

Das unionale Beihilfenrecht steht in einem stetigen Spannungsverhältnis mit der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten. Zahlreiche Entscheidungen der jüngeren Zeit haben die immense Bedeutung des Beihilfenrechts offengelegt. Neben präferenziellen Steuerabsprachen rücken verstärkt auch abstrakte Steuerrechtsnormen wie jüngst die deutsche Sanierungsklausel in den Fokus europäischer Beihilfenprüfung. Steuerlichen Normen ist eine tatbestandliche Differenzierung und damit eine Unterscheidung von Steuerpflichtigen immanent. Zugleich verfolgen sie weit mehr als bloß fiskalische Zwecke. Nicht zuletzt deshalb ist das Steuerrecht für das europäische Beihilfenrecht in besonderer Weise anfällig. Um zugleich aber die seitens der Verträge anerkannte Kompetenzabgrenzung zu bewahren, bedarf es einer dogmatischen Aufarbeitung des Beihilfentatbestands für den Bereich des Steuerrechts. Auf dieser Grundlage wurde untersucht, ob das Beihilfenrecht einen Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung leisten und einen Innovationsdruck i.S.e. Rechtfertigungsbedürftigkeit selektiv-präferenzialer Steuerrechtsnormen begründen kann.

Dieser Aufgabe hat sich das Institut mit diesem Band gestellt: Die Autoren haben sich im Laufe eines zu Beginn des Jahres 2016 ins Leben gerufenen Projekts mit dem Beihilfenrecht in Steuersachen befasst. Daraus entstanden ist dieses Buch, in dem neben Aufsätzen zu den materiellen und verfahrensrechtlichen Merkmalen der Artikel 107 ff. AEUV eine Tabelle zur Beihilfenrelevanz deutscher Steuerrechtsnormen entwickelt wurde.


 lehmanns
media

 Lehmanns Media
 Helmholtzstraße 2-9
 10587 Berlin
 www.lehmanns.de
 42,95 €

ISBN 978-3-86541-982-8

Kube/Reimer (Hrsg.) – Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts

Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts

 Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts
für Finanz- und Steuerrecht


HEIDELBERGER BEITRÄGE ZUM FINANZ- UND STEUERRECHT

Heidelberg Working Paper Series on Public Finance and Tax Law



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT


Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.)

Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts

Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts
für Finanz- und Steuerrecht



HFSt 8



Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt (8) 2018, Seite.

© beim Autor

Umschlagsgestaltung: Atelier Peter Nardo, Mannheim

Druck: docupoint GmbH, Magdeburg

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliografische Daten sind im
Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Herausgeber:

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Institut für Finanz- und Steuerrecht

ISBN 978-3-86541-982-8

Lehmanns Media, Berlin 2018

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

Inhaltsübersicht

§ 1	Vorwort.....	3
	<i>Hanno Kube/Ekkehart Reimer</i>	
§ 2	Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils.....	7
	<i>Christian Jung/Lennart Neckenich</i>	
§ 3	Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln.....	39
	<i>Jan Schmidt</i>	
§ 4	Der Unternehmensbegriff.....	63
	<i>Jan Schmidt</i>	
§ 5	Mittelbare Begünstigung von Unternehmen.....	85
	<i>Andela Milutinović</i>	
§ 6	Selektivität im Steuerrecht.....	103
	<i>Lennart Neckenich</i>	
§ 7	Die Systemimmanenzprüfung.....	133
	<i>Christian Jung/Lennart Neckenich</i>	
§ 8	Verfälschung des Wettbewerbes und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	161
	<i>Stella Langner</i>	
§ 9	Ermessensausnahmen (Art. 107 Abs. 3 AEUV).....	187
	<i>Tim-Niklas Zimmer</i>	
§ 10	Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilfenrecht.....	219
	<i>Daniel Reich</i>	
§ 11	Notifizierungsfragen	243
	<i>Janina Brandau</i>	
§ 12	Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor für das Welthandelsrecht?	263
	<i>Jonathan Seebach</i>	
§ 13	Liste deutscher Steuerrechtsnormen mit beihilfenrechtlicher Relevanz	291

§ 1 Vorwort

Oftmals dienen Beihilfen der Stärkung von Innovationen. Sie sollen innovativen Ideen zur Umsetzung und Umsetzbarkeit verhelfen. Das Beihilfenrecht, wie es Eingang in die Verträge der Union gefunden hat, steht staatlichen Zuwendungen (jeder Art) an Unternehmen ohne Gegenleistung hingegen zunächst einmal skeptisch gegenüber. Umso mehr vermag die Überschrift des hiesigen Bandes erstaunen, lautet diese doch gerade *„Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor“*. Wäre die Metapher einer Innovationsbremse nicht trefflicher? Doch die Deutungshoheit liegt im Auge des Betrachters. Kehrt man den Gedanken um, so tritt die bloß scheinbare Antinomie zu Tage:

„Das Zusammenspiel von Kreativität und Wettbewerb treibt eine Innovationsmaschine an, die einen nicht nachlassenden Strom von Innovationen freisetzt und auf die Märkte entlässt.“¹

Das unionale Beihilfenrecht verbietet nicht *per se* die Unterstützung förderungswürdiger Vorhaben. Es versucht sie aber zu strukturieren und systematisieren. Ausgangspunkt jeder marktwirtschaftlichen Betrachtung ist dabei der freie Wettbewerb. Ein solcher wird durch Beihilfen zunächst aber konterkariert. Nicht zuletzt deswegen wird das Beihilfenrecht gerne als „Kronjuwel des Binnenmarktes“² bezeichnet.

Beihilfenrecht ist Wettbewerbsrecht. Internationaler und innerunionaler Wettbewerb machen bekanntlich weder an Landes- noch vor Kompetenzgrenzen Halt. Entsprechend wird das nationale Steuerrecht regelmäßig als Standortfaktor innerhalb des Binnenmarktes nutzbar gemacht. Dies trat zuletzt im Rahmen zahlreicher jüngerer Entscheidungen der Europäischen Gerichte zu Tage. Dabei zeigt sich, dass das Steuerrecht in einem besonderen Kompetenz- und Wirkungsverhältnis zum unionalen Beihilfenrecht steht.

¹ T. Segler, in: Holm-Hadulla Kreativität, Heidelberger Jahrbücher XLIV (2000), 77 (77).

² Vgl. E. Reimer, in: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater, Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – ein Thema für den deutschen Mittelstand (2017), 11 (11).

Dieser Band hat es sich zur Aufgabe gemacht, dieses Spannungsverhältnis bestmöglichst aufzulösen. Die Bedeutung der einzelnen Tatbestandsmerkmale des unionalen Beihilfenbegriffs für Fragen des nationalen Steuerrechts wird beleuchtet. Gleiches gilt für die Rechtfertigungsdogmatik, wie sie einerseits explizit in Artikel 107 Absätzen 2 und 3 AEUV angelegt ist, andererseits aber durch das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal einer inneren Rechtfertigung in den Prüfungskatalog Eingang gefunden hat. Die zahlreichen und bisweilen divergierenden Einzelfallentscheidungen sowohl der Kommission als auch der Europäischen Gerichte werden analysiert, systematisiert und bewertet.

Das Forschungsprojekt möchte sich dabei bewusst nicht darauf beschränken, die aktuelle Praxis und Literatur zusammenzufassen. Stattdessen verfolgt es den Versuch, einen eigenständigen Ansatz zur beihilfenrechtlichen Behandlung steuerlicher Regelungen zu präsentieren. Damit verbunden sind allerdings auch Abweichungen vom üblichen Prüfungsaufbau³ sowie Unterschiede bei dem Verständnis einzelner Begrifflichkeiten⁴. Hierauf wird an den betroffenen Stellen hingewiesen.

Der Band präsentiert Lösungsansätze, um einerseits die Bedeutung des Beihilfenrechts für den unionalen Wettbewerb zu erhalten, andererseits dem bestehenden Kompetenzgefüge Rechnung zu tragen. Dabei wird die eigenständige Bedeutung eines jeden Tatbestandsmerkmals hervorgehoben. Vor allem aber wird ein Prüfungsschema entwickelt, das sich dem Grunde nach auf alle Steuerrechtsnormen anwenden lässt und damit für die Zukunft einen Modellvorschlag schafft, der zugleich eine höhere Rechtssicherheit zu erzielen vermag.

Rechtssicherheit und Vertrauensschutz sind zudem zentrale Gesichtspunkte sowohl für die beihilfenrechtliche Rechtsfolgenlehre als auch das beihilfenrechtliche Verfahren. Beiden Aspekten sind eigene Aufsätze gewidmet, die sowohl *de lege lata* als auch *de lege ferenda* zentrale praxisrelevante Fragen behandeln: Sollten Pränotifizierungen öffentlich einsehbar und unternehmensfreundlich auffindbar sein? Welche Wirkung entfalten

³ Man beachte etwa die Etablierung des Referenzsystems und der Benchmark als eigenständigen Prüfungspunkt gegenüber der Selektivität.

⁴ Zur uneinheitlichen Verwendung der Begriffe Referenz- bzw. Bezugssystems in der Praxis vgl. bereits C. Jung/L. Neckenich, ISR 2018, 83 (84).

Pränotifizierungen (etwa hinsichtlich des Vertrauensschutzes)? Besteht der Bedarf nach einem Notifizierungsanspruch des Unternehmens?

De lege ferenda wird schließlich auch über die Möglichkeit internationaler Beihilfenregelungen diskutiert, die über die bestehenden Regelungen der WTO (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures) hinausgehen: Bedenkt man, dass zentrale Wettbewerber schon heute nicht mehr innerhalb, sondern weit über die Unionsgrenzen hinaus zu finden sind, scheint die Notwendigkeit eines „Multilateralen Instruments zur Vermeidung von Steuerbeihilfen“ (MIVSB) dringender denn je. Der hierauf gerichtete Aufsatz darf daher durchaus als unvollkommener aber visionärer Gedankenanstoß verstanden werden.

Vollendet wird der Band schließlich mit einem praxisorientierten Blick auf das deutsche Steuerrecht. Wie bereits an anderer Stelle begonnen⁵, wurden die einzelnen deutschen Steuergesetze auf ihre Beihilfenrelevanz hin durchleuchtet und – sowohl mit Blick auf die Praxis als auch die im Laufe der Aufsätze aufgeworfene Dogmatik – bewertet. Entstanden ist hieraus eine, wenngleich ohne Anspruch auf Vollständigkeit, doch umfassende Tabelle mit zahlreichen Hinweisen. Der enge Konnex mit den vorangestellten Aufsätzen zeigt sich in den vielfachen (beidseitigen) Querverweisen an den relevanten Stellen.

Zwar gehen Innovation und Wettbewerb nach hiesigem Verständnis Hand in Hand. Zugleich stellt die (fort)bestehende Rechtsunsicherheit eines der zentralen Investitions- und Innovationshemmnisse dar. Das unionale Beihilfenrecht scheint insofern zwischen diesen beiden Maximen gefangen. Indem dieser Band versucht, den Begriff der Beihilfe, dessen Verfahren und Rechtsfolgen zu konkretisieren, strebt er zugleich danach, das Beihilfenrecht aus einem solchen Korsett zu befreien.

Heidelberg, im August 2018

Hanno Kube

Ekkehart Reimer

⁵ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1180 ff.).

§ 2 Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils

Christian Jung/Lennart Neckenich

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

I. Relevanz des Prüfungspunktes

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

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

II. Bestimmung des Referenzsystems

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

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

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

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

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

1. Nationales Steuerregime

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

2. Grundsatz: Das einzelne Steuergesetz

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

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

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

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

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

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

3. Übergreifende Referenzen?

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Eingeschränkter Maßstab bei regionaler Steuerautonomie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III. Existenzberechtigung des Benchmark-Tests

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

1. Problemaufriss

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

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

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

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

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

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

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

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

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

schlicht übergangen oder mit dem Prüfungspunkt der Selektivität durcheinandergeworfen.¹⁷

2. Die Rechtsprechung des EuGH

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

a. *Paint Graphos und British Aggregates*

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

b. *Presidente del Consiglio*

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

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

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

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

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

c. *Gibraltar*

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

d. *Fazit*

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

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

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

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

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

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

3. Relevanz

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Ermittlung der Benchmark

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

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

1. Modelle

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

a. *Stufenmodell*

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

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

b. *Modell der Grundentscheidung*

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

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

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

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

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

c. *Streitentscheid*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Die Ermittlung der Benchmark anhand der Grundentscheidung

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

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

³⁷ Siehe hierzu gleich unter § 2 V.2.

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

a. *Die Systementscheidungen des zu untersuchenden Referenzsystems*

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

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

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

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

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

die primäre und wichtigste Grundentscheidung dieser Systeme anzusehen ist.³⁹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b. Quantitative Aspekte

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c. *Konstellationen der Benchmark-Ermittlung*

aa. *Regel-Ausnahme-Verhältnis*

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

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

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

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

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

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

bb. Sonderfall: Fehlendes Regel–Ausnahme–Verhältnis

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

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

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

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

cc. Sonderfall: Missing Benchmark

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

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

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

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

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

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

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

V. Abweichung von der Benchmark: Bestimmung des Vorteils

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

1. Abweichung nach oben (positive, unmittelbare Beihilfe)

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

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

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

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

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

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

2. Abweichung nach unten (negative state aid)

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

a. *Der Streit der Literatur*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b. Die Praxis des EuGH

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c. *Bewertung*

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

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

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

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

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

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

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

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

d. *Rechtsfolgen*

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

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

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

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

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

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

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

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

e. *Mittelbare Nachteile*

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

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

Hierzu folgendes Beispiel:

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

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

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

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

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

VI. Fazit

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

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

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

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

§ 3 Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln

Jan Schmidt

I.	Allgemeines.....	39
II.	Vorteil.....	40
	1. Definition.....	41
	2. Klassifizierung verschiedener Vorteilstypen.....	42
	a. Vorteil durch Rechtsakt.....	43
	aa. Steuertarifermäßigung.....	44
	bb. Steuerbefreiung.....	45
	cc. Steuerfreibetrag.....	46
	dd. <i>Negative state aid</i>	46
	b. Vorteil durch Verwaltungshandeln.....	47
	aa. <i>Tax Rulings</i> / Steuervorbescheide.....	48
	bb. Stundung.....	49
	cc. Erlass.....	50
III.	Staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen.....	51
	1. Staatliche Maßnahme.....	51
	a. Allgemein.....	51
	b. Besonderheit: Umsetzung von EU-Recht als staatliche Maßnahme.....	53
	2. Aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe.....	56
	a. Steuerliche Maßnahmen.....	56
	aa. Nichtbesteuerung als „Normalfall“.....	57
	bb. Staatliche Mittel trotz Gesamtgewinnprognose?.....	59
	b. Inzidente Steuerverluste.....	60
IV.	Fazit.....	60

I. Allgemeines

Zur Verwirklichung des Beihilfentatbestandes in Art. 107 Abs. 1 AEUV ist Grundvoraussetzung, dass Unternehmen oder Produktionszweige einen selektiven Vorteil erlangen. Die Erlangung eines Vorteils ist insofern der Ausgangspunkt einer jeden beihilfenrechtlichen Prüfung. Ziel dieses Beitrags ist es, dieses Tatbestandsmerkmal einer genauen Untersuchung zu

unterziehen, es von den anderen Merkmalen des Beihilfenbegriffs abzugrenzen sowie Überschneidungen aufzuzeigen. Dabei liegt die erste Überschneidung auf der Hand:

Um feststellen zu können, ob überhaupt ein Vorteil i.S. des Beihilfenrechts gegeben ist, ist es unerlässlich ein Referenzsystem, eine „gedachte Nulllinie“ (*Benchmark*) festzulegen, von der aus die Vorteilserlangung zu beurteilen ist.¹ Nur wenn das „normale Maß an Hilfe“ überschritten bzw. die „normale“ Besteuerung modifiziert wird, kann man überhaupt von einem Vorteil sprechen. Die Frage nach Referenzsystem und Benchmark ist mithin untrennbar mit derjenigen nach der Vorteilserlangung verbunden. Dieser von der gedachten „Nulllinie“ ausgehende Vorteil muss außerdem selektiv sein² – also gerade einzelne Unternehmen oder Produktionszweige bevorzugen – nur dann kann es sich um eine Beihilfe nach dem AEUV handeln.

Erfasst sind tatbestandsmäßig wiederum nur solche Begünstigungen, die eine staatliche Maßnahme darstellen und aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Wann dies der Fall ist, ist teilweise schwer abzugrenzen und soll daher im Folgenden genauer untersucht werden.

II. Vorteil

Einleitend in jeder beihilfenrechtlichen Prüfung steuerlicher Regelungen stellt sich die Frage nach der Gewährung eines (selektiven) steuerlichen Vorteils.

Dabei hängt die Erlangung eines Vorteils stets davon ab, wie die steuerliche „Normalbelastung“ zu bewerten ist. Im Anschluss muss ein ermittelter Vorteil außerdem selektiven Charakter aufweisen, um den beihilfenrechtlichen Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu erfüllen.³

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

² Zur Selektivität im Steuerrecht eingehend in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

³ Zu den einzelnen Prüfungspunkten vgl. abermals die Verweise in den Fn. 1 und 2.

1. Definition

Ein Vorteil i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist grdsl. „jede wirtschaftliche Vergünstigung, die ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, d.h. ohne Eingreifen des Staates, nicht erhalten könnte“.⁴

Die Marktbedingungen sind allerdings gerade im Steuerrecht aufgrund der generell-abstrakten Normen für alle Unternehmen grundsätzlich dieselben. Das Steuerrecht gilt für alle Unternehmen am Markt gleichermaßen. Jedoch ist es möglich, dass sich selektive Vorteile für bestimmte Unternehmen auch aus steuerlichen Regelungen ergeben.

Bei der Ermittlung von Vorteilen i.S.d. Beihilfenrechts stellt sich grundsätzlich zunächst stets die Frage, ob ein potentieller Vorteil nicht vielleicht den allgemeinen Bedingungen am Markt entspricht und deshalb eigentlich nicht als vorteilhaft einzustufen ist. Bei wirtschaftlichem Tätigwerden des Staates gilt deshalb das sog. „Kriterium des marktwirtschaftlich handelnden Wirtschaftsbeteiligten“⁵ (auch MEIP, „market economy investor principle“).⁶ Da es sich jedoch bei der Erhebung von Steuern um eine klassischerweise hoheitliche Tätigkeit der Mitgliedstaaten handelt, ist das MEIP bei der Beurteilung steuerlicher Rechtsakte grdsl. unanwendbar.⁷ Wenn es um Einzelmaßnahmen der Verwaltung auf dem Gebiet des Steuerrechts geht, kann das MEIP allerdings zur Anwendung kommen. „Der Ausgangspunkt für die Feststellung, ob das Kriterium des privaten Wirtschaftsteilnehmers anzuwenden ist, [ist] der wirtschaftliche Charakter der Maßnahme des Mitgliedstaats [...], und nicht wie dieser Mitgliedstaat subjektiv zu handeln gedachte oder welche Handlungsalternativen er in Erwägung gezogen hat, bevor er die fragliche Maßnahme erließ.“⁸ Ein steuerlicher Vorteil ist laut EuGH grdsl. anzunehmen, wenn durch steuerliche Regelungen oder eine

⁴ EuGH v. 11.07.1996 Rs. C-39/94 (SFEI), Rn. 60; EuGH v. 29.04.1999 Rs. C-342/96 (Spanien/Kommission), Rn. 41; Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABL C 262, Rn. 66.

⁵ Das MEIP gilt als Oberbegriff für den sog. „private-investor-test“, „private-vendor-test“ und die anderen Tests, die für die spezielleren Fälle entwickelt wurden. Die Herangehensweise ist dabei stets dieselbe.

⁶ Bekanntmachung d. Kommission vom 19.07.2016, 2016/C 262/01, Rn. 74 ff.; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 2.

⁷ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 2, 86; GA P. Léger, SchlA, EuGH v. 14.01.2003 Rs. C-280/00 (Altmark Trans), Rn. 20 ff.

⁸ EuGH v. 20.09.2017 Rs. C-300/16 P (Frucona Košice), Rn. 27.

bestimmte Verwaltungspraxis eine finanzielle Besserstellung eines Unternehmers im Vergleich zu anderen Unternehmern erfolgt.⁹ Ausreichend sind „Maßnahmen, die in verschiedenen Formen die Lasten verringern, die ein Unternehmen sonst zu tragen hätte, und somit, ohne Subventionen im strengen Sinne des Wortes darzustellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.“¹⁰ Eine solche Besserstellung erfolgt regelmäßig durch die Verminderung von Belastungen, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte.¹¹

2. Klassifizierung verschiedener Vorteilstypen

Die Erlangung eines Vorteils im Bereich des Steuerrechts kann somit auf verschiedene Arten erfolgen. Zunächst ist es möglich, dass Unternehmen einen Vorteil durch Rechtsakt erlangen. Hierbei kann es sich um unterschiedlichste materielle Regelungen handeln, die (selektive) Vorteile gewähren.

