

# § 6 Selektivität im Steuerrecht

*Lennart Neckenich*

I.	Allgemeines.....	104
II.	Voraussetzungen.....	105
	1. Adressat: „Unternehmen“ oder „Produktionszweig“.....	105
	2. Bereitstellung der Begünstigung für „bestimmte“ Marktteilnehmer.....	106
	a. Vorüberlegung: Der abstrakt-generelle Charakter von Steuergesetzen.....	106
	b. Die Abgrenzung „bestimmter“ von anderen Unternehmen.....	107
	aa. Vergleichbarkeit: vergleichbare rechtliche und tatsächliche Situation und ihr Verhältnis zum Referenzrahmen.....	108
	bb. Anforderungen zur Abgrenzung der Unternehmen.....	111
	(1) Enger Selektivitätsbegriff: Bestimmen einer Gruppe.....	111
	(2) Weites Verständnis der Selektivität.....	113
	(a) Der (vermeintliche) Umkehrschluss.....	113
	(b) Ungleichbehandlung als Maßstab.....	114
	(3) Widerspruch in der Praxis des EuGH?.....	115
	(4) Stellungnahme.....	116
	(a) Regelfall: Regel-Ausnahme-Verhältnis.....	116
	(b) Scheinbar allgemein zugängliche Ausnahmen:.....	117
	(c) Selektive Einzelregelung.....	120
	(5) Weitere Einzelfragen zur Selektivität in Sonderfällen.....	122
	(a) Fälle mittelbarer Begünstigung (im klassischen Sinne).....	122
	(b) Negative state aid.....	123
	cc. Zusammenfassung.....	124
	3. Geeignetheit.....	125
III.	Erscheinungsformen der Selektivität.....	125
	1. Einzelbeihilfen.....	126
	a. Einzelbeihilfen aufgrund von Verwaltungsentscheidungen.....	126
	b. Einzelbeihilfen aufgrund von Gesetz?.....	127
	2. De-facto und De-jure Selektivität.....	128
	3. Sektorale Selektivität.....	129
	4. Selektivität bei Regionalbeihilfen.....	130
IV.	Fazit.....	131

## I. Allgemeines

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet tatbestandlich nur solche Beihilfen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen. Neben das Erfordernis eines Vorteils gemessen an einer Benchmark<sup>1</sup> tritt daher die Voraussetzung in Form der Selektivität (tw. auch Spezifität/Bestimmtheit).

Beide Tatbestandsmerkmalen ist gemein, dass sie im Rahmen ihrer Ermittlung ein Vergleichspaar erfordern. Diese Tatsache alleine scheint Rechtsprechung<sup>2</sup> und Literatur<sup>3</sup> bisweilen gleichermaßen zu veranlassen, in regelmäßigen Abständen deren Unterscheidung schlichtweg zu übergehen.

Eine Differenzierung ist zweifelsohne nicht immer einfach, aber zwingend geboten. Der Tatbestand verlangt ausweislich seines Wortlauts sowie seiner Systematik die Erfüllung beider Voraussetzungen *in cumulo*. Dabei darf nicht verkannt werden, dass es sich bei den beiden Prüfungspunkten um unterschiedliche Vergleichspaare handelt.<sup>4</sup> Während der Vorteil zwei Regelungen miteinander vergleicht (oder jedenfalls eine Norm mit dem „Normalfall“ eines Steuersystems), stellt die Selektivität die Behandlung von Unternehmen gegenüber. Dabei ist es nicht ausgeschlossen, dass eine Steuerregelung, die einen Vorteil verschafft, nicht an bestimmte Unternehmen gerichtet ist, sondern allumfassend allen Marktteilnehmern zusteht.<sup>5</sup> Während die Ermittlung des Vorteils als Referenz den Besteuerungsgrundsatz oder die Grundentscheidung des Gesetzgebers heranzieht (*normal tax regime*), ist für die Selektivität die Frage maßgeblich, ob der Vorteil nur einer bestimmten Gruppe von Unternehmen zukommt oder aber im Rahmen einer allgemeinen Regelung allen Unternehmen gleichermaßen zusteht.<sup>6</sup> Schön führt insoweit zutreffend aus:<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2.

<sup>2</sup> EuGH v. 18.07.2013 Rs. C-6/12 (*P Oy*), Rn. 17 ff.; EuGH v. 08.09.2011 Rs. C-78/08 (*Paint Graphos*), Rn. 49.

<sup>3</sup> C. Micheau, *Eur Law Rev* (2015), S. 323 und 236 ff.; C. Romariz, *Eur State Aid Law Q* 13(1) (2014), S. 39 ff.

<sup>4</sup> Ebenso W. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 3, 8.

<sup>5</sup> Ebenso W. Schön, in: Richelle/Traversa/Schön (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 3, 16.

<sup>6</sup> W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot *EU State Aids*, 5<sup>th</sup> ed. 2016, Rn. 13-033 f.

<sup>7</sup> W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot *EU State Aids*, 5<sup>th</sup> ed. 2016, Rn. 13-067; zudem verweisend auf K. Bacon, *State Aid and General Measures* (1997), S. 270.

*„In order to get a correct picture of the notion of state aid with respect to taxes, one should accept the fundamental distinction between measures in accordance with the „general scheme“, which deal with the fiscal aspects of a tax and do not constitute state aid at all, and general tax incentives which constitute a non-selective and therefore non-prohibited form of state aid.“*

In der Konsequenz ist eine differenzierende Betrachtung unumgänglich, um die notwendige Prüfung beider Merkmale, wie sie im Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV angelegt sind, zu gewährleisten.

Die beiden Prüfungspunkte müssen daher – entgegen vielfacher Praxis – unabhängig voneinander untersucht werden.<sup>8</sup>

## II. Voraussetzungen

Zu klären ist sodann, welche Tatbestandsmerkmale im Rahmen der Selektivität zu prüfen sind. Die Selektivität befasst sich mit der Bevorteilung bestimmter Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen. Relevanz gewinnt somit erstens der Adressat einer Begünstigung in Gestalt eines Unternehmens oder Produktionszweigs (hierzu 1.). Zweitens muss festgestellt werden, dass aus diesem Kreise nur ein *bestimmter* Teil an Marktteilnehmern betroffen ist (hierzu 2.); herauszuarbeiten sind insofern die Anforderungen an den Begriff „bestimmt“. Drittens stellt sich in besonderen Konstellationen die Frage, ab wann (temporal) der selektive Charakter geeignet ist, seine Wirkung zu entfalten (hierzu 3.).

### 1. Der Adressat: „Unternehmen“ oder „Produktionszweig“

Selektivität verlangt eine Ungleichbehandlung von Unternehmen. Der Unternehmensbegriff ist dabei weiter gefasst als nach dem steuerlichen Verständnis etwa im Umsatzsteuer- oder Einkommensteuerrecht.<sup>9</sup> Steuerliche Begünstigungen für Private sind dem Grunde nach am Maßstab des Art. 107 Abs. 1 AEUV unproblematisch. Dies gilt jedenfalls solange mit der

---

<sup>8</sup> Vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (13 ff.) unter § 2 III.

<sup>9</sup> Hierzu in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 63 (63 ff.) unter § 4; zudem auch J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1177).

Begünstigung Privater nicht zugleich ein mittelbarer Vorteil für ein Unternehmen<sup>10</sup> einhergeht. Der Begriff des Produktionszweigs wird inzwischen auch gerne als Wirtschaftszweig verstanden und geht nach herrschender Ansicht im Begriff des Unternehmens auf.<sup>11</sup>

## 2. Bereitstellung der Begünstigung für „bestimmte“ Marktteilnehmer

Der maßgebliche Streit im Rahmen der Selektivität geht auf den Begriff der „Bestimmtheit“ zurück. Ausgangspunkt ist die Überlegung, dass die grundlegende Aufgabe der Selektivität darin besteht, begünstigende Regelungen, die von den allgemeingültigen Grundentscheidungen des Gesetzgebers (insbesondere über deren Wirtschafts- und Steuerpolitik) abweichen (=Vorteil), darauf zu untersuchen, ob sie zwischen Marktteilnehmern selektieren oder als generelle Maßnahme zu charakterisieren sind.

### a. Vorüberlegung: Der abstrakt-generelle Charakter von Steuergesetzen

Dabei reibt sich das Selektivitätserfordernis zunächst in gewisser Weise schon am Wesen von Steuergesetzen. So sind Steuergesetze, die unter anderem Regelungen statuieren, welche einem Steuersubjekt unter bestimmten Voraussetzungen eine Steuerbegünstigung (Steuerbefreiung, Steuererstattung, Steuersatzreduzierung o.Ä.<sup>12</sup>) zusprechen, ihrem Wesen nach abstrakt generell. Im Gegensatz zu den meisten Formen staatlicher Subventionen, die explizit einzelne Adressaten benennt, ist die Wirkweise der gesetzlich verankerten Steuerbegünstigung allen Teilnehmern zunächst einmal zugänglich. Ausnahmen hiervon sind allenfalls Steuerbegünstigungen, die auf Ermessensentscheidungen der Verwaltung beruhen (u.a. § 222 AO, § 227 AO).<sup>13</sup> Im Falle einer gesetzlich bindenden Begünstigung aber steht es den Marktteilnehmern frei, etwa das Unternehmen umzustruktu-

---

<sup>10</sup> Zum mittelbaren Vorteil in diesem Band ausführlich: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.

<sup>11</sup> Hierzu u.a. Behlau/Lutz/Schütt, Klimaschutz durch Beihilfen (2012), S. 67; i.Ü. in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 63 (63 ff.) unter § 4.

<sup>12</sup> Ausführlich in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (42 ff.) unter § 3 II.2.

