

§ 7 Die Systemimmanenzprüfung

Christian Jung/Lennart Neckenich

I.	Allgemeines.....	134
II.	Analyse der bestehenden Praxis.....	135
	1. Rechtsprechung des EuGH.....	135
	a. Rechtssache Ferring.....	136
	b. Rechtssache GIL Insurance.....	136
	c. Tiercé Ladbroke.....	137
	2. Kritik in der Literatur.....	138
	3. Stellungnahme.....	138
	4. Beispiele aus dem deutschen Steuerrecht.....	140
	a. Die Steuerprogression.....	141
	b. Die Nichtbesteuerung von Gemeinnützigkeit.....	141
	c. Die (Sonder-)Behandlung von Genossenschaften.....	142
	5. Zusammenfassung.....	143
III.	Die allgemeinen (steuerlichen) Leitprinzipien.....	144
	1. Abgrenzung zu den anderen Tatbestandsmerkmalen.....	144
	2. Verortung der Systemimmanenzprüfung.....	145
IV.	Die Prüfung der Systemimmanenz.....	146
	1. Prüfungsmaßstab.....	147
	a. Legitimes Ziel: Allgemeine Leitprinzipien der Besteuerung.....	148
	b. Kohärente Umsetzung des Leitprinzips innerhalb des konkreten Steuersystems.....	149
	c. Verhältnismäßigkeit.....	150
	2. Anwendungsbeispiele.....	151
	a. Vermeidung einer Doppelbelastung.....	151
	b. Missbrauchsbekämpfung.....	151
	c. Funktionsfähigkeit und Effektivität des Steuersystems.....	152
	aa. Pauschalierungen.....	153
	bb. Sonderfall: Bewertungs- und Abschreibungsregelungen.....	153
	cc. Ziel einer bestmöglichen Belastungsgleichheit.....	154
	d. Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit?.....	154
	e. Übermaßverbot und/oder finale Belastungsgleichheit.....	155
	f. Lenkungszweck als extrinsischer Grund?.....	156
	3. Sonderfall: Systemimmanenzprüfung bei mittelbaren Vorteilen.....	158
V.	Fazit.....	159

I. Allgemeines

Ein weiteres umstrittenes Tatbestandsmerkmal des Beihilfenrechts ist die sogenannte „Systemimmanenzprüfung“. Dabei erstreckt sich die Kritik nicht nur auf ihre oftmals geführte Bezeichnung einer „inneren Rechtfertigung“ und fehlenden Existenz im Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV, sondern im Besonderen auf ihre dogmatische „Substanzlosigkeit“.¹ Dennoch hat sich das Tatbestandsmerkmal etabliert. Ist demnach ein selektiver Vorteil systemimmanent, so scheidet nach allgemeiner Ansicht der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV, obwohl ein solcher Vorteil *a priori* vorliegt. Systemimmanent soll ein selektiver Vorteil dann sein, wenn er durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Steuersystems, zu dem er gehört, vorgegeben (zu rechtfertigen)² ist. Die Beweislast zur Darlegung einer solchen Systemimmanenz liegt dabei – im Gegensatz zu den anderen Tatbestandsmerkmalen – bei dem sich darauf berufenden Mitgliedstaat.³ Letzterer soll also darlegen, dass sich der selektive Vorteil aus der inneren Logik des Steuersystems ergibt oder als kohärente Entfaltung der Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems darstellt.⁴

Der folgende Aufsatz nimmt sich zur Aufgabe, das Tatbestandsmerkmal anhand der Praxis zu analysieren, es aber auch grundlegend zu hinterfragen und es auf die weiteren Tatbestandsmerkmale (insbesondere Referenzsystem, Benchmark und Selektivität) abzustimmen. Anhand einer Rechtsprechungsanalyse (I.) soll der notwendige Anwendungsbereich des Merkmals eingegrenzt (II. 1.), es systematisch korrekt verortet (II. 2.) und schließlich dogmatisch aufgearbeitet werden (III.).

¹ Eingehend: T. Jäger, EuZW 2012, 92 (93).

² EuGH v. 02.07.1974 Rs. C-173/73 (*Italien/Kommission*), Rn. 33-35; EuGH v. 08.11.2001 Rs. C-143/99 (*Adria Wien Pipeline*), Rn. 42; EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 51; J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.16; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 110.

³ EuGH v. 08.09.2011 Rs. C-279/08 P (*Dutch NOx*), Rn. 77; ausdrücklich auch EuG v. 30.11.2009 Rs. T-427/04 und T-17/05 (*France Télécom*), Rn. 232.

⁴ In der Praxis wird zwischen den beiden Merkmalen nicht unterschieden; allgemein dazu EuGH v. 06.09.2006 Rs. C-88/03 (*Portugal/Kommission*), Rn. 81; EuGH v. 08.09.2011 Rs. C-78/08 bis C-80/08 (*Paint Graphos*), Rn. 69; J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.23.

II. Analyse der bestehenden Praxis

Die in der Rechtsprechung und im Schrifttum etablierten Anknüpfungspunkte zur Prüfung der Systemimmanenz changieren bisweilen von dem Begriff der „inneren Logik des Steuersystems“, über die „Natur oder dem inneren Aufbau“ sowie „Wesen und allgemeinen Zwecken des Steuersystems“ hin zu den „allgemeinen Grund- und Leitprinzipien“.⁵

Schon die vielfältigen Definitionsversuche zeigen die besondere Problematik fehlender Anschaulichkeit der Systemimmanenzprüfung.

1. Rechtsprechung des EuGH

Für den Bereich des Steuerrechts hat der EuGH erstmalig 1974 die Natur und innere Struktur eines Steuersystems als potentielle „innere Rechtfertigung“ eines selektiven Vorteils angedeutet.⁶ In der Mitteilung der Kommission zum Beihilfenbegriff 1998 arbeitete die Kommission schließlich ein derartiges Tatbestandsmerkmal aus.⁷ Überraschend schnell und leise hat sich die Prüfung schließlich als ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal in der Praxis etabliert.

Der *EuGH* fordert für die Annahme einer Systemimmanenz eine rationale Begründung der in Rede stehenden Abweichung.⁸ Er differenziert diese in der Mehrzahl der Fälle dahingehend aus, dass nur solche Maßnahmen in der Systemimmanenz begründet sind, die unmittelbar von den leitenden Grundprinzipien eines Steuersystems oder der Logik und der Struktur desselben getragen werden.⁹ Im Ergebnis legen sowohl EuGH aus auch Kommission eine solche Systemimmanenz sehr restriktiv aus. Insgesamt bleibt aber vor allem der Eindruck, dass die Entscheidungen zum Merkmal der Systemimmanenz stark kasuistisch geprägt sind und es an einer echten dogmatischen Aufarbeitung des Tatbestandsmerkmals bis dato fehlt.

⁵ Ausführlich und kritisch: T. Jäger, *EuZW* 2012, 92 (97).

⁶ *EuGH v. 02.07.1974 Rs. C-173/73 (Italien/Kommission)*, Rn. 33 ff.

⁷ Zur geschichtlichen Entwicklung des Prüfungspunktes vgl. auch M. Jestaedt, in: Heidenhain, *European State Aid Law* (2010), § 8 Rn. 18.

⁸ So etwa: *EuG v. 09.12.2014 Rs. T-140/13 (Netherlands Maritime Technology Association)*, Rn. 109.

⁹ Erstmals *EuGH v. 02.07.1974 Rs. C-173/73 (Italien/Kommission)*, Rn. 33 ff.; *EuGH v. 17.06.1999 Rs. C-75/97 (Belgien/Kommission)*, Rn. 33; i.Ü. vgl. C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3rd ed. 2016, S. 119 mwN.

a. *Rechtssache Ferring*

In der Rechtssache *Ferring*¹⁰ diskutierte der EuGH, ob die ungleiche Behandlung von Großhändlern und Pharmaunternehmen durch die einseitige besondere Belastung mit einer Abgabe aus systemimmanenten Gründen in Form von gemeinwirtschaftlichen Pflichten gerechtfertigt werden kann. Dabei stellte sich der EuGH im Rahmen der inneren Rechtfertigung die Frage, ob eine solche einseitige Belastung (und der damit verbundene indirekte, einseitige Vorteil) der bloßen Kompensation der Last durch das Bereithalten der Medikamente diene mit der Folge, dass ein zunächst festgestellter Vorteil nachträglich wieder entfalle.¹¹

b. *Rechtssache GIL Insurance*

Einen weiteren Fall der „inneren Rechtfertigung“ – nun mit Blick auf das Selektivitätsmerkmal – behandelt der EuGH in der Rechtssache *GIL Insurance*¹². Hier soll die innere Rechtfertigung dann eingreifen, wenn das im nationalen Recht herangezogene Unterscheidungskriterium, das die Selektivität gerade erst begründet, im Wesen und der allgemeinen Struktur der Steuer angelegt ist.¹³ Dies bejahte der EuGH in der hiesigen Rechtssache. Dem Fall lagen zwei unterschiedliche IPT-Steuersätze (Versicherungssteuersätze) zugrunde, wobei durch die Einführung des erhöhten Steuersatzes bestimmte Versicherungsverträge fortan stärker belastet wurden als andere.¹⁴ Das Unterscheidungsmerkmal war auch (*prima facie*) selektiv, es diente aber als „regulierende Abgabe“ zum Ausgleich der Mehrwertsteuerbefreiung für Versicherungsumsätze.¹⁵ Der abweichende, höhere IPT-Steuersatz war letztlich darauf gerichtet, solche Verhaltensweisen zu bekämpfen, die das Verhältnis von IPT- und Mehrwertsteuersatzregelung in

¹⁰ EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 17 f.; zur Beantwortung der Frage einer Kompensation verweist er zurück an das nationale Gericht.