Außerdem ist denkbar, dass Vorteile durch Einzelmaßnahmen der Verwaltung erlangt werden können. Exemplarisch stehen hierfür die in der Öffentlichkeit viel diskutierten und kritisierten¹² „Tax Rulings“ in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien oder Irland.¹³

⁹ EuGH v. 15.03.1994 Rs. C-387/92 (*Banco Exterior de España*), Rn. 14; EuGH v. 08.09.2011 verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08 (*Paint Graphos u.a.*), Rn. 46; J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 1. Aufl. 2015, Rn. 9.12.

¹⁰ Jüngst EuGH v. 20.09.2017 Rs. C-300/16 P (*Kommission/Frucona Košice*), Rn. 20; EuGH, v. 21.03.2013 Rs. C-405/11 P (*Kommission/Buczek Automotive*), Rn. 30.

¹¹ EuGH v. 15.03.1994 Rs. C-387/92 (*Banco Exterior de España*), Rn. 13 f.; A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 86.

¹² Siehe z.B. „*Steuer-oase Irland, EU-Kommission ermittelt weiter wegen Steuerdeals*“, Handelsblatt v. 04.09.2016; W. Mussler, „*Steuernachzahlungen: Milliarden-Rechtsstreit um Apple geht los*“, in: FAZ v. 19.12.2016; A. Steiner, „*EU-Kommission: Steuerdeals von Starbucks, Amazon und Co sind illegal*“, in: FAZ v. 21.10.2015; M. Becker, „*EU-Datenaustausch, Steuervorbescheide für Konzerne bleiben geheim*“, in: SpiegelOnline v. 02.10.2015.

¹³ Siehe z.B. die Entscheidungen der Kommission zu FIAT (SA.38375, 11.06.2014), Starbucks (SA.38374, 11.06.2014), Apple (SA.38373, 11.06.2014) und Amazon (SA.38944, 07.06.2014).

a. *Vorteil durch Rechtsakt*

Die Mitgliedstaaten genießen im Bereich der Steuergesetzgebung grds. umfängliche Souveränität.¹⁴ Nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 EUV) „wird die Union nur innerhalb der Grenzen der Zuständigkeiten tätig, die die Mitgliedstaaten ihr in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben“ (Art. 5 Abs. 2 EUV).¹⁵ Eine positive Harmonisierung auf dem Gebiet des direkten Steuerrechts kann sich lediglich aus der Binnenmarktcompetenz des Art. 115 AEUV¹⁶ oder punktuell aus Art. 116 AEUV¹⁷ ergeben. Somit erscheint der Spielraum der Mitgliedstaaten, in dem sie sich auf dem Gebiet des Steuerrechts bewegen können zunächst recht weit, obschon eine steigende „Europäisierung“ der nationalen Steuerrechte zu verzeichnen ist.¹⁸ Der positiven Harmonisierung durch legislatorische Rechtsangleichung steht sodann die negative Harmonisierung durch judikatorische Anwendung von Grundfreiheiten und Beihilfenrecht gegenüber.¹⁹

Die Mitgliedstaaten sind mithin trotz ihrer umfänglichen Souveränität auf dem Gebiet der direkten Steuern an das Primärrecht und somit an Art. 107 AEUV gebunden. Innerhalb dieses Spannungsverhältnisses zwischen mitgliedstaatlicher Souveränität und Unionsrecht eröffnet sich den Mitgliedstaaten ein Handlungsspielraum, in dem sie sich mit ihrer Gesetzgebung bewegen müssen. Zur Gewährung steuerlicher Vorteile durch Rechtsakte

¹⁴ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 87; Umfassend zum Verhältnis der nationalen Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, K.-D. Drüen/B. Kahler, in: StuW 2005, 171 - 184; Zu beachten ist hier v.a. Art. 113 AEUV, der die indirekten Steuern in die Kompetenz der EU legt.

¹⁵ Umfassende Darstellung hierzu von C. Bickenbach, in: EuR 2013, 523 ff., Das Subsidiaritätsprinzip in Art. 5 EUV und seine Kontrolle.

¹⁶ Eingehend zum Einfluss des EU Rechts auf das nationale Steuerrecht: D. Dürrschmidt, in: NJW 2010, 2086-2090.

¹⁷ S. Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 116, Rn. 3.

¹⁸ So schon 2005 K.-D. Drüen/B. Kahler, in: StuW 2005, 171 (173 f. m.w.N.).

¹⁹ T. Kingreen, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 36 AEUV, Rn. 2.

bieten sich dem Gesetzgeber innerhalb dieses Spielraums verschiedene Instrumente.²⁰ In Frage kommen „*alle die Steuerbemessungsgrundlage und/oder die Steuerschuld mindernden Normen mit Ausnahmecharakter*“.²¹ Dabei kann zwischen technischen und subventiven Steuervergünstigungen unterschieden werden.²² Auswirkungen kann diese Differenzierung auf eine mögliche innere Rechtfertigung aufgrund der grundlegenden Systematik des Steuersystems haben.²³ Im Folgenden werden einige Möglichkeiten zur Gewährung steuerlicher Vorteile durch Rechtsakt aufgezeigt und untersucht.

aa. Steuertarifermäßigung

Denkbar ist die Gewährung (selektiver) Vorteile für Unternehmen mittels Steuertarifermäßigungen.²⁴ Die Folge einer Steuertarifermäßigung ist die Verringerung des Steuersatzes/des Tarifs.²⁵ Diese Verringerung senkt die Steuerschuld und damit die Belastung des jeweiligen Steuerpflichtigen, was eine finanzielle Besserstellung im Vergleich zur eigentlichen Belastungssituation, mithin einen Vorteil i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen kann.

Beispielhaft für einen steuerlichen Vorteil durch eine Steuerermäßigung ist § 9 Abs. 3 StromStG, welcher eine Ermäßigung der Steuer auf landseitige

²⁰ Auch wenn sich die Terminologie und Ausgestaltung dieser Mechanismen in den einzelnen Mitgliedstaaten unterscheiden, gleichen sie sich doch in Funktionsweise und Wirkung. Im Folgenden soll wegen der zugrundeliegenden Tabelle in diesem Band mit Normen aus dem deutschen Steuerrecht (§ 13) die deutsche Terminologie verwendet werden.

²¹ Vgl. R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6, 49.

²² Vgl. Birk/Desens/Tappe, 20. Aufl. 2017, Rn. 103. R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6, 50 f. unterscheidet zwar nicht nach denselben Begrifflichkeiten, stellt jedoch darauf ab, ob die Regelung die Bemessungsgrundlage wegen verminderter Leistungsfähigkeit mindert oder „den Steuerpflichtigen in Durchbrechung des steuerartbegründenden Prinzips, insb. in Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, bevorzugen wollen und bevorzugen.“

²³ Eingehend zur sog. Systemimmanenzprüfung siehe in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (133 ff.) unter § 7.

²⁴ Siehe hierzu Tabelle in diesem Band (§ 13): z.B. § § 34g, 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4, 40b EStG, § 34b EStG i.V.m. ForstschAuslG, § 5 Nr. 5, § 11 LuftVStG, § 9 Abs. 3 StromStG, § § 5 Abs. 1 Nr. 2, 6 Abs. 2 Nr. 4 Var. 1 u. 2 VersStG.

²⁵ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, Rn. 105, 647 ff.; R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6, 48 f.

Elektrizität²⁶ von Schiffen gewährt.²⁷ Diese wurde von der Bundesregierung jedoch nach der VO (EU) Nr. 651/2014 als von der Anmeldepflicht nach Art 108 Abs. 3 AEUV freigestellt, notifiziert (Art. 44 AGVO).

Außerdem kann die LuftVSt angeführt werden, welche in § 11 LuftVSt verschiedene Steuersätze für Flüge mit unterschiedlichen Zielorten festlegt.²⁸ Der günstigste Steuersatz gilt größtenteils für Flüge nach Europa, ein höherer Satz v.a. für Afrika und den Nahen Osten.²⁹ Hierin könnte ein (selektiver) Vorteil für Fluggesellschaften, die überwiegend Flüge im gehobenen Preissegment anbieten, liegen.³⁰ Gegen einen Vorteil könnte jedoch sprechen, dass z.B. für Flüge in die USA und Teile Asiens ein noch höherer Satz gilt, da diese Regionen ebenfalls oftmals von den o.g. Gesellschaften angefliegen werden.³¹

bb. Steuerbefreiung

Möglich ist die Vorteilsgewährung außerdem durch Steuerbefreiungen.³² Bei Steuerbefreiungen werden einzelne Steuerobjekte aus dem Grundtatbestand ausgesondert, sodass die Besteuerung für einen Teil des Steuerobjekts nicht eintritt³³ mit der Folge, dass sich die steuerliche Bemessungsgrundlage verringert. Die Reduzierung der Bemessungsgrundlage senkt ebenfalls die Belastung des jeweiligen Steuerpflichtigen und kann somit einen beihilfenrechtlichen Vorteil darstellen.

Die Steuerbefreiung für Bio-, Klär- und Deponiegase des § 28 Abs. 1 EnergieStG kann an dieser Stelle exemplarisch genannt werden.³⁴ Diese stellt eindeutig einen steuerlichen Vorteil dar. Sie lässt sich allerdings über Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV rechtfertigen. Ebenso verhält es sich mit § 4 Nr. 10 VersStG, welcher eine Steuerbefreiung für Versicherungen beförderter

²⁶ Hierbei handelt es sich um direkt am Liegeplatz im Hafen an Schiffe gelieferten elektrischen Strom.

²⁷ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 9 Abs. 3 StromStG.

²⁸ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 11 Abs. 1 LuftVStG.

²⁹ Vgl. § 11 LuftVStG, sowie Anlage 1 und 2 zum LuftVStG.

³⁰ BFH, Urteil v. 1.12.2015, VII R 55/13, Rn. 5.

³¹ Weitere Gründe gegen die Annahme eines Vorteils in Tabelle: § 11 Abs. 1 LuftVStG.

³² Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): z.B. § 3 Nr. 59, Nr. 71 lit. a) u. b), 3b, 16 Abs. 4 EStG, § 5 Abs. 1 Nr. 3, 8 u. 9 KStG, § 3, 7b GewStG, § 16 Abs. 1 REIT-G.

³³ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, Rn. 103; R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6, 41.

³⁴ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 28 Abs. 1 EnergieStG.

Güter gegen Verlust oder Beschädigung als grenzüberschreitende Transportgüterversicherung, gewährt.³⁵ Eine Rechtfertigung gem. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV³⁶ wäre auch hier denkbar.³⁷

cc. Steuerfreibetrag

Als weiteres steuervergünstigendes Instrument kann ein Steuerfreibetrag angesehen werden.³⁸ Ein solcher wird bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt und führt ebenfalls zur Verringerung der Bemessungsgrundlage und somit der steuerlichen Belastung.³⁹

Beispielsweise gewährt § 13 Abs. 3 EStG Land- und Forstwirten einen Freibetrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte.⁴⁰ Sinn und Zweck ist es, die Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu ermäßigen.⁴¹

„Er gleicht produktionsbedingte Nachteile aus und berücksichtigt die Sozialpflichtigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Flächen. Zudem führt er zu einer erheblichen Reduzierung des Verwaltungsaufwands bei der steuerlichen Behandlung von Land- und Forstwirten mit Klein- und Kleinstbetrieben.“⁴²

Eine Rechtfertigung über Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV wäre denkbar.⁴³

dd. Negative state aid

Ein Vorteil könnte nicht nur in der Entlastung gegenüber der Konkurrenz, sondern auch mittelbar in der gezielten steuerlichen Mehrbelastung eben

³⁵ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 4 Nr. 10 VersStG.

³⁶ Eingehend zu den Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV in diesem Band: T.-N. Zimmer, HFSt 8 (2018), 187 (187 ff.) unter § 9.

³⁷ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 4 Nr. 10 VersStG.

³⁸ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): z.B. §§ 8 Abs. 3, 13 Abs. 3, 14 S. 2, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3, 18 Abs. 3 EStG, § § 24, 25 KStG.

³⁹ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, Rn. 1035; Vgl. zur Systematik der Freibeträge bei der Ermittlung der Einkünfte J. Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8, Rn. 144 ff.

⁴⁰ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 13 Abs. 3 EStG.

⁴¹ A. Nacke, in: Heuermann/Brandis (Hrsg.), Blümlich Einkommensteuergesetz, 138. Aufl. 2017, § 13 EStG, Rn. 200.

⁴² 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 224.

⁴³ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 13 Abs. 3 EStG.

dieser liegen.⁴⁴ Entscheidend wäre jedoch, dass die Nichtbelastung der Steuerpflichtigen die Regel⁴⁵ darstellt und die Belastung insofern ausnahmsweise erfolgt. Die Annahme von *Negative state aid* scheitert nach hier vertretener Auffassung jedoch aufgrund dieser Bedingungen bereits an der notwendigen staatlichen Budgetbelastung.⁴⁶

b. Vorteil durch Verwaltungshandeln

Beihilfenrechtlich relevante Vorteile können nicht nur durch steuerliche Rechtsakte direkt vom Gesetzgeber gewährt werden. Auch die Steuerverwaltung hat eine Vielzahl von Möglichkeiten mit Unternehmen zu interagieren, wobei es zur Gewährung (selektiver) steuerlicher Vorteile kommen kann.

Ein solcher liegt bei derartigen Interaktionen zwischen Unternehmern und dem Staat allerdings dann nicht vor, „wenn das begünstigte Unternehmen denselben Vorteil, der ihm aus Staatsmitteln gewährt wurde, unter Umständen, den normalen Marktbedingungen entsprechend, hätte erhalten können.“⁴⁷ Bei dieser Beurteilung wird das sog. *MEIP* (s.o.) herangezogen mit der Folge, dass die Kommission bei ihrer Prüfung ob das *MEIP* erfüllt ist, alle einschlägigen Informationen einbeziehen und überprüfen muss.⁴⁸

Voraussetzung dafür, dass die Gewährung eines (selektiven) Vorteils überhaupt möglich ist, ist allerdings ein Ermessensspielraum seitens der Verwaltung.⁴⁹ Nötig ist dann entweder eine vorteilhafte Abweichung von der eigenen Ermessenspraxis oder das Vorliegen der Voraussetzungen des *MEIP* der jeweiligen Entscheidung. Wäre die Verwaltung in ihrer Entscheidung gebunden, könnte sie keine (selektiven) Vorteile gewähren. Denkbar wäre in derartigen Fällen gewährter Vorteile durch gebundene Verwaltungsentscheidungen lediglich eine Vorteilsgewährung durch den

⁴⁴ Vgl. zur Nichtbesteuerung als „Normalfall“ unten unter § 3 III.2.a.aa.

⁴⁵ Im Sinne der gesetzlichen Regelungssystematik und/oder quantitativ betrachtet, dazu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7(21 ff.) unter § 2 IV.2.

⁴⁶ Vgl. zur Nichtbesteuerung als „Normalfall“ unten § 3 III.2.a.aa.

⁴⁷ EuGH v. 24.01.2013 Rs. C-73/11 P (*Frucona Košice/Kommission*), Rn. 70 m.w.N.; EuGH v. 20.09.2017 Rs. C-300/16 P (*Kommission/Frucona Košice*), Rn. 21.

⁴⁸ EuGH v. 20.09.2017 Rs. C-300/16 P (*Kommission/Frucona Košice*), Rn. 22 ff.

⁴⁹ Bekanntmachung d. Kommission vom 19.7.2016, 2016/C 262/01, Rn. 123 ff.; EuGH, Urteil v. 29.06.1999 Rs. C-256/97 (*DM Transport*), Rn. 27; Linn, IStR 2015, 114 (114 f.).

dahinterstehenden Rechtsakt selbst. Dieser wäre es, der den Vorteil gewährt, da die gesetzgebundene Verwaltung das entsprechende Gesetz lediglich ohne eigenen Ermessensspielraum ausüben würde.

aa. *Tax Rulings / Steuervorbescheide*

Die derzeit wohl bekannteste und meist kritisierte⁵⁰ Art der Vorteilsgewährung mittels Verwaltungshandeln bzw. im EU-Beihilfenrecht überhaupt bilden Steuervorbescheide („*Tax Rulings*“).⁵¹ Diese dienen den Steuerpflichtigen dazu, aus Gründen der Rechtssicherheit im Vorfeld bestimmter Transaktionen mit der Steuerverwaltung die steuerliche Behandlung dieser Transaktionen abzustimmen.⁵² Problematisch ist dabei vor allem, dass die Beurteilung der Steuerlast, z.B. durch die Berücksichtigung von Verrechnungspreisen, in einigen Mitgliedstaaten im Ermessen der Verwaltung liegt und bei der Berechnung dieser nicht die objektiven Marktbedingungen zugrunde gelegt wurden.⁵³

Die im deutschen Steuerrecht in § 89 Abs. 2 AO geregelte Verbindliche Auskunft stößt hingegen nicht auf beihilfenrechtliche Bedenken, da diese nur die Schaffung verbindlicher Rechtssicherheit in Form der Auslegung vorhandener Rechtsnormen erlaubt.⁵⁴ Ein offener Ermessensspielraum besteht nicht. Folglich kann die deutsche Steuerverwaltung keine (selektiven) Vorteile durch Erteilung verbindlicher Auskünfte gewähren.⁵⁵

Insgesamt ergeben sich drei verschiedene Varianten, wie Unternehmen (selektive) Vorteile mittels Steuervorbescheiden gewährt werden können.⁵⁶

⁵⁰ Siehe Fn. 12.

⁵¹ Siehe z.B. die Entscheidungen der Kommission zu FIAT (SA.38375, 11.06.2014), Starbucks (SA.38374, 11.06.2014), Apple (SA.38373, 11.06.2014) und Amazon (SA.38944, 07.06.2014).

⁵² A. Linn, in: IStR 2015, 114 (114 f.).

⁵³ EU-Kommission, in: EuZW 2014, 524 (524 f.).

⁵⁴ U. Soltész, in: EuZW 2015, 127 (130); B. Rätke, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 13. Aufl. 2016, § 89, Rn. 14.

⁵⁵ Anders offenkundig z.B. in Luxemburg, Niederlande, Irland, Malta, Vereinigtem Königreich, Zypern und Belgien (vgl. Soltész, in: EuZW 2015, 127 (130)).

⁵⁶ R. Luja, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 111 (122); R. Bondrager/S. Hemels/I. Panis/C. Yorke/J. Schaffner/C. Albinana/F. Guelfi/ G. Breuninger/D. Schade/G. Höng, in: European Taxation, 2016 Vol. 10, 426 (427).

Zunächst ist es möglich, dass eine Behörde entgegen der nationalen Normen Vorteile gewährt, also das Steuerrecht bewusst oder unbewusst falsch anwendet. Die zweite Variante bildet der Fall, dass begünstigende Steuervorbescheide nicht allen Unternehmen auf gleiche Weise zugänglich sind.⁵⁷ Dies ist dann vor allem eine Frage der Selektivität der Maßnahme.⁵⁸ Die dritte Möglichkeit zur Vorteilerlangung ergibt sich, wenn eine Behörde in Vorbescheiden Verrechnungspreise annimmt, die nicht dem „*arms-length*“⁵⁹-Prinzip entsprechen.⁶⁰ Diese Variante stößt auf berechnete Kritik,⁶¹ da durch sie automatisch das „*arms-length*“-Prinzip zur nationalen Nulllinie aller Mitgliedstaaten erklärt wird, ohne darauf Rücksicht zu nehmen, ob es tatsächlich im nationalen Steuersystem verankert wurde. Dies steht in evidentem Widerspruch zur Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Methodik des Referenzsystems.⁶²

bb. Stundung

Durch Stundung kann die Finanzbehörde die Fälligkeit einer offenen Forderung aufschieben.⁶³ Dies kann einen wirtschaftlichen Vorteil darstellen, da einem Unternehmen dadurch quasi ein Darlehen gewährt wird, was die Liquiditätssituation verbessert.⁶⁴ Im deutschen Recht ergibt sich die Möglichkeit der Stundung aus § 222 AO. Nach diesem liegt sie im Ermessen der Behörde und hängt von der Frage ab, ob die Einziehung der Steuer eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde.

⁵⁷ Dabei geht es vor allem um eine Differenzierung der Vorbescheidspraxis hinsichtlich „*group companies*“, multinationaler Unternehmen und sog. „*stand alone companies*“, also kleinerer Unternehmen, die keine (internationale) Konzernstruktur aufweisen.