<sup>13</sup> Vgl. hierzu Tabelle in diesem Band (§ 13); zudem unten unter § 6 III.1.

rieren, Handelsschwerpunkte zu wechseln oder neu zu setzen, um von gesetzlichen Begünstigungstatbeständen zu profitieren. Richtig ist daher die Feststellung des EuGH, wonach die Tatsache, dass nur die Steuerpflichtigen die Begünstigung in Anspruch nehmen können, die die Voraussetzungen des Normtatbestandes erfüllen, für sich genommen noch keinen selektiven Charakter begründet.<sup>14</sup> Bei rein formaler Betrachtung könnte Steueretzen die Spezifität insoweit sogar gänzlich abgesprochen werden.<sup>15</sup>

Wenn aber das Beihilfenrecht staatliche Wettbewerbseingriffe mit verfälschender Wirkung unterbinden soll, so darf eine solche rein formale Betrachtungsweise nicht das letzte Wort haben. Das Beihilfenrecht wäre ad absurdum geführt und verlöre seine Bedeutung, würde man die Selektivität alleine deswegen verneinen, da es etwa der steuermehrbelasteten Stahlindustrie rechtlich nicht verwehrt sei, in die steuerbegünstigte Textilindustrie zu wechseln.<sup>16</sup>

Das Beihilfenrecht soll dann greifen, wenn der Mitgliedstaat sein nationales Steuersystem dazu nutzt, wettbewerbsrelevante Geldleistungen an bestimmte oder bestimmbare Adressaten zu verteilen.<sup>17</sup> Erforderlich ist dafür eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Marktteilnehmer. Die Selektivität in Steuerfragen ist somit daran zu messen, ob die (wenn auch abstrakt-generelle) Regelung in der Weise wirkt, dass mit ihr eine Begünstigung *bestimmter* Unternehmen gegenüber vergleichbaren Unternehmen einhergeht.

#### *b. Die Abgrenzung „bestimmter“ von anderen Unternehmen*

Entscheidend ist daher die Frage, wie *bestimmte* Unternehmen bzw. Produktionszweige von den anderen abzugrenzen sind.

---

<sup>14</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15P und C-21/15P (*World Duty Free Group*) Rn. 59; EuGH v. 15.10.2014 Rs. C-417/10 (*3M Italia*), Rn. 42.

<sup>15</sup> Vgl. W. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa, *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 3, 17 f.; kritisch auch GA J. Kokott, *Schlussanträge v. 16.04.2015 Rs. C-66/14 (Finanzamt Linz)*, Rn. 81.

<sup>16</sup> Das Beispiel aufwerfend: W. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa, *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 3, 18; eine andere Frage ist schließlich, ob die Voraussetzungen der Selektivität sowie der Wettbewerbsverfälschung im Einzelnen erfüllt sind.

<sup>17</sup> Vgl. EuGH v. 18.07.2013 Rs. C-6/12 (*P Oy*), Rn. 22 ff.

In der Praxis als auch in der Literatur wird die Ermittlung der Selektivität im Rahmen einer Drei-Stufen-Prüfung vollzogen: Die erste Stufe der Selektivität wird in Form der Ermittlung eines Referenzrahmens durchgeführt. M. E. ist der Referenzrahmen aber bereits durch die Vorteilsermittlung vorgegeben. Insoweit gilt das zur Ermittlung des Referenzrahmens Gesagte.<sup>18</sup>

Schließlich werden verschiedene Unternehmen verglichen, die sich in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden (aa.), unter denen aber eine bestimmte Gruppe von Unternehmen besser behandelt wird (bb.).

Sind diese Tatbestandsmerkmale zu bejahen, liegt *prima facie* eine selektive Maßnahme vor. In der Praxis beinhaltet die Selektivität anschließend zudem eine *Systemimmanenzprüfung* („innere Rechtfertigung“), die untersucht, ob eine *prima facie* selektive Maßnahme am eigenen Steuersystem „gerechtfertigt“ werden kann.<sup>19</sup>

aa. Vergleichbarkeit: vergleichbare rechtliche und tatsächliche Situation und ihr Verhältnis zum Referenzrahmen

Aufgabe der Selektivität ist es nunmehr, zu untersuchen, ob die in Frage stehende steuerliche Maßnahme im Kontext des Steuersystems darauf angelegt ist, bestimmte Unternehmen zu bevorzugen.<sup>20</sup> Hier besteht die besondere Anfälligkeit für eine Überschneidung mit der Prüfung des Vorteils. Während die Vorteilsermittlung – unter Beachtung der gesetzgeberischen Freiheiten – prüft, ob eine Regelung eine Abweichung von gesetzgeberischen Grundentscheidungen darstellt, ist der Vergleichsmaßstab der Selektivität auf die Adressaten gerichtet: Sind durch die abweichende Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen begünstigt? Untersucht wird das Verhältnis der begünstigten Unternehmen zu den nicht-begünstigten Unternehmen.

---

<sup>18</sup> Vgl. hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (8 ff.) unter § 2 II.

<sup>19</sup> Ausführlich in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (133 ff.) unter § 7.

<sup>20</sup> J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), 9.16.

Die Selektivität erfordert insofern eine Prüfung einer Ungleichbehandlung von Unternehmen.<sup>21</sup> Fraglich sind dabei die Anforderungen an diese Prüfung. Zentrales Merkmal ist die Vergleichspaarbildung, d.h. einerseits die Vergleichbarkeit und andererseits das Vergleichspaar. Für die Vergleichbarkeit ist maßgeblich, dass sich die zu Vergleichenden in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden<sup>22</sup>. Ob eine solche Situation vorliegt, ist für jeden Einzelfall anhand wesentlicher Gemeinsamkeiten und Unterschiede auszuarbeiten.<sup>23</sup> Diese Bestimmung ist nicht (zwingend) identisch mit der Bestimmung des Referenzsystems. Das Referenzsystem wird regelungsbezogen gebildet, während der hiesige Vergleich – wie der Wortlaut bereits erkennen lässt – eine Situationsbezogenheit erfordert. Sie (die Bestimmung der vergleichbaren Situation) weicht etwa von den Voraussetzungen des Referenzrahmens ab, indem das Ziel der umstrittenen Regelung Berücksichtigung findet:<sup>24</sup> „*In general, undertakings subject to income or corporation tax are in a comparable legal and factual situation in light of the objective of that tax [...].*“

Es wird also an das Ziel oder die Wirkung der betreffenden Maßnahme angeknüpft:<sup>25</sup> Eine vergleichbare rechtliche und tatsächliche Situation liegt vor, wenn Unternehmen eine gleiche Handlung mit demselben Zweck vornehmen, dadurch (eigentlich) einem gemeinsamen Steuertatbestand unterfallen müssten, jedoch mit unterschiedlichen Rechtsfolgen belegt werden. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass es eine fehlende vergleichbare Situation in Fällen geben kann, in denen zwar Steuerpflichtige ungleichbehandelt werden, sie aber im Hinblick auf die konkrete in Rede stehende

---

<sup>21</sup> Dem ist u.E. auch dem Grunde nach nichts entgegenzusetzen, sofern eine losgelöste Vorteilsprüfung als weiteres Tatbestandsmerkmal anerkannt wird. Es ist sogar vorstellbar die Prüfung durch eine einzige Prüfung einer Ungleichbehandlung aufzufassen, sofern man innerhalb dieser Prüfung sowohl den Vorteil als auch die Begünstigung bestimmter Unternehmen mit der notwendigen Schärfe prüft.

<sup>22</sup> EuG v. 07.11.2014 Rs. T-219/10 (*Autogrill España*), Rn. 29; EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 O (*World Duty Free Group*) Rn. 79; EuGH, Rs. C-88/03 (*Portugal/Kommission*) Rn. 54; EuGH Rs. C-106/09 P und C-107/09 P (*Gibraltar*), Rn. 75; GA Kokott, Schlussanträge v. 16.04.2015 Rs. C-66/14 (*Finanzamt Linz*), Rn. 85; GA M. Wathelet, Schlussanträge v. 28.07.2016 Rs. C-156/98 (*World Duty Free Group*), Rn. 72.

<sup>23</sup> So auch: M. Lang, ÖStZ 2011, 593 (598).

<sup>24</sup> C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3<sup>rd</sup> ed. 2016, S. 115; hierzu auch M. Lang, ÖStZ 2011, 593 (598).

<sup>25</sup> EuGH v. 08.11.2001 Rs. C-143/99 (*Adria Wien Pipeline*), Rn. 41; EuGH v. 20.11.2009 Rs. C-278/09 P (*Kommission/Niederlande*), Rn. 52; J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.22.

Situation strukturell unterschiedlich sind. Diesem strukturellen Unterschied soll also gerade durch eine Sonderregelung Rechnung getragen werden.

*Oftmals wird daher bereits eine vergleichbare rechtliche und tatsächliche Situation zwischen Genossenschaften oder entsprechenden Gesellschaften einerseits und anderen Körperschaften andererseits in Abrede gestellt.<sup>26</sup> Begründet wird dies damit, dass Genossenschaften im klassischen Sinne den Gewinn direkt an ihre Mitglieder verteilen und dort einer Besteuerung unterfallen. Teilweise wird das Argument erst im Rahmen einer inneren Rechtfertigung vorgetragen.<sup>27</sup> Richtigerweise genügen steuerliche Sonderregelungen für Genossenschaften – wie etwa § 22 KStG – aber vielfach schon mangels Vergleichbarkeit gar nicht dem Selektivitätskriterium.*

*Im Gemeinnützigkeitsrecht kann es an der vergleichbaren rechtlichen Situation dann fehlen, wenn Körperschaften von der Gewinnbesteuerung freigestellt werden, die bereits satzungstechnisch gar keinen Gewinn erzielen dürfen: Derartige Körperschaften befinden sich bereits schon rechtlich in einer nicht vergleichbaren Situation mit den üblichen gewinnorientierten Körperschaften.<sup>28</sup>*

Eine vergleichbare Lage kann hingegen durchaus auch sektorenübergreifend bestehen, sei es in Abgrenzung des Produktions- und Dienstleistungssektors, sei es in Abgrenzung von energieintensiven und energiearmen Unternehmen.<sup>29</sup> Bisweilen wird eine vergleichbare tatsächliche Situation ebenso an das Erfordernis eines relevanten Wettbewerbsverhältnisses gebunden.<sup>30</sup> Wann ein solches (relevantes) Wettbewerbsverhältnis gegeben

---

<sup>26</sup> EuGH, Rs. C-78/08 bis C-80/08 (*Paint Graphos*), Rn. 61; i.Ü. Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABL C 262/01, Rn. 158.