¹¹ EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 26 f.

¹² EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-308/01 (*GIL Insurance*).

¹³ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-308/01 (*GIL Insurance*), Rn. 72.

¹⁴ Zur Problematik der „negative state aid“ vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.

¹⁵ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-308/01 (*GIL Insurance*), Rn. 73 ff.

besonderen Fällen ausnutzten.¹⁶ Es folgte somit der Aussage des EuGH nach der „inneren Logik“ des IPT-Steuersystems.

c. *Tiercé Ladbroke*

Diskutabel ist auch die Begründung des *EuGH* im Verfahren *Tiercé Ladbroke*.¹⁷ Dem Verfahren lag die Frage zugrunde, inwieweit eine prozentual geringere Abgabe für Wetten, die in Frankreich für Pferderennen in Belgien abgegeben wurden gegenüber Abgaben für inländische Rennen eine Beihilfe darstelle. So wurde dem wirtschaftliche Interessenverband der französischen Rennvereine (PMU) im Rahmen von Wetten über belgische Pferderennen ein höherer Anteil rückerstattet (23 %) als bei rein inländischen Pferderennen (12 %). Hintergrund für die unterschiedlichen Steuersätze war letztlich eine Aufteilungsregelung zwischen Frankreich und Belgien. Maßgeblich sollte stets die prozentuale Abgabenhöhe des Landes sein, in dem das Rennen stattfand. Davon wurde schließlich ein (geringerer) Teil dem Land des Wetteinsatzes zugewiesen. Dies führte dazu, dass Frankreich bei inländischen Rennen etwa 28 Prozent als Abgabe erhoben, während die Abgabenhöhe bei Rennen in Belgien nur rund 9 Prozent betrug. Die Kommission erklärte diese Differenz neben den unterschiedlichen Steuersystemen mit der systeminhärenten Tatsache, dass bei ausländischen Rennen nicht ohne weiteres die Abgabenzusammensetzung aus dem Inland übertragen werden könne, wobei im Ergebnis quantitativ kein echter Unterschied entstände.¹⁸ Das *EuG* als auch der *EuGH* schlossen sich im Ergebnis der Kommission an und sahen die Anknüpfung an den Steuerabzug des jeweiligen Standortstaates und die Anpassung der Abgabe samt Rückzahlung als systeminhärent an:¹⁹

„Die Behandlung der Abgabe auf die Wetten für belgische Rennen in Frankreich, die dazu führe, daß dem PMU belge ein Anteil an dieser Abgabe zufließe, der mit dem vergleichbar sei, den er bei Anwendung der belgischen gesetzlichen Steuerabzüge erhalten würde, stelle daher

¹⁶ Der Fall könnte insofern auch der Rechtfertigung aufgrund von Missbrauchsbekämpfung zugeordnet werden, hierzu siehe sogleich unter § 7 IV.2.b.

¹⁷ EuGH v. 09.12.1997 Rs. C-353/95 P (*Tiercé Ladbroke*), Rn. 29.

¹⁸ Hierzu: EuG v. 18.09.1995 Rs. T-471/93 (*Tiercé Ladbroke*), Rn. 44.

¹⁹ EuGH v. 09.12.1997 Rs. C-353/95 P (*Tiercé Ladbroke*), Rn. 29; mit nahezu gleichem Wortlaut: EuG v. 18.09.1995 Rs. T-471/93 (*Tiercé Ladbroke*), Rn. 62.

keine Maßnahme dar, die vom Aufbau des allgemeinen Systems abweiche, sondern stehe im Gegenteil mit diesem in Einklang.“

2. Kritik in der Literatur

Unbestritten ist, dass eine „innere“ Rechtfertigung von Beihilfenverstößen im Wortlaut der Art. 107 ff. AEUV nicht angelegt ist. Nicht selten wird daher darauf verwiesen, dass eine Prüfung eines nicht im Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV angelegten Tatbestandsmerkmals gar einer Rechtsfortbildung nahekomme.

Jäger führt eine solche Systemimmanenzprüfung im Rahmen des Steuerrechts auf den Versuch zurück, „das Problem der differenzierenden Belastungswirkung von Steuern mit der im Übrigen im Beihilferecht geltenden Vermutung in Einklang zu bringen, dass ein Verzicht der öffentlichen Hand auf Einnahmen [...] einen Beihilfeverdacht erweckt. Bestandszweck des Tests ist es also, steuerlichen Besonderheiten im Beihilferecht zum Durchbruch zu verhelfen.“²⁰

Ungeachtet des Zwecks, sieht er in dem aktuellen Katalog der Systemimmanenzprüfung einen substanzlosen Prüfungspunkt, der zu einer bloßen Einzelfallrechtsprechung führt.²¹ *Englisch* spricht dem Prüfungspunkt (in Teilen) dessen Existenzberechtigung mangels Erfordernisses – jedenfalls in der umfassenden, aktuell praktizierten Gestalt – ab.²²

3. Stellungnahme

Zur Bewertung der Kritik ist uE eine genauere Betrachtung der Systemimmanenzprüfung erforderlich. Sofern im Rahmen der Systemimmanenz eine in Frage stehende Regelung einer relevanten Steuer (oder Abgabe) daraufhin untersucht wird, ob sie nicht zwingende Folge der Struktur und der Logik des zugrundeliegenden Systems ist, ist die Kritik berechtigt:

²⁰ T. Jäger, EuZW 2012, 92 (97).

²¹ T. Jäger, EuZW 2012, 92 (93).

²² So etwa: J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.33.

Bei einer derartigen Prüfung wird oftmals auf die *Benchmark*-Prüfung innerhalb des maßgeblichen Bezugssystems recurriert. Die Systemimmanenzprüfung schlägt hier die Brücke zu dem bereits im Rahmen des Vorteils herangezogenen Referenzrahmen. Nicht nur das, sie legt dabei abermals steuerspezifische Prinzipien zugrunde, wie sie auch schon für die bei der Ermittlung des Vorteils herangezogene Referenz in Form konkreter Besteuerungsmerkmale der betroffenen Steuerart beansprucht werden.

Die Begrifflichkeiten, die bei der Systemimmanenzprüfung herangezogen werden, sind insofern bekannt. Sie ähneln in verblüffender Weise den Maßstäben zur Ermittlung der *Benchmark*. Wenn nämlich die Logik, die Natur oder das Wesen eines Steuersystems ermittelt werden soll, so geht es um nichts anderes als die Frage nach der dem Steuersystem zugrundeliegenden Grundentscheidung des Gesetzgebers. Schon die Grundentscheidung ist das Ergebnis eines (kohärenten) Abwägungsprozesses des Gesetzgebers im Rahmen der ihm zustehenden Rechtssetzungskompetenz.

Wenn EuGH oder Kommission also in ihren Entscheidungen eine „Rechtfertigung“ aufgrund der inneren Logik anerkennen, so führt dies zu bisweilen bemerkenswerten Ergebnissen: In manchen Entscheidungen rechtfertigt der EuGH beihilfenrelevante Maßnahme durch die „Logik“ des Steuersystems mit der Folge, dass bei genauerer Betrachtung der Maßnahme gar kein Vorteilscharakter mehr zugeschrieben wird.²³

Diese Überlegung zeigt sich auch in der oben erwähnten Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Ferring*. Innerhalb des Prüfungspunktes diskutiert der EuGH Fragen der Kompensation und einen damit verbundenen „Wegfall“ des Vorteils. Auf diesen recurriert er entsprechend auch im Rahmen der Prüfung:²⁴

„Allerdings kann von der unterschiedlichen Behandlung der betroffenen Unternehmen nicht automatisch auf das Bestehen eines Vorteils i.S. von Artikel 92 I des Vertrages [heute Art. 107 Abs. 1 AEUV] geschlossen werden. Denn an einem solchen Vorteil fehlt es, wenn die unterschiedliche Behandlung aus Gründen gerechtfertigt ist, die systemimmanent sind [...].“

²³ W. Schön, in: Hancher/Otterveranger/Slot, EU State Aids, 5th ed. 2016, Rn. 13-068 mwN.