⁵⁸ Hierzu eingehend in diesem Band: L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

⁵⁹ Fremdvergleichsgrundsatz.

⁶⁰ Entscheidungen der Kommission zu FIAT (SA.38375, 11.06.2014), Starbucks (SA.38374, 11.06.2014), Apple (SA.38373, 11.06.2014); A. Bartosch, in: BB 2017, 2199, 2200.

⁶¹ Allen voran A. Bartosch, in: BB 2017, 2199-2202; Bereits 2015 beschäftigte sich A. Bartosch eingehend mit dieser Kommissionspraxis: in: BB 2015, 34-37; R. Luja, in: R. Schönl/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 111 (117 ff., 130 a.E.).

⁶² Eingehend in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2.

⁶³ R. Fritsch, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), AO, 3. Aufl. 2014, § 222, Rn. 72; BGH, NJW 1998, 2060, 2061; P. Reimer, in: NVwZ 2011, 263 (264); Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, § 4, Rn. 555.

⁶⁴ P. Reimer, in: NVwZ 2011, 263 (266).

Die Stundung bringt jedoch regelmäßig auch Nachteile mit sich. So soll diese – zumindest im deutschen Recht – gem. § 222 S. 2 AO in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden. Nach § 234 Abs. 1 AO ist die Forderung außerdem zu verzinsen, es sei denn, dies bedeute eine unbillige Härte (§ 234 Abs. 2 AO).

Ob ein Vorteil vorliegt oder nicht, muss deshalb einzelfallbezogen am *MEIP* gemessen werden. Ein Verzicht auf Sicherheitsleistungen und/oder Verzinsung dürfte wohl nur in den seltensten Fällen den normalen Marktbedingungen entsprechen. Die Marktüblichkeit der Verzinsung ist ebenfalls einzelfallabhängig und kann von den verschiedensten Faktoren abhängen.

cc. Erlass

Mittels Erlass können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise erlassen werden. Dabei wird zwischen Festsetzungserlass (§ 163 AO) und Zahlungserlass (§ 227 AO) unterschieden. Beim Festsetzungserlass wird die Steuer im Festsetzungsverfahren durch eine niedrigere Festsetzung ganz oder teilweise erlassen.⁶⁵ Durch Zahlungserlass kann im Erhebungsverfahren die festgesetzte Steuerschuld erlassen werden.⁶⁶

Rechtsfolge ist sodann der Wegfall/das Nichtentstehen der Forderung der Finanzverwaltung, was zumindest beim Zahlungserlass zu einem Erlöschen der bereits bestehenden Verbindlichkeit beim Schuldner führt.⁶⁷ Beim Festsetzungserlass entsteht der Steueranspruch gar nicht erst (in seiner ursprünglichen Höhe).⁶⁸ Dieser Wegfall/das Nichtentstehen einer gesetzlich eigentlich geschuldeten Steuer kann einen wirtschaftlichen Vorteil für das betroffene Unternehmen darstellen.⁶⁹ Ob ein solcher anzunehmen ist, ist ebenfalls einzelfallabhängig am *MEIP* zu messen.

⁶⁵ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, § 3, Rn. 276; R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21, Rn. 329.

⁶⁶ Ebd.

⁶⁷ R. Fritsch, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), AO, 3. Aufl. 2014, § 227, Rn. 1; P. Reimer, in: NVwZ 2011, 263 (266).

⁶⁸ T. Cöster, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), AO, 3. Aufl. 2014, § 163, Rn. 1.

⁶⁹ So auch P. Reimer, in: NVwZ 2011, 263, 266; A. Demleitner, in: ISR 2016, 328 (333).

III. Staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen

Der gewährte Vorteil muss laut Tatbestand ein „staatlicher oder aus staatlichen Mitteln gewährter“ sein. Dabei verschwimmen diese beiden Merkmale in der Prüfung des Tatbestandes häufig. Nach h.M. ist eine kumulative Erfüllung beider Merkmale erforderlich.⁷⁰ Auch der EuGH hat sich in der Rechtssache *PreussenElektra*⁷¹ in dieser Frage eindeutig positioniert. Der Ursprung des Vorteils muss folglich aus der staatlichen „Sphäre“ stammen. Eine reine Vermögensverschiebung zwischen Privaten kann grds. keine Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen.

Die kumulative Notwendigkeit beider Merkmale ist auch nicht lediglich dogmatischer Natur⁷², da sie beispielsweise bei der Frage von gesetzlich angeordneten finanziellen Ausgleichspflichten zwischen Privaten von Bedeutung ist. Eine bloß alternative Erfüllung beider Merkmale würde in derartigen Fällen zu abweichenden Ergebnissen führen.⁷³

1. Staatliche Maßnahme

a. Allgemein

Staatliche Maßnahmen stellen die hoheitlichen Handlungen der Mitgliedstaaten dar.⁷⁴ Klassischerweise bilden alle typisch hoheitlich ausgeübten Tätigkeiten, etwa der Erlass von Gesetzen oder das Handeln der Verwaltung, eine staatliche Maßnahme i.S. des Beihilfenrechts.

⁷⁰ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 38; EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 58; EuGH v. 16.05.2002 Rs. C-482/99 (*Stardust Marine*), Rn. 24 m.w.N.; EuG v. 05.04.2006 Rs. T-351/02 (*Deutsche Bahn AG/Kommission*), Rn. 103; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 138.

⁷¹ EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*).

⁷² A.A. W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 29, welcher von einer rein dogmatischen Unterscheidung, ohne Auswirkungen auf die Rechtsfolgen, ausgeht.

⁷³ In *PreussenElektra* scheiterte die Beihilfe an der Staatlichkeit der Mittel, was bei alternativer Sichtweise der Merkmale zu bejahen gewesen wäre. Diese würde jedoch zu einer grenzenlosen Ausuferung des Tatbestandes führen, weil alle staatlich angeordneten Vermögensverschiebungen dann Beihilfen sein könnten.

⁷⁴ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 29 m.w.N.

Umfasst sind allerdings ebenfalls Handlungen von öffentlichen und auch privaten Einrichtungen, die der Staat zur Beihilfegewährung errichtet oder benannt hat.⁷⁵ Eine Umgehung des Beihilfenrechts durch die Errichtung unabhängiger (privater) Einrichtungen soll nicht möglich sein.⁷⁶ Vergleichbar erscheint dieser Ansatz mit dem im deutschen Recht anerkannten Grundsatz „Keine Flucht ins Privatrecht“, der den Staat daran hindert, sich durch die Wahl einer privatrechtlichen Handlungsform der öffentlich-rechtlichen Bindung aus Art. 20 Abs. 2, Abs. 3 GG und Art. 1 Abs. 3 GG zu entziehen.⁷⁷ Insofern soll auf gleiche Weise eine Umgehung europarechtlicher Regelungen vermieden werden.⁷⁸

Bei öffentlichen Unternehmen muss die Zurechnung der Vorteilsgewährung zum Staat allerdings konkret geprüft werden.⁷⁹ Eine automatische Klassifizierung als staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe aller Ausgaben staatlicher Unternehmen gibt es gerade nicht. Die Kommission hat hierzu in ihrer Bekanntmachung einen Katalog von Indikatoren für die Zurechenbarkeit von Maßnahmen öffentlicher Unternehmen zusammengestellt.⁸⁰ Demnach können z.B. eine „Rechenschaftspflicht gegenüber öffentlichen Stellen“, „organisatorische Faktoren“ oder die „Intensität der behördlichen Aufsicht“ herangezogen werden.⁸¹ Die Aufzählung der Kommission ist zwar lediglich exemplarisch und gestaltet den Tatbestand mit einem letzten sehr weiten Punkt („jeder andere Indikator [...]“)⁸² weit aus, insgesamt ist sie jedoch derart umfangreich, dass eine objektive Einschätzung des Einzelfalls ermöglicht wird.

Bei steuerlichen Regelungen ist kraft Natur der Sache oftmals eine autonome Entscheidung des Steuerpflichtigen notwendig, damit eine begünstigende Regelung überhaupt erst in Anspruch genommen werden kann

⁷⁵ EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 58; W. Cremer, in: Callies/Ruffert, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 29.

⁷⁶ EuG v. 12.12.1996 Rs. T-358/94 (*Air France/Kommission*), Rn. 62; Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 39.

⁷⁷ Vgl. F. Kirchhof, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Kommentar GG, 81. EL Sept. 2017, Art. 83, Rn. 103; E. Schmidt-Aßmann, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2004, Band II, § 26, Rn. 61.

⁷⁸ Vgl. Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 39; EuG v. 12.12.1996 Rs. T-358/94 (*Air France/Kommission*), Rn. 62.

⁷⁹ EuGH v. 16.05.2002 Rs. C-482/99 (*Frankreich/Kommission*), Rn. 26, 34 ff.

⁸⁰ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 40 ff.

⁸¹ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 43.

⁸² Ebd.

(Tätigung einer bestimmten Investition, Handel mit bestimmten Waren, etc.). Dieses Erfordernis des Hinzutretens bestimmter, in der Sphäre des Unternehmens liegender Handlungen kann jedoch nicht die Staatlichkeit einer Maßnahme widerlegen.⁸³ Schließlich entspricht es gerade dem Wesen steuerlicher Regelungen, dass die Rechtsfolgen durch verschiedene Handlungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen determiniert werden. Sie stehen jedoch generell allen Steuerpflichtigen offen.

b. Besonderheit: Umsetzung von EU-Recht als staatliche Maßnahme

Besonders spannend ist die Frage nach der staatlichen Zurechnung bei der Umsetzung von EU-Recht. Hier handelt zwar der Mitgliedstaat, seine Handlungen sind indes durch den europäischen Gesetzgeber prädisponiert. Kommission und EuGH stufen Umsetzungsmaßnahmen, bei denen der Mitgliedstaat über keinerlei eigenes Ermessen verfügt, richtigerweise nicht als staatliche Maßnahmen ein.⁸⁴

Verbleibt dem Mitgliedstaat jedoch ein Freiraum bei der Umsetzung des Unionsrechts, gilt innerhalb seines Ermessensspielraums wiederum das Beihilfenrecht.⁸⁵ Zur Umsetzung des Sekundärrechts erlassene Maßnahmen der Mitgliedstaaten können somit auch innerhalb des vorgegebenen Ermessensspielraums eine staatliche Beihilfe darstellen. Folglich kann die Anwendung des Primärrechts zu einer Begrenzung des Ermessens und sogar zu einer Ermessensreduktion auf Null führen.

Unbeantwortet geblieben ist allerdings bisher die Frage, inwieweit und zu welchem Zeitpunkt eine staatliche Maßnahme i.S.d. Beihilfenrechts vorliegt, wenn ein Mitgliedstaat bereits vor Ablauf der Umsetzungsfrist einer Richtlinie, bzw. sogar vor ihrer Verabschiedung, eine der Richtlinie entsprechende Regelung im nationalen Recht erlässt. Eingetreten ist ein derartiger Fall jüngst beim Erlass der *ATAD-RL*⁸⁶, da diese die im deutschen

⁸³ EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*), Rn. 22; W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 29.

⁸⁴ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 44; EuGH v. 23.04.2009 Rs. C-460/07 (*Sandra Puffer*), Rn. 70.

⁸⁵ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 45; EuGH v. 10.12.2013 Rs. C-272/12 P (*Kommission/Irland*), Rn. 45 - 53.

⁸⁶ „*Anti Tax Avoidance Directive*“, Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.07.2016.

Recht bereits bestehende Zinsschranke⁸⁷ auf europäischer Ebene normiert. Es stellt sich deshalb die Frage, ob eine (vorteilsgewährende) Maßnahme, die bisher als staatliche Maßnahme eingestuft wurde, durch Erlass einer inhaltsgleichen Richtlinie nachträglich „legalisiert“ werden kann. Ab welchem Zeitpunkt verliert eine derartige Maßnahme ihren einzelstaatlichen Charakter?

Bei der Beantwortung dieser Fragen kann – und muss – zwischen vier verschiedenen Zeiträumen unterschieden werden (siehe Abbildung 1):

1. Vor Erlass bzw. Veröffentlichung einer Richtlinie
2. Ab Veröffentlichung der RL, vor Inkrafttreten
3. Ab Inkrafttreten der RL, vor Ablauf der Umsetzungsfrist
4. Nach Ablauf der Umsetzungsfrist

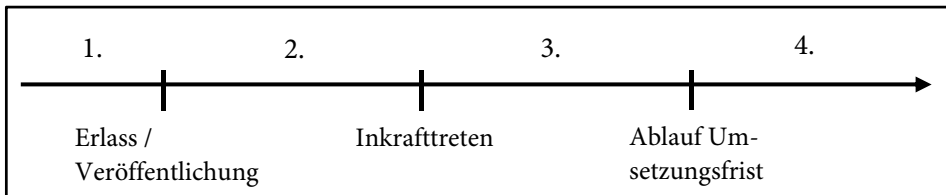


Abbildung 1: Stadien bei der Umsetzung von Richtlinien

Unzweifelhaft handelt es sich vor Erlass/Veröffentlichung der Richtlinie (Zeitraum 1) um eine rein innerstaatliche Maßnahme. Nach Ablauf der Umsetzungsfrist (Zeitraum 4) hat der einzelne Mitgliedstaat hingegen keinen anderweitigen Handlungsspielraum, den er nutzen könnte, ohne gegen seine Umsetzungspflicht zu verstoßen. Folglich kann spätestens dann keine staatliche Maßnahme mehr vorliegen.

Offen bleibt somit die Bewertung des Zeitraums zwischen Erlass/Veröffentlichung und dem Ablauf der Umsetzungsfrist (Zeitraum 2 u. 3).

Anknüpfungspunkt für eine rechtliche Bewertung des Handlungsspielraums vor Ablauf der Umsetzungsfrist bildet nach hier vertretener Ansicht das sog. Frustrationsverbot.⁸⁸ Das Frustrationsverbot aus Art. 4 Abs. 3 EUV

⁸⁷ Vgl. § 4h EStG, § 8a KStG.

⁸⁸ M. Kubitzka, in: EuZW 2016, 691 (692); A. Röthel, in: ZEuP 2009, 34 (42 f.); Eingehender S. Lemke, Die Wirkung von Richtlinien u. Rahmenbeschlüssen im nat. Recht der Mitgliedstaaten, 2011, 89 ff.; Meier, Rechtswirkungen von EG-Richtlinien u. EU-Rahmenbeschlüssen im nat. Recht, 2008, 64 ff.; s. auch A. Röthel, in: ZEuP 2009, 34 (47 ff.).

i.V.m. Art. 288 Abs. 3 AEUV verbietet es den Mitgliedstaaten, Vorschriften zu erlassen, die geeignet sind, das durch die Richtlinie bezweckte Ziel im Zeitpunkt des Ablaufs der Umsetzungsfrist ernstlich in Frage zu stellen.⁸⁹

Im Regelfall erlässt der Mitgliedstaat nach Inkrafttreten und vor Ablauf der Umsetzungsfrist die zur Umsetzung der Richtlinie erforderlichen nationalen Umsetzungsakte. Besteht jedoch bereits eine nationale Regelung, die als Umsetzung der Richtlinie angesehen werden kann (weil sie inhaltlich übereinstimmt) und ändert der Mitgliedstaat diese Regelung noch vor Ablauf der Umsetzungsfrist, nur um diese im Anschluss erneut ändern zu müssen, weil er ja die Richtlinie umsetzen muss, dann erscheint dies äußerst fragwürdig. Nach hier vertretener Ansicht sollte deshalb eine Änderung bereits bestehender richtlinienumsetzender Regelungen ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie als Verstoß gegen das Frustrationsverbot gewertet werden,⁹⁰ da zu früheren Zeitpunkten eben noch keine Annäherungspflicht⁹¹ an die Richtlinienziele besteht⁹².

Nicht mehr als staatliche Maßnahme i.S.d. Beihilfenrechts sollte die nationale Regelung allerdings bereits ab dem Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie gelten, da eine Sanktionierung der früheren Richtlinienumsetzung unverhältnismäßig wäre. Sie könnte einen Verstoß gegen den Grundsatz

⁸⁹ EuGH v. 18.12.1997 Rs. C-129/96 (*Inter-Environnement Wallonie*), Rn. 45; EuGH v. Rs. C-144/04 (*Mangold*), Rn. 28, 67; EuGH v. 04.07.2006 Rs. C-212/04 (*Adeneler*), Rn. 121; Siehe auch *T. von Danwitz*, in: JZ 2007, 697 ff., welcher die Rechtswirkungen von Richtlinien im Allgemeinen herausarbeitet und dabei deren Vorwirkung im Gesamtkontext erläutert; Ausführlich zur Entstehung und Entwicklung d. Frustrationsverbots siehe *J. Kühling*, in: BVBl 2006, 857 (858 f.) m.w.N.

⁹⁰ Dabei bezieht sich die Bewertung ausschließlich auf die Konstellation, dass die RL bereits durch eine nationale Rechtsnorm inhaltlich umgesetzt wird. Eine generelle Sperrwirkung von RL über das Frustrationsverbot hinaus wird nicht befürwortet.

⁹¹ *A. Röthel*, in: ZEuP 2009, 34 (39); *T. von Danwitz*, in: JZ 2007, 697 (700), welcher eine allgemeine Verpflichtung auf das Hinwirken des Richtlinienziels nur innerhalb der Umsetzungsfrist (also ab Inkrafttreten) sieht.

⁹² Wohl a. *A. J. Kühling*, in: BVBl 2006, 857 (858 f.), wobei dieser freilich nicht auf den speziellen Fall eingeht, dass bereits umsetzende nationale Vorschriften bestehen. Er erlaubt jedoch ein Entfernen vom verfolgten RL-Ziel innerhalb der Umsetzungsfrist, „sofern gewährleistet ist, dass die rechtzeitige Umsetzung hierdurch nicht gefährdet wird“.

der loyalen Zusammenarbeit aus Art. 4 Abs. 3 EUV⁹³ darstellen, da sie, aufgrund eines stark erhöhten administrativen und legislativen Aufwands, die Umsetzung der Richtlinie letztendlich erschwert.

2. Aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe

Neben der Staatlichkeit der vorteilsgewährenden Maßnahme, muss der Vorteil zusätzlich aus staatlichen Mitteln gewährt worden sein.

Dies sind laut Kommission grundsätzlich „sämtliche Mittel des öffentlichen Sektors, einschließlich der Mittel innerstaatlicher (dezentralisierter, föderierter, regionaler oder sonstiger) Stellen und unter bestimmten Umständen Mittel privater Einheiten“⁹⁴.

a. Steuerliche Maßnahmen

Steuerliche Beihilfen weisen jedoch typischerweise einen anderen Charakter auf. Der Vorteil besteht gerade nicht in der Erlangung eines materiellen Gutes oder im Erhalt einer Geldsumme. Der erlangte Vorteil liegt vielmehr darin, eine bestimmte Steuer nicht oder nicht im gleichen Umfang wie eventuelle Mitbewerber zahlen zu müssen. Der Staat hat somit keine klassischen Verluste, sondern lediglich Steuermindereinnahmen. Der EuGH entschied im Urteil „*Banco Exterior de España*“ hierzu, dass gerade auch die aus steuerlichen Regelungen zu verzeichnenden Einnahmeverluste ausdrücklich als staatliche Mittel i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu betrachten sind.⁹⁵

Dies liegt vor allem daran, dass eine staatliche Budgetbelastung grundsätzlich anzunehmen ist, wenn die gedachte „Nulllinie“ im steuerlichen Referenzsystem des jeweiligen Mitgliedstaats eine bestimmte Belastung dar-

⁹³ Welcher auch die Union und Ihre Organe verpflichtet, vgl. A. von Bogdandy/S. Schill, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 62. EL 2017, Art. 4 EUV, Rn. 111 ff. m.w.N.; W. Obwexer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 4 EUV, Rn. 137 ff. m.w.N.

⁹⁴ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 48 m.w.N.

⁹⁵ EuGH v. 15.03.1994 Rs. C-387/92 (*Banco Exterior/Ayuntamiento de Valencia*), Rn. 14; Vgl. auch Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 51; D. Triantafyllou, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV, Rn. 169.

stellt. Kommt nun eine Ausnahmeregelung zu tragen, die einen Steuerpflichtigen entlastet, dann lässt sich daraus im Umkehrschluss ein Verlust an Einnahmen auf staatlicher Seite schließen. Folge dieser grundsätzlichen Annahme der Belastung des Staatshaushaltes ist, dass das Tatbestandsmerkmal der „Staatlichkeit der Mittel“ in der beihilfenrechtlichen Prüfung meist nur kurz tangiert wird.⁹⁶

aa. Nichtbesteuerung als „Normalfall“

Zweifelhaft könnte eine derartige Annahme jedoch in dem Fall sein, in dem der Verzicht auf die Einnahmen aus einer bestimmten steuerlichen Regelung den „Normalfall“ des nationalen Steuersystems darstellt. Die Besteuerung wäre in diesem Beispiel nicht Regel, sondern Ausnahme von der Nichtbesteuerung. Eine Belastung des Staatshaushaltes wäre somit nicht automatisch gegeben.⁹⁷ Diese Fälle, die unter dem Namen „*negative state aid*“ gehandelt werden, stellen das Beihilfenrecht vor große Herausforderungen.