<sup>27</sup> Hierzu u.a. J. Isensee, Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in: Jachmann (Hrsg.), DStJG 26 (2003), 93, 117; kritisch in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (142) unter § 7 II.4.b.

<sup>28</sup> Vgl. in diesem Band: u.a. Tabelle zu §§ 51 ff. AO, § 10b EStG und § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (§ 13); zudem: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018) 133 (142 f.) unter § 7 II.4.b.

<sup>29</sup> EuGH, vor allem v. 08.11.2001 Rs. C-143/99 (*Adria Wien Pipeline*); hierzu auch: A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht (2. Aufl. 2016), Art. 107 AEUV Rn. 123; im Gegensatz dazu: Kommission, Entscheidung C 4/2007 Rn. 103-117.

<sup>30</sup> M. Lang, ÖStZ 2001, 593 (598); eine solche Voraussetzung ist diskutabel und wird in der Literatur zurecht bestritten, vgl. u.a. R. Szudoczky, *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation* (2014), S. 564 ff.

ist, soll am jeweiligen Einzelfall zu beurteilen sein.<sup>31</sup> Damit wäre die Prüfung der Wettbewerbsverfälschung zumindest nicht obsolet: Während die vergleichbare Situation die Adressaten in Blick nimmt, wird die Verfälschung aus einer marktbezogenen Perspektive beurteilt<sup>32</sup>. Etwas anderes gilt nur im besonderen Fall der *negative state aid*, bei der dem Wettbewerbsverhältnis sowie der Wettbewerbsrelevanz schon bei der Vorteilsprüfung besondere Bedeutung und erhöhte Aufmerksamkeit zukommt.<sup>33</sup>

#### bb. Anforderungen zur Abgrenzung der Unternehmen

Werden nunmehr Unternehmen gefunden, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, so müssen sie schließlich auch ungleich behandelt werden. Ein bestimmter Kreis muss begünstigt und damit „besser“ gestellt werden. Welche Voraussetzungen allerdings erforderlich sind, um die begünstigten Unternehmen zu bestimmen und sie damit von den nicht begünstigten Unternehmen abzugrenzen, war lange Zeit umstritten und hat mit der abweichenden Meinung des EuGH gegenüber dem EuG zuletzt seinen Höhepunkt erfahren. Fraglich ist insoweit, welche Anforderung an den Kreis der begünstigten Unternehmen zu stellen ist.

##### (1) *Enger Selektivitätsbegriff: Bestimmen einer Unternehmensgruppe*

Ein erster Lösungsansatz könnte in der Bildung einer **bestimmbaren Gruppe** liegen. Die Aufgabe bestände darin, einen Oberbegriff (Gruppennamen) zu suchen, der (mindestens) zweierlei Unternehmenstypen oder Produktionszweige erfasst: Zum einen solche (=bestimmte) Unternehmen, die durch eine Begünstigung besser behandelt werden, zum anderen Unternehmen, die nicht unter den Anwendungsbereich der Begünstigungsnorm fallen.<sup>34</sup>

Entsprechend führte auch das EuG<sup>35</sup> aus, dass die Voraussetzung der Selektivität nur dann erfüllt ist, wenn eine Gruppe gefunden und definiert

---

<sup>31</sup> M. Lang, ÖStZ 2011, 593 (598): „Ob ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Unternehmen [...] erheblich ist, bedarf der Interpretation“.

<sup>32</sup> Zur Wettbewerbsverfälschung sowie dem Wettbewerbsbegriff in diesem Band: S. Langner, HFSt 8 (2018), 161 (163) unter § 8 II.

<sup>33</sup> Siehe hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (33) unter § 2 V.2.c.

<sup>34</sup> Ebenso W. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 3 (18).

<sup>35</sup> EuG v. 07.11.2014 Rs. T-219/10 (*Autogrill España*), Rn. 45.

werden kann, die in sich geschlossen (und abschließend) bessergestellt und damit anders behandelt wird. Eine solche enge Auslegung gründet insbesondere auf der Erwartung, das Beihilfenrecht nicht als weitreichenden Diskriminierungsschutz gegenüber der nationalen Steuerhoheit auszugestalten.<sup>36</sup>

Zwar kann eine Gruppenbildung an vielen Ansatzpunkten anknüpfen, so etwa an der Rechtsform, der Größe, der Mitarbeiterzahl, der Örtlichkeit o.Ä.<sup>37</sup> Ebenso wenig soll die Selektivität daran scheitern, dass mehrere Wirtschaftszweige betroffen sind, sofern die streitige Maßnahme von der Art der Tätigkeit der Unternehmen abhängig ist.<sup>38</sup> Unzureichend ist aber die alleinige Tatsache, dass nicht alle Wirtschaftszweige eines bestimmten Mitgliedstaates in den Genuss einer Begünstigung kommen.<sup>39</sup>

Kann eine Begünstigung hingegen potentiell von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden und scheidet eine Identifizierung einer klar adressierten Gruppe aus, so scheitert auch die Selektivitätsprüfung.<sup>40</sup> Die Voraussetzungen, die die Begünstigungsnorm zum Erlangen des Vorteils einfordert (im Falle *Autogrill España* etwa die sog. „investment criteria“), führen demnach solange nicht zur Selektivität, solange sie nicht an eine bestimmte Gruppe, sondern an einen bloßen wirtschaftlichen Vorgang (u.a. Erwerb) anknüpft, der (dem Grunde nach) allen zugänglich ist.<sup>41</sup> Diese Voraussetzungen seien vielmehr rein unschädliche „pre-conditions“.<sup>42</sup>

---

<sup>36</sup> W. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 3 (19).

<sup>37</sup> EuG v. 07.11.2014 mit Verweis auf eine Vielzahl von EuGH-Entscheidungen, Rs. T-219/10 (*Autogrill España*), Rn. 36 ff.

<sup>38</sup> EuG v. 07.11.2014 Rs. T-399/11 (*Banco Santander SA*), Rn. 61; EuG v. 07.11.2014 Rs. T-219/10 (*Autogrill España*), Rn. 70; J. de Weerth, DB 2017, 275 (275).

<sup>39</sup> So etwa EuGH v. 17.06.1999 Rs. C-75/97 (*Maribel I*), Rn. 23 ff.; EuGH v. 08.11.2001 Rs. C-143/99 (*Adria-Wien-Pipeline*), Rn. 42 ff.

<sup>40</sup> Vgl. EuG v. 07.11.2014 Rs. T-219/10 (*Autogrill España*), Rn. 45.

<sup>41</sup> EuG v. 07.11.2014 Rs. T-219/10 (*Autogrill España*), Rn. 44 ff., 52 f.; EuG v. 07.11.2014 Rs. T-399/11 (*Banco Santander SA*), Rn. 54 ff.; hierzu auch: C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3<sup>rd</sup> ed. 2016, S. 117.

<sup>42</sup> C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3<sup>rd</sup> ed. 2016, S. 117.

## (2) *Weites Verständnis der Selektivität*

Gegen derart hohe Hürden streitet insbesondere die Praxis der Kommission sowie des EuGH.

### (a) *Der (vermeintliche) Umkehrschluss*

Vielfach nehmen sowohl *Kommission*<sup>43</sup> als auch der *EuGH*<sup>44</sup> zur Bestimmung der Selektivität und damit zur Abgrenzung „bestimmter“ zu „anderen“ Unternehmen bzw. Produktionszweigen einen (vermeintlichen) Umkehrschluss zu Hilfe: Sollte die in Frage stehende Begünstigung nicht allen Marktteilnehmern zur Verfügung stehen, kommt ihr (somit) selektiver Charakter zu. Das Merkmal bestimmter Unternehmen wird in die Bedingung umgekehrt, dass nicht alle Marktteilnehmer in den Genuss der Begünstigung kommen.<sup>45</sup>

Diese Schlussfolgerung ist auf große Kritik gestoßen.<sup>46</sup> Denn der vermeintliche Umkehrschluss ist nur auf den ersten Blick ein solcher. Richtigerweise aber ist der einzige Umkehrschluss, der aus dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV gezogen werden kann, der folgende: Wenn die Selektivität die Begünstigung eines bestimmten Adressatenkreises erfordert, kann im Falle der Bereitstellung einer Begünstigung für alle Marktteilnehmer die Selektivität ausgeschlossen werden (sog. *general measure*).<sup>47</sup> Diese Folgerung ist aber nicht ohne weiteres gleichbedeutend mit der immer wieder auftauchenden Aussage der Kommission und des EuGH. Zur Klärung bedarf es stattdessen einer klaren Definition der Begrifflichkeit „bestimmt“. Die Folgerung, wie sie seitens der Kommission sowie des EuGH getroffen wird, würde wortimmanent voraussetzen, dass „bestimmte Unternehmen“ und „alle Unternehmen“ die einzigen Alternativen darstellen.

---

<sup>43</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 117.

<sup>44</sup> EuGH v. 09.10.2014 Rs. C-522/13 (*Navantia*), Rn. 23; EuGH v. 08.09.2011 Rs. C-78/08 bis 80/08 (*Paint Graphos*), Rn. 52; EuGH v. 18.07.2013 Rs. C-6/12 (*P Oy*), Rn. 18.

<sup>45</sup> EuGH v. 17.06.1999 Rs. C-75/97 (*Maribel I*), Rn. 23 ff.; A. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 105.

<sup>46</sup> So u.a. W. *Schön*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 3 (17) der diese Schlussfolgerung als zirkulär bezeichnet.

<sup>47</sup> So u.a. auch GA J. *Kokott*, Schlussanträge v. 16.04.2015 Rs. C-66/14 (*Finanzamt Linz*), Rn. 81.