²⁴ EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 17.

Hier offenbart sich die Diskussion der Existenzberechtigung in besonderer Weise. Zurecht stellt sich dann nämlich die Frage des Verhältnisses zum Prüfungspunkt der Vorteilermittlung.²⁵

Hinsichtlich der anderen Beispiele zeigt uE eine fundierte Analyse, dass die seitens der Europäischen Institutionen vorgebrachten Systemüberlegungen entweder Folge mangelnder Vorteils- und Selektivitätsprüfung oder aber richtigerweise auf *allgemeine steuerliche Leitprinzipien* zurückzuführen sind.

Beispiel Ladbroke: Bei genauerer Begutachtung der Rechtssache *Ladbroke* fehlt es bereits an der vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation der unterschiedlich behandelten Unternehmen: Die Abgaben auf Wetteinsätze von Wetten im Inland sind rechtlich nicht vergleichbar mit Wetteinsätzen im Ausland. So fallen im Inland besondere Abgaben an, die nicht ohne weiteres auf das Ausland übertragen werden können.

Beispiel GIL Insurance: Im Fall *GIL Insurance* liegt der Vorteil rein tatsächlich vor. Der höhere IPT-Steuersatz verfolgt aber den Grund der Missbrauchsbekämpfung. Dies ist weniger ein besonderer Grund des Systems selbst, sondern ein allgemein steuerlicher, systemübergreifender Rechtfertigungsgrund.²⁶

4. Beispiele aus dem deutschen Steuerrecht

Die Problematik der Unterscheidung zwischen Ermittlung eines Vorteils sowie einer (vermeintlichen) Rechtfertigung aufgrund der „inneren Logik des Systems“ lässt sich auch gut an einigen Beispielen aus dem deutschen Steuerrecht darlegen.

²⁵ Kommt man zu dem Ergebnis, dass eine Kompensation möglich ist, so fehlt es bereits von Beginn an am Vorteil. Kommt eine Kompensation aber aufgrund des in sich geschlossenen Referenzsystems nicht in Betracht, kann allenfalls noch über die Frage der „Vermeidung einer Doppelbelastung“ als allgemein-steuerlicher Grund nachgedacht werden, hierzu sogleich unter § 7 IV.2.a.

²⁶ Zu diesen Gründen einer inneren Rechtfertigung ausführlich unter § 7 IV.

a. *Die Steuerprogression*

Als Paradebeispiel der „inneren Rechtfertigung“ aus „der Natur des Systems“ gilt etwa die Steuerprogression.²⁷ Demnach führe die Regelung zu einem selektiven Vorteil für kleinere Unternehmen. Dies gründe aber in der dem jeweiligen Steuersystem zugrundeliegenden Logik der Umverteilung bzw. Verteilungsgerechtigkeit.²⁸ Entsprechendes gelte etwa für den progressiven Steuertarif der Einkommensteuer in § 32a EStG. Im Lichte der Umverteilung korrigiere die Regelung letztlich nur das Einkommensteuersystem im Hinblick auf die ihm zugrunde liegende „innere“ Dogmatik. Dies scheint vertretbar. Anzudenken ist aber gleichermaßen, ob „Umverteilung“ und „Verteilungsgerechtigkeit“ nicht erst allgemeine Leitprinzipien darstellen, sondern sich bereits im Steuersystem als Grundentscheidung niedergeschlagen haben (hierzu sogleich).

U.E. ist der progressive Steuertarif eine kohärente Entscheidung, die dem Gesetzgeber im Rahmen seines Spielraums bei der Umsetzung des Prinzips der Leistungsfähigkeit verbleibt. Der progressive Steuertarif stellt somit gerade eine Grundentscheidung des Gesetzgebers im Einkommensteuerrecht und folglich keine Abweichung dar.

b. *Die Nichtbesteuerung von Gemeinnützigkeit*

Ein weiterer Fall einer Rechtfertigung aufgrund der „inneren Logik“ des Steuersystems wird etwa im Bereich der Nichtbesteuerung von Gemeinnützigkeit diskutiert. Dies gelte jedenfalls, soweit die Steuern – insbesondere die Ertragssteuern – an den Gewinn als maßgeblichen Besteuerungsgegenstand anknüpfen, es an einer Gewinnerzielung aber fehlt. Stiftungen und bestimmte Verbände sind etwa natur- bzw. satzungsgemäß dazu verpflichtet, keine Gewinne zu erzielen. Entsprechend stehe deren Befreiung

²⁷ Hierzu u.a. EuG v. 06.03.2002 Rs. T-127/99, T-129/99 und T-148/99 (*Territorio Histórico de Álava*), Rn. 164; C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3rd ed. 2016, S. 124.

²⁸ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 139; D. Triantafyllou, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht*, 7. Aufl. 2015, Rn. 178.

auch im Einklang mit der Natur und dem inneren Aufbau des zugrundeliegenden Steuersystems.²⁹

Diese Argumentation scheint abermals nachvollziehbar. Es kommt aber auch hier uE auf eine solche Prüfung gar nicht mehr an: Wenn nämlich bestimmte gemeinnützige Organisationen keinen Gewinn erzielen dürfen, das Ertragssteuerrecht aber gerade hieran anknüpft, so fehlt es bereits an der Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmen. Zwar ist eine „Gewinnerzielungsabsicht“ für den Unternehmensbegriff nicht notwendig, sie befinden sich aber im Rahmen eines Ertragssteuersystems gerade nicht in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation.³⁰

Allgemein anerkannt ist dagegen auch, dass sonstige gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen nicht aus der „inneren Logik“ des Systems zu rechtfertigen sind.³¹ Ob darüber hinaus das Gemeinnützigkeitsrecht als kohärente Entscheidung aus einem Gedanken der Staatssubstitution als allgemein steuerliches Leitprinzip abgeleitet werden kann, ist umstritten.³²

c. *Die (Sonder-)Behandlung von Genossenschaften*

Die Überschneidung mit der Selektivität zeigt sich noch deutlicher bei der Sonderbehandlung von Genossenschaften oder ähnlichen Körperschaften, die oftmals ebenso durch die Logik des Steuersystems gerechtfertigt wird.³³ Zu berücksichtigen ist dabei die (üblicherweise) anhaftenden Besonderheiten. Die Kommission selbst anerkennt die Besonderheiten der genossenschaftlichen Struktur, indem sie selbst in ihrer Mitteilung erklärt:³⁴

²⁹ So auch: *D. Triantafyllou*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 176; vgl. auch Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. C 384/3 ff. (5).

³⁰ Siehe hierzu in diesem Band: *L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 103 (108 ff.) unter § 6 II.2.b.aa.

³¹ Eingehend: *M. Helios*, in: Richter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts (2007), § 19 Rn. 39 f.

³² So etwa: *M. Jachmann*, BB 2003, 990 ff.; *H. Kube*, IStR 2005, 469 ff.; a.A. *M. Helios*, in: Richter, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts (2007), § 19 Rn. 40; *J. Isensee*, DStJG 26 (2003), 93 (115 f.); dies wäre nach hiesigem Verständnis als systemübergreifender Grund zu verorten (vgl. hierzu § 7 IV.2.), soll aufgrund des engen Zusammenhangs zu den vorherigen Überlegungen aber bereits hier angesprochen werden.

³³ U.a. EuGH v. 08.09.2011 Rs. C-78/08 bis C-80/08 (*Paint Graphos*), Rn. 71.

³⁴ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 157.

„Grundsätzlich folgen echte Genossenschaften Funktionsprinzipien, aufgrund deren sie sich von anderen Wirtschaftsbeteiligten unterscheiden. So weisen Genossenschaften besondere Mitgliedschaftsregeln auf, und sie handeln zum gegenseitigen Nutzen ihrer Mitglieder und nicht im Interesse externer Investoren. Zudem dürfen Rücklagen und Vermögen nicht ausgeschüttet werden und müssen entsprechend dem gemeinsamen Interesse der Mitglieder verwendet werden. Ferner haben Genossenschaften in der Regel nur beschränkten Zugang zu Aktienmärkten und erzielen normalerweise nur geringe Gewinnspannen.“

Hier weist die Kommission eigens daraufhin, dass es bereits an der vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation fehlen kann, ohne klar zwischen den beiden Merkmalen zu differenzieren.³⁵ Eine dogmatische Unterscheidung, in welchen Fällen es an der vergleichbaren Situation mangelt und wann die Regelung systemimmanent zu „rechtfertigen“ ist, ist nicht zu erkennen.