Dabei ist Voraussetzung, dass die Nichtbesteuerung die Regel ist und es zu einer Vorteilerlangung durch eine ausnahmsweise steuerliche Mehrbelastung der Konkurrenz kommt.⁹⁸ Essentielles Problem bei der Prüfung einer Beihilfe ist, dass der Staatshaushalt gerade nicht durch Mindereinnahmen belastet wird, sondern vielmehr Mehreinnahmen durch die zusätzliche Belastung bestimmter Unternehmen erhält.⁹⁹

Zur Bejahung einer Beihilfe könnte im vorliegenden Fall verschiedene Wege beschritten werden. Zum einen könnte die Herkunft staatlicher Mittel fingiert werden, indem die „gedachte Nulllinie“ auf das Niveau der Belasteten angehoben wird. Dies würde jedoch das Beihilfenrecht in einen reinen *Discrimination-Test* umwandeln und somit seinen Zweck verfehlen.

⁹⁶ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 138; Entscheidung der Kommission vom 05.03.2003, Abl. 2003 L 199, 28, Rn. 26.

⁹⁷ Hier überschneidet sich wiederum die Frage nach der Staatlichkeit der Mittel mit der nach dem Referenzsystem einer Regelung (hierzu eingehend in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2).

⁹⁸ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Rn. 9.14.

⁹⁹ Eingehend zur Frage der „*negative state aid*“ ebenfalls in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.

Außerdem würde eine derartige Anwendung zu Nachforderungen gegenüber den Nichtbelasteten führen, obwohl die eigentliche Regel in diesem Fall die Nichtbesteuerung der Steuerpflichtigen ist. Konsequenterweise müssten in derart gelagerten Fällen deshalb die gezahlten Steuern der Konkurrenz erstattet werden, was jedoch in einem Konflikt zu den eigentlichen Rechtsfolgen des Beihilfenrechts¹⁰⁰ steht.

Zum anderen könnte man wie der EuGH in derart gelagerten Fällen vorgehen. In der Rechtssache *Ferring*¹⁰¹ sah er einen Vorteil darin, dass Großhändler von Medikamenten einer Direktverkaufsabgabe nicht unterlagen, während die Konkurrenz dies tat.¹⁰² Dies käme einer Abgabenbefreiung gleich und stelle daher einen Vorteil aus staatlichen Mitteln dar.¹⁰³ In der späteren Rechtssache *Laboratoires Boiron*¹⁰⁴ hat der EuGH hingegen angenommen, dass in der Direktverkaufsabgabe selbst eine Beihilfe liegen kann (ausdrücklich in der Abgabe und nicht in einer etwaigen Befreiung von eben dieser).¹⁰⁵ Die Frage nach der Herkunft der Mittel wird im Anschluss jedoch übergangen. Es wird lediglich festgehalten, dass auch die „übrigen Voraussetzungen“ erfüllt sein müssten.¹⁰⁶ In beiden Fällen stellte jedoch die Nichtbelastung die eigentliche Regel dar. Die Direktverkaufsabgabe sollte lediglich einen von den Großhändlern zu tragenden Mehraufwand wettmachen.¹⁰⁷ Jegliche etwaige Überkompensation durch die Belastung der Konkurrenz stellte sodann einen Vorteil i.S.d. Beihilfenrechts dar.¹⁰⁸ Diese Beispiele zeigen, dass der EuGH derartige Fälle unter dem Aspekt des Beihilfenrechts behandelt, ohne dabei genaueres Augenmerk auf die Frage nach der Staatlichkeit der Mittel bzw. die Budgetbelastung zu werfen. Er fingiert eine Beihilfe, indem er einen Vorteil in der Belastung der Konkurrenz und der damit einhergehenden Nichtbelastung des Begünstigten

¹⁰⁰ Zu den Rechtsfolgen in diesem Band: *D. Reich*, HFSt 8 (2018), 215 (215 ff.) unter § 10.

¹⁰¹ EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*).

¹⁰² EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 20.

¹⁰³ Ebd.; Diese Betrachtungsweise stellt eine Verschiebung der *Benchmark* dar, d.h. die Belastungssituation d. Konkurrenz stellt den „Normalfall“ dar (eingehend hierzu in diesem Band: *C. Jung/L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2).

¹⁰⁴ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*).

¹⁰⁵ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 39.

¹⁰⁶ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 47.

¹⁰⁷ EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 19; EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 36.

¹⁰⁸ EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 27; EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 27-29.

sieht. Dabei verliert er jedoch die „Nulllinie“ / „Benchmark“ aus den Augen – welche grdsl. von einer Nichtbelastung ausgeht – sowie das Erfordernis der staatlichen Budgetbelastung.

Beide möglichen Lösungswege weisen jedoch erhebliche Defizite auf. Die Folge einer konsequenten Prüfung der Staatlichkeit der Mittel eines gewährten Vorteils führt somit grdsl. dazu, dass sog. „negative state aid“ den Tatbestand dieses Merkmals und folglich einer Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 3 AEUV, nicht erfüllt.¹⁰⁹

bb. Staatliche Mittel trotz Gesamtgewinnprognose?

Problematisch könnte die Frage nach einem Verlust staatlicher Mittel auch dann werden, wenn eine steuerliche Norm zwar zunächst zu einem Verlust an Steuereinnahmen führt, über einen längeren Zeitraum betrachtet jedoch die Steuereinnahmen sichert (die evtl. ansonsten weggefallen wären) oder sogar erhöht, bzw. einen Wirtschaftszweig überhaupt erst zur Ansiedlung bewegt. So könnten bspw. steuerliche Regelungen mit einem bestimmten Lenkungszweck oder dem Ziel, einem angeschlagenen Wirtschaftszweig Erleichterung zu verschaffen, dazu führen, dass dieser Wirtschaftszweig länger und mehr Steuern zahlt, als er ohne die vorherige „Steuererleichterung“ gezahlt hätte. Ebenso könnten steuerliche Erleichterungen die Ansiedlung bestimmter Unternehmen zur Folge haben, sodass das Gesamtsteueraufkommen durch die zunächst defizitäre Regelung steigt. Derartige perioden- und/oder unternehmensübergreifende Erwägungen lässt die Kommission jedoch richtigerweise nicht zu.¹¹⁰ Der spekulative und schwer beweisbare Charakter derartiger Maßnahmen gebiete es, jede Maßnahme für jedes Unternehmen einzeln zu einem bestimmten Zeitpunkt zu betrachten.¹¹¹ Ansonsten könnte zukünftig jede steuerliche Maßnahme stets auf entsprechende Annahmen gestützt werden, was das Beihilfenrecht im Steuerrecht aushebeln würde, da der Staat in der Regel in der Annahme handelt, die Konjunktur zu stärken und infolgedessen höhere Steuereinnahmen zu generieren.¹¹²

¹⁰⁹ A.A. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (33 f.) unter § 2 V.2.c.

¹¹⁰ Entscheidung der Kommission vom 17.02.2003, Abl. L 180 v. 18.07.2003 S. 52, Rn. 84.

¹¹¹ Entscheidung der Kommission vom 11.12.2001 Abl. L 184 v. 13.07.2002, 27, Rn. 42; Entscheidung der Kommission vom 17.02.2003, Abl. L 180 v. 18.07.2003 S. 52, Rn. 84.

¹¹² Vgl. A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 144.

b. *Inzidente Steuerverluste*

Eine weitere besonders zu würdigende Kategorie bilden inzidente Steuerverluste. Dies sind solche, die sich als immanent aus einer vorangegangenen Regelung ergeben. *Pars pro toto* hierfür steht das EuGH Urteil *Sloman Neptun*¹¹³, in welchem es darum ging, dass zugunsten der Seeschiffahrtsunternehmen der Rahmen verändert wurde, innerhalb dessen die vertraglichen Beziehungen zwischen diesen Unternehmen und ihren Arbeitnehmern zustande kamen. Hieraus ergaben sich eine Differenz in der Berechnungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge sowie eine eventuelle Einbuße an Steuererträgen infolge geringerer Höhe der Vergütungen.¹¹⁴ Diese Einbuße stellt jedoch laut EuGH ausdrücklich keine staatlichen Mittel dar:¹¹⁵ „Die Folge ist einer derartigen Regelung immanent und kann nicht als Mittel angesehen werden[...].“¹¹⁶

Mithin können Maßnahmen, welche inzidente Steuerverluste zur Folge haben, nicht schon deshalb als aus staatlichen Mitteln finanzierte Beihilfe angesehen werden. Anders wäre die Beurteilung gelagert, wenn keine Kumulativität bzgl. Voraussetzungen der Staatlichkeit der Maßnahme und der Budgetbelastung vorläge. In dem Fall würde bereits die Staatlichkeit der Maßnahme genügen und jegliche staatlich angeordnete Vermögensverschiebung eine Beihilfe sein können.

IV. Fazit

Der Vorteilsbegriff ist ein besonders wichtiges Zahnrad im Getriebe des „Innovationsmotors Beihilfenrecht“. Er legt fest, welche abstrakt-generellen Regelungen überhaupt als Beihilfen in Betracht kommen. Dabei umfasst er sowohl das Handeln der nationalen Verwaltungen, wie auch durch Ermessensausübung der Verwaltung gewährte Vorteile. Im Steuerrecht ist der Vorteilsbegriff ebenso anwendbar wie bei klassischen Subventionen. Die verschiedenen steuerlichen ausnahmegewährenden Mechanismen werden erfasst und der beihilfenrechtlichen Kontrolle unterworfen. Der

¹¹³ EuGH v. 17.03.1993 Rs. C-72/91 (*Sloman Neptun*).

¹¹⁴ EuGH v. 17.03.1993 Rs. C-72/91 (*Sloman Neptun*), Rn. 21.

¹¹⁵ EuGH v. 17.03.1993 Rs. C-72/91 (*Sloman Neptun*), Rn. 21; EuGH v. 13.3.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 62.

¹¹⁶ EuGH v. 13.3.2001 Rs. C379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 62.

Vorteilsbegriff führt somit zu einer umfassenden beihilfenrechtlichen Kontrolle begünstigender staatlicher Maßnahmen jeglicher Art.

Ob die Handlungen der Mitgliedstaaten überhaupt als Maßnahmen i.S.d. Beihilfenrechts anzuerkennen sind, ist grdsl. unproblematisch zu bejahen. Bedarf nach einer allgemeinen Konkretisierung besteht allerdings hinsichtlich des o.g. Falles der nationalen Umsetzung von EU-Rechtsakten.

Bestimmte Fallgruppen benötigen bei der Frage nach der staatlichen Budgetbelastung eine genauere Untersuchung. Dabei wird ersichtlich, dass die viel diskutierte „*Negative State Aid*“ den Staat nicht belastet, folglich vom Beihilfenrecht nicht erfasst ist, obwohl man, je nach Handhabung der „*Benchmark*“, einen Vorteil annehmen kann.

Das Zusammenspiel der verschiedenen untersuchten Merkmale des Beihilfentatbestandes erlaubt eine umfassende Kontrolle mitgliedstaatlicher Handlungen. Das europäische Beihilfenrecht bietet mithin, neben den Grundfreiheiten, innovative Lösungsmöglichkeiten für die vielseitigen Beeinträchtigungen des europäischen Binnenmarktes. Dabei gilt es jedoch, den Mitgliedstaaten und ihren nationalen Steuerhoheiten gerecht zu werden.

§ 4 Der Unternehmensbegriff

Jan Schmidt

I.	Allgemeines / Systematik	63
II.	Begrifflichkeiten	64
	1. Wirtschaftliche Tätigkeit	65
	a. Indizien für eine wirtschaftliche Tätigkeit	66
	b. Hypothetischer Wettbewerbstest	66
	c. Vorliegen eines Marktes	68
	2. Wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit	69
	a. Tätigkeitsbezogenheit des Unternehmensbegriffs	69
	b. Relativität des Unternehmensbegriffs	70
	c. Besonderheit: Unternehmenskontinuität	70
	3. Hoheitliche Tätigkeiten	72
	4. Begriff des Produktionszweiges	75
III.	Vergleiche mit der deutschen Rechtsordnung	75
	1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3 EStG	76
	2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG	76
	3. Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 22, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5-7 EStG	77
	4. Stellungnahme	77
IV.	Besonderheiten bei Normen an Private	79
V.	Fazit	82

I. Allgemeines / Systematik

Art. 107 Abs. 1 AEUV setzt die selektive Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige voraus. Hiermit zieht dieses Tatbestandsmerkmal eine normative Grenze zwischen Unternehmen im beihilfenrechtlichen Sinne und Privathaushalten bzw. Verbrauchern, welche dadurch insofern nicht dem Beihilfenrecht unterfallen, als dass sie selbst nicht Empfänger/Begünstigter staatlich gewährter Beihilfen sein können.¹

¹ So auch *W. Cremer*, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 27.

Sie können lediglich mittelbar an einer Beihilfe für Unternehmen „mitwirken“, wenn es sich um indirekte Beihilfen handelt. Insbesondere in diesem Bereich kommen steuerliche Beihilfen, z.B. in Form verbrauchsteuerlicher Vergünstigungen, in Frage.² Adressaten sind in diesen Fällen nicht die unmittelbaren Empfänger staatlicher Leistungen, sondern deren mittelbar Begünstigte. Denkbar wäre als logische Konsequenz ebenfalls eine „Kette von Begünstigten“, die von einer bestimmten staatlichen Maßnahme profitieren.

II. Begrifflichkeiten

Aufgrund der engen teleologischen und systematischen Verknüpfung der Art. 101, 102 AEUV mit Art. 107 AEUV in dem gleichen Kapitel „Wettbewerbsregeln“ entspricht der beihilfenrechtliche Unternehmerbegriff weitestgehend dem des europäischen Kartellrechts.³ Eine dem Kartellrecht entgegenstehende Auslegung des Unternehmensbegriffs ist grdsl. abzulehnen, da die einheitlichen Wettbewerbsregeln des AEUV eine harmonische Auslegung und Anwendung der Tatbestände gebieten.⁴ Besonderheiten gelten hingegen für den Fall der Unternehmenskontinuität.⁵

² Eingehend zu mittelbaren Beihilfen in diesem Band: A. *Milutinović*, HFSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.

³ A. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107, Rn. 105, Einleitung, Rn. 24 f.; G. *von Wallenberg/M. Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 62. EL Juli 2017, Art. 107 AEUV, Rn. 39.

⁴ G. *von Wallenberg/M. Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, 62. EL Juli 2017, Art. 107 AEUV, Rn. 39.

⁵ Siehe unten unter § 4 II.2.c.

Der Unternehmensbegriff wird stets unter funktionalen Gesichtspunkten beurteilt und erfasst „jede eine **wirtschaftliche Tätigkeit** ausübende **Einheit**, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung“⁶ sowie vom Vorliegen einer eventuellen Gewinnerzielungsabsicht⁷.

Es wird weder zwischen natürlichen und juristischen Personen, noch zwischen öffentlicher oder privater Hand oder gemeinnützigen Vereinen unterschieden. Lediglich Verbraucher sind als Beihilfenadressaten nicht denkbar.⁸ Das Gegenstück zu wirtschaftlichen Tätigkeiten bilden hoheitliche Tätigkeiten, welche nicht von Unternehmen i.S.d. Wettbewerbsrechts ausgeübt werden, ergo auch nicht dem Beihilfenrecht unterfallen.⁹

1. Wirtschaftliche Tätigkeit

Der Begriff des Unternehmens i.S.d. Beihilfenrechts setzt das Ausüben wirtschaftlicher Tätigkeiten voraus. Diese sind es, die den Binnenmarkt nutzen und von dessen Funktionieren abhängig sind. Die hoheitlichen Tätigkeiten hingegen liegen in der souveränen Sphäre der Mitgliedstaaten und sollen nicht durch das Beihilfenrecht eingeschränkt werden. Entscheidend ist folglich, wie eine wirtschaftliche Tätigkeit zu definieren bzw. zu ermitteln ist und wie sie sich von hoheitlichen bzw. „nichtwirtschaftlichen“ Tätigkeiten unterscheiden lässt.

⁶ EuGH v. 23.04.1991 Rs. C-41/90 (*Höfner und Elser*), Rn. 21; EuGH v. 12.09.2000 verb. Rs. C-180/98 bis C-184/98 (*Pavel Pavlov*), Rn. 74; EuGH v. 16.3.2004 Rs. C-264/01 (*AOK Bundesverband*), Rn. 46; EuGH v. 10.01.2006 Rs. C-222/04 (*Casa di Risparmio di Firenze*), Rn. 107, m.w.N; *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 1. Aufl. 2015, Rn. 9.9; Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, 2016/C 262/01, Rn. 7.

⁷ EuGH v. 10.01.2006 Rs. C-222/04 (*Casa di Risparmio di Firenze*), Rn. 123; *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 1. Aufl. 2015, Rn. 9.9.

⁸ Siehe Fn. 1.

⁹ EuGH v. 18. 03. 1997 Rs. C-343/95 (*Diego Cali & Figli*), Rn. 23; EuGH v. 19. 01. 1994 Rs. C-364/92 (*SAT Fluggesellschaft*), Rn. 30; EuGH v. 04. 05. 1988 Rs. 30/87 (*Bodson*), Rn. 18 sprach von einem Verhalten, das in der „Ausübung hoheitlicher Gewalt“ bestehe; ähnlich EuGH v. 26.03.2009 Rs. C-113/07 P (*SELEX*), Rn. 70.

a. *Indizien für eine wirtschaftliche Tätigkeit*

Eine wirtschaftliche Tätigkeit besteht grdsl. darin, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt gegen Entgelt anzubieten.¹⁰ Eine Gewinnerzielungsabsicht des wirtschaftlich Tätigen ist laut EuGH ebenso wenig erforderlich, wie eine bestimmte Rechtsform oder Art der Finanzierung.¹¹ Dem Merkmal der Entgeltlichkeit kommt ebenfalls lediglich indizieller Charakter zu, mit der Folge, dass es möglich ist, eine wirtschaftliche Tätigkeit anzunehmen, ohne Rücksicht darauf, ob tatsächlich ein Entgelt erzielt oder verlangt wurde.¹²

Aufgrund dieser lediglich indiziellen Wirkung der verschiedenen Merkmale ist die Prüfung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit eher einzelfallbezogen, somit jeweils individuell vorzunehmen.

b. *Hypothetischer Wettbewerbstest*

Objektive Klarheit könnte jedoch der sogenannte „hypothetische Wettbewerbstest“ schaffen. Mittels dieses Tests soll es möglich sein, die wirtschaftliche von der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit abzugrenzen.¹³ Demnach sei ausschlaggebend, ob eine Tätigkeit zumindest grundsätzlich auch von einem privaten Anbieter zum Zwecke der Gewinnerzielung erbracht werden kann. Ist dies zu bejahen, handele es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Dieser Test wird vor allem relevant, wenn der Staat eine bestimmte Tätigkeit einem einzigen Anbieter vorbehält (Marktabschottung). Die Anwendung führt allerdings beispielsweise in den Bereichen Bildung und Forschung zu Schwierigkeiten, da diese (teilweise) auch gewinnbringend von Privaten erbracht werden können. Die Kommission klassifiziert „die innerhalb des nationalen Bildungssystem organisierte öffentliche Bildung“ jedoch

¹⁰ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, 2016/C 262/01, Rn. 12; EuGH v. 16.06.1987 C-118/85 (*Kommission/Italien*), Rn. 7; EuGH, v. 18.06.1998 C-35/96 (*Kommission/Italien*), Rn. 36; EuGH v. 10.01.2006 Rs. C-222/04 (*Casa di Risparmio di Firenze*), Rn. 108 m.w.N; EuGH v. 12.09.2000 verb. Rs. C-180/98 bis C-184/98 (*Pavel Pavlov*), Rn. 75; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107, Rn. 105, Einleitung, Rn. 24.

¹¹ Siehe Fn. 4.

¹² EuGH v. 26.03.2009 Rs. C-113/07 P (*SELEX*), Rn. 117.

¹³ E. Mestmäcker/H. Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), EU-Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 106 Abs. 1 AEUV, Rn. 9.

ausdrücklich als nichtwirtschaftlich.¹⁴ Dabei unterlässt sie allerdings eine genauere Diskussion dieser Problematik. Richtigerweise wäre eine wirtschaftliche Tätigkeit hingegen zu bejahen gewesen. Eine spätere Rechtfertigung eventuell erlangter Vorteile mittels Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV erscheint dogmatisch folgerichtiger.