(b) *Ungleichbehandlung als Maßstab*

Aber auch losgelöst von dem Umkehrschluss lassen Kommission und EuGH weitaus geringere Anforderungen zur Erreichung der Selektivität genügen. Die widerstreitenden Ansichten haben sich zuletzt auch zwischen beiden europäischen Gerichten in den Streitfällen *Autogrill España* sowie *Bank Santander* offenbart. Nachdem das EuG<sup>48</sup> die Kommissionsentscheidung zum Beihilfenverfahren<sup>49</sup> für nichtig erklärt hatte, hob der EuGH seinerseits das Urteil des EuG mit der Begründung eines Rechtsfehlers auf:<sup>50</sup>

*„Entgegen dem, was das EuG in den angefochtenen Urteilen entschieden hat, kann für den Nachweis der Selektivität einer solchen Maßnahme auch nicht verlangt werden, dass die Kommission bestimmte typische und spezifische Merkmale ermittelt, die den vom Steuervorteil begünstigten Unternehmen gemein sind und aufgrund deren sie von denjenigen unterschieden werden können, die davon ausgeschlossen sind.“*

Stattdessen bemisst der EuGH die Selektivität der Abweichung vom Regelfall anhand geringerer Merkmale:<sup>51</sup> So solle es ausreichen, wenn die Kommission darlegt, dass die Maßnahme durch ihre konkrete Wirkung eine Ungleichbehandlung von Wirtschaftsteilnehmern (Unternehmen) begründet, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.<sup>52</sup> Der EuGH verlangt hierfür aber gerade keine Identifikation einer Gruppe, sondern erachtet eine abstrakte Betrachtung als ausreichend.<sup>53</sup> So soll der Regelung bereits dann selektiver Charakter zukommen, wenn eine Voraussetzung des Begünstigungstatbestandes dazu führen kann, zwischen Unternehmen zu unterscheiden, die sich (ansonsten) in vergleichbaren Situationen befinden.<sup>54</sup>

<sup>48</sup> EuG v. 07.11.2014 Rs. T-219/10 (*Autogrill España*).

<sup>49</sup> Entscheidung der Kommission v. 28.10.2009, Beihilfe C 45/07, ABl. 2011, L 7, S. 48.

<sup>50</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*), Rn. 78.

<sup>51</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*), Rn. 67.

<sup>52</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*), Rn. 67; EuGH v. 08.09.2011 Rs. C-78/08 bis 80/08 (*Paint Graphos*) Rn. 49; M. Lang, in: Richte/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation* (2016), 27 (30).

<sup>53</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*) Rn. 79 ff.; siehe auch S. Spangler, *EuZW* 2017, 219 (225).

<sup>54</sup> EuGH, v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*) Rn. 86.

Der wesentliche Unterschied in den Ansichten der beiden europäischen Gerichte liegt damit im Maßstab, der für die Vergleichbarkeit herangezogen wird: Entgegen dem EuG verlangt der EuGH gerade keine spezifische Gruppenbildung, die vermeintlich im Begriff „bestimmte“ Unternehmen angelegt sei.

Diese Divergenz spiegelt sich auch zwischen den unterschiedlichen Ansichten der Generalanwälte *Kokott* sowie *Wathelet* wider: So sieht Generalanwältin *Kokott* in ihrem Plädoyer im Streitfall *Finanzamt Linz* das Bedürfnis, die Voraussetzungen an das Selektivitätserfordernis hochzuhalten:<sup>55</sup> Eine Regelung sei nur dann als selektiv einzustufen, wenn hierdurch einzelne identifizierbare Branchen betroffen wären. Dem hält GA *Wathelet* die Unanwendbarkeit der Überlegungen entgegen und lässt vielmehr die Feststellung genügen, dass eine steuerliche Maßnahme von Natur aus diskriminierend sei, wenn sie eine Ausnahme darstelle und Unternehmen gegenüber anderen begünstigt werden, welche sich in einer vergleichbaren Situation befänden.<sup>56</sup>

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung des EuGH bemisst sich die Frage der Bestimmbarkeit somit nicht an der **Besserstellung einer identifizierten Gruppe**, sondern an einer **Ungleichbehandlung von zwei verhaltensgleichen Mustern**.<sup>57</sup>

### (3) *Widerspruch in der Praxis des EuGH?*

Die (üblicherweise) weite Auslegung der Selektivität durch den EuGH ist dem Grunde nach nichts Neues. Dennoch könnte die nunmehr ergangene Entscheidung von der Kommission als Startschuss gedeutet werden, zahlreiche weitere nationale Steuerregelungen auf den beihilfenrechtlichen Prüfstand zu stellen. Die Beweisführung einer nicht selektiven Beihilfe wird dadurch erschwerend dem Mitgliedstaat aufgebürdet, da der Schwerpunkt nunmehr auf die Prüfung der „inneren Rechtfertigung“ gerichtet wird.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> GA J. Kokott, Schlussantrag v. 16.04.15 Rs. C-66/14 (*Finanzamt Linz*), Rn. 114 f.

<sup>56</sup> GA *Wathelet*, Schlussantrag v. 28.07.16 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*), Rn. 80.

<sup>57</sup> S. *Spangler*, EuZW 2017, 219, 225.

<sup>58</sup> So auch S. *Spangler*, EuZW 2017, 219, 255.

Im Widerspruch dazu könnte die eigens ergangene Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Kommission/Gibraltar*<sup>59</sup> stehen, in der der EuGH selbst eine Gruppenbegünstigung von Unternehmen ausdrücklich verlangt hat. Dem Vorwurf des Widerspruchs tritt indes der EuGH selbst in seiner Begründung entgegen und führt – ungewöhnlich ausführlich – aus, warum die beiden Fälle (*Autogrill España* und *Gibraltar*) nicht ohne weiteres aufeinander übertragen werden könnten.

So erkennt der EuGH zwar an, dass er in der Rechtssache *Kommission/Gibraltar* zur Bejahung der Selektivität Kriterien der Besteuerungsgrundlage verlangt hat, deren spezifische Eigenart eine privilegierte Gruppe kennzeichnet.<sup>60</sup> Ein solches Erfordernis sei aber alleine auf Fälle beschränkt, in denen es um die Selektivität bei Anwendung einer „allgemeinen“ Steuerregelung gehe und gerade nicht bei Steuervorteilen, die von der allgemeinen Steuerregelung abweichen.<sup>61</sup>

#### (4) *Stellungnahme*

Die Bestimmung der Selektivität und der zuletzt aufgekommene Streit der beiden Gerichte bedürfen einer differenzierten Betrachtung und m.E. einiger zwingend erforderlichen Ergänzungen: Zum einen ist der oft ange-troffene Umkehrschluss, nicht alle Unternehmen entspräche dem Kriterium „bestimmter“ Unternehmen, abzulehnen. Dies zeigt sich schon am Wortlaut des Art. 107 AEUV und wird durch die anderen Sprachfassungen gleichermaßen getragen. Daher ist dem Grunde nach auch die Identifizierung eines Kreises der Begünstigten geboten. Andernfalls würde jedes beliebige Unterscheidungsmerkmal, durch das das Gesetz eine Differenzierung schafft, Selektivität begründen ohne den eigentlichen Zweck der Selektivität zu berücksichtigen: Nämlich zu verhindern, dass bewusst eine Gruppe gegenüber anderen durch eine Ausnahme bessergestellt wird.

##### (a) *Regelfall: Regel-Ausnahme-Verhältnis*

Eine Begünstigung einer Gruppe an Unternehmen ist in Konstellationen offenkundig, in denen eine Ausnahme ausdrücklich eine definierte oder definierbare Gruppe (bspw. Branche) benennt und besserstellt:

---

<sup>59</sup> EuGH v. 15.11.2011 Rs. C-106/09 P (*Gibraltar*), i.Ü. vgl. Fn. 60.

<sup>60</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*), Rn. 72 mit Verweis auf EuGH v. 15.11.2011 Rs. C-106/09 P (*Gibraltar*), Rn. 104.

<sup>61</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*), Rn. 74.

*Ein eindeutiges Beispiel ist hier die sog. Tonnagebesteuerung (§ 5a EStG). Die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist eine klare Ausnahme zu den üblichen Regeln der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG. Die Ausnahmeregelung knüpft dabei auch ausdrücklich an einer Eigenschaft von Unternehmen an, nämlich einen inländischen Gewerbetrieb, der den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr betreibt.*

*(b) Scheinbar allgemein zugängliche Ausnahmen*

Zu unterscheiden sind hiervon Regelungen, denen die Selektivität auf ersten Anschein nicht anhaftet. Hier bedarf es einer genaueren Betrachtung. Denn der Anschein kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Unterscheidungsmerkmal der Ausnahme – auch wenn es zunächst allgemein zugänglich ist – faktisch selektiv wirken kann. Wenn man nämlich die Wirkung der Regelung betrachtet, wie sie für die Beurteilung des Beihilfenrechts relevant ist, um nicht durch bloße nationale Regelungstechnik eine Anwendbarkeit zu umgehen, dann ist festzustellen, dass Verhaltensweisen faktisch gleichermaßen einem begrenzten Adressatenkreis (höheren) Nutzen bringen können.<sup>62</sup> Insoweit besteht auch allgemein Einigkeit. Der Streit beginnt nun dort, wo es um die Bestimmung des begrenzten Adressatenkreises geht.

Diese Problematik soll nochmals anhand der Rechtssache *World Duty Free*<sup>63</sup> dargelegt werden:

*Bsp.: Wenn laut der generellen Regelung – wie sie etwa im Fall World Duty Free Group für Beteiligungen an inländischen Firmen existierte – der Firmenwert üblicherweise innerhalb einer bestimmten Jahresspanne abgeschrieben werden kann, so ist eine Abweichung von diesem Grundsatz in Form einer schnelleren Abschreibung unbestritten ein Vorteil. Die Selektivitätsprüfung hingegen ist kompliziert(er): Denn das Unterscheidungsmerkmal der Ausnahme ist zwar „selektiv“, allerdings de-jure nur im Hinblick auf Unternehmen, in die investiert wird: hier also die Ansässigkeit von Unternehmen im Ausland, deren Anteile abgeschrieben werden sollen. Im Hinblick auf den unmittelbar Begünstigten (hier: das investierende Unternehmen),*

---

<sup>62</sup> Ebenso: B. Ellenrieder, IStR 2018, 480 (482).