5. Zusammenfassung

Die bisherige Praxis vermischt oftmals Fragen der Systemimmanenz mit anderen Tatbestandsmerkmalen. Das zeigt sich allzu schön in dem wortwörtlich merkwürdigen Ergebnis, dass im Rahmen der „inneren Rechtfertigung“ nachträglich ein Vorteil doch abgesprochen wird.³⁶ Hieran knüpft dann auch konsequenterweise die Kritik an der Begrifflichkeit der „Rechtfertigung“ an.

Zwar ist dieser Streit auf den ersten Blick rein dogmatischer Natur: Denn die seitens der Praxis vorgebrachte Diskussion über eine Systemimmanenz aufgrund der inneren Logik des Systems verlagert sich uE schlichtweg auf die vorherigen Prüfungspunkte.³⁷ Ihr kommt aber auch eine nicht unbedeutende tatsächliche Relevanz zu: Durch die Verlagerung der Prüfung auf Ebene der Systemimmanenz wird die Beweis- bzw. Darlegungslast plötzlich von der Kommission auf die Mitgliedstaaten übergewälzt.

³⁵ Die Kommission weist zugleich darauf hin, dass u.U. schon die „vergleichbare rechtliche und tatsächliche Situation“ zu verneinen ist; vgl. hierzu schon unter § 7 II.4.c.

³⁶ Hierzu bereits oben unter § 7 II.1.a. sowie § 7 II.3.

³⁷ Ähnlich: *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.33.

III. Die allgemeinen (steuerlichen) Leitprinzipien

Die Systemimmanenzprüfung geht aber über das bisher Gesagte hinaus. Wenngleich in der Praxis keine klare Differenzierung erkennbar ist, so scheinen zwei grundlegende Fallkonstellationen unterscheidbar: Soweit Rechtsprechung aber auch Kommission die Systemimmanenz auf die „innere Logik“ des Systems zurückführen, mithin „intrinsisch rechtfertigen“, ist die bisherige Kritik berechtigt. In derartigen Fällen drängt sich der Eindruck auf, dass die „innere Rechtfertigung“ nur eine fehlerhafte vorherige Tatbestandsprüfung auffängt. Dieser Aspekt der Systemimmanenzprüfung wurde bis hierher beleuchtet.³⁸

Davon zu trennen ist die Frage, ob es weitere Gründe gibt, die einen *prima facie* selektiven Vorteil doch noch tatbestandlich dem Beihilfenrecht entziehen. In der Praxis wird neben der „inneren Logik“ auch auf allgemeine Leitprinzipien rekurriert, die eine Abweichung vom Grundsatz zu rechtfertigen vermögen.³⁹ Sie ähneln den im Rahmen der Grundfreiheiten anerkannten Rechtfertigungsgründen. Insoweit scheint auch der Begriff der „inneren Rechtfertigung“ dahingehend angebracht. Der Begriff der Systemimmanenz gründet hier alleine darauf, dass sich diese Gründe in gewisser Gestalt auch in dem betreffenden Steuersystem niedergeschlagen haben müssen.

1. Abgrenzung zu den anderen Tatbestandsmerkmalen

Alle nationalen Steuerrechtsordnungen unterliegen gewissen Grund- und Leitprinzipien. Sie unterscheiden sich von der „Grundentscheidung“ insofern, als dass sie typischerweise steuersystemübergreifende Geltung haben und gerade Abweichung von derselbigen begründen. Tragende Leitprinzipien können sich oftmals aus der „überlagernden“ Verfassungsordnung ergeben.

Derartige Gründe werden teilweise als vermeintlich „extrinsische“ Rechtfertigungsgründe deklariert, sind aber stets zu unterscheiden von rein externen Zielen wie etwa solchen sozial- oder regionalpolitischer Art. Rein

³⁸ Zur Systemimmanenzprüfung im Kontext mittelbarer Vorteile vgl. Ausführungen unter § 7 IV.3.

³⁹ C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3rd ed. 2016, S. 121 f.; W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot, *EU State Aids*, 5th ed. 2016, Rn. 13-068 f.

externe Zwecke können eine selektive Maßnahme allenfalls nach Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV rechtfertigen. Letztere sind schon aufgrund der Tatsache ausgeschlossen, dass bei der beihilfenrechtlichen Würdigung auf die Wirkung der in Frage stehenden Regelung abgestellt werden muss.⁴⁰

Mit extrinsischen Gründen sind hier aber steuerliche Regelungsziele gemeint, die steuersystemübergreifend anerkannt und als „Leitprinzipien“ der Besteuerung etabliert sind und sich darüber hinaus im speziellen Steuersystem in einer gewissen Ausprägung⁴¹ niederschlagen.⁴²

2. Verortung der Systemimmanenzprüfung

Mit der Dogmatik eng verwurzelt ist die Frage der Verortung des Prüfungspunktes. Die Systemimmanenzprüfung ist nicht im Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV angelegt. In der Praxis und auch in der Literatur wird eine solche Prüfung innerhalb des Selektivitätsmerkmals verortet. Dies lässt sich uE auf zwei Überlegungen zurückführen: Zum einen fehlt es an einem solchen Merkmal innerhalb des Tatbestandes. Es ist als solches jedenfalls nicht ausdrücklich festgeschrieben. Möchte man einen solchen Prüfungspunkt aber nicht als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal etablieren, so ist es notwendig, ihn in ein anderes Tatbestandsmerkmal „einzulesen“. Zum anderen stellt sich sodann die Frage, welches Merkmal dafür herangezogen werden sollte. Hier zeigt sich die enge Bedeutung des Referenzrahmens (zur Begrenzung des maßgeblichen „Systems“) für die Systemimmanenz. Wenn aber der Referenzrahmen in der Praxis üblicherweise in der Selektivität festgeschrieben wird, so gilt selbiges schließlich für die Systemimmanenz. Diesbezügliche Fragen können schon denklogisch nur auf Grundlage des untersuchten Systems beantwortet werden.

Zwingend ist dies aber auf keinen Fall. Die Analyse der Rechtspraxis zur Systemimmanenzprüfung hat auch aufgezeigt, dass sie auf Prinzipien zu-

⁴⁰ E.-J. Mestmäcker/H. Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 233.

⁴¹ Je nach Steuersystem (insbesondere Steuerart) kann ein allgemein anerkanntes Leitprinzip unterschiedlich ausgestaltet sein; Steuervereinfachungsnormen im Rahmen des Ertragssteuerrechts einerseits und im Verbrauchsteuerrecht andererseits werden somit eigenständig bewertet.

⁴² Hierzu genauer sogleich unter § 7 IV.1.b.

rückgreift, die vielfach bereits innerhalb der Vorteilsermittlung Berücksichtigung gefunden haben (oder hätten finden müssen).⁴³ Differenziert man zudem zwischen der Vorteilsermittlung und der Selektivität, so wie es nach Ansicht der vorherigen Aufsätze erforderlich ist⁴⁴ und verschiebt die Prüfung des Referenzrahmens und des Vorteils vor die Selektivität, so muss konsequenterweise auch die Systemimmanenzprüfung auf gleicher Ebene erfolgen.

Dies gilt umso mehr, wenn man (potentiell rechtfertigende) Leitprinzipien betrachtet, die losgelöst von einem selektiven Vorteil eigenständige Bedeutung zukommen.

Ungeschriebene Tatbestandsmerkmale sind dem Recht nicht unbekannt. Durch die Etablierung dieser Prüfung wird der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV um eine weitere Voraussetzung erweitert. Sie steht dabei in engem Verhältnis zu den Tatbestandsmerkmalen des Vorteils und der (*prima facie*-) Selektivität. Zum besseren Verständnis sollten bei der Anwendung des Beihilfenrechts im Steuerrecht daher drei Konstellationen stets unterschieden werden: Erstens kann das Beihilfenrecht daran scheitern, dass eine „Regelung“ selbst die Benchmark etabliert oder nicht von dieser abweicht und damit keinen Vorteil im Rahmen des Referenzsystems begründet. Zweitens gibt es Fälle, in denen zwar eine Abweichung von der Benchmark vorliegt, sich diese Abweichung aber als „generelle Maßnahme“ auszeichnet und somit keinen selektiven Charakter aufweist. Zuletzt gibt es aber auch solche „Regelungen“, die selektive Vorteile verschaffen, letztlich aber bloß anerkannte steuerliche Grundprinzipien im konkreten System zur Anwendung verhelfen.

IV. Die Prüfung der Systemimmanenz

Schon aufgrund der zahlreichen Definitionen und der uE nicht kohärenten Anwendung der Systemimmanenzprüfung, ist der Begriff der Systemimmanenz schwer greifbar und allenfalls durch Auswertung der (zutreffenden) Kasuistik einer Dogmatik anzunähern. Laut der Mitteilung der Kommission zum Beihilfenbegriff soll eine Maßnahme dann zu „rechtfertigen“

⁴³ Vgl. hierzu oben unter § 7 II.3. sowie § 7 III.1.

