicht relevant ist.⁷³ Daraus ist zu

⁷² M. Heidenhain, EuZW 2007, 623 (626).

⁷³ Beispielsweise in EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*), da die unmittelbaren Begünstigungen nicht selektiv gewährt wurden. Dazu auch A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 101.

schließen, dass mittelbare Begünstigungen subsidiär berücksichtigt werden. Der unmittelbare Vorteil kann aus verschiedenen Gründen nicht zu berücksichtigen sein. Beispielsweise kommt in Betracht, dass die gewährten Begünstigungen zu gering sind und unter die De-minimis-Regelung fallen. In diesem Fall liegt eine unmittelbare Beihilfe tatbestandlich vor. Das Vorliegen einer mittelbaren Beihilfe ist dadurch jedoch nicht gesperrt.⁷⁴ Darüber hinaus kommt auch in Betracht, dass ein Vorteil tatbestandlich nicht vom Beihilfenverbot umfasst ist, etwa bei fehlender Selektivität wie in der EuGH Entscheidung zu § 52 Abs. 8 EStG a.F.⁷⁵

Fraglich ist, ob ein mittelbarer Vorteil vorliegen kann, wenn der unmittelbare Vorteil nach dem *Benchmark*-Test schon nicht als Vorteil gesehen werden kann. Wie bereits festgestellt, findet die Vorteilsermittlung bei mittelbaren steuerlichen Beihilfen nicht wie die Vorteilsermittlung bei unmittelbaren steuerlichen Beihilfen statt.⁷⁶ Die mittelbare Begünstigung wird durch eine rein wirtschaftliche Betrachtung festgestellt, während die unmittelbare steuerliche Begünstigung erst dann festgestellt werden kann, wenn die betreffende Regelung im Verhältnis zum Steuersystem bewertet wurde.⁷⁷ Mithin findet nur in letzterem Fall eine normative Betrachtung statt. Um einen mittelbaren Vorteil festzustellen, muss jedoch zunächst ein unmittelbarer Vorteil gefunden werden, der weitergeleitet bzw. gemittelt wird. So spricht der EuGH etwa im Fall zu den Investitionen in den neuen Ländern nach § 52 Abs. 8 EStG a.F. davon, dass der Vorteil im Verzicht auf Steuereinnahmen liegt.⁷⁸ Da im Fall einer systemimmanenten Begünstigung gar kein Vorteil im Sinne des Beihilfenrechts vorliegt, kann ebenfalls kein Vorteil gemittelt werden. Hiermit könnte jedoch missbräuchlichen Gesetzesgestaltungen von Mitgliedstaaten nicht begegnet werden. Denn ein Mitgliedstaat könnte unter dem Deckmantel der Systemscheidung eine Maßnahme regeln, die sich in ihrer Folge nicht schlüssig in das System eingliedern lässt. Um solchen Gestaltungen zu begegnen, ist eine Kohärenzprüfung anzustellen. Für den Fall, dass der unmittelbare Vorteil nach der Benchmark-Prüfung nicht vorliegt, ist ein mittelbarer Vorteil nicht

⁷⁴ So beispielsweise im Fall *Niederlande/Kommission*.

⁷⁵ Siehe in diesem Beitrag unter § 5 III.

⁷⁶ Dazu schon in diesem Beitrag oben unter § 5 I.

⁷⁷ Zur Benchmark-Prüfung siehe in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (13 ff.) unter § 2 III und § 2 IV.

⁷⁸ EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*), Rn. 26.

festzustellen, wenn dieser eine kohärente Folge der ursprünglichen Maßnahme ist, d.h. der mittelbare Vorteil darf nicht missbräuchlich erscheinen, sondern muss den Prinzipien des Referenzsystems entsprechen.⁷⁹ Bei inkohärenten Folgen müsste der unmittelbar Betroffene als Mittler einer systemwidrigen Begünstigung gesehen werden, sodass ein mittelbarer Vorteil vorliegt.

V. Fazit

Bei der Prüfung einer mittelbaren Begünstigung sind an vielen Stellen Besonderheiten zu beachten. Eine detaillierte Analyse ist daher bedeutsam. Die mittelbare Begünstigung lässt sich jedoch in die allgemeine Dogmatik des Beihilfenrechts einordnen, wobei abzuwarten ist, wie sich die Rechtsprechung weiterentwickelt, insbesondere im Hinblick auf die Quantifizierung der Rückforderungen, welche sich als größte Effektivitätsbremse darstellen könnte.

Die Entwicklung der mittelbaren Beihilfe zeigt, dass der Innovationsmotor Beihilfenrecht nicht nur den Binnenmarkt schützt und vorantreibt, sondern auch sich selbst optimiert. Da die mittelbare Begünstigung eine größere Reichweite für das Beihilfenrecht ermöglicht als eine Herangehensweise unter ausschließlicher Beachtung unmittelbarer Begünstigungen, ist sie zudem ein unerlässliches Werkzeug zur Erreichung einer konsistenten Steuerwirkung. Damit stellt die Verfolgung von mittelbaren Begünstigungen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicher.

⁷⁹ Letztlich erfolgen hier dieselben Erwägungen zur Kohärenz, wie sie von *C. Jung* und *L. Neckenich* in diesem Band angesprochen werden, vgl. HFSt 8 (2018), 7 (22 f.) unter § 2 IV.2.a.