<sup>63</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group*).

*wird eine Unterscheidung de-jure alleine anhand einer Investitionshandlung getroffen: Erwirbt es Anteile an einem inländischen oder ausländischen Unternehmen?*

Dem EuGH genügt es nunmehr, festzustellen, dass es Wirtschaftsteilnehmer gibt, die aufgrund des Erwerbs von Anteilen heimischer Unternehmen schlechter behandelt werden, als Wirtschaftsteilnehmer, die Anteile ausländischer Unternehmen erwerben.<sup>64</sup> Dieses Ergebnis ist zweifelhaft. Damit verlöre das Kriterium der „generellen Maßnahme“ – also der Frage, ob eine Regelung von allen gleichermaßen in Anspruch genommen werden kann – gänzlich an Bedeutung.<sup>65</sup> Unterschiedliche Steuertatbestände müssen nämlich schon denklogisch spätestens bei tatbestandlichen Handlungen differenzieren. Alleine die Frage der Vergleichbarkeit behielte seine Existenzberechtigung.<sup>66</sup>

Meines Erachtens ist vielmehr das Erfordernis der Identifizierung einer Gruppe dogmatisch geboten. Es ist allerdings nicht auszuschließen, dass durch die selektive Differenzierung zwischen Handlungen (hier: der Erwerb inländischer vs. ausländischer Anteile) faktisch eine bestimmte Gruppe bevorteilt wird. Dies ist stets Frage des Einzelfalls. Gegen ein solches Verständnis spräche auch nicht die reine beihilfenrechtliche Wirkungsbetrachtung, wie sie gerne als Argument aufgeführt wird. Vielmehr stärkt diese das Argument einer Prüfung am Maßstab einer de-facto-Selektivität: Zu beantworten ist daher in solchen Konstellationen stets die Frage, ob es eine Gruppe gibt, die durch die Regelung faktisch bessergestellt wird?

*Der Erwerb von Anteilen anderer Unternehmen steht zunächst einmal allen Unternehmen offen. Die Regelung ist daher allenfalls dann selektiv, wenn es faktisch einem Kreis von Unternehmen gibt, der üblicherweise (und einfacher) ausländische Anteile an Firmen erwirbt. Ob dies bei der heutigen Globalisierung etwa noch für internationale Großkonzerne gilt, scheint zweifelhaft. Auch die Finanzkraft großer Unternehmen führt hier zu keiner Abgrenzung, denn diese besteht auch im Hinblick auf inländische Investitionen. Unter diesem Gesichtspunkt scheint das vom EuGH getroffene Urteil bedenklich.*

---

<sup>64</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group*), Rn. 76 ff.

<sup>65</sup> B. Ellenrieder, IStR 2018, 480, (482 f.).

<sup>66</sup> Ähnlich: A. Bartosch, EuZW 2017, 756 (757 f.); A. Schnitger, IStR 2017, 77 (86).

Die Ausweitung der Selektivitätsmaßstäbe von *World Duty Free Group* führen auch im deutschen Steuerrecht zu Sorgen. Bei genauerer Betrachtung erscheint der durch die Entscheidung entstandene „neue“ Anwendungsbereich der Selektivität aber gar nicht allzu groß. Handlungsbezogene Differenzierungskriterien werden nämlich in aller Regel faktisch eine bestimmte Unternehmensgruppe begünstigen. Schon vor der Entscheidung *World Duty Free Group* hat es daher ausgereicht, dass Unternehmen etwa schwerpunktmäßig körperliche Güter herstellen<sup>67</sup> oder stärker bestimmte Investitionen tätigen<sup>68</sup> und damit gegenüber anderen Unternehmen besserstehen.

Die seitens der deutschen Regierung vorgetragene Argumentation einer *generellen Regelung* im Streit um die Sanierungsklausel des § 8c KStG ist demnach kaum tragbar.<sup>69</sup> Das aber wohl auch nicht erst seit der Entscheidung zu *World Duty Free Group*. Das Differenzierungskriterium der Sanierungsklausel ist nämlich gerade nicht vorgangs- bzw. handlungsbezogen (Erwerb o.Ä.), sondern eigenschaftsbezogen (Unternehmen in Schwierigkeit). Eine Gruppenbildung ist hier daher unschwer möglich. Die Diskussion im Rahmen der Sanierungsklausel verschiebt sich stattdessen auf die Frage der Abweichung von der Normalbesteuerung (Referenz). Freilich ist es schwierig, dies bei alleiniger Prüfung der Selektivität trotz dreistufigem Aufbau ohne separate Vorteilsprüfung klar auseinander zu halten.<sup>70</sup>

Hoffnung erweckt aber die Tatsache, dass für die Zukunft ein verstärktes Augenmerk auf die Vergleichbarkeit gelegt werden muss: Diese Problematik zeigt sich bei den deutschen AfA-Regelungen: Die AfA-Regelungen vermögen dort einen Vorteil zu begründen, wo die pauschalierte Abschreibung (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) begünstigend von der tatsächlichen Abnutzung abweicht. Reichte es bei der Rechtssache *World Duty Free* doch aus, dass Unternehmen, die vorzugsweise im Ausland investieren, begünstigt werden, so könnten bei § 7 EStG Unternehmen begünstigt werden, die vorzugsweise in Anlagevermögen investieren (anlagestarke

---

<sup>67</sup> EuGH v. 8.11.2001 Rs. C-143/99 (*Adria Wien Pipeline*), Rn. 40 ff.

<sup>68</sup> EuGH v. 15.7.2004 Rs. C-501/00 (*Spanien/Kommission*), Rn. 120.

<sup>69</sup> So auch: D. *Eisendle*, ISR 2017, 50, 53.

<sup>70</sup> Hier zeigt sich also nochmals verstärkt die m. E. gebotene Differenzierung zwischen Selektivität und Vorteilsprüfung: § 8c Abs. 1a KStG mag selektiv wirken, es fehlt aber an der Abweichung von der Benchmark.

Unternehmen). Bei § 7 EStG erscheint es nun aber fraglich, worin die gegenläufige Handlung liegen soll, bei der sich Unternehmen in einer vergleichbaren Situation befinden: anlageschwache Unternehmen? Unternehmen mit großem Umlaufvermögen?

Tatsächliche Auswirkung könnte die Entscheidung in Hinblick auf deutsche Sonderabschreibungen haben: Reicht es für die Beihilfenrelevanz aus, dass Wirtschaftsteilnehmer (unabhängig von ihrer Tätigkeit) durch Sonderabschreibungen etwa gemäß § 7h oder § 7 Abs. 1 EStG gegenüber anderen (mit betriebsgewöhnlicher Abschreibung) begünstigt werden?<sup>71</sup>

(c) *Selektive Einzelregelung*

Eine Identifizierung einer Gruppe erfordert der EuGH selbst hingegen in Fällen von Einzelregelungen mit selektivem Charakter. In solchen Fällen kann sich die Selektivität nicht schon aus dem Regel-Ausnahme-Verhältnis und dem dazugehörigen Abgrenzungskriterium der beiden Regelungen zueinander ergeben. Entsprechend fehlt es auf den ersten Blick womöglich an einem solchen Differenzierungsmerkmal. Doch soll die Selektivität – so auch hier die Argumentation – nicht durch eine bloße nationale Regelungstechnik umgangen werden können.<sup>72</sup>

Entsprechend muss die Selektivität auch dadurch bejaht werden können, dass der Einzelregelung Kriterien zugrunde liegen, die einen selektiven Vorteil für eine spezifische Gruppe eröffnen.<sup>73</sup> Dass aber nunmehr dieses Merkmal selektiven Charakter aufweist und gerade nicht allgemein zugänglich ist, bedarf dann einer Darlegung. Die Problematik schlägt sich einerseits bereits in der Ermittlung der Benchmark und des Vorteils nieder.<sup>74</sup> Wenn aber eine Benchmark etabliert werden kann, steht die Selektivität bei einer Einzelregelung ohne typisches Regel-Ausnahme-Verhältnis besonders in Frage. Eine bloße gesetzliche Differenzierung ist gerade Folge mitgliedstaatlicher Besteuerungskompetenz und führt nicht ohne weiteres zur Selektivität. Stattdessen bedarf es in solchen Fällen der genauen Herausarbeitung eines Adressaten, um den selektiven Charakter einer Regelung –

---

<sup>71</sup> Dies gilt unabhängig von möglichen mittelbaren Vorteilen iRd § 7h und § 7 Abs. 1 EStG; siehe hierzu Tabelle in diesem Band (§ 13).

<sup>72</sup> EuGH v. 15.11.2011 Rs. C-106/09 P und C-107/09 P (*Gibraltar*), Rn. 92 f.

<sup>73</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P u. C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*), Rn. 72 ff.