⁴⁴ Hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2 sowie L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

sein, wenn sie „*unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems beruht oder sich aus den systemimmanenten Mechanismen ergibt, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind.*“⁴⁵ Die obigen Ausführungen sollten hinreichend dargelegt haben, warum uE eine Systemimmanenzprüfung grundsätzlich alleine auf die Grund- oder Leitprinzipien zu reduzieren ist.

1. Prüfungsmaßstab

Vielfach wird der Prüfungsmaßstab auf einen Test am Maßstab einer bloßen „*rule of reason*“ reduziert.⁴⁶ Dem wird entgegengehalten, dass ein solcher Maßstab der Prüfung eines Tatbestandsmerkmals iRd Art. 107 Abs. 1 AEUV – auch in Abgrenzung zu der Rechtfertigungsprüfung der Grundfreiheiten – nicht genügt.⁴⁷ Insbesondere wird ein solcher Maßstab dem Spannungsverhältnis von nationaler Steuerhoheit und unionalem Beihilfenrecht nicht gerecht.

Stattdessen sollte eine Systemimmanenzprüfung vielmehr als eine Folgerichtigkeitsprüfung verstanden werden: Dient die selektive Begünstigung bloß der Durchsetzung grundlegender Prinzipien, die sich auch im zugrundeliegenden System niedergeschlagen haben? Dass hierdurch die einzelnen mitgliedstaatlichen Steuersysteme teilweise an unterschiedlichen Maßstäben gemessen werden, ist zwar schwierig,⁴⁸ aber die bloße Konsequenz aus der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität. Dabei darf nicht übersehen werden, dass der Systemimmanenzprüfung iE die Frage vorschaltet ist, grundlegende Leitprinzipien der mitgliedstaatlichen Besteuerung zu bestimmen.

Fallübergreifend kann für die Systemimmanenzprüfung somit folgender Prüfungskatalog festgehalten werden: Eine eigentlich beihilfenrelevante Regelung oder Maßnahme ist systemimmanent, wenn sie (1) ein legitimes Ziel aus beihilfenrechtlicher Sicht verfolgt (allgemeines Leitprinzip), das

⁴⁵ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 138.

⁴⁶ M. Jestaedt, in: Heidenhain, European State Aid Law (2010), § 8 Rn. 20; T. Jäger, EuZW 2012, 92 (97) mwN, selbst aber kritisch.

⁴⁷ T. Jäger, EuZW 2012, 92 (97).

⁴⁸ So bspw. M. Jestaedt, in: Heidenhain, European State Aid Law (2010), § 8 Rn. 19.

sich (2) im betroffenen Steuersystem niedergeschlagen hat und (3) verhältnismäßig umgesetzt worden ist.⁴⁹

a. *Legitimes Ziel: Allgemeine Leitprinzipien der Besteuerung*

Die oft benannten Leitprinzipien müssen letztlich ein legitimes Ziel iSd Beihilfenrechts darstellen. Der Begriff der Grund- oder Leitprinzipien der Besteuerung findet bereits im Kontext der Benchmark tiefergehende Berücksichtigung. Die grundlegenden Entscheidungen des Gesetzgebers (Wer/Was/Wie wird besteuert?)⁵⁰ werden bereits dort beantwortet und die dem Steuersystem zugrunde liegenden Leitprinzipien (insbesondere Leistungsfähigkeit) berücksichtigt. Ein Ausgleich zweier widerstreitender Prinzipien, wie sie für die oben angelegten Fragen maßgeblich sind, sollten bereits bei der Etablierung der Benchmark durch den Gesetzgeber im Rahmen seines Spielraums erfolgen: Entsprechend ist § 10d Abs. 1 S. 1 EStG etwa die Grundentscheidung des Gesetzgebers für Fragen des Verlustvortrags und der widerstreitenden Prinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Jahressteuerprinzips. Eine solche Abwägung derartiger inhärenter Prinzipien soll daher in aller Regel bereits der *Benchmark*-Ermittlung vorbehalten sein und ist keine Frage der Systemimmanenzprüfung.

Auf Ebene der Systemimmanenzprüfung stehen stattdessen systemübergreifende Leitgedanken der Besteuerung. Ziel des Beihilfenrechts ist die Integrität des Binnenmarktes. Im weitesten Sinne sollen daher Belastungsungleichheiten innerhalb eines Referenzsystems vermieden werden. Steuersysteme versuchen abstrakte Lebenssachverhalte gemessen an der hierin verkörperten Leistungsfähigkeit einer Besteuerung zu unterwerfen. Eine bloß abstrakte Anknüpfung kann in besonderen Konstellationen, bei denen im Ergebnis doch eine Belastungsungleichheit vorliegt, aber nicht hinreichend Rechnung tragen. Hier kommt unter Umständen eine „innere Rechtfertigung“ zum Tragen, wenn die in Rede stehende Ausnahmeregelung dem Grunde nach gerade tragende, übergreifende Prinzipien der Besteuerung verwirklichen und dadurch eine solche Belastungsungleichheit bekämpft.

Eine (finale) Belastungsungleichheit wird etwa durch die Vermeidung einer Doppelbelastung, durch Missbrauchsbekämpfung oder die Sicherstellung

⁴⁹ Ähnlich: A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 131.

⁵⁰ Vgl. hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (21 ff.) unter § 2 IV.2.

eines effektiven Steuervollzugs verfolgt. Sie stellen somit allgemeine steuerliche Leitgedanken dar.

Anderweitig diskutierte der *EuGH* etwa schon, ob besondere gemeinwirtschaftliche Pflichten⁵¹ als ein dem Abgabensystem zugrundeliegender Grundsatz festgeschrieben werden kann. Das bloße Argument der „Kontinuität“ einer begünstigenden Regelung kann hingegen nicht als systemimmanente Erwägung geltend gemacht werden.⁵²

Ausdrücklich ablehnend begegnet der *EuGH* auch einer Systemimmanenz bei der bloßen Vermeidung überproportionaler Belastung einzelner Branchen.⁵³ Letzteres ist gerade kein Merkmal, das der Besteuerung selbst angelegt ist, sondern ein echter „externer“ Rechtfertigungsgrund, der den Maßstäben Absätze 2 und 3 des Artikels 107 AEUV unterliegt. Die Systemimmanenzprüfung darf nicht zu einer Umgehung der Rechtfertigungskataloge der Absätze 2 und 3 führen.

Etwas anderes gilt hingegen wiederum für das der Steuerstaatlichkeit immanenten Verbot der Übermaßbesteuerung. Ob ein Übermaßverbot eingreift, kann grundsätzlich nur für jeden Einzelfall gesondert bestimmt werden. Es findet daher entsprechend auch nicht bereits abstrakt im Rahmen der allgemeinen Leistungsfähigkeit Berücksichtigung.⁵⁴ Vielmehr weicht man im Einzelfall bei dessen Abwendung von der in dem Steuerrecht eigentlich maßgeblichen abstrakten Leistungsfähigkeitsbetrachtung ab. Dies kann aber durch die Steuerstaatlichkeit bzw. das Prinzip des Verbots der Übermaßbesteuerung im Einzelfall getragen sein.

b. Kohärente Umsetzung des Leitprinzips innerhalb des konkreten Steuersystems

Ähnlich wie auf Ebene der Benchmark reicht es auch bei der Systemimmanenzprüfung nicht aus, bloß allgemeine Leitprinzipien zu benennen. Da das Beihilfenrecht anerkanntermaßen die Frage nach der Beihilfenrelevanz anhand der Wirkung einzelner Regelungen oder Maßnahmen misst, muss

⁵¹ Im konkreten Fall im Ergebnis ablehnend: *EuGH* v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 18.

⁵² *EuGH* v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito*), Rn. 51.

⁵³ *EuGH* v. 08.11.2001 Rs. C-143/99 (*Adria-Wien-Pipeline*), Rn. 52 f.

⁵⁴ S. Glatz, *IStR* 2016, 447, 451 f.

eine systemimmanente Ausnahme zunächst deutlich erkennbar und nachvollziehbar seitens des Mitgliedstaates vorgetragen werden.