Der EuGH indessen stellt bei der Einordnung dieser Bereiche – nicht nachvollziehbar – auf eine subjektive Komponente ab, wonach der Mitgliedstaat „[...]keine gewinnbringende Tätigkeit aufnehmen wollte[...]“¹⁵, was unter Berücksichtigung der eigentlichen Funktionalität und Tätigkeitsbezogenheit¹⁶ des Unternehmerbegriffs und der daraus folgenden Unbeachtlichkeit subjektiver Gesichtspunkte nicht überzeugt.

Der hypothetische Wettbewerbstest ist somit zwar ein anwendbares objektives Kriterium bei der Einordnung von wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten, liegt im Ergebnis jedoch nicht immer richtig, da einzelne Bereiche von der Kommission und dem EuGH – entgegen der eigentlichen Dogmatik – abweichend behandelt werden.

Er würde bei strikter Anwendung jedoch zu objektiver Klarheit bei der Frage nach der Wirtschaftlichkeit einer Tätigkeit führen. Etwaige Korrekturen im Beihilfenrecht für Bereiche wie Bildung und Forschung könnten problemlos und dogmatisch sauberer an anderer Stelle erfolgen, z.B. über Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.¹⁷

Nach hier vertretener Ansicht sollte der hypothetische Wettbewerbstest aufgrund seiner objektiven Klarheit zum grundsätzlich maßgeblichen Test bei der Bestimmung einer wirtschaftlichen Tätigkeit werden.¹⁸

¹⁴ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, 2016/C 262/01, Rn. 28 ff.

¹⁵ EuGH v. 11.09.2011 C-318/05 (*Deutschland/Kommission*), Rn. 68.

¹⁶ *W.-H. Roth/T. Ackermann*, in: Jaeger u.a. (Hrsg.), *Frankfurter Kommentar Kartellrecht*, Art. 101 AEUV, Art. 81 Abs. 1 EG Grundfragen, Rn. 31, *W. Weiß*, in: *Callies/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 5. Aufl. 2016, Art. 101 AEUV, Rn. 25.

¹⁷ Zu den Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV siehe in diesem Band: *T.-N. Zimmer*, *HFSt* 8 (2018), 187 (187 ff.) unter § 9.

¹⁸ So auch *GA F. Jacobs*, in: EuGH v. 16.03.2004 verb. Rs. C-264/01, C-306/01, C-354/01 u. C-355/01 (*AOK*), Rn. 27; ders., in: EuGH v. 25.10.2001 Rs. C-475/99 (*Ambulanz Glöckner*), Rn. 67 f; ders., in: EuGH 10.01.2006 Rs. C-222/04 (*Cassa di Risparmio di Firenze*), Rn. 76, 80; *GA P. Léger*, in: EuGH v. 19.02.2002 Rs. C-35/99 (*Arduino*), Rn. 46; auch Entscheidung der Kommission. v. 28.06.1995, *ABl. EG* 1995 Nr. L 216/8, Tz. 2.

c. *Vorliegen eines Marktes*

Als objektive Voraussetzung verlangt eine wirtschaftliche Tätigkeit stets das Anbieten von Waren oder Dienstleistungen an einem Markt (s.o.). Während für Waren im Rahmen der Gesetze stets ein Markt existiert, ist dies bei Dienstleistungen nicht ausnahmslos anzunehmen. Ob ein innerstaatlicher Markt gegeben ist, kann in den jeweiligen Mitgliedstaaten der Europäischen Union abweichend geregelt sein. Entscheidend ist die Art und Weise der Organisation der entsprechenden Dienstleistung im einzelnen Mitgliedstaat.¹⁹ So können Systeme sozialer Sicherheit durch den Mitgliedstaat als wirtschaftliche Tätigkeiten oder als Ausübung hoheitlicher Befugnisse ausgestaltet werden.²⁰

Legt ein Mitgliedstaat beispielsweise fest, dass Krankenkassen zwangsweise an der öffentlichen Sicherheit mitwirken, ihre Handlungen auf dem Grundsatz der nationalen Solidarität beruhen sollen und ohne Gewinnzweck durchgeführt werden, dann stellt dies – aufgrund der besonderen einzelstaatlichen Organisation des entsprechenden Sektors – keine Leistung am Markt dar.²¹ So verhält es sich bzgl. der deutschen gesetzlichen Krankenversicherungen.

„Es ist festzustellen, dass die Krankenkassen der gesetzlichen Krankenversicherung in Deutschland [...] an der Verwaltung des Systems der sozialen Sicherheit mitwirken. Sie nehmen insoweit eine rein soziale Aufgabe wahr, die auf dem Grundsatz der Solidarität beruht und ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird.“²²

Werden hingegen Krankenkassensysteme etabliert, die nicht dem Prinzip der Solidarität unterworfen sind, was z.B. durch Gewinnorientierung oder optionale Mitgliedschaften geschehen kann, dann entsteht ein Markt, an

¹⁹ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 13; EuGH v. 17.02.1993 verb. Rs. C-159/91 u. C-160/91 (*Poucet und Pistre*), Rn. 16-20.

²⁰ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 19 ff.: Die Kommission legt in ihrer Bekanntmachung verschiedene Merkmale für solidaritätsbasierte und solche Systeme fest, die eine wirtschaftliche Tätigkeit umfassen.

²¹ EuGH v. 17.2.1993 verb. Rs. C-159/91 u. C-160/91 (*Poucet und Pistre*), Rn. 18.

²² EuGH v. 16.03.2004 verb. Rs. C-264/01, C-306/01, C-354/01 und C-355/01 (*AOK-Bundesverband*), Rn. 51.

welchem wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden.²³ Die Folge der Möglichkeit der einzelstaatlichen Organisation der „Markttauglichkeit“ einer Dienstleistung ist, dass sich dessen Einstufung aufgrund politischer Entscheidungen oder wirtschaftlicher Entwicklungen im Laufe der Zeit ändern kann.²⁴

2. Wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit

Der Unternehmensbegriff des Beihilfenrechts orientiert sich nicht an den nationalen Gesellschaftsrechten. Es sollen vielmehr alle am Binnenmarkt beteiligten Akteure erfasst werden, um Verzerrungen vorzubeugen und zu beheben. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, folgt der Unternehmensbegriff verschiedenen „Grundsätzen“.

a. *Tätigkeitsbezogenheit des Unternehmensbegriffs*

Zunächst gilt eine funktionale Betrachtungsweise der Unternehmereigenschaft, stets in Hinblick auf eine bestimmte Tätigkeit, mit der Folge, dass nicht immer eine klar abgrenzbare rechtliche, sondern vielmehr eine wirtschaftliche Einheit Empfänger einer Beihilfe sein kann.²⁵ Ausgangspunkt für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Einheit vorliegt, ist mithin nicht die eigentliche Einheit in Form gesellschaftsrechtlicher Zusammenschlüsse oder Personenkonstellationen, sondern vielmehr eine Tätigkeit, die als wirtschaftlich eingestuft wird. Von dieser aus wird dann auf die dahinterstehende Einheit geschaut und ermittelt, welche rechtlichen Figuren mit der Tätigkeit verbunden sind.

²³ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 21: Weitere Merkmale sind das Vorliegen eines Kapitalisierungsprinzips, Gewinnerorientierung und die Möglichkeit, zusätzliche Leistungen in Ergänzung zum Basissystem zu erwerben.

²⁴ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.7.2016, ABl. C 262, Rn. 13.

²⁵ EuGH v. 24.10.2002 Rs. C-82/01 P (*Aéroports de Paris/Kommission*), Rn. 74; W. Roth/T. Ackermann, in: Jaeger u.a. (Hrsg.), Frankfurter Kommentar Kartellrecht, Art. 101 AEUV, Art. 81 Abs. 1 EG Grundfragen, Rn. 31; A. Kliemann, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV, Rn. 33.

b. *Relativität des Unternehmensbegriffs*

Werden sowohl wirtschaftliche als auch nichtwirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt, ist die jeweilige Einheit nur im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit als Unternehmen anzusehen,²⁶ sog. relativer Unternehmensbegriff²⁷. Es ist deshalb nicht nur möglich, dass eine rechtliche Einheit lediglich teilweise wirtschaftlich tätig ist²⁸, sondern ebenso umgekehrt, dass mehrere rechtliche Einheiten als ein einheitlicher Beihilfenempfänger anzusehen sind²⁹. Der Unternehmensbegriff ist folglich besonders flexibel und anpassungsfähig. Dies ist nötig, um den verschiedenen nationalen Rechtsordnungen und den vielen Gestaltungsmöglichkeiten gerecht zu werden.

c. *Besonderheit: Unternehmenskontinuität*

Werden Unternehmen umstrukturiert oder veräußert, dann stellt sich die Frage nach der beihilfenrechtlichen Verantwortlichkeit. Wer ist in derartigen Fällen als Beihilfenempfänger anzusehen? Wer muss bei Verstößen bereits geleistete Beihilfen zurückzahlen?³⁰ In derartigen Konstellationen bietet das Kartellrecht (als Ausgangspunkt für den beihilfenrechtlichen Unternehmensbegriff) zwei Lösungsmöglichkeiten: Zum einen den „Grundsatz der persönlichen Verantwortlichkeit“, zum anderen den „Grundsatz der funktionalen und wirtschaftlichen Kontinuität“.³¹

Nach dem Grundsatz der persönlichen Verantwortlichkeit ist ein beihilfenrechtliches Vergehen grds. derjenigen natürlichen oder juristischen

²⁶ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, 2016/C 262/01, Rn. 10.

²⁷ V. Emmerich, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), EU-Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 101, Abs. 1 AEUV, Rn. 12.

²⁸ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 10; EuGH v. 24.10.2002 Rs. C-82/01 P (*Aéroports de Paris*), Rn. 76.

²⁹ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 11; EuGH v. 16.12.2010 Rs. C-480/09 P (*AceaElectrabel Produzione SpA/Kommission*), Rn. 47 ff.

³⁰ Ausführlich zu den Rechtsfolgen in diesem Band: D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

³¹ V. Emmerich, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), EU-Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 101 Abs. 1 AEUV, Rn. 13; Eingehend zu beiden Lösungsansätzen, unter Erläuterung der Risiken, Voraussetzungen und Vorteile, GA J. Kokott, Schlussanträge, EuGH v. 11.12.2007 Rs. C-280/06 (*ETI*), Rn. 70 ff. m.w.N.

Person zuzurechnen, die das gegen das Beihilfenrecht verstoßende Unternehmen betreibt.³² Eine wirtschaftliche Kontinuität kommt hingegen (nur) dann in Betracht, wenn der neue Betreiber eines Unternehmens bei wirtschaftlicher Betrachtung als Nachfolger des ursprünglichen Betreibers angesehen werden kann, er mithin das gegen das Beihilfenrecht verstoßene Unternehmen weiter betreibt.³³ Im Beihilfenrecht erscheint es sinnvoll – entgegen der vorherrschenden kartellrechtlichen Praxis³⁴ – eine wirtschaftliche und funktionale Kontinuität anzunehmen und nicht auf den Grundsatz der persönlichen Verantwortung abzustellen. Ziel des Beihilfenrechts ist es schließlich, Verzerrungen des Wettbewerbs zu verhindern bzw. aufzuheben³⁵. Der Sanktionscharakter steht dabei nicht im Vordergrund. Um die ursprüngliche, unbeeinträchtigte, Marktsituation wieder herzustellen, ist es nötig, die bestehende Verzerrung zu beheben, nicht die verantwortlichen Akteure zu sanktionieren. Deshalb erscheint es zweckdienlicher, den funktional-wirtschaftlichen Nachfolger heranzuziehen, als die zum Zeitpunkt der Beihilfengewährung verantwortlichen natürlichen oder juristischen Personen verantwortlich zu machen. Dies könnte unter Umständen dazu führen, dass die geleistete Beihilfe zwar zurückgefordert wird, das im Vorhinein von der Zahlung/Steuererleichterung profitierende Unternehmen jedoch nicht die wirtschaftlichen Folgen der Rückzahlung

³² Vgl. die sich auf das Kartellrecht beziehenden Urteile: EuGH v. 16.11.2000 Rs. C-248/98 P (*KNP BT/Kommission*), Rn. 71; EuGH v. 16.11.2000 Rs. C-279/98 P (*Cascades/Kommission*), Rn. 78, EuGH v. 16.11.2000 Rs. C-286/98 P (*Stora Kopparbergs Bergslags/Kommission*), Rn. 37, EuGH v. 16.11.2000 Rs. C-297/98 P (*SCA Holding/Kommission*), Rn. 27; GA J. Kokott Schlussanträge, EuGH v. 11.12.2007 Rs. C-280/06 (*ETI*), Rn. 71.

³³ EuGH v. 28.03.1984 verb. Rs. 29/83 und 30/83 (*CRAM und Rheinzink/Kommission*), Rn. 9; EuGH v. 7.01.2004 verb. Rs. C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P und C-219/00 P (*Aalborg Portland u. a./Kommission*), Rn. 59; EuGH v. 08.07.1999 Rs. C-49/92 P (*Kommission/Anic Partecipazioni*), Rn. 145.

³⁴ EuGH v. 08.07.1999 Rs. C-49/92 P (*Kommission/Anic Partecipazioni*), Rn. 145: Der Grundsatz der funktionalen und wirtschaftlichen Kontinuität soll nur dann greifen, wenn „die für die Bewirtschaftung des Unternehmens verantwortliche juristische Person nach der Begehung der Zuwiderhandlung aufgehört hat, rechtlich zu existieren“; V. Emerich, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), EU-Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 101, Abs. 1 AEUV, Rn. 13 f.; G. Monti, EStAL 3/2011, Recovery Orders in State Aid Proceedings: Lessons from Antitrust, 415 (416).

³⁵ Vgl. G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 62. EL Juli 2017, Art. 107, Rn. 10.

trägt. Die Verzerrung des Binnenmarktes würde insofern nicht bestmöglich rückgängig gemacht.

Eine derartige Handhabung der Unternehmenskontinuität ist, da die Vorgehensweise bereits im Kartellrecht verankert ist, keine beihilfenrechtliche Anpassung des Unternehmensbegriffs, sondern stellt vielmehr eine konsequente Konkretisierung der bereits vorhandenen kartellrechtlichen Möglichkeiten beim Umgang mit Umstrukturierung, Veräußerung, Verschmelzung etc. dar.

3. Hoheitliche Tätigkeiten

Den Gegensatz zu wirtschaftlichen Tätigkeiten bilden hoheitliche Tätigkeiten.³⁶ Da der Staat bei diesen in der Wahrnehmung seiner Aufgaben handelt, welche typischerweise von Privaten nicht erfüllt werden können, tritt er nicht in Wettbewerb mit Dritten am Markt. Vielmehr handelt er zur Erfüllung seiner staatlichen Pflichten ohne Gewinnerzielungsabsicht. Die hoheitliche Tätigkeit stellt deshalb keine wirtschaftliche dar, mit der Folge, dass die hinter der Tätigkeit stehende Einheit für diese Tätigkeit nicht als Unternehmen i.S.d. Beihilfenrechts angesehen werden kann. Die eine hoheitliche Tätigkeiten ausübende Einheit ist stets entweder der Staat, wenn er als „öffentliche Hand“ handelt, oder öffentliche Stellen in „ihrer Eigenschaft als Träger öffentlicher Gewalt“.³⁷ Hoheitliche Tätigkeiten zeichnen sich dadurch aus, dass sie mit der Ausübung hoheitlicher Befugnisse zusammenhängen.³⁸ Entscheidend ist dabei vor allem, ob es sich bei der ausgeübten Tätigkeit um die Wahrnehmung typischerweise hoheitlicher Vorrechte handelt, die keinen wirtschaftlichen Charakter aufweisen und deshalb eine Anwendung der Wettbewerbsregeln nicht rechtfertigen.³⁹ Typische – als hoheitlich zu qualifizierende – Tätigkeiten sind z.B. Armee- oder

³⁶ EuGH v. 12.07.2012 Rs. C-138/11 (*Compass-Datenbank GmbH/Österreich*), Rn. 36; EuG v. 16.07.2014 Rs. T-309/12 (*Zweckverband Tierkörperbeseitigung*), Rn. 52.

³⁷ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 17.

³⁸ EuGH v. 18.3.1997 Rs. C-343/95 (*Diego Cali & Figli*), Rn. 16, 18, 23; E.-J. Mestmäcker/*H. Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 17.

³⁹ EuGH v. 19.01.1994 Rs. C-346/92 (*SAT Fluggesellschaft/Eurocontrol*), Rn. 30; Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 17.

Polizeitatigkeiten, Flugsicherung und Flugverkehrskontrollen oder Überwachungstätigkeiten zur Bekämpfung der Umweltverschmutzung.⁴⁰

Allerdings können Behörden und andere staatliche Stellen aufgrund der Relativität des Unternehmerbegriffs⁴¹ als Unternehmer i.S.d. Beihilfenrechts auftreten, soweit sie (neben den hoheitlichen) eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.⁴² Entscheidend bei der Frage, ob die jeweiligen Tätigkeiten differenziert zu betrachten oder als ein und dieselbe Tätigkeit einzustufen sind, ist, ob die ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit untrennbar mit der hoheitlichen verbunden ist oder diese auch von ihr losgelöst betrachtet werden kann.⁴³

Liegt bzgl. einer abgrenzbaren Tätigkeit eine staatliche Marktabschottung vor, so ist dies für die Frage nach dem Hoheitscharakter grundsätzlich nicht relevant.⁴⁴ Ähnlich verhält es sich, wenn als Gegenleistung für eine bestimmte Tätigkeit anstatt eines privatrechtlichen Entgelts eine öffentlich-rechtliche Gebühr verlangt wird.⁴⁵ Laut Kommission ist in schwer abgrenzbaren Fällen ausschlaggebend, ob „andere Betreiber interessiert und in der Lage wären, die Dienstleistung auf dem betreffenden Markt zu erbringen.“⁴⁶ Ist dies der Fall, dann handelt es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Diese Herangehensweise erinnert stark an den oben bereits dargelegten hypothetischen Wettbewerbstest. Laut Kommission kommt nun allerdings eine subjektive – deshalb besonders schwer nachweisbare – Komponente hinzu. Nach hier vertretener Ansicht ist das „Interesse“ anderer Betreiber in der freien Marktwirtschaft stets indiziert und braucht deshalb grds. nicht geprüft werden. Besteht die Möglichkeit, eine Tätigkeit gewinnbringend auszuführen, ist gewiss jemand daran interessiert, diese

⁴⁰ M.w.N. Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABL. C 262, Rn. 17.

⁴¹ Siehe hierzu oben unter § 4 II.2.b.

⁴² Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABL. C 262, Rn. 10, 18; EuGH v. 24.10.2002 Rs. C-82/01 P (*Aéroports de Paris*), Rn. 76.

⁴³ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.7.2016, ABL. C 262, Rn. 18; EuGH v. 12.07.2012 Rs. C-138/11 (*Compass-Datenbank GmbH*), Rn. 38; EuGH v. 26.03.2009 Rs. C-113/07 P (*SELEX Sistemi Integrati/Kommission*), Rn. 72 ff.

⁴⁴ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABL. C 262, Rn. 14; E.-J. Mestmäcker/H. Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 17.

⁴⁵ EuG v. 16.07.2014 Rs. T-309/12 (*Zweckverband Tierkörperbeseitigung*), Rn. 66; E.-J. Mestmäcker/H. Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), 5. Aufl. 2016, Wettbewerbsrecht, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 17.

⁴⁶ Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABL. C 262, Rn. 14.

auch wahrzunehmen. Es sollte deshalb bereits ausreichen, dass Private theoretisch in der Lage wären, die Dienstleistung gewinnorientiert zu erbringen. Der hypothetische Wettbewerbstest ist der Betrachtungsweise der Kommission mithin vorzuziehen. Die eingebrachte subjektive Komponente erweist sich als impraktikabel und nicht nachprüfbar.