<sup>74</sup> Hierzu bereits in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (26) unter § 2 IV.2.c.bb.

nämlich die zugeschnittene Begünstigung auf eine bestimmte Gruppe – zu begründen. Derartige Formen selektiver Einzelregelungen kommen üblicherweise auf zweierlei Weise in Betracht:

Einerseits dort, wo der Gesetzgeber die Norm schon durch Ausschluss gewisser Unternehmen aus dem Anwendungsbereich einer Steuer oder Abgabe ausgestaltet. Dann kann die Steuer selbst selektiv wirken, wenn (bei Anwendung des Beihilfenrechts auf *negative state aid*) der im Wettbewerb stehende Konkurrent als Gruppe bestimmbar ist und dieser durch die Mehrbelastung der anderen einen Vorteil erlangt.<sup>75</sup>

*Im Ergebnis ist die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Gibraltar daher trotz des „Gruppenerfordernisses“ fragwürdig: Nicht nur im Hinblick auf die Tatsache, dass die Nulllinie die Nichtbesteuerung darstellt, sondern gleichermaßen, da der Kreis der Begünstigten den (gestiegenen) Anforderungen der Selektivität nicht genügt.<sup>76</sup>*

Andererseits kommen selektive Einzelregelungen in Betracht, wo die Grundentscheidung des Gesetzgebers auf Steuersystemprinzipien gestützt wird, das Einzelgesetz hiervon aber in scheinbar genereller Weise abweicht:

*Wenn von Gesetzeswegen allen Unternehmen die Möglichkeit eröffnet wäre, Parteispenden in begrenztem Maße (auch im Ausland) vom zu versteuernden Gewinn (faktisch als Betriebsausgabe) abzuziehen, ist dies eine Abweichung von dem Grundverständnis der Einkommenssteuer, wonach nur betriebliche Ausgaben auf Ebene der Gewinnermittlung abzugsfähig sind. Auch im Rahmen der Körperschaftsteuer liegt dann eine Abweichung vor, wenn man die Parteispende mangels betrieblicher Veranlassung dem Grunde nach der Gewinnverwendung zuschreibt.<sup>77</sup> Die Abzugsfähigkeit von Parteispenden weicht dann von der Grundentscheidung des Gesetzgebers ab; sie stellt somit einen Vorteil iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV dar. Da dieser allerdings allen Unternehmen zugutekommt und aufgrund des begrenzten Maßes auch nicht de-facto bestimmten Unternehmen Vorteilen bringt, fehlt*

---

<sup>75</sup> Hierzu EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*); i.Ü. hierzu auch in diesem Band C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (31) unter § 2 V.2.b.

<sup>76</sup> Zur Diskussion der Nulllinie in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (16) unter § 2 III.2.c.; zur Selektivitätsermittlung vgl. sogleich unter § 6 II.2.b.bb.(5)(b).

*es an einer geeigneten Vergleichspaarbildung im Rahmen der Selektivität (sog. general measure).*

*Abwandlung: Ermöglicht die gesetzliche Regelung den Abzug von Parteispenden als Betriebsausgaben aber in unbegrenzter Höhe, so steht obige Aussage schon wieder in Frage. Sieht man etwa in der unbegrenzten Abzugsfähigkeit der Spende als Betriebsausgabe eine gesetzgeberische Konzeption dahingehend, dass eine bestimmte Gruppe an Unternehmen – nämlich kapitalstarke Unternehmen bzw. große Konzerne – stärker bevorzugt werden als kleine oder mittelständige Unternehmen, so wäre hier eine de-facto-Selektivität plötzlich denkbar.*

Aus dem deutschen Steuerrecht sei beispielhaft § 50 Abs. 4 EStG angeführt:<sup>78</sup> Das Gesetz ermöglicht der Verwaltung die Möglichkeit des (Teil-)Erlasses der Erhebung der deutschen Einkommensteuer für inländische beschränkt Steuerpflichtige bei besonderem öffentlichen Interesse: Unzweifelhaft begründet schon die Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen die Selektivität. Aber auch das Kriterium des besonderen öffentlichen Interesses vermag dann die Selektivität zu begründen, wenn ihr die Differenzierung nach Unternehmensgruppen immanent ist.

#### *(5) Weitere Einzelfragen zur Selektivität in Sonderfällen*

Neben der Unterscheidung zwischen einerseits eigenschaftsbezogenen und andererseits handlungsbezogenen Regel-Ausnahme-Verhältnissen sowie einer selektiver Einzelregelung sollen nun noch zwei weitere Sonderfälle potentieller Beihilfen in Augenschein genommen werden.

##### *(a) Fälle mittelbarer Begünstigung (im klassischen Sinne)*

Vielfach schlägt sich der Vorteil erst mittelbar bei Unternehmen nieder. In derartigen Fällen könnte diskutiert werden, wer genau der selektiv Begünstigte sein soll: Abzugsgrenzen sind hier etwa der unmittelbar und der mittelbar Begünstigte. Der Wortlaut ist auf den ersten Anschein hin offen. Teleologisch aber wird deutlich, dass der beihilfenrechtlich relevante Vorteil und somit in Fällen mittelbarer Vorteile eben der mittelbar Begünstigte den Selektivitätsvoraussetzungen genügen muss. Dies zeigt sich systema-

---

<sup>78</sup> Vgl. hierzu § 50 Abs. 4 EStG in der Tabelle in diesem Band (§ 13).

tisch am besten an Fällen, in denen der unmittelbare Adressat der Begünstigung ein Verbraucher ist und (erst) mittelbar ein bestimmtes Unternehmen.<sup>79</sup>

Bei der Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 34 Abs. 2 EStG) muss beispielsweise nicht derjenige das Selektivitätserfordernis erfüllen, der die Dienste in Anspruch nimmt, sondern derjenige, der sie erbringt und durch die Abziehbarkeit der Kosten beim Dienstleistungsnehmer einen mittelbaren Vorteil erlangt. Den mittelbaren Vorteil erlangt dabei eben gerade die Dienstleistungsbranche, mithin eine klar definierte Gruppe. Die selektive Wirkung des mittelbaren Vorteils ist damit unbestritten.<sup>80</sup> Vielfach ergeben sich mittelbare Vorteile bei Begünstigungen von Arbeitnehmern für die jeweiligen Arbeitgeber. Dies alleine kann dem Selektivitätserfordernis aber nicht genügen. Stattdessen müssen Arbeitgeber selektiv, also abgrenzbar von anderen Arbeitgebern, einen (mittelbaren) Vorteil erlangen.<sup>81</sup> Auch hier zeigt sich dann abermals die ausufernde Gefahr der Selektivität: Begünstigt § 3 Nr. 59 EStG etwa mitarbeiterstarke Unternehmen gegenüber mitarbeiterschwachen Unternehmen?

(b) *Negative state aid*

Ein weiteres Problemfeld stellen die Sonderfälle der „*negative state aid*“ dar.<sup>82</sup> Unterwirft man Zusatzbelastungen einzelner Unternehmen aufgrund der damit potentiell mittelbaren Vorteile anderer Unternehmen auch dem Beihilfenrecht, so bleibt zu beantworten, welche Unternehmen nun eigentlich selektiv bestimmbar sein müssen: Hier ist bereits der Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV eindeutig, der auf die Begünstigung abstellt. Im Falle der „*negative state aid*“ ist alleinig der indirekt Begünstigte bevorzugen. Daneben treten abermals die teleologischen und systematischen Argumente zu den üblichen Fällen mittelbarer Begünstigungen.<sup>83</sup>

---

<sup>79</sup> Gutes Beispiel ist die Abzugsfähigkeit haushaltsnaher Aufwendungen gem. 34 Abs. 2 EStG; vgl. auch in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (96) unter § 5 IV.4.

<sup>80</sup> Ähnliches gilt u.a. für § 35a Abs. 2 und Abs. 3 EStG; § 40b EStG; § 5 Nr. 4 und 5 LuftVStG; vgl. hierzu Tabelle in diesem Band (§ 13).

<sup>81</sup> Hierzu etwa § 40 Abs. 1 bis Abs. 3 EStG oder § 40a EStG; vgl. auch Tabelle in diesem Band (§ 13).

<sup>82</sup> Hierzu ausführlich in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7, (29 ff.) unter § 2 V.2. sowie J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (46) unter § 3 II.2.a.dd.

<sup>83</sup> Hierzu bereits oben unter § 6 II.2.b.bb.(5)(a).

Um die Beihilfenprüfung aber nicht doch in eine dem Discrimination-Test entsprechende Weise ausufern zu lassen, ist es sinnvoll, im Falle der „*negative state aid*“ besondere Anforderungen an die Selektivitätsvoraussetzung zu stellen, wie sie auch im Falle selektiver Einzelregelungen gefordert wurden. Erforderlich ist somit auch hier eine nachweislich begünstigte und abgrenzbare Gruppe, die zudem gegenüber dem Belasteten in einem relevanten Wettbewerbsverhältnis steht:

Wenngleich der EuGH in seiner Rechtsprechung zu derartigen Fällen eine bisweilen uneinheitliche Linie fährt, gibt es durchaus Ansätze, die eine solche Herangehensweise erkennen lassen.<sup>84</sup>

Wenn man eine solch weite Anwendung des Beihilfenrechts auch auf Fälle der *negative state aid* befürwortet, so könnte etwa die Größendifferenzierung in der Verlustabzugsbeschränkung der § 10d Abs. 1 S. 1 EStG sowie § 8 Abs. 1 KStG iVm § 10d Abs. 1 S. 1 EStG auf den ersten Blick hin Selektivität begründen. Gleiches gilt für die Regelung des § 8c Abs. 1 KStG.<sup>85</sup> Hier würde aber sowohl die (erhöhte) Vorteils- sowie Selektivitätsprüfung scheitern: Denn es fehlt bereits an einem in der Mehrbelastung bewusst angelegten Vorteil für die Konkurrenz,<sup>86</sup> zumal die begünstigte Konkurrenz auch nicht einer bestimmten Gruppe zugeordnet werden kann.

#### cc. Zusammenfassung

Die in Fällen von in Frage stehenden Einzelregelungen angewandte „gehobene“ Selektivitätsermittlung muss auf solche Fälle erweitert werden, bei denen nur eine faktische Selektivität in Betracht kommt. Bei einem Regelausnahme-Prinzip indiziert das Verhältnis der Normen nämlich nur dann bereits die Selektivität der Ausnahme ohne den Kreis der Unternehmen weitergehend bestimmen zu müssen, wenn diese selbst an einer Eigenschaft als Unterscheidungsmerkmal anknüpft. Bei der Etablierung einer alleinigen Regelung als auch bei der Anknüpfung einer Ausnahme an bloßen Verhaltensweisen kann sich die Selektivität hingegen nur aus den Wirkungen der Tatbestandsmerkmale der Einzelregelung bzw. des Unterschei-

---

<sup>84</sup> Vgl. u.a. die Entscheidung des EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), hierzu in diesem Band: C. Jung/ L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (31 ff.) unter § 2 V.2.b.

<sup>85</sup> Zu weiteren Beispielen siehe die Tabelle in diesem Band (§ 13).