Vor allem aber muss sich das vorgebrachte Leitprinzip im konkreten, in Rede stehenden Steuersystem erkennbar niedergeschlagen haben und schließlich kohärent umgesetzt worden sein. Wenn also etwa die Sicherstellung des Steuervollzuges durch Pauschalierungen verfolgt wird, so muss der Mitgliedstaat nachvollziehbar erklären, warum andere Bereiche keiner Pauschalierung bedürfen.

c. *Verhältnismäßigkeit*

Die in Rede stehende Regelung überschreitet zudem dann die Grenzen der Systemimmanenz, wenn sie im Verhältnis zu der „inneren Logik“ oder dem verfolgten Leitprinzip unverhältnismäßig ausgestaltet ist. So führt der EuGH in der Rechtssache *Paint Graphos* aus:⁵⁵

„Jedenfalls wäre, damit Steuerbefreiungen wie die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats gerechtfertigt sein können, noch darauf zu achten, dass sie mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Einklang stehen und insofern nicht über die Grenzen des Erforderlichen hinausgehen, als das verfolgte zulässige Ziel nicht auch durch weniger weit reichende Maßnahmen erreicht werden könnte.“

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeit sind daher etwa auch potentielle Nebenzwecke zu berücksichtigen, die nicht tragende Leitprinzipien fördern oder die systematische Konsistenz sicherstellen sollen, sondern möglicherweise gar anderen Prinzipien widerstreben. Eine wesentliche Rolle spielt die Verhältnismäßigkeit somit auch bei ermessensbasierten Regelungen bzw. den darauf gründenden Verwaltungsentscheidungen (vgl. etwa §§ 89, 222, 227, 371 AO).

⁵⁵ EuGH v. 08.09.2011 Rs. C-78/08 bis C-80/08 (*Paint Graphos*), Rn. 75; ähnlich auch EuG v. 30.11.2009 Rs. T-427/04 und 17/05 (*France Télécom*), Rn. 236.

2. Anwendungsbeispiele

Im Folgenden soll der Versuch unternommen werden, einige potentielle Leitprinzipien darzustellen und relevante Regelungen des deutschen Steuerrechts den einzelnen Kategorien zuzuordnen.

a. *Vermeidung einer Doppelbelastung*

Als ein anerkanntes Leitprinzip des allgemeinen Steuersystems gilt die Vermeidung einer Doppelbelastung.⁵⁶ Dies kann sich einerseits grenzüberschreitend in Form der zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen niederschlagen.⁵⁷ Knüpft eine Steuer oder Abgabe an den Import oder Verbrauch von Gütern an, so kann die Freistellung exportierter Güter u.U. zu rechtfertigen sein.⁵⁸

Andererseits kommt das Argument der Vermeidung einer Doppelbelastung auch in reinen Inlandsfällen zur Geltung. Im Bereich des Energie- und Stromsteuerrechts weisen *Ismer/Piotrowski* zutreffend einzelne Steuerbefreiungen dem Ziel der Vermeidung einer Doppelbelastung zu, indem sie entweder die Input- oder Outputbesteuerung ausschließen.⁵⁹ Abgelehnt wird hingegen das Argument der Vermeidung der Doppelbelastung in Fällen, in denen (auch) dritte Marktteilnehmer, die keiner anderen Belastung unterlagen, durch die Regelung einen Vorteil erlangen.⁶⁰

b. *Missbrauchsbekämpfung*

Ein weiteres steuersystemübergreifendes Prinzip, das als Rechtfertigungsgrund in Betracht gezogen werden kann, ist die Missbrauchsbekämpfung. Diese tritt allen voran in Form der Bekämpfung von Steuervermeidung auf. Die Kommission betont im Hinblick auf derartige Regelungen deren Doppelseitigkeit: Sie anerkennt dem Grunde nach eine mögliche Rechtfertigung. Dies wurde auch durch den EuGH – etwa in der Rechtssache *GIL*

⁵⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 139.

⁵⁷ Kommission, Entscheidung C(2012) 4217 final, Rn. 179 f.; vgl. hierzu auch die bereits genannte Entscheidung des EuGH v. 09.12.1997 Rs. C-353/95 P (*Tiercé Ladbroke*).

⁵⁸ Hierzu: C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3rd ed. 2016, S. 122.

⁵⁹ R. Ismer/S. Piotrowski, *ZfZ* 2016, 278 (284) mit Verweis auf § 26 Abs. 1 EnergieStG, § 47 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG, § 5 i.V.m. § 26 EnergieStG, § 37 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG.

⁶⁰ EuGH v. 03.08.2012 Rs. C-452/10 P (*BNP Paribas*), Rn. 136 f.; vorhergehend EuG v. 01.07.2010 Rs. T-335/08 (*BNP Paribas*), Rn. 199 ff.

*Insurance*⁶¹ – gebilligt. Die Kommission verdeutlicht aber gleichermaßen, dass etwaige, darüber hinausgehende Rückausnahmen in aller Regel wiederum Beihilfenrelevanz aufweisen können.⁶²

Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung treten im deutschen Steuerrecht in zweierlei Wirkungsrichtung auf: Einerseits soll durch Vereinfachung – insbesondere durch Pauschalierungen – ein Steuermissbrauch oder eine Steuervermeidung präventiv verhindert werden (u.a. §§ 35a Abs. 1-3 EStG). Andererseits kommen Missbrauchsregelungen wie etwa im AStG zur Geltung, die in gewisser Weise repressiv wirken. Dass hierbei in Einzelfällen selektive (ggf. mittelbare) Vorteile entstehen können, scheint noch im Rahmen des Leitprinzips zu liegen, solange die Regelung verhältnismäßig ausgestaltet ist.

c. *Funktionsfähigkeit und Effektivität des Steuersystems*

Die Europäischen Gerichte haben des Weiteren die Abweichung vom Regelfall zur Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Steuersystems gelten lassen.⁶³ Die Kommission hat dementsprechend in ihrer Mitteilung die Handhabbarkeit für die Verwaltung oder das Ziel der bestmöglichen Einziehung von Steuerschulden als Rechtfertigungsgründe ausdrücklich benannt.⁶⁴ Hierunter fällt u.a. die Sicherstellung des Steuervollzugs durch Vereinfachungszwecknormen⁶⁵ oder die Förderung der Rechtsanwendungsgleichheit⁶⁶. Zugleich muss aber für jeden Einzelfall geprüft werden, ob das Ziel des „Erhalts der Funktionsfähigkeit“ oder der „Effektivität“ auch tatsächlich und nachvollziehbar im System angelegt ist. In der Rechtssache *Gibraltar* wurde der Vortrag Großbritanniens, durch die Ausgestaltung ein

⁶¹ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-308/01 (*GIL Insurance*), Rn. 70 ff.; i.Ü. C. Quigley, *State Aid Policy*, 3rd ed. 2016, S. 127.

⁶² Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 183.

⁶³ EuGH v. 06.09.2006 Rs. C-88/03 (*Portugal/Kommission*), Rn. 82; EuGH v. 18.07.2013 Rs. C-6/12 (*P Oy*), Rn. 29.

⁶⁴ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01.

⁶⁵ Kommission, Entscheidung C(2013) 6654 endg., Rn. 39; Kommission, Entscheidung C(2013) 4901 final, Rn. 131 ff.

⁶⁶ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.23; K. van de Castele/M. Hocine in: Mederer/Pesaresi/van Hoof (Hrsg.), *EU Competition Law Vol. 4, State Aid* (2008), Rn. 2.111; P. Rossi-Maccanico, *Intertax* 2012, 92 (99).

möglichst simples Körperschaftsteuersystem für die kleine Finanzverwaltung des Landes Gibraltar schaffen zu wollen um diese funktionsfähig zu halten, als unzureichend begründet abgelehnt.⁶⁷

aa. Pauschalierungen

Aber auch aus Sicht des Unternehmens können Vereinfachungszwecknormen, insbesondere in Gestalt von Pauschalierung dadurch zu rechtfertigen sein, dass besondere Rechnungslegungsvorschriften dies erfordern oder eine detaillierte Ermittlung mit einem für das Unternehmen unverhältnismäßigen Aufwand verbunden wäre.⁶⁸ Pauschalierungen, die oftmals gleichsam den Steuervollzug sicherstellen sollen, sind ebenfalls erfasst. Ob die Pauschalierung für besondere Sektoren, wie sie das EStG vor allem für die Forst- und Landwirtschaft vorsieht oder etwa im Rahmen der sog. Tonnagebesteuerung, als Vereinfachungszwecknormen als systemimmanent zu rechtfertigen sind, ist fraglich.

bb. Sonderfall: Bewertungs- und Abschreibungsregelungen

Typische Fälle von Pauschalierungen im deutschen Steuerrecht finden wir etwa auch bei der Bewertung und Abschreibung⁶⁹. Die (pauschalieren) Regelungen können (in aller Regel) faktisch zu selektiven Vorteilen führen.