Eine Abfärbung wirtschaftlicher auf hoheitliche Tätigkeiten ist nicht möglich. Andersherum allerdings schon:

„Ist die wirtschaftliche Tätigkeit hingegen mit der Ausübung ihrer hoheitlichen Befugnisse untrennbar verbunden, so bleiben sämtliche Tätigkeiten dieser Einheit Tätigkeiten in Ausübung hoheitlicher Befugnisse, und die Einheit fällt nicht unter den Begriff des Unternehmens.“⁴⁷

Insbesondere die Urteile des EuGH zu Flughafen-Infrastruktur⁴⁸ zeigen, dass dieser keine „Infizierung“ der hoheitlichen Tätigkeiten als wirtschaftlich annimmt.⁴⁹ Vielmehr geht er davon aus, dass die Errichtung der Infrastruktur nicht zwingend hoheitlich sei, sondern ebenso von freien Wirtschaftsteilnehmern übernommen werden könnte.⁵⁰ Die Kosten des Baus könnten dann durch die später erhobenen Gebühren gedeckt werden.⁵¹

Die Voraussetzungen einer „Abfärbung“ der hoheitlichen auf eine wirtschaftliche Tätigkeit sind allerdings recht hoch. So nahm das EuG in seinem Urteil vom 12.09.2013⁵² an, dass Naturschutzorganisationen mit dem Verkauf von Holz, der Jagd- und Fischereipacht sowie dem Tourismus als Unternehmen am Markt auftreten, auch wenn die Tätigkeiten eindeutig lediglich Nebentätigkeiten zur Finanzierung des begünstigenden Zwecks darstellen und eventuelle Überschüsse an den Bund abgeführt oder für die

⁴⁷ Siehe Fn. 36.

⁴⁸ EuGH v. 24.10.2002 Rs. C-82/01 P (*Aéroports de Paris/Kommission*); EuG v. 17.12.2008 Rs. T-196/04 (*Ryanair/Kommission*); EuGH v. 19.12.2012 Rs. C-288/11 P (*Mitteldeutsche Flughafen AG, Flughafen Leipzig-Halle GmbH/Kommission*).

⁴⁹ EuGH v. 24.10.2002 Rs. C-82/01 P (*Aéroports de Paris/Kommission*), Rn. 78; EuG v. 17.12.2008 Rs. T-196/04 (*Ryanair/Kommission*), Rn. 87 ff.; EuGH v. 19.12.2012 Rs. C-288/11 P (*Mitteldeutsche Flughafen AG, Flughafen Leipzig-Halle GmbH/Kommission*), Rn. 39.

⁵⁰ EuGH v. 19.12.2012 Rs. C-288/11 P (*Mitteldeutsche Flughafen AG, Flughafen Leipzig-Halle GmbH/Kommission*), Rn. 49-51.

⁵¹ Ebd.; Die Kosten müssen aber nicht gedeckt werden, da die Profitabilität keine Voraussetzung für eine wirtschaftliche Tätigkeit ist.

⁵² EuG v. 12.09.2013 Rs. T-347/09 (*Deutschland/Kommission*).

Erhaltung des Naturerbes verwendet werden müssten.⁵³ Entscheidend ist somit ausschließlich, ob eine tatsächliche Untrennbarkeit der Tätigkeiten anzunehmen ist. Hierfür liegt die Schwelle sehr hoch, da für eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit weder die Gewinnerzielungsabsicht, noch die Entgeltlichkeit der Tätigkeit als zwingende Voraussetzungen anzusehen sind.⁵⁴

4. Begriff des Produktionszweiges

Der Begriff des Produktionszweiges entfaltet für die Unternehmenseigenschaft keine eigenständige Bedeutung.⁵⁵ Ein Produktionszweig besteht zwangsläufig aus vielen Unternehmen. Für diese gilt bereits das oben dargelegte. Ein Produktionszweig an sich kann nicht Empfänger einer Beihilfe sein, sondern ebenfalls lediglich die den Produktionszweig bildenden Unternehmen.

III. Vergleiche mit der deutschen Rechtsordnung

Eine eindeutige Bewertung steuerrechtlicher deutscher Normen, hinsichtlich eventueller beihilfenrechtlich problematischer Tendenzen, setzt stets eine Einordnung der Steuerpflichtigen Akteure voraus.

Die Tätigkeitsbezogenheit des Unternehmensbegriffs ähnelt insofern der Herangehensweise des EStG, welches an bestimmte wirtschaftliche Handlungen der steuerpflichtigen anknüpft und diese unter den verschiedenen Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 S. 1 EStG subsumiert. Könnte man bereits bei der Ermittlung der einschlägigen Einkunftsarten abschließend feststellen, ob ein Unternehmen i.S.d. Beihilfenrechts beteiligt ist, würde dies die Beurteilung späterer Normen (z.B. Befreiungen, außergewöhnliche Belastungen, Sonderausgaben, etc.) erleichtern, da diese bei Nichtvorliegen der Unternehmenseigenschaft keinen (unmittelbaren) Vorteil für ein Unternehmen darstellen können.⁵⁶ Ausgangsfrage ist an dieser Stelle, ob die jeweilige

⁵³ EuG v. 12.09.2013 Rs. T-347/09 (*Deutschland/Kommission*), Rn. 3 f., 44 f.

⁵⁴ Vgl. oben unter § 4 II.1.a.

⁵⁵ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107, Rn. 105, Einleitung, Rn. 24 f.: Eine Bedeutung besteht allerdings im Rahmen der Prüfung der Selektivität.

⁵⁶ Denkbar sind weiterhin mittelbare Vorteile, z.B. durch erhöhte Nachfrage der Verbraucher. Vgl. hierzu in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.

Einkunftsart eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Beihilfenrechts darstellt. Dabei ist jedoch Vorsicht geboten, da das nationale Recht nicht geeignet ist, verbindliche Maßstäbe für europäische Begrifflichkeiten oder Regelungen festzulegen.

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3 EStG

Die hinter Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit stehenden Tätigkeiten stellen zweifellos grdsl. wirtschaftliche Tätigkeiten dar. Neben einer selbstständigen und nachhaltigen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wird zusätzlich eine Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen vorausgesetzt. Die Anforderungen übersteigen die der beihilfenrechtlichen wirtschaftlichen Tätigkeit. Nationale steuerliche Vorteile, die auf diese drei Einkunftsarten bezogen sind, beziehen sich somit grdsl. stets auf Unternehmer i.S.d. Beihilfenrechts.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG

Die hinter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehende Tätigkeit stellt hingegen keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Das Anbieten der eigenen Arbeitskraft als Arbeitnehmer kann nicht mit dem Anbieten von Waren oder Dienstleistungen auf einem Markt gleichgestellt werden. Vergünstigungen für Arbeitnehmer können hingegen unter Umständen mittelbare Vorteile für Arbeitgeber darstellen.⁵⁷ Steuerliche Regelungen zur Begünstigung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit können deshalb jedoch keine unmittelbare Beihilfe an Unternehmen bilden.

⁵⁷ Eingehend hierzu in diesem Band: *J. Schmidt*, HFSt 8 (2018), 39 (60) unter § 3 III.2.b. und *A. Milutinović*, HFSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte im Sinne des § 22, § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5-7 EStG

Am schwierigsten erweist sich die Einordnung der Tätigkeiten, die hinter Einkünften aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sowie den sonstigen Einkünften, liegen. Per Definition ist eine wirtschaftliche Tätigkeit jedes Anbieten von Waren oder Dienstleistungen auf einem Markt. Verkauft nun eine natürliche (Privat-)Person Unternehmensanteile und erzielt dadurch Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, so kann kaum verleugnet werden, dass es sich bei den Anteilen um „Waren“ handelt, für die ein Markt besteht. Ebenso verhält es sich bei der Vermietungstätigkeit oder bei der privaten Veräußerung eines Wohngrundstücks (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). In allen genannten Fällen treten die Steuerpflichtigen an einem Markt auf und stehen somit automatisch in direkter Konkurrenz mit Unternehmen i.S.d. Beihilfenrechts. Da für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit weder eine Gewinnerzielungsabsicht, noch eine besondere Dauerhaftigkeit der Tätigkeit⁵⁸ vorausgesetzt wird, könnten auch die genannten Beispiele als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden. Auch unter Anwendung des hypothetischen Wettbewerbstests würde man in derartigen Fällen die Unternehmenseigenschaft bejahen können.

4. Stellungnahme

Die Folge einer derart konsequenten Anwendung wäre, dass auch Verbraucher bzw. Privathaushalte Empfänger von Beihilfen sein könnten. Dies ist jedoch nach einhelliger Auffassung nicht der Fall.⁵⁹

Eine Begründung hierfür könnte aus einem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal, wie z.B. dem Erfordernis einer „gewissen Organisationsstruktur

⁵⁸ A.A. P.-C. Müller-Graff, ZHR 1988, 403 (427), der zumindest 1988 eine auf Dauer angelegte Verfolgung eines wirtschaftlichen Zwecks, der sich nicht im Endverbrauch erschöpft, für die Unternehmensqualität genügen ließ.

⁵⁹ Vgl. W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 27; Mestmäcker/Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker, EU-Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 106 Abs. 1 AEUV, Rn. 14.

hinter der wirtschaftlichen Tätigkeit⁶⁰ oder einer zeitlichen Komponente à la „gewisse Dauerhaftigkeit“⁶¹ hergeleitet werden, was jedoch wiederum an anderer Stelle zu neuen Problemen führen würde.

Als bessere Lösung könnte sich eine teleologische Reduktion des Tatbestandes aufgrund des Normzwecks anbieten. Dieser ist bereits dem Spaak-Bericht von 1956 zu entnehmen und liegt darin, „den Unternehmen [...] [darin Sicherheit zu geben,] daß der Wettbewerb nicht dadurch verfälscht wird, daß ihre Konkurrenten künstlich geschaffene Vorteile besitzen.“⁶² Demnach können Subventionen an einzelne Verbraucher ausdrücklich ausgenommen werden.⁶³

Zwar stehen Verbraucher/Privathaushalte in bestimmten Situationen in Konkurrenz zu Unternehmen auf dem europäischen Binnenmarkt, jedoch soll das Beihilfenrecht eben nicht diese Konkurrenzsituation, sondern ausschließlich die zwischen den Unternehmen selbst, regeln. Folglich kommen Verbraucher/Privathaushalte nicht als Beihilfenempfänger in Betracht.

Eine klare Einordnung der Einkünfte aus § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5-7 EStG ist jedoch nicht möglich. Während die Vermietungstätigkeit einer natürlichen Person (Einkünfte aus § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) wohl keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, ist dies bei einer nicht gewerblichen Personengesellschaft, die im großen Stil Einkünfte aus Vermietung erzielt wohl anders zu bewerten.

⁶⁰ Die führt jedoch bereits bei Einzelkaufleuten zu Problemen, da diese zwar beihilfenrechtlich als Unternehmen anzusehen sind, jedoch nicht zwingend eine tiefgehende Organisationsstruktur aufweisen, als eine andere natürliche Person, die beispielsweise verschiedene Wohnimmobilien vermietet.

⁶¹ Die Voraussetzung einer zeitlichen Komponente würde wiederum bereits dann zu Problemen führen, wenn eine Transaktion nur ein Mal vorgenommen wird.

⁶² Spaak-Bericht: Bericht der Delegationsleiter des von der Konferenz von Messina eingesetzten Regierungsausschusses an die Außenminister, vom 21.04.1956, Vgl. in: Schwarz (Hrsg.), Der Aufbau Europas, Pläne und Dokumente, 1945-1980, 227 (302).

⁶³ Ebd.

IV. Besonderheiten bei Normen an Private

Ungeahnte Schwierigkeiten entstehen, wenn man an Private adressierte Normen genauer beihilfenrechtlich untersucht. Zwar sollen Privathaushalte bzw. Verbraucher eindeutig nicht dem Beihilfenrecht unterfallen⁶⁴, doch ist deren Stellung aufgrund der Tätigkeitsbezogenheit des Unternehmensbegriffs nicht immer einheitlich. So ist einerseits eine natürliche Person als Einzelunternehmer unzweifelhaft Unternehmen i.S.d. Beihilfenrechts, andererseits sind nicht alle an ihn adressierten vorteilhaften Normen (wie z.B. die Möglichkeit des Abzugs von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen⁶⁵) automatisch eine Begünstigung von Unternehmen. Andere Normen hingegen treffen den Einzelunternehmer als natürliche Person ebenso wie „typische“ als juristische Person organisierte Unternehmen.⁶⁶

Zwingende Folge ist, dass zwischen einer privaten und unternehmerischen „Sphäre“ natürlicher Personen unterschieden werden muss. Ansonsten könnten alle an natürliche Personen adressierten vorteilhaften Normen entweder stets als Begünstigung von Unternehmen anzusehen sein oder müssten stets an dem Fehlen der Unternehmenseigenschaft scheitern.

Ein gutes Beispiel für eine (nichtsteuerliche) begünstigende Regelung wäre eine staatliche Prämie beim Kauf bestimmter KFZ⁶⁷ für ein hälftig betrieblich und hälftig privat genutztes Fahrzeug. Hier müsste die Prämie für die Ermittlung des konkreten Vorteils ebenso hälftig geteilt werden, da eben nur die halbe Prämie dem Unternehmen zugutekommt, während die andere Hälfte des Vorteils in der privaten Sphäre des Einzelunternehmers verbleibt.

Entscheidend ist somit, inwiefern der erlangte Vorteil „unternehmerisch veranlasst“ ist. Eine unternehmerische Veranlassung ist danach zu bestimmen, inwieweit der Vorteil dem Unternehmen zugutekommt und inwieweit der private Lebensbereich erfasst ist. Eine gegensätzliche „Schwerpunktbetrachtung“ ist abzulehnen, da hierdurch ggf. eben auch die privat

⁶⁴ Spaak-Bericht: Bericht der Delegationsleiter des von der Konferenz von Messina eingesetzten Regierungsausschusses an die Außenminister, vom 21.04.1956, Vgl. in: Schwarz (Hrsg.), Der Aufbau Europas, Pläne und Dokumente, 1945-1980, 227 (302).

⁶⁵ Vgl. Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁶⁶ Vgl. Tabelle in diesem Band (§ 13): z.B. § § 6b, 7 Abs. 1 S. 2 EStG.

⁶⁷ Diese fiktive Prämie stünde sowohl Unternehmen wie auch Privaten zur Verfügung und unterliegt der Annahme, dass sie die weiteren Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt.

veranlassten Anteile am Vorteil zurück zu gewähren wären, was indirekt die private Lebensführung in das Beihilfenrecht überführen, somit die nationale Steuerhoheit torpedieren und die Wirkung des Beihilfenrechts unangemessen ausdehnen würde.

Weitere Abgrenzungsschwierigkeiten können sich bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Einheit ergeben. Aufgrund der Relativität des Unternehmensbegriffs (s.o.) besteht die Möglichkeit, dass mehrere rechtliche Einheiten eine wirtschaftliche Einheit darstellen. Auf die Frage, wann dies bei mehreren juristischen Personen (Konzerngesellschaften) der Fall ist, hat der EuGH bereits eine Antwort gefunden.

„Der bloße Besitz von Beteiligungen, auch von Kontrollbeteiligungen, stellt nicht schon eine wirtschaftliche Tätigkeit der Einheit dar, die diese Beteiligungen hält, wenn mit ihm nur die Ausübung der Rechte, die mit der Eigenschaft eines Aktionärs oder Mitglieds verbunden sind, und gegebenenfalls der Bezug von Dividenden einhergeht, die bloß die Früchte des Eigentums an einem Gut sind.

Übt dagegen eine Einheit, die Kontrollbeteiligungen an einer Gesellschaft hält, diese Kontrolle tatsächlich durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung der Gesellschaft aus, ist sie als an der wirtschaftlichen Tätigkeit des kontrollierten Unternehmens beteiligt anzusehen.“⁶⁸

Fraglich ist, ob diese Beschreibung stets eine eindeutige Einordnung ermöglicht und ob sie ebenso für natürliche Personen gilt, die Anteile halten. Grenzen findet die Vorgehensweise bereits in dem Fall, in dem der Anteilseigner sein Verhalten im Laufe der Zeit ändert. Was passiert, wenn zunächst Einfluss auf das Unternehmen genommen wird, später jedoch ausschließlich Dividenden bezogen werden? Wann beginnt die Zugehörigkeit des Anteilseigners zur wirtschaftlichen Tätigkeit und Einheit der Gesellschaft, wenn zunächst nur Dividenden bezogen werden, später dann doch zusätzlich Kontrollrechte ausgeübt werden? Die Abhängigkeit der Zugehö-

⁶⁸ EuGH v. 10.01.2006 Rs. C-222/04 (*Casa di Risparmio di Firenze*), Rn. 111 f.

rigkeit zur wirtschaftlichen Einheit von der Ausübung etwaiger Kontrollrechte offenbart ihre Probleme vor allem bei der beihilfenrechtlichen Untersuchung der §§ 13a, 13b ErbStG.

Fraglich ist schon, ob die erlassene Erbschaftsteuer dem privaten oder unternehmerischen Bereich zu Gute kommt. Dies ließe sich im Falle der §§ 13a, 13b ErbStG jedoch bejahen, geht das Gesetz doch gerade davon aus, dass durch den Erlass ein Verkauf oder eine Zerschlagung des Unternehmens verhindert werden soll.

Vorgelagert stellt sich jedoch bereits die Frage, ob bspw. die Erbschaft von mehr als 25% gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG begünstigter Anteile eine Unternehmereigenschaft des Erben zu begründen vermag. Wer lediglich passiv Anteile an einer Gesellschaft hält, bietet jedenfalls keine Ware oder Dienstleistung an einem Markt an. Der Erbe könnte jedoch zur wirtschaftlichen Einheit des Unternehmens hinter den geerbten Anteilen gehören und deshalb als an der wirtschaftlichen Tätigkeit beteiligt angesehen werden. Dies aber jedenfalls nach der oben dargelegten Dogmatik nur dann, wenn er die gerade erhaltenen Kontrollrechte auch ausüben würde. Bezöge er jedoch ausschließlich Dividenden bzw. zöge lediglich die Früchte aus seinem Eigentum, dann würde er keine Kontrolle über das Unternehmen ausüben, folglich nicht der wirtschaftlichen Einheit des Unternehmens und seiner wirtschaftlichen Tätigkeit angehören, ergo kein Unternehmen i.S.d. Beihilfenrechts darstellen. §§ 13a, 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG könnten demnach nur dann eine Beihilfe darstellen, wenn der Erbe seine Kontrollrechte tatsächlich ausüben würde.

Aus dieser Herangehensweise erwächst sodann ein weiteres Problem: Ab wann darf der Erbe seine Kontrollrechte ausüben, ohne dabei rückwirkend in die Anwendung des Beihilfenrechts zu fallen? Besteht also eine zusätzliche „zeitliche Komponente“ die es gestattet, den Status der Zugehörigkeit zur wirtschaftlichen Einheit, des Unternehmens an dem der Private beteiligt ist, zu ändern? Könnten natürliche Personen ihre Kontrollrechte ruhen lassen, um die Zugehörigkeit zur wirtschaftlichen Einheit zu verlieren? Wäre dies möglich, böte es erheblichen Gestaltungsspielraum beim Umgang mit beihilfenrechtlich relevanten Regelungen.

V. Fazit

Dem Unternehmensbegriff kommt im Beihilfenrecht eine grundlegende Bedeutung zu. Er legt fest, wer überhaupt beihilfenrechtlich kontrolliert werden kann und muss außerdem auf Rechtsfolgenebene bestimmen, wer für die Rückzahlung eventuell rechtswidrig geleisteter Beihilfen herangezogen wird.

Dabei ist zunächst entscheidend, welche Handlungen überhaupt als wirtschaftliche Tätigkeiten klassifiziert werden können. Hier besteht durchaus noch Verbesserungsbedarf, da bisher eine starke indizienbezogene Würdigung ausschlaggebend ist. Durch klare objektiv kontrollierbare Maßstäbe könnte hingegen mehr Rechtssicherheit und Verständnis im Beihilfenrecht geschaffen werden. An dieser Stelle bietet sich eine konsequente Anwendung des hypothetischen Wettbewerbstests an, da dieser klarere Grenzen festlegt. Er würde zu dogmatisch nachvollziehbareren Ergebnissen führen. Angestrebte Korrekturen des Beihilfenrechts, um bestimmte Tätigkeiten als i.E. nichtwirtschaftlich zu behandeln, böten sich besser an anderen Stellen an. Die Voraussetzungen des beihilfenrechtlichen Tatbestandes selbst sollten dazu jedoch nicht „verbogen“ werden.

Den hohen Anforderungen des gemeinsamen Binnenmarktes wird der Unternehmensbegriff durch seine besondere Herangehensweise an die hinter der wirtschaftlichen Tätigkeit stehenden Einheit gerecht. Die Tätigkeitsbezogenheit und Relativität des Unternehmensbegriffs gewährt die nötige Flexibilität, um den vielen unterschiedlichen einzelstaatlichen Rechtsordnungen angemessen zu begegnen.

Um die folgerichtige Umsetzung des Zwecks des Beihilfenrechts zu gewährleisten, sollte bei Problemen hinsichtlich der Unternehmenskontinuität stets dem Grundsatz der funktionalen und wirtschaftlichen Kontinuität der Vorzug geboten werden. Solange es irgendwie möglich ist die Marktverzerrung an sich zu beseitigen, ist dies einer Sanktionierung ehemaliger Verantwortlicher vorzuziehen.