<sup>86</sup> Dies wäre dogmatisch der Vorteilsprüfung vorbehalten.

dungsmerkmals ergeben. In solchen Fällen ist daher eine tiefergehende Ermittlung der Selektivität zu fordern. Im Falle der faktischen Einzelregelung korrespondiert dies dann auch mit den höheren Anforderungen im Rahmen der Ermittlung des Vorteils.

Dies kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Maßstäbe zur Selektivitätsermittlung im Hinblick auf das Erfordernis einer Gruppe unabhängig berechtigter Bedenken für das Erste höchstrichterlich geklärt sind. Unzureichend sind bis dato aber die Maßstäbe zu Fragen der Vergleichbarkeit. Dies gilt auch hinsichtlich der Abgrenzung zu anderen Tatbestandsmerkmalen wie etwa der inneren Rechtfertigung oder der Wettbewerbsverfälschung. Hier scheint auch die Praxis noch zu keinem einheitlichen und objektivierbaren Kriterienkatalog gekommen zu sein.

### 3. Geeignetheit

Die Selektivität begründet sich zudem nicht erst bei der Entfaltung der selektiven Wirkung, sondern bereits ab dem Zeitpunkt, zu dem die Maßnahme geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Maßnahme verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen.<sup>87</sup> Maßgeblich ist somit nicht das faktische Auftreten eines selektiven Vorteils, sondern bereits die Eignung zum Eintritt eines solchen.

## III. Erscheinungsformen der Selektivität

Neben der Methode der Selektivitätsermittlung kann man des Weiteren auch bestimmte Erscheinungsformen der Selektivität unterscheiden, die sowohl für die Frage der Vergleichspaarbildung als auch für eine innere Rechtfertigung von Bedeutung sein kann.

---

<sup>87</sup> EuGH v. 08.11.2001 Rs. C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline*), Rn. 41; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 105.

## 1. Einzelbeihilfen

Die offensichtlichsten Anwendungsfälle des Beihilfenrechts stellen die typischen staatlichen Subventionen dar. Steuerfälle, die solchen unmittelbar subventiven und persönlichen Bezug am nächsten kommen, können in zwei Formen auftreten.

### a. Einzelbeihilfen aufgrund von Verwaltungsentscheidungen

Der typische Fall von Einzelbeihilfen im Steuerrecht ergeht in Form von Verwaltungsentscheidungen. Die Selektivität ist ohne weiteres erfüllt, wenn die Verwaltung im Rahmen des ihr zugestandenen Ermessens über Steuerbegünstigungen (gleich welcher Art) entscheiden kann und dadurch einzelne Unternehmen begünstigt.<sup>88</sup> Eine solche Begünstigungshandlung der Verwaltung ist dann anzunehmen, wenn etwa Regelungen *prima facie* für alle Unternehmen gelten, durch eine Ermessenausübung der Verwaltung einzelne hiervon aber (plötzlich) befreit werden.<sup>89</sup> Unterliegt nach nationalen Gesichtspunkten das Ermessen der Verwaltung nur einer eingeschränkten Überprüfbarkeit, so stellt sich die Frage, inwieweit dies auch zur Bestimmung des europäischen Beihilfenrechts – insbesondere unter Beachtung des *effet utile* – genügen kann. Hierfür maßgeblich muss sein, inwieweit die Verwaltung sich zur Ausübung des Ermessens von steuersystemfremden Kriterien hat leiten lassen.<sup>90</sup>

Neben Ermessensentscheidungen treten zudem Tatbestandsmerkmale von Steuertatbeständen, deren genauere Bestimmung der verwaltungsrechtlichen Praxis unterliegt. Ob die Ermessensentscheidung oder die Bestim-

---

<sup>88</sup> EuGH v. 29.06.1999 Rs. C-256/97 (*DMT*), Rn. 27 f.; EuG v. 06.03.2002 Rs. T-92/00 und T-103/00 (*Territorio Histórico de Álava u.a.*), Rn. 58; EuG v. 06.03.2002 Rs. T-127/99, T-129/99 und T-148/99 (*Territorio Histórico de Álava u.a.*), Rn. 163; EuG v. 23.10.2002 Rs. T-346/99, T-347/99 und T-148/99 (*Territorio Histórico de Álava u.a.*), Rn. 61; EuG v. 23.10.2002 Rs. T-269/99, T-271/99 und T-272/99 (*Territorio Histórico de Guipúzcoa*), Rn. 62.

<sup>89</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 28.

<sup>90</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 28; bspw. EuGH v. 18.07.2013 Rs. C-6/12 (*P Oy*), Rn. 27: Die Erhaltung von Arbeitsplätzen ist ein steuersystemfremder Grund und daher selektiv. Ein solcher Maßstab gilt also etwa u.a. für Steuererlass (§ 222 AO) und Steuererlass (§ 227 AO), vgl. hierzu auch Tabelle in diesem Band (§ 13).

mung einzelner Tatbestandsmerkmale durch die Verwaltung an der Berechnung der Bemessungsgrundlage<sup>91</sup>, bei der Festsetzung des Steuersatzes<sup>92</sup>, der Steuerbefreiung oder beim Steuervollzug (etwa bei der Zuwilligung der späteren Steuerbegleichung aufgrund von Zahlungseinpässen)<sup>93</sup> ansetzt, ist dabei unerheblich.<sup>94</sup> Ebenso wenig kommt es darauf an, ob die Entscheidung der Verwaltung auf rechtliche oder tatsächliche Gründe gestützt werden kann, wenn also gerade keine Form willkürlichen Verwaltungshandelns vorliegt.<sup>95</sup>

Daneben tritt auch etwaiges Verwaltungshandeln, das mittelbar zu einer Begünstigung führen kann, so etwa Steuervorbescheide<sup>96</sup>, Steuervergleiche<sup>97</sup>, Steueramnestie<sup>98</sup> oder gar schlichtes Fehlverhalten der Verwaltung<sup>99</sup>. Insbesondere in letzteren Fällen zeigt sich die missliche Folge des Beihilfenrechts: Dienen viele verwaltungsrechtliche Instrumente gerade der Überbrückung von Rechtsunsicherheit und dem Zweck, für die Zukunft eine verlässliche Entscheidung zu treffen, so gerät diese durch das Beihilfenrecht abermals ins Wanken.<sup>100</sup>

### *b. Einzelbeihilfen aufgrund von Gesetz?*

Neben Einzelbeihilfen kraft Einzelfallentscheidung der Verwaltung im Rahmen des ihr zugestandenen Ermessens kann ausnahmsweise auch das Gesetz selbst schon als Einzelbeihilfe qualifiziert werden. Dies wird aber in aller Regel aufgrund der abstrakt-generellen Wirkung von Gesetzen nicht

<sup>91</sup> Kommission, ABl. 1997 C 71/2 Rn. 4.

<sup>92</sup> Kommission, ABl. 2005 L 29/24, Rn. 56 ff.

<sup>93</sup> EuGH v. 12.10.2000 Rs. C-480/98 (*Spanien/Kommission*), Rn. 19 ff.; EuGH v. 29.06.1999 Rs. C-257/97 (*DMT*), Rn. 9 und 27 f.

<sup>94</sup> W. Schön, in: Hancher/Ottvanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5<sup>th</sup> ed. 2016, Rn. 13-091.

<sup>95</sup> EuG v. 06.03.2002 Rs. T-92/00 und T-103/00 (*Territorio Histórico de Álava u.a.*), Rn. 29 ff.; EuG v. 06.03.2002 Rs. T-127/99, T-129/99 und T-148/99 (*Territorio Histórico de Álava u.a.*), Rn. 148 ff.; hierzu auch W. Schön, in: Hancher/Ottvanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5<sup>th</sup> ed. 2016, Rn. 13-092.

<sup>96</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 37.

<sup>97</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 38.

<sup>98</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 36.

<sup>99</sup> R. Luja, *ec tax review* 2016, 312 (318); C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3<sup>rd</sup> ed. 2016, 105 ff.

<sup>100</sup> So auch: R. Luja, *ec tax review* 2016, 312 (318).

der Fall sein.<sup>101</sup> Einzelfallgesetze sind etwa im deutschen Recht schon verfassungsrechtlich problematisch.<sup>102</sup> Falls es ausnahmsweise doch steuerliche Begünstigungen gleich welcher Art kraft Einzelfallgesetzes gibt, ist ein solches aber nicht nur verfassungsrechtlich zu überprüfen, sondern auch beihilfenrechtlich von Relevanz. Ein Einzelfallgesetz ist dann selektiv, wenn es ein einzelnes Unternehmen ausdrücklich oder faktisch begünstigt. Der EuGH hatte etwa in der Rechtssache *France Télécom* über die Beihilfenrechtswidrigkeit eines Gesetzes zu entscheiden, durch das einem Unternehmen eigene, abweichende Vorschriften zur Gewerbesteuer festgeschrieben wurden.<sup>103</sup>

## 2. *De-facto* und *De-jure* Selektivität

In aller Regel werden Gesetze aber so ausgestaltet sein, dass sie eine Mehrzahl von Fällen erfassen. Dies alleine verhindert aber Selektivität nicht. Selektivität kann auch für eine Mehrzahl von Fällen festgestellt werden. Selektivität erfordert noch nicht einmal, dass das Gesetz oder die Verwaltungsentscheidung die betroffenen Unternehmen oder Wirtschaftszweige explizit benennt (sog. *de-jure* Selektivität)<sup>104</sup>. Eine faktische Besserstellung reicht zur Begründung der Selektivität bereits aus (sog. *de-facto* Selektivität).

Die *de-jure* Selektivität ist dadurch gekennzeichnet, dass schon von Gesetzes wegen ausdrücklich zwischen Unternehmen unterschieden wird, indem das Gesetz selbst an bestimmte Merkmale wie Größe, Wirtschaftszweig, Rechtsform, Börsennotifikation, Zahlungsschwierigkeiten, Gründungsdatum, Tätigkeit o.ä. anknüpft.<sup>105</sup> Typische Fälle *de-jure* selektiver Regelungen sind etwa die Sonderregelungen für Land- und Forstwirtschaft.<sup>106</sup>

---

<sup>101</sup> Zur Problematik von abstrakt-generellen Gesetzen und Selektivität vgl. oben § 6 II.2.a.