Teilweise wird in der Abschreibung und Bewertung abermals die innere Logik der (jeweiligen) Steuersysteme anerkannt: So seien die unterschiedlichen Regelungen zur Abschreibung von Wirtschaftsgütern über mehrere Jahre eine systeminhärente Regelung des Gesetzgebers, solange diese den Wertverlust und damit die finanzielle Situation des Steuerpflichtigen dem Grunde nach widerspiegelt.⁷⁰ Letztlich ist aber gerade letzteres ein Musterbeispiel für eine Pauschalierung: Die Entscheidung, den Aufwand für ein Wirtschaftsgut auf die Nutzungsjahre zu verteilen, ist eine Grundentschei-

⁶⁷ EuGH v. 15.11.2011 Rs. C-106/09 P und C-107/09 P (*Gibraltar*), Rn. 138 ff.; C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3rd ed. 2016, S. 121.

⁶⁸ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 181 f.

⁶⁹ Vgl. etwa Ausführungen zu § 7 Abs. 1 S. 2 sowie §§ 7h und 7i EStG in der Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁷⁰ W. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5th ed. 2016, Rn. 13-070; hierzu auch: Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262/01, Rn. 177 ff.

derung des Gesetzgebers. Die hierfür herangezogene Berechnung (AfA, Bewertungsregelungen) sind Pauschalierungen, die ihre Grenzen in der Verhältnismäßigkeit finden.

Unbestritten wird aber in bestimmten Fällen von der (pauschalierten) Grundentscheidung abermals abgewichen: Wenn nämlich Sonderregelungen zur Bewertung etabliert oder etwa die Möglichkeit einer beschleunigten Abschreibung (aus welchen Gründen auch immer) eröffnet werden, stellen letztere keine bloß pauschalierte Regelung mehr dar.⁷¹ Dies zeigt die Notwendigkeit einer jeweiligen Einzelfallprüfung, um sicherzustellen, dass die in Frage stehende Regelung von der Systemimmanenz gedeckt ist oder nicht.

cc. Ziel einer bestmöglichen Belastungsgleichheit

Weitere Regelungen zur Sicherstellung des Steuervollzugs sind steuerverfahrensrechtlicher oder steuerstrafrechtlicher Natur: Problematisch ist in derartigen Fällen aber ein der Verwaltung zugebilligtes Ermessen. Den Anforderungen genügen insofern wohl die §§ 371 und 398a AO, die den Zweck verfolgen, den Steuervollzug sicherzustellen und dadurch eine Belastungsgleichheit zu schaffen. Im Ertragssteuerrecht kommt eine solche Rechtfertigung etwa in den Fällen des § 35a Abs. 1-3 EStG in Betracht, wobei hier eine enge Verwandtschaft mit dem Zweck der Missbrauchsbe- kämpfung besteht (Kampf gegen Schwarzarbeit). Das Ziel der Sicherstellung des Steuervollzugs verfolgt wohl auch § 34c Abs. 5 EStG. Hier ist al- lerdings das der Verwaltung zugestandene Ermessen problematisch.⁷²

d. Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit?

Der selektive Charakter lässt sich hingegen denklogisch nicht etwa durch die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit einzelner Unternehmen rechtfertigen, liefe eine solche Regelung doch gerade dem Zweck des Bei- hilfensrechts zuwider.⁷³ Zur Vermeidung eines *race-to-the-bottom* gilt dies selbst dann, wenn die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der bloßen

⁷¹ D. Triantafyllou, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV, Rn. 179.

⁷² Zum Argument der Vermeidung der Doppelbelastung vgl. § 7 IV.2.a.

⁷³ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.24 mwN.

Angleichung an die Wettbewerbsbedingungen im Ausland oder der Förderung rückständiger Regionen dient und damit mittelbar den Binnenmarkt gar fördern soll.⁷⁴

e. *Übermaßverbot und/oder finale Belastungsgleichheit*

Der Begriff der Steuerstaatlichkeit findet sich nur in finanzwissenschaftlichen Diskursen, nicht hingegen in der Verfassung oder Gesetzen. Ihr liegt der Gedanke zugrunde, dass das Steuerrecht neben Fiskalzwecken auch soziale Zwecke verfolgt. Steuerstaatlichkeit versteht das Steuerrecht daher als Ausfluss nicht nur des Gleichheitsgrundsatzes, sondern ebenso des Sozialstaatsprinzips sowie des Übermaßverbots.⁷⁵

Dies drückt sich steuerlich im Besonderen durch das Leistungsfähigkeitsprinzip samt seiner Ausprägungen in Form des subjektiven und objektiven Nettoprinzips aus⁷⁶. In Literatur und Praxis hat sich der Streit um die Frage, inwieweit Leistungsfähigkeitsprinzip als tragendes Grundprinzip einen Vorteil zu rechtfertigen vermag, zuletzt in der Diskussion um die Sanierungsklausel in überdurchschnittlichem Maße offenbart.⁷⁷ Das Grundprinzip der Leistungsfähigkeit wird allgemein nicht bestritten, zugleich aber betont, dass sich die in Frage stehende Norm eindeutig als Ausfluss des Prinzips zu erkennen geben muss.⁷⁸ Allerdings ist das Leistungsfähigkeitsprinzip bereits im Rahmen der Benchmark maßgebliches Kriterium zur Ermittlung der Grundentscheidung. Mit dessen Konkretisierung hat der Gesetzgeber schließlich eine Nulllinie gesetzt. Fraglich ist nun, ob wiederum durch widerstreitende Ausflüsse der Steuerstaatlichkeit Ausnahmen gerechtfertigt werden können.⁷⁹ Das Leistungsfähigkeitsprinzips in

⁷⁴ EuGH v. 13.06.2002 Rs. C-382/99 (*Niederlande/Kommission*), Rn. 63; *J. Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.24.

⁷⁵ *J. Hey*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 21. Aufl. 2013, § 3 Rn. 13.

⁷⁶ Zum Verhältnis des objektiven Nettoprinzips zum Beihilfenrecht u.a. *E. Reimer*, *Beihelfer zu DStR* 34 (2009), 122 (124).

⁷⁷ Zur Diskussion um die Sanierungsklausel vgl. etwa *R. Ismer/A. Karch*, *IStR* 2014, 130 ff.; *T. Geerling/U. Hartmann*, *DStR* 2017, 752 ff.; *S. Glatz*, *IStR* 2016, 447 ff.

⁷⁸ Vgl. etwa EuG v. 04.02.2016 Rs. T-287/11 (*Heitkamp BauHolding*), Rn. 169; hierzu auch: *S. Glatz*, *IStR* 2015, 447 (449); *G. von Wallenberg/M. Schütte*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, 62. EL Juli 2017, Art. 107 AEUV Rn. 117.

⁷⁹ Vgl. u.a. *S. Glatz*, *IStR* 2016, 447 (449), der die Leistungsfähigkeit als solche unter dem Prüfungspunkt anerkennt.

Gestalt des subjektiven und objektiven Nettoprinzips finden sich abstrakt in den einzelnen Steuerrechtsnormen wieder.

Aufgrund der bloß abstrakten Betrachtung schafft es die Leistungsfähigkeit indes nicht, (erdrosselnde) Überbelastungen im Einzelfall von Beginn an zu vermeiden. Hier kann im Einzelfall das Prinzip des Übermaßverbots widerstreiten. Ob ein solches Verbot eingreift, kann stets nur am Einzelfall gemessen werden. Dann ist es aber u.U. auch denkbar, das Verbot als Ausfluss der Steuerstaatlichkeit als tragendes Leitprinzip anzuerkennen, solange es kohärent und verhältnismäßig umgesetzt wurde. Es würde also gerade eine Durchbrechung des (abstrakten) Leistungsfähigkeitsprinzips im Einzelfall ermöglichen.

Diese Diskussion schlägt sich letztlich nicht nur bei der Rechtfertigung von Sanierungserlassen nieder,⁸⁰ sondern etwa auch bei Fragen von Liquiditätsempfässen. Kann der Steuerstaatlichkeit die Rechtfertigung entnommen werden, dass die Besteuerung der ansässigen Unternehmen nicht dazu führen darf, dass diese in Zukunft ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht mehr nachkommen können? Dann wäre auch über eine Rechtfertigung der sog. „§ 6b-Rücklage“⁸¹ nachzudenken, wenngleich dies uE im Ergebnis nicht ausreichen kann. Anzudenken wäre zuletzt auch eine Rechtfertigung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 13c ErbStG.

Unter dem Gesichtspunkt einer „finalen Belastungsgleichheit“ könnte etwa auch über eine Rechtfertigung der „Fünftelregelung“ des § 34 EStG nachgedacht werden, wenn man in ihr einen bloßen Progressionsausgleich sieht: Diese Abweichung vom im Rahmen der Benchmark etablierten progressiven Steuertarif findet aber wohl keine hinreichende Stütze in Gestalt eines tragenden Leitprinzips.

f. Lenkungsziel als extrinsischer Grund?