Der hypothetische Wettbewerbstest bietet sich nicht nur bei der positiven Bestimmung wirtschaftlicher Tätigkeiten, sondern auch bei der Abgrenzung von hoheitlichen Tätigkeiten an. Nur wenn eine Tätigkeit nicht wirtschaftlicher Natur ist, kann sie hoheitlichen Charakter aufweisen. Eventuell notwendige Korrekturen sollten ebenfalls nicht in dogmatisch fragwürdiger Auslegung des Tatbestandes, sondern an anderer Stelle vorgenommen werden.

Ungelöste Probleme ergeben sich jedoch bei einer genaueren Untersuchung derjenigen Normen, die auf den ersten Blick ausschließlich an Verbraucher bzw. Privathaushalte adressiert sind. Zum einen könnten diese bei einer strikten Anwendung der Kriterien des Unternehmensbegriffs selbst als Unternehmen am Binnenmarkt angesehen werden.⁶⁹ Zum anderen ergeben sich erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich derjenigen Normen, die zunächst an Private adressiert sind, jedoch trotzdem einen Vorteil für Unternehmen darstellen, weil es sich um Einzelunternehmer handelt, die Unternehmen und Privatperson in sich als natürlicher Person vereinen oder weil sie an natürliche Personen adressiert sind, die Anteile an Unternehmen halten.⁷⁰

Der Unternehmensbegriff wird Bedeutung und Komplexität des Beihilfenrechts und seines Zusammenspiels mit den nationalen Rechtsordnungen überwiegend gerecht. Kleinere Korrekturen bei der Handhabung des Tatbestandsmerkmals, sowie eine intensive Auseinandersetzung mit den aufgeworfenen Problemen könnten jedoch zu einem höheren Maß an dogmatischer Klarheit, besserem Verständnis für die Rechtsanwender und dem Beihilfenrecht Unterworfenen, sowie einer besseren Verwirklichung der Ziele des Beihilfenrechts führen.

⁶⁹ Siehe hierzu oben unter § 4 III.4.

⁷⁰ Siehe hierzu oben unter § 4 IV.

§ 5 Mittelbare Begünstigung von Unternehmen

Anđela Milutinović

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

I. Einführung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III. Kasuistik des EuGH

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Problemkreise

1. Besteht ein Bedürfnis nach Einbeziehung mittelbarer Begünstigungen?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Begrenzung der Gruppe der mittelbar Begünstigten

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

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

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

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

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

³¹ Siehe in diesem Beitrag unter § 5 II.

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

a. Subjektive Betrachtungsweise

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

b. Objektive Betrachtungsweise

Für eine objektive Betrachtungsweise bieten sich verschiedene Anknüpfungspunkte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Folglich könnte die Wettbewerbsrelevanz als eigenes Kriterium herangezogen werden.

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

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

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

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

3. Mittelbarer Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴⁸ Siehe dazu in diesem Beitrag unter § 5 II.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Selektivität bei mittelbaren Begünstigungen

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

5. Quantifizierung der mittelbaren Begünstigungen und Rückforderung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Verhältnis von mittelbaren und unmittelbaren Vorteilen

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

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

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

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

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

⁷⁴ So beispielsweise im Fall *Niederlande/Kommission*.

⁷⁵ Siehe in diesem Beitrag unter § 5 III.

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

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

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

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

V. Fazit

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

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

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

§ 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 Benchmark¹ 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 Rechtsprechung² und Literatur³ 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.⁴ 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.⁵ 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.⁶ Schön führt insoweit zutreffend aus:⁷

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

² 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.

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

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

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

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

⁷ W. Schön, in: Hancher/Otterranger/Slot *EU State Aids*, 5th 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.⁸

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.⁹ Steuerliche Begünstigungen für Private sind dem Grunde nach am Maßstab des Art. 107 Abs. 1 AEUV unproblematisch. Dies gilt jedenfalls solange mit der

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

⁹ 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 Unternehmen¹⁰ einhergeht. Der Begriff des Produktionszweigs wird inzwischen auch gerne als Wirtschaftszweig verstanden und geht nach herrschender Ansicht im Begriff des Unternehmens auf.¹¹

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.¹²) 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).¹³ Im Falle einer gesetzlich bindenden Begünstigung aber steht es den Marktteilnehmern frei, etwa das Unternehmen umzustruktu-

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

¹¹ 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.

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

¹³ 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.¹⁴ Bei rein formaler Betrachtung könnte Steueretzen die Spezifität insoweit sogar gänzlich abgesprochen werden.¹⁵

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.¹⁶

Das Beihilfenrecht soll dann greifen, wenn der Mitgliedstaat sein nationales Steuersystem dazu nutzt, wettbewerbsrelevante Geldleistungen an bestimmte oder bestimmbare Adressaten zu verteilen.¹⁷ 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.¹⁸

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.¹⁹

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.²⁰ 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.

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

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

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

Die Selektivität erfordert insofern eine Prüfung einer Ungleichbehandlung von Unternehmen.²¹ 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 befinden²². Ob eine solche Situation vorliegt, ist für jeden Einzelfall anhand wesentlicher Gemeinsamkeiten und Unterschiede auszuarbeiten.²³ 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:²⁴ „*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:²⁵ 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

²¹ 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.

²² 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.

²³ So auch: M. Lang, ÖStZ 2011, 593 (598).

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

²⁵ 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.²⁶ 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.²⁷ 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.²⁸

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.²⁹ Bisweilen wird eine vergleichbare tatsächliche Situation ebenso an das Erfordernis eines relevanten Wettbewerbsverhältnisses gebunden.³⁰ Wann ein solches (relevantes) Wettbewerbsverhältnis gegeben

²⁶ 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.

²⁷ 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.

²⁸ 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.

²⁹ 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.

³⁰ 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.³¹ 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 beurteilt³². 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.³³

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.³⁴

Entsprechend führte auch das EuG³⁵ aus, dass die Voraussetzung der Selektivität nur dann erfüllt ist, wenn eine Gruppe gefunden und definiert

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

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

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

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

³⁵ 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.³⁶

Zwar kann eine Gruppenbildung an vielen Ansatzpunkten anknüpfen, so etwa an der Rechtsform, der Größe, der Mitarbeiterzahl, der Örtlichkeit o.Ä.³⁷ 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.³⁸ Unzureichend ist aber die alleinige Tatsache, dass nicht alle Wirtschaftszweige eines bestimmten Mitgliedstaates in den Genuss einer Begünstigung kommen.³⁹

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.⁴⁰ 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.⁴¹ Diese Voraussetzungen seien vielmehr rein unschädliche „pre-conditions“.⁴²

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

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

³⁸ 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).

³⁹ 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.

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

⁴¹ 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*, 3rd ed. 2016, S. 117.

⁴² C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3rd 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*⁴³ als auch der *EuGH*⁴⁴ 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.⁴⁵

Diese Schlussfolgerung ist auf große Kritik gestoßen.⁴⁶ 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*).⁴⁷ 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.

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

⁴⁴ 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.

⁴⁵ 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.

⁴⁶ 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.

⁴⁷ 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 EuG⁴⁸ die Kommissionsentscheidung zum Beihilfenverfahren⁴⁹ für nichtig erklärt hatte, hob der EuGH seinerseits das Urteil des EuG mit der Begründung eines Rechtsfehlers auf:⁵⁰

„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.⁵¹ 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.⁵² Der EuGH verlangt hierfür aber gerade keine Identifikation einer Gruppe, sondern erachtet eine abstrakte Betrachtung als ausreichend.⁵³ 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.⁵⁴

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

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

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

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

⁵² 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).

⁵³ 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).

⁵⁴ 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:⁵⁵ 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.⁵⁶

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**.⁵⁷

(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.⁵⁸

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

⁵⁶ 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.

⁵⁷ S. Spangler, EuZW 2017, 219, 225.

⁵⁸ So auch S. Spangler, EuZW 2017, 219, 255.

Im Widerspruch dazu könnte die eigens ergangene Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Kommission/Gibraltar*⁵⁹ 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.⁶⁰ 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.⁶¹

(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:

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

⁶⁰ 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.

⁶¹ 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.⁶² 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*⁶³ 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),

⁶² Ebenso: B. Ellenrieder, IStR 2018, 480 (482).

⁶³ 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.⁶⁴ 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.⁶⁵ Unterschiedliche Steuertatbestände müssen nämlich schon denklogisch spätestens bei tatbestandlichen Handlungen differenzieren. Alleine die Frage der Vergleichbarkeit behielte seine Existenzberechtigung.⁶⁶

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.

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

⁶⁵ B. Ellenrieder, IStR 2018, 480, (482 f.).

⁶⁶ 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 herstellen⁶⁷ oder stärker bestimmte Investitionen tätigen⁶⁸ 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.⁶⁹ 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.⁷⁰

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

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

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

⁶⁹ So auch: D. *Eisendle*, ISR 2017, 50, 53.

⁷⁰ 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?⁷¹

(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.⁷²

Entsprechend muss die Selektivität auch dadurch bejaht werden können, dass der Einzelregelung Kriterien zugrunde liegen, die einen selektiven Vorteil für eine spezifische Gruppe eröffnen.⁷³ 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.⁷⁴ 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 –

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

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

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

⁷⁴ 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.⁷⁵

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.⁷⁶

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.⁷⁷ 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

⁷⁵ 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.

⁷⁶ 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:⁷⁸ 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-

⁷⁸ 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.⁷⁹

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.⁸⁰ 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.⁸¹ 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.⁸² 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.⁸³

⁷⁹ 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.

⁸⁰ 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).

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

⁸² 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.

⁸³ 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.⁸⁴

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.⁸⁵ 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,⁸⁶ 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-

⁸⁴ 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.

⁸⁵ Zu weiteren Beispielen siehe die Tabelle in diesem Band (§ 13).

⁸⁶ 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.⁸⁷ 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.

⁸⁷ 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.⁸⁸ 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.⁸⁹ 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.⁹⁰

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

⁸⁸ 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.

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

⁹⁰ 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 Bemessungsgrundlage⁹¹, bei der Festsetzung des Steuersatzes⁹², der Steuerbefreiung oder beim Steuervollzug (etwa bei der Zuwilligung der späteren Steuerbegleichung aufgrund von Zahlungseinpässen)⁹³ ansetzt, ist dabei unerheblich.⁹⁴ 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.⁹⁵

Daneben tritt auch etwaiges Verwaltungshandeln, das mittelbar zu einer Begünstigung führen kann, so etwa Steuervorbescheide⁹⁶, Steuervergleiche⁹⁷, Steueramnestie⁹⁸ oder gar schlichtes Fehlverhalten der Verwaltung⁹⁹. 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.¹⁰⁰

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

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

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

⁹³ 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.

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

⁹⁵ 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*, 5th ed. 2016, Rn. 13-092.

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

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

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

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

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

der Fall sein.¹⁰¹ Einzelfallgesetze sind etwa im deutschen Recht schon verfassungsrechtlich problematisch.¹⁰² 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.¹⁰³

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)¹⁰⁴. 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.¹⁰⁵ Typische Fälle *de-jure* selektiver Regelungen sind etwa die Sonderregelungen für Land- und Forstwirtschaft.¹⁰⁶

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

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

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

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

¹⁰⁵ 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.

¹⁰⁶ 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.¹⁰⁷ 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.¹⁰⁸ 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,¹⁰⁹ wobei die Bestimmung der Vorhersehbarkeit sehr weit ausgelegt wird.¹¹⁰

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.¹¹¹ Hier gewinnt auch der Begriff des Produktionszweiges eine klarstellende Bedeutung.¹¹²

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.

¹⁰⁷ 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.

¹⁰⁸ 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.

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

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

¹¹¹ R. Luja, *ec tax review* 2016, 312 (317).

¹¹² 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.¹¹³ Der sektoral selektive Charakter einzelner Regelungen wird auch nicht durch regional-, umwelt-, oder industriepolitische Ziele in Abrede gestellt.¹¹⁴

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.¹¹⁵ 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,¹¹⁶ aber gleichermaßen die Steuerbefreiungen oder Steuerbegünstigen für besonders betroffene Unternehmen im Rahmen der Verbrauchsteuern¹¹⁷.

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.¹¹⁸ Geht die regionale Begünstigung daher auf einen Beschluss der Zentralregierung zurück, ist die regionale Beihilfe offenkundig selektiv.¹¹⁹ Die besondere Abgrenzungsschwierigkeit zwischen

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

¹¹⁴ 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. Luja, ec tax review 2016, 312 (317).

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

¹¹⁶ 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).

¹¹⁷ Hier allen voran § 9b StromStG, § 10 StromStG, § 54 ff. EnergieStG.

¹¹⁸ R. Luja, ec tax review 2016, 312 (318).

¹¹⁹ 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:¹²⁰ 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.¹²¹

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.

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

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

§ 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/Ottervangner/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 Neben Zwecke 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 Unions- recht, 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 Nettoprinzipts 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 Liquiditätsempfängen. 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 erbschaftssteuerlichen 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.

§ 8 Verfälschung des Wettbewerbes und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Stella Langner

I.	Einführung.....	161
II.	Verfälschung des Wettbewerbes.....	163
	1. Bestimmung des Wettbewerbes.....	163
	2. Verfälschung des Wettbewerbes.....	167
III.	Die „Zwischenstaatlichkeitsklausel“.....	171
	1. Begriff des Handels.....	171
	2. Beeinträchtigung des Handels.....	172
IV.	Anforderungen an die Kommissionsentscheidung.....	176
V.	Erfordernis einer quantitativen Einschränkung?.....	178
VI.	Die De-minimis-Verordnung.....	180
VII.	Fazit.....	184

I. Einführung

Das Beihilfenrecht ist geprägt durch die „Ambivalenz“ der Zwecke. Das Ziel der Staatengleichheit einerseits und der Wettbewerbsgleichheit¹ andererseits stehen sich gegenüber. Indes findet Letzteres seinen Anknüpfungspunkt in Art. 107 Abs. 1 AEUV, wonach selektive Vorteile mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind, „soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Dies bedeutet *e contrario*, dass die Beihilfe nicht zu einer zwischenstaatlichen Barriere im Sinne einer Behinderung grenzüberschreitender Betätigung führen darf.² Dabei darf nicht außer Acht

¹ Vgl. J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), S. 413; W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 4.

² Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, 03/2017, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 29.

bleiben, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV nach dem Wortlaut überdies das Erfordernis einer (potenziellen) Wettbewerbsverfälschung³ normiert.

Bisweilen ist die Herangehensweise der Kommission, Rechtsprechung und Praxis in Hinblick auf die Bestimmung beider Merkmale einzelfallbezogen. So wird teils eine untrennbare Verknüpfung⁴ angenommen, teils ein enger tatsächlicher Zusammenhang⁵. Die daraus resultierende Rechtsunsicherheit, insbesondere für den Steuerpflichtigen, findet ihren Ursprung in der begrifflichen Vermischung beider Merkmale. Gleichwohl kann unter einer neuen Praxis der Kommission diese „Schwäche“ in Zukunft Abhilfe erfahren. Ein erster Vorstoß stellt dabei ihre neueste Bekanntmachung⁶ dar, die in der Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung zwei sich unterscheidende Merkmale statuiert, die kumulativ erfüllt sein müssen.⁷ Im Falle eines steuerrechtlichen Vorteils, beispielsweise einem Freibetrag⁸, kann eine Abgrenzung geboten sein. Dem Grunde nach stärkt dieser die Marktposition eines Unternehmens sowie den Umsatz mit einem niedrigeren Verkaufspreis an den Kunden. Zugleich wird durch die Mehreinnahmen (potenziell) die Ausfuhrmöglichkeit in andere Mitgliedstaaten erleichtert. Wie wirkt sich hierauf jedoch ein zahlenmäßig geringer Freibetrag aus? Oder eine innerdeutsche Unternehmensausrichtung?

Anknüpfend hieran sollen im Folgenden Kriterien zur Bestimmung und Konturierung des jeweiligen Tatbestandsmerkmals unter Einbeziehung denkbarer Einschränkungen wie einer „Spürbarkeit“ und der De-minimis-Verordnung⁹ erörtert werden.

³ Vgl. Art. 107 Abs. 1 AEUV: „durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder verfälschen zu drohen“.

⁴ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 81; EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11; EuGH v. 02.07.1974 Rs. C-173/73 (*Italien/Kommission*), Rn. 25, 44, 45; EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 50.

⁵ H. Heinrich, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, 1. Teil Rn. 282.

⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01.

⁷ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 186.

⁸ In diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (46) unter § 3 II.2.a.cc.

⁹ Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18.12.2013 auf Grundlage von Art. 2 der Verordnung (EU) Nr. 2015/1588 des Rates v. 13.07.2015 (zuvor Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates v. 07.05.1998).

II. Verfälschung des Wettbewerbes

Art. 107 Abs. 1 AEUV normiert das Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung ohne eigenständige Konkretisierung für den Rechtsanwender. Demnach ist ausgehend vom Wortlaut zunächst ein Wettbewerb zu bestimmen (1.), der (potenziell) verfälscht wird (2.). Wortimmanent setzt ein Wettbewerb das Vorhandensein von Konkurrenz voraus, was sich wiederum auch an dem Konnex mit der Selektivitätsprüfung¹⁰ messen lässt. Die Wettbewerbssituation setzt daher einen bestimmbareren Kreis von Wettbewerbern voraus, der unmittelbar durch die Beihilfe tangiert wird. Wann hingegen beide begrifflichen Bestandteile des Merkmals der Wettbewerbsverfälschung erfüllt sind, wird zumeist nicht oder uneinheitlich beantwortet.

1. Bestimmung des Wettbewerbes

Gerichte und Kommission nehmen keine begriffliche Trennung innerhalb des Tatbestandsmerkmals der Wettbewerbsverfälschung vor, wodurch sich die Ausführungen allein auf die Verfälschung fokussieren. Eine hiervon losgelöste Bestimmung des Wettbewerbes erfolgt derweil nicht. In der Rechtssache *Philip Morris*¹¹ wurde konkludent - wie von der Kommission vorgetragen¹² - der Nachweis als ausreichend erachtet, dass eine Beihilfe vorliegt, die Gegenstand des innergemeinschaftlichen Handels ist und es einen Wettbewerb gibt.¹³ Mithin wird von den Gerichten eine generalisierende Analyse in Hinblick auf das grundsätzliche Bestehen von Wettbewerb vorausgesetzt. Derweil finden sich keine Ausführungen wie die Analyse im Einzelnen zu erfolgen hat, sondern zumeist erst bei der Frage nach der Kontrolldichte der Kommission.¹⁴ Richtigerweise ist dies aber erst als Folgefrage aufzuwerfen, eine Konkretisierung des maßgeblichen Wettbewer-

¹⁰ Hierzu in diesem Band: *L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.

¹¹ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*).

¹² EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 1684.

¹³ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11, 12; zugleich findet sich wohl mit Bezugnahme auf den Begriff des innergemeinschaftlichen Handels der Ursprung der Vermischung mit dem Merkmal der Handelsbeeinträchtigung.

¹⁴ Dazu später ausführlich unter § 8 IV.; *A. Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 156; EuGH v. 13.03.1985 verbundene Rs. C-296/82 und C-318/82 (*Leeuwarder Papierwarenfabrik*), Rn. 24.

bes geht dem voraus. Andernfalls könnte insbesondere den Mitgliedstaaten bei einer Rückforderung¹⁵ der Beihilfe die für eine Quantifizierung der Verfälschung nötige Qualifizierung des Wettbewerbes aufgebürdet werden.

Dass eine Bestimmung möglich ist, zeigt die Rechtssache *Alzetta*¹⁶, in der die Kommission - wenn auch in einem anderen Zusammenhang - zwischen dem gewerblichen Güterverkehr innerhalb und außerhalb der Region differenzierte.¹⁷ Eine grenzüberschreitende Betrachtung innerhalb des Wirtschaftszweiges war sodann ab dem Inkrafttreten der Verordnung der Europäischen Union geboten.¹⁸ Verfahrensgegenstand war in diesem Fall jedoch keine steuerrechtliche Begünstigung.

Anknüpfend hieran wird für die Bestimmung des Wettbewerbes angesichts der Stellung des Beihilfenrechts in Kapitel 1 („Wettbewerbsregeln“) und des nahezu identischen Wortlautes von Art. 101 Abs. 1 AEUV¹⁹ ein Rekurs auf das Kartellrecht in Erwägung zu gezogen²⁰, wohingegen die Gerichte²¹ und Kommission²² dies ablehnen. Die Anknüpfung an das Kartellrecht bedeutet, dass eine Marktbestimmung in sachlicher und räumlicher Hinsicht²³ durchzuführen wäre. Hierfür können Wirtschaftssektoren näher analysiert werden, wodurch eine realitätsgetreue Beurteilung möglich

¹⁵ Hierzu auch in diesem Band: D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

¹⁶ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-298/00 P (*Alzetta*).

¹⁷ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-298/00 P (*Alzetta*), Rn. 4.

¹⁸ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-298/00 P (*Alzetta*), Rn. 5, 6.

¹⁹ Vgl. Art. 101 Abs. 1 AEUV: „verboten sind alle Vereinbarungen [...], welche den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen geeignet sind und eine [...] Verfälschung des Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarkts bezwecken oder bewirken.“

²⁰ C. Koenig/J. Paul, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV, Rn. 90; E.-J. Mestmäcker/H. Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 306.

²¹ EuG v. 15.06.2010 Rs. T-177/07 (*Mediaset*), Rn. 146; EuGH v. 18.07.2011 Rs. C-403/10 P (*Mediaset*), Rn. 117;

²² Vgl. hierzu den Verweis der die Kommission auf die divergierenden Regelungsgegenstände in EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2680: Das Beihilfenrecht betrifft Eingriffe des Staates in der Finanzierung der Industrie, wohingegen das Kartellrecht privates Verhalten zum Gegenstand hat.

²³ Bekanntmachung der Kommission v. 09.12.1997 ABl. C 372/03, Rn. 4; eine solche Analyse wohl durchführend vgl. hierzu Aufforderung der Kommission v. 16.03.2010 C 64/08 (*Audi Hungaria Motor Kft*), Rn. 95; G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. Juli 2017, Art. 107 AEUV, Rn. 67.

ist. Eine gewisse „Vorprägung“ ergibt sich dabei durch die vorangegangene Vorteils- sowie Selektivitätsprüfung. Im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung wird innerhalb der Selektivität der Wettbewerb als ungeschriebenes Hilfskriterium für den Begünstigten herangezogen und in der Sache konkludent ein Markt bestimmt.²⁴ Eine Normierung findet sich in Art. 107 Abs. 1 AEUV hingegen erst an dessen Ende. Systematisch ergibt sich für den Wettbewerbsbegriff hieraus der Charakter einer abschließenden Gesamtschau, wobei die vorangegangenen Prüfungsergebnisse kohärent fortzuführen sind. Die Marktbestimmung erfolgt folglich allein durch die Auswertung vorheriger Prüfungsergebnisse, wobei aufgrund der negativen Integrationswirkung des Beihilfenrechts eine Binnenmarktbehandlung maßgeblich ist. Notwendigerweise ist sodann eine weitergehende Analyse in Hinblick auf die auf diesem Markt konkurrierenden Unternehmen geboten. Für die Bestimmung des Wettbewerbes muss daher die Analyse der Konkurrenten auf dem vorgegebenen Markt charakteristisch sein. In diesem Sinne hat sich auch die Kommission in ihrer Bekanntmachung²⁵ geäußert, allerdings bezogen auf die Verfälschung als solche. Eine Verfälschung liegt dann vor, wenn „eine vom Staat gewährte Maßnahme geeignet ist, die Wettbewerbsposition des Empfängers gegenüber seinen Wettbewerbern zu verbessern“.²⁶ Hinzukommend sollen rechtliche Monopole eine Verfälschung ausschließen, da dort gerade keine Konkurrenz existiert.²⁷ Im Ergebnis betrachtet somit auch die Kommission die Konkurrenz²⁸, ohne dies näher zu spezifizieren.

Gerade in Fällen sektoraler Selektivität wird nur cursorisch auf den Wettbewerb Bezug genommen, sodass eine Konkretisierung an diesem Prüfungspunkt zwingend geboten sein kann. Grund hierfür ist, dass innerhalb

²⁴ Hierzu auch in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.

²⁵ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01.

²⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01, Rn. 187 mit Verweis auf EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11; EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 80; genannt wird dabei auch der Begriff der Chancengleichheit, vgl. C. Koenig/J. Paul, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV, Rn. 87; E.-J. Mestmäcker/H. Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 307.

²⁷ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01, Rn. 188.

²⁸ Vgl. hierzu auch den Wortlaut der Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01, Rn. 188 lit. c („konkurriert“).

eines Sektors in der Regel kein Wettbewerb bestehen oder dieser nur schwer zu identifizieren sein wird. Aufgrunddessen ergibt sich nur eine oberflächliche oder gar keine „Vorprägung“ für die hiesige Bestimmung des Wettbewerbes. Das gilt in jedem Fall, sofern allein der adressierte Sektor innerhalb des Binnenmarktes betrachtet wird. In der Folge muss zum einen prinzipiell ein Konkurrenzverhältnis mit anderen Sektoren denkbar und zum anderen dann eine Einbeziehung dessen angezeigt sein. Dies soll im Folgenden anhand steuerrechtlicher Normen exemplarisch dargelegt werden. Indes dient das Beihilfenrecht gerade nicht als Instrument der Rechtsangleichung zwischen den Mitgliedstaaten und könnte durch diese erweiternde Betrachtung die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten konterkarieren.

Die Steuerfreistellung gemäß § 3 Nr. 71 EStG²⁹ begünstigt die private Investmentbranche, indem der Erwerb eines Anteils an Kapitalgesellschaften steuerfrei gestellt wird. Die Steuerfreistellung steht sowohl inländischen wie ausländischen Investoren offen, sodass es bei einer Binnenmarktbeachtung potenziell keine Konkurrenten gibt. Gewerbliche Investoren im In- und Ausland stehen hierzu aber in Konkurrenz und würden ansonsten außer Betracht bleiben, sodass eine Beihilfenrelevanz zu verneinen sein könnte. Im Ergebnis kann hierdurch die „lückenhafte“ Selektivitätsprüfung mit der ausdifferenzierten Bestimmung des Wettbewerbes geschlossen werden. Entsprechende Überlegungen lassen sich auch im Agrarsektor anstellen (§ 13 Abs. 3 EStG, § 25 KStG, § 4 Nr. 9 VersStG), welcher grundsätzlich nicht zu einem anderen Sektor in Konkurrenz steht.

Im Rahmen der Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 8 a) KraftStG werden Schaustellergewerbe unmittelbar und Zugmaschinenhersteller mittelbar begünstigt, sodass sich zwei durch die Selektivität vorgeprägte Märkte ergeben, die jeweils in Konkurrenz zu anderen Unternehmen stehen. Zweifelhaft ist in diesem Fall, ob zwei Wettbewerbe zu bestimmen sind, die auch jeweils verfälscht werden müssen.

Als weiteres Beispiel dient § 50 EnergieStG a.F., der eine Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe gewährte. Die Wettbewerbsbestimmung kann aufgrund des Tätigkeitsbezuges durch eine kohärente Nutzbarmachung der Selektivitätsprüfung erfolgen. Anknüpfungspunkt im Rahmen der Selektivität ist die Tätigkeit mit der Einfuhr oder Herstellung von Biokraftstoffen.

²⁹ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13).

Durch die spezifische Tätigkeit und das Produkt ist der Markt, auf dem sich im liberalisierten Energiemarkt zweifellos Konkurrenz findet, hinreichend konkretisiert. Eine ausdifferenzierte Bestimmung des Wettbewerbes kann hier entbehrlich sein.

Die Steuerfreistellung für sanierungsbedürftige Unternehmen (§ 3a EStG n.F.) und die Sanierungsklausel (§ 8c (Abs. 1a) KStG) knüpfen hingegen nicht an den Tätigkeitsbereich des Unternehmens an. Diese stehen grundsätzlich allen sanierungsbedürftigen Unternehmen offen und wird eigenschaftsbezogen gewährt (Unternehmen in Schwierigkeit)³⁰. Eine Differenzierung wäre nur anhand der Sanierungsbedürftigkeit denkbar, wodurch der Markt näher umrissen würde. Ob ein Markt für sanierungsbedürftige Unternehmen als solches besteht, ist hingegen aufgrund der insolvenzrechtlichen Tangierung zweifelhaft. Dennoch haben auch diese Unternehmen einen Verkehrswert, der sich in der Regel an der Sanierungsfähigkeit messen lässt. Als Bezugspunkt können dann ausländische sanierungsbedürftige sowie wirtschaftliche Unternehmen herangezogen werden, wobei die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten mit der Grundentscheidung des Steuersystems zu beachten ist. Anknüpfend hieran beschränkte sich die Kommission in ihrem Beschluss³¹ auf die Annahme, dass fast alle Branchen der deutschen Wirtschaft und mithin der unter § 8c (Abs. 1a) KStG fallenden Unternehmen auf Märkten vertreten seien, auf denen Wettbewerb herrscht.³² Dieses Beispiel zeigt, dass eine generalisierende Analyse des Wettbewerbes gerade bei Steuergesetzen zwar zweckmäßig ist, aber dogmatisch nicht überzeugen kann.

2. Verfälschung des Wettbewerbes

Wenn auch die Bestimmung des Wettbewerbs zumeist konkludent oder generalisierend durch die Kommission und Gerichte erfolgt, so finden sich bezüglich der Verfälschung als solcher Konkretisierungen. Umfasst werden aufgrund des insoweit eindeutigen Wortlauts von

³⁰ Hierzu auch in diesem Band: *L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 103 (117) unter § 6 II.2.b.bb.(4)(b) sowie Tabelle in diesem Band (§ 12).

³¹ Beschluss der Kommission v. 26.01.2011 2011/527/EU (*Sanierungsklausel*).

³² Beschluss der Kommission v. 26.01.2011 2011/527/EU (*Sanierungsklausel*), Rn. 103; vgl. hierzu auch EuG v. 04.02.2016 Rs. T-287/11 (*Sanierungsklausel*), Rn. 32 mit Verweis auf obigen Beschluss.

Art. 107 Abs. 1 AEUV neben aktuellen auch potenzielle Verfälschungen. Eine Verfälschung kann dabei nicht durch den Vergleich bestehender Steuersysteme innerhalb der Union angenommen werden, diese sind aufgrund der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten anzuerkennen. Das Beihilfenrecht soll gerade ein systemwidriges Ausbrechen im *Status quo* zugunsten spezieller Wirtschaftsbranchen verhindern, aber nicht eine Harmonisierung der Steuersysteme bewirken.³³ Ausschlaggebend ist dabei die Wahrscheinlichkeit einer Verfälschung, eine spezifische zeitliche Komponente ist nicht zu einzubeziehen.³⁴

Grundlegend wurden erstmals in der Rechtssache *Philip Morris*³⁵ Kriterien benannt. Eine Verfälschung ist demnach gegeben, wenn die von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern verstärkt.³⁶ Der Gerichtshof verwies dabei auf den von der Kommission vorgetragenen Vergleich des Wettbewerbes vor und nach Zahlung der Beihilfe³⁷, was wiederum die Forderung nach einer - zumindest generalisierenden - Marktanalyse bestärkt. Weitergehend wurde schon alleine aufgrund der unionalen Liberalisierung eines Wirtschaftssektors die Eignung für eine (potenzielle) Auswirkung auf den Wettbewerb bejaht.³⁸

³³ J. Blumenberg/W. Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), S. 17 f.; W. Schön, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilferechts, Beiheft 69 zur ZHR (2001), S. 117.

³⁴ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 33.

³⁵ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*): Eine Verfälschung wurde darin gesehen, dass die Kosten der Produktion für das Unternehmen Philip Morris selbst gesenkt und andere Unternehmen eine Erweiterung auf eigene Kosten durchführen mussten, wodurch Exportmöglichkeiten für Philip Morris verstärkt wurden.

³⁶ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11; EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 53; EuGH v. 14.09.1994 verbundene Rs. C-278/92, C-279/92, C-280/92 (*Königreich Spanien*), Rn. 40; EuGH v. 26.06.2003 Rs. C-182/03 (*Forum 187*), Rn. 131: „Verstärkt eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmers gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel, muss dieser als von der Beihilfe beeinflusst erachtet werden“.

³⁷ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11, 12; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 154.

³⁸ EuGH v. 13.02.2003 Rs. C-409/00 (*Spanien/Kommission*), Rn. 75; EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito*), Rn. 55.

In der Rechtssache *Heiser*³⁹ wurde eine fehlende Vorsteuerberichtigung als wettbewerbsverfälschend angesehen, da die unterlassene Kürzung bereits gewährten Vorsteuerabzuges das Unternehmen von Kosten freistellte, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder üblichen Tätigkeit zu tragen gehabt hätte.⁴⁰ Diese Betriebsbeihilfen werden vom Gerichtshof als grundsätzlich wettbewerbsverfälschend angesehen.⁴¹ Pauschal lässt sich hieraus aufgrund der Komplexität der Steuersysteme indes nicht folgern, dass jede steuerrechtliche Vergünstigung eine Betriebsbeihilfe ist. Vielmehr ist bei jeder Begünstigung zu betrachten, ob diese typischerweise zu einer Verminderung laufender Kosten führen kann.

Die Kommission nimmt in der Praxis eine Verfälschung an, „wenn der Staat einem Unternehmen in einem liberalisierten Wirtschaftszweig, in dem Wettbewerb herrscht oder herrschen könnte, einen finanziellen Vorteil gewährt“.⁴² Auffallend ist dabei die Verwendung des Begriffs des Vorteils. Ob die Kommission damit einen Verweis auf die vorangegangene Vorteilsprüfung⁴³ bezweckte, ist indes zweifelhaft. Im Ergebnis würde jedem beihilfenrechtlich relevanten Vorteil eine wettbewerbsverfälschende Wirkung immanent innewohnen.⁴⁴ Das primärrechtlich verankerte Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung würde zugleich ausgehöhlt und eine Prüfung gänzlich obsolet. Zwar kann dies ein Ansatz zum Umgang mit komplexen Steuerregelungen sein, allerdings nur mit einem anderen Bezugspunkt. Die Vorteilsprüfung nimmt abstrakt eine Abweichung von der Grundentscheidung⁴⁵ in Blick, während sich die Verfälschung auf den zuvor bestimmten Markt bezieht. Die Frage nach einer Verfälschung stellt

³⁹ EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*).

⁴⁰ EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 55.

⁴¹ EuGH v. 09.06.2011 Rs. C-71/09 P (*Comitato Venezia vuole vivere*), Rn. 136; EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*, § 52 Abs. 8 EStG), Rn. 30.

⁴² Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 187 mit Verweis auf EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 141-147 sowie EuGH v. 24.07.2003 Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*).

⁴³ Hierzu auch in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (39 ff.) unter § 3.

⁴⁴ Vgl. für Ausführungen in diese Richtung: Schlussanträge GA F. Capotorti v. 18.06.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2698; Schlussanträge GA J.-P. Warner v. 15.05.1974 Rs. C-173/73 (*Italien/Kommission*), Rn. 729; Schlussanträge GA C. O. Lenz v. 16.04.1986 C-40/85 (*Belgien/Kommission*), Rn. 2334; kritisch hierzu W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 32.

⁴⁵ Hierzu auch in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2.

sich erkennbar nur bei Bejahung eines Vorteils, sodass die dabei festgestellte Abweichung grundsätzlich eine Betrachtung der Auswirkungen auf dem zuvor bestimmten Markt indiziert. Folglich muss das „systemwidrige Ausbrechen“ gerade auf diesem Markt erfolgen.

Im Falle des § 9 Abs. 2 Var. 2 StromStG verneinte die Kommission eine Verfälschung des Wettbewerbes.⁴⁶ Grund hierfür war, dass hinsichtlich des oberleitungsgebundenen Busverkehrs keine konkurrierenden Anbieter in der Gemeinschaft vorhanden waren, da solche Transportmittel typischerweise auf Befriedigung von Verkehrsbedürfnissen des Personenverkehrs in einem Stadtgebiet bzw. Ballungsraum gerichtet sind.⁴⁷

Die Steuerfreistellung von Sanierungserträgen gemäß § 3a EStG n.F.⁴⁸ soll dem Grundgedanken nach Unternehmen die weitere Teilnahme am Markt zur Rückkehr in die Wirtschaftlichkeit ermöglichen. Folglich sichert diese Begünstigung den *Status quo*, sodass sich womöglich keinerlei Auswirkungen am Markt ergeben und damit keine Verfälschung vorliegt. Dies hängt entscheidend davon ab, wie weit der Markt und damit der Wettbewerb zuvor bestimmt wurde. Sofern auch der Binnenmarkt als Ganzes und somit wirtschaftliche, rentable Unternehmen als Konkurrenz einbezogen sind, ergibt sich eine Verfälschung anhand folgender Überlegungen: Der Marktmechanismus wird mittels dem künstlichen Aufrechterhalten unrentabler Kapazitäten konterkariert und im Ergebnis verfälscht.⁴⁹ Wenn aber nur der Markt sanierungsbedürftiger Unternehmen⁵⁰ betrachtet wird, so erhalten alle Wettbewerber (potenziell) die gleiche Begünstigung, eine Auswirkung ist gerade auf diesem Markt nicht feststellbar. Indes kann eine Verfälschung und Steuerfreistellung nicht mehr vorliegen, wenn das Unternehmen vom Markt mangels weiterer wirtschaftlicher Tätigkeit ausscheidet.⁵¹ Gleichmaßen kann ein „Ausscheiden“ auch bei erfolgreicher Sanierung

⁴⁶ Mitteilung der Kommission v. 12.06.1999 ABl. C 166/2; siehe auch Tabelle in diesem Band (§ 12).

⁴⁷ H. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, Rn. B29.

⁴⁸ Vgl. Tabelle in diesem Band (§ 12).

⁴⁹ M. Strüber/C. von Donat, BB 2003, S. 2036 (2041); H. Kußmaul/D. Licht, DB 2017, 1797 (1800).

⁵⁰ Dies setzt die grundlegende Anerkennung des Bestehens eines solchen Marktes voraus, siehe hierzu ausführlich unter § 8 II.1.

⁵¹ J. Hermann, ZinsO 2003, S. 1069 (1075); A. Wehner, NZI 2012, S. 537 (539); H. Kußmaul/D. Licht, DB 2017, 1797 (1800).

vorliegen, sofern die Bestimmung des Wettbewerbes auf den Markt sanierungsbedürftiger Unternehmen begrenzt wurde. Diese Sichtweise verkennt den abstrakt-generellen Charakter der Norm, sodass es auf den Zeitpunkt des Ausscheidens des einzelnen Unternehmens nicht ankommen kann, sondern vielmehr auf den Zeitpunkt der potenziellen Inanspruchnahme der Steuerfreistellung. Aufgeworfen ist sodann die Frage, ob eine Verfälschung dem Grunde nach vorliegen kann, wenn alle Wettbewerber auf dem zuvor bestimmten Markt die Begünstigung potenziell in Anspruch nehmen können.

Im Falle der Sanierungsklausel (§ 8c (Abs. 1a KStG) ist die Annahme einer Verfälschung zweifelhaft. Die Norm führt die nationale Verlustnutzung nach § 10d EStG auf den gebotenen Umfang zurück, also auf die grundsätzliche Nutzbarkeit eines Verlustvortrages.⁵² Eine Auswirkung auf den Wettbewerb ergibt sich daraus dem Grunde nach nicht, die Mitgliedstaaten sind in ihrer Grundentscheidung (Verlustnutzung) aufgrund ihrer Steuerhoheit frei.

III. Die „Zwischenstaatlichkeitsklausel“

Eine Beihilfe ist mit dem Binnenmarkt unvereinbar, „soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt“. Vornehmlich aufgeworfen ist die Frage, ob und in welcher Weise eine Beihilfe mit rein innerstaatlicher oder lokaler Auswirkung unter dieses Merkmal zu fassen ist.

1. Begriff des Handels

Der unionsrechtlich determinierte Begriff „Handel“ ist autonom vom nationalen Recht der Mitgliedstaaten⁵³ auszulegen. Erfasst werden alle wirt-

⁵² G. Breuninger/M. Ernst, GmbHR 2011, S. 673 (682); hierzu auch in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (21) unter. § 2 IV.1.c. sowie EuGH v. 28.06.2018 Rs. C-203/16 P (*Heitkamp/Kommission*), Rn. 86 ff.; siehe zudem die Ausführungen in der Tabelle in diesem Band (§ 12).

⁵³ Vgl. hierzu den Begriff des „Handelsgewerbes“ in § 1 Abs. 2 HGB mit Ausnahmen in § 6 Abs. 1 GewO.

schaftlichen Aktivitäten wie Produktion, Warenaustausch und die Erbringung von Dienstleistungen⁵⁴ ohne die „freien“ Berufe.⁵⁵ Aufgrund des weitgehenden Verständnisses werden auch Steuern erfasst.

2. Beeinträchtigung des Handels

Das Ziel eines gemeinsamen Binnenmarktes⁵