<sup>102</sup> U.a. C. Enders, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.) GG, Stand August 2017, Art. 19 Rn. 2 ff.

<sup>103</sup> Bspw. EuG v. 30.11.2009 Rs. T-427/04 und T-17/05 (*Franco Télécom u.a.*), Rn. 231.

<sup>104</sup> Dies gilt im deutschen Steuerrecht etwa bei expliziter Nennung der Branche (LuF, produzierendes Gewerbe). zu den Vorschriften vgl. Tabelle in diesem Band (§ 13).

<sup>105</sup> Hierzu auch: Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 27; EuG v. 04.09.2009 Rs. T-211/05 (*Italien/Kommission*), Rn. 120; EuGH v. 24.11.2011 Rs. C-458/09 P (*Italien/Kommission*), Rn. 59 f.

<sup>106</sup> Im Einzelnen vgl. hierzu Regelungen aus der Tabelle in diesem Band (§ 13).

Eine *de-facto* Selektivität ist anzunehmen, wenn ein Gesetz zwar allgemein formuliert ist, die dahinterstehende Maßnahme aber in der Realität dazu führt, dass nur ein bestimmter Kreis von Unternehmen – der sich abermals durch Merkmale wie oben kennzeichnet – begünstigt wird.<sup>107</sup> Dies kann sich auch daraus ergeben, dass durch den Mitgliedstaat besondere Bedingungen geschaffen werden, die für bestimmte Unternehmen – etwa aufgrund der finanziellen Spielräume oder auch des Zeitpunktes – rein faktisch nicht zu erfüllen sind.<sup>108</sup> Allerdings fordert die Kommission im Rahmen der faktischen Selektivität, dass der Kreis der Begünstigten zum Zeitpunkt des Erlasses der abstrakten Regelung feststeht oder zumindest feststellbar ist,<sup>109</sup> wobei die Bestimmung der Vorhersehbarkeit sehr weit ausgelegt wird.<sup>110</sup>

### 3. Sektorale Selektivität

Steuervorteile für einzelne Wirtschaftssektoren sind typische und offensichtliche Beispiele potentieller Beihilfen, sei es durch die Etablierung eines besonderen Steuersatzes oder besonderer Abzugsmöglichkeiten.<sup>111</sup> Hier gewinnt auch der Begriff des Produktionszweiges eine klarstellende Bedeutung.<sup>112</sup>

Das Anliegen der Mitgliedstaaten, im Hinblick auf einzelne Sektoren etwaige besondere Gegebenheiten – etwa im Banken- oder Agrarsektor – im Rahmen des Steuertatbestandes in Betracht zu ziehen, führt allzu schnell zu beihilfenrechtlichen Fragestellungen.

---

<sup>107</sup> Bspw. EuGH v. 15.11.2009 Rs. C-106/09 P und C-107/09 P (*Gibraltar*); EuG v. 06.03.2002 Rs. T-92/00 und T-103/00 (*Territorio Histórico de Álava u.a.*), Rn. 101 ff; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 105.

<sup>108</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 28; EuG v. 06.03.2002 Rs. T-92/00 und T-103/00 (*Territorio Histórico de Álava u.a.*), Rn. 39; EuG v. 12.09.2007 Rs. T-239/04 und T-323/04 (*Italien/Kommission*), Rn. 66; EuGH v. 24.11.2011 Rs. C-458/09 P (*Italien/Kommission*), Rn. 59 f.; R. Luja, *ec tax review* 2016, 312 (318). Im deutschen Steuerrecht werden hier vor allem Regelungen betroffen sein, die aufgrund von Freibeträgen oder Freigrenzen faktisch an der Unternehmensgröße anknüpfen.

<sup>109</sup> Europäische Kommission, Entscheidung N 674/2001 ABl. 2002 C 30/14.

<sup>110</sup> Kritisch: T. Jaeger, *Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben* (2006), Rn. 265.

<sup>111</sup> R. Luja, *ec tax review* 2016, 312 (317).

<sup>112</sup> Entgegen dem Prüfungspunkt des Adressaten des Beihilfenverbotes, vgl. hierzu oben unter § 6 II.1. sowie in diesem Band: J. Schmidt, *HfSt* 8 (2018), 63 (75) unter § 4 II.4.

Selbst Missbrauchsbekämpfungsvorschriften können durch implizierte sektorale Ausnahmen beihilfenrechtliche Relevanz erlangen.<sup>113</sup> Der sektoral selektive Charakter einzelner Regelungen wird auch nicht durch regional-, umwelt-, oder industriepolitische Ziele in Abrede gestellt.<sup>114</sup>

Dies führt zu der besonderen Abgrenzungsproblematik im Falle gänzlich eigener Steuern. Entscheidet sich etwa der Mitgliedstaat für besondere Sektoren eine gänzlich eigene Steuer zu erheben oder eine eigene Steuerberechnung anzustellen, so stellt sich die Frage, inwieweit dies von Sonderregelungen eines umfassenden Steuersystems abzugrenzen ist.<sup>115</sup> Dies ist – nach hiesiger Konzeption – zunächst einmal eine Frage des Referenzsystems. Für das Merkmal der Selektivität stellt sich alleine die (unternehmensbezogene) Frage der vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation.

Sektoral selektive Maßnahmen gibt es im deutschen Steuerrecht zu Genüge. Hierzu gehören allen voran die Sonderregelungen im Ertragssteuerrecht für Land- und Forstwirtschaft,<sup>116</sup> aber gleichermaßen die Steuerbefreiungen oder Steuerbegünstigen für besonders betroffene Unternehmen im Rahmen der Verbrauchsteuern<sup>117</sup>.

#### 4. Selektivität bei Regionalbeihilfen

Steuervorteile für einzelne oder besondere Regionen eines Mitgliedstaates sind dann unbestritten Beihilfen, wenn es sich um Steuern handelt, die landesweit einheitlich ergehen.<sup>118</sup> Geht die regionale Begünstigung daher auf einen Beschluss der Zentralregierung zurück, ist die regionale Beihilfe offenkundig selektiv.<sup>119</sup> Die besondere Abgrenzungsschwierigkeit zwischen

---

<sup>113</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 40; Kommission, Entscheidung 2007/256/EG (*Kommission/Frankreich*), Erwägungsgrund 81 ff.; R. Lujja, *ec tax review* 2016, 312 (318).

<sup>114</sup> EuGH v. 18.07.2013 Rs. C-6/12 (*P Oy*), Rn. 27 ff.; Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 30; kritisch: R. Lujja, *ec tax review* 2016, 312 (317).

<sup>115</sup> Dazu etwa jüngst Europäische Kommission, C(2016) 4809 final (SA. 420007).

<sup>116</sup> Bspw. § 13 Abs. 3 EStG; § 13 Abs. 5 EStG; § 13a EStG, § 25 KStG; neben dem Ertragssteuerrecht aber etwa auch: § 9b StromStG, § 3 Nr. 7 KraftStG, siehe hierzu Tabelle in diesem Band (§ 13).

<sup>117</sup> Hier allen voran § 9b StromStG, § 10 StromStG, § 54 ff. EnergieStG.

<sup>118</sup> R. Lujja, *ec tax review* 2016, 312 (318).

<sup>119</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 32.

nationaler Steuerautonomie und binnenmarktschädlicher Wettbewerbsverzerrung wird dort schwierig, wo den einzelnen Regionen eigene Besteuerungskompetenzen zugeschrieben werden. Sodann unterscheidet die Kommission zwischen symmetrischer und asymmetrischer regionaler Autonomie:<sup>120</sup> Die Ausdifferenzierung der Besteuerungskompetenzen im Falle von Regionalbeihilfen ist aber richtigerweise bereits für die Bestimmung des Referenzsystems maßgeblich. Auf das dort Gesagte wird insofern verwiesen.<sup>121</sup>

#### IV. Fazit

Die Selektivität ist Streitpunkt zahlreicher Diskussionen im und um das Beihilfenrecht. Der scheinbar klare Wortlaut ist in der Praxis nur schwer greifbar und wird so bisweilen zu einem Indikator steigender Einzelfallrechtsprechung. Die Abgrenzung der Tatbestandsmerkmale, ihre Definition und ihr Verständnis für die Praxis scheinen zunächst rein dogmatischer Natur zu sein. Und doch kann nur eine saubere dogmatische Aufarbeitung allen Beteiligten – Europäischer Union, Mitgliedstaaten und privaten Marktteilnehmern – die Sicherheit bringen, die es bedarf, um den Binnenmarkt zukunftsfähig zu erhalten und innovativ zu gestalten. Innovationskraft bedarf Sicherheit. Die Mitgliedstaaten brauchen die Gewissheit, nationale Steuerregelungen beihilfenresistent formen zu können und damit auch dem Steuerpflichtigen gegenüber Rechtssicherheit zu gewährleisten. Nur so kann das Vertrauen in das große Projekt des Binnenmarktes gewonnen und um die dafür erforderlichen (und möglicherweise förderungsbedürftigen und förderungswerten) Investitionen privater Marktteilnehmer geworben werden.

Der dogmatische Streit auch um den Selektivitätsbegriff gewinnt also doch praktische Relevanz, um das Beihilfenrecht als Innovationsmotor zu erhalten und zu fördern. Er ist eine Gradwanderung zwischen Sicherstellung eines Mindestmaßes an „Gleichheit“ durch Schaffung eines wettbewerbsfreien Marktes zwischen Unternehmen einerseits und einer drohenden Investitionsbremse andererseits.

---

<sup>120</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, 32; dazu auch: *R. Luja*, *ec tax review* 2016, 312 (319).

<sup>121</sup> Hierzu in diesem Band: *C. Jung/L. Neckenich*, *HFSt* 8 (2018), 7 (11) unter § 2 II.4.