Steuersysteme dienen vorrangig der Sicherung und Finanzierung des Staatshaushaltes.⁸² Dies erscheint aber gerade im Hinblick auf mögliche

⁸⁰ Vgl. hierzu etwa die Regelungen des § 3 Nr. 66 EStG aF; § 3a EStG-E; § 8 Abs. 8 u. 9 KStG-E; § 8c Abs. 2 KStG-E, § 15 S. 1 Nr. 1 u. 1a KStG-E, § 7b GewStG-E aus der Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁸¹ Gemeint ist § 6b EStG, vgl. hierzu auch Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁸² D. Triantafyllou, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 176.

Lenkungssteuern problematisch. In derartigen Fällen stellt sich die Frage, ob der Lenkungszweck tatsächlich ein unbeachtliches, externes Ziel darstellt. Die Aussage der Kommission im Rahmen der Mitteilung über staatliche Beihilfe im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung deutet zunächst daraufhin, dass ein spezieller Zweck einer einzelnen Steuerregelung von dem eigentlichen Zweck des Steuersystems zu unterscheiden ist. Nach Ansicht der Kommission ist der Zweck eines jeden Steuersystems zunächst die Erzielung von Einnahmen zur Finanzierung der Staatsausgaben.⁸³ Dass allerdings ein Steuersystem mehr als Finanzierungszwecke verfolgen kann, verdeutlicht auch das Unionsrecht (vgl. etwa Art. 192 Abs. 2 lit. a AEUV).⁸⁴ Sodann stellen sich zahlreiche Fragen: Etwa, ob man der Lenkungsteuer im Rahmen der Systemimmanenz ein eigenständiges Bezugssystem für Fragen der Rechtfertigung zugesteht (Umweltsteuersystem)⁸⁵ oder im Gegensatz zu Fiskalsteuern⁸⁶ im Rahmen von Lenkungssteuern der eigentliche Lenkungszweck als systemimmanente Rechtfertigung heranzuziehen ist.⁸⁷

In Praxis sowie Literatur wird dies – oftmals unterstrichen mit der Irrelevanz von Zielen und Gründen für das Beihilfenrecht – überwiegend abgelehnt.⁸⁸ Eine tiefere Auseinandersetzung soll einer anderen Stelle vorbehalten bleiben.

⁸³ Mitteilung der Kommission zum Beihilfenbegriff im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. 1998 C 348, 3 Rn. 26.

⁸⁴ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 130.

⁸⁵ D. Triantafyllou, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 180 mwN; vgl. auch Kommission SG (99)D3289 (NN 47/99).

⁸⁶ Hier bilden Lenkungs- und wirtschaftspolitische Zwecke nur eine untergeordnete Rolle im Rahmen einer inneren Rechtfertigung vgl. Kommission, Entscheidung C(2012) 4217 final (Rn. 131 ff.); D. Post, *ec tax review* 2013, 76 (82).

⁸⁷ GA J. Kokott, Schlussanträge in Rs. C-169/08 (*Presidente de Consiglio de Ministri*), Rn. 136 ff.; Kommission, Entscheidung C(2013) 4901 final, Rn. 67 f.; P. Rossi-Maccanico, *EStAL* 2004, 229 (243 f.); Anzudenken wäre bspw. § 9 Abs. 1 SNr. 1 StromStG vgl. auch Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁸⁸ Siehe hierzu u.a. R. Ismer/S. Piotrowski, *ZfZ* 2016, 278 (283) mit Verweis auf § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG (Förderung von EE-Strom), § 9 Abs. 2 StromStG (Förderung öffentlichen Personennahverkehrs), § 9 Abs. 3 StromStG (Landseitige Stromversorgung bei der Schifffahrt); § 28 EnergieStG (Förderung von Biokraftstoffen), §§ 53a, 53b EnergieStG (Förderung von KWK-Strom) und § 56 EnergieStG (Förderung öffentlichen Personennahverkehrs).

3. Sonderfall: Systemimmanenzprüfung bei mittelbaren Vorteilen

Anzudenken ist zuletzt, ob Fälle mittelbarer Vorteile einer Sonderbehandlung bedürfen. Dies begründet sich in der Besonderheit, dass die Begünstigung im Rahmen mittelbarer Vorteile gerade nicht in Gestalt einer Steuervergünstigung zufließt, sondern als echter wirtschaftlicher Vorteil, der mittelbar durch die Anreizschaffung kraft Steuervergünstigung eines Dritten entsteht.⁸⁹

Beispielhaft sei hier § 35a Abs. 2 und 3 EStG genannt. Die Steuerermäßigung kommt zunächst Privatpersonen zu. Der wirtschaftliche Vorteil für Unternehmen entsteht erst durch den hierin geschaffenen Anreiz, bestimmte Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen.

Wirtschaftliche Vorteile berechnen sich indes im Gegensatz zu normativ steuerlichen Begünstigungen auf Grundlage einer rein ökonomischen Betrachtungsweise. Dies begründet sich darin, dass im Wirtschaftsverkehr die Besonderheit des Steuerrechts gerade nicht greifen: Während im Steuerrecht die „Anwesenheit eines irgendwie gearteten Steuersystems“ der Regelfall ist, gilt im rein wirtschaftlichen Verkehr abermals der Grundsatz der Abwesenheit staatlicher Maßnahmen. Die mittelbar verursachte Anreizschaffung im wirtschaftlichen Verkehr ist damit bereits vorteilhaft (und u.U. selektiv). Ein *Benchmark*-Test ist hierfür gerade nicht erforderlich.

Wenn aber nunmehr der wirtschaftliche mittelbare Vorteil (bloße oder bewusste) Folge einer steuerlichen Vergünstigungsnorm darstellt, bedarf es einer Berücksichtigung eben dieser Steuernorm. Man könnte daher annehmen, dass erst im Rahmen der „inneren Rechtfertigung“ die Frage zu beantworten ist, ob der mittelbare wirtschaftliche Vorteil eine bloß systemimmanente Folge darstellt. Dies wäre dann der Fall, wenn die Steuernorm, die zu diesem mittelbaren Vorteil führt, reine Konsequenz des ihr zugrundeliegenden Steuersystems ist. Allerdings setzt nach hiesiger Ansicht auch ein mittelbarer Vorteil bereits einen unmittelbaren Vorteil voraus, der „ge-

⁸⁹ Siehe hierzu ausführlich in diesem Heft A. *Milutinović*, HFSt 8 (2018), 85 (99 f.) unter § 5 IV.6. sowie zum mittelbaren Nachteil C. *Jung/ L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 7 (35) unter § 2 V.2.e.

mittelt“ wird. Entsprechend ist bereits im Rahmen des mittelbaren (wirtschaftlichen) Vorteils eine normative Prüfung (*Benchmark*-Prüfung) des unmittelbaren (Steuer-)Vorteils vorzunehmen.⁹⁰

V. Fazit

Die Systemimmanenzprüfung ist nicht nur wegen des rein formalen Streits über ihre systematisch-begriffliche Verortung als „Rechtfertigung“ auf Tatbestandsebene ein Fremdkörper im Beihilfentatbestand. Sie ist vielmehr als einziges Merkmal des Prüfungsschemas nicht im Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV angelegt. Der Schluss liegt nahe, dass Rechtsprechung und Literatur daher gleichermaßen die Prüfung als Bestandteil der Selektivitätsprüfung verorten. Dies ist uE aber aufgrund des engen Zusammenhangs zur Vorteilsprüfung sowie zur steuerartenübergreifenden Systematik verfehlt. Sie kehrt zudem als einziges Tatbestandsmerkmal die Beweislast zulasten des Mitgliedstaates um.

Das Merkmal erscheint vielfach als Fremdkörper innerhalb der Beihilfenprüfung. Eine klare inhaltliche Zielrichtung ist nicht zu erkennen. Vielfach werden Themen wiederaufgegriffen, die uE richtigerweise bereits abschließend innerhalb der vorherigen Prüfungspunkte hätten behandelt werden können. Dies gilt umso mehr, da dort unter Umständen die mitgliedstaatliche Steuerhoheit in besonderer Weise Beachtung findet.

Die alleinige Aufgabe, die der Systemimmanenzprüfung uE zukommt, ist es, eine systemgerechte Belastungsgleichheit im Ergebnis bestmöglichst sicherzustellen und derartige Ausnahmen von der *Benchmark* zuzulassen, die trotz der Grundentscheidung (in Deutschland insbesondere aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu entwickeln) aufgrund struktureller Verschiebungen zu einer Belastungsungleichheit führen könnten. Es handelt sich hierbei typischerweise um abermals steuerliche (allgemeine) Leitprinzipien in Gestalt von drohenden Doppelbelastungen, Missbrauch oder verfahrensrechtlichen Vollzugsdefiziten aber auch aus tragenden Grundprinzipien wie etwa das Übermaßverbot, die sich sodann im System selbst verhältnismäßig niederschlagen müssen.

⁹⁰ Hierzu in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (99 f.) unter § 5 IV.6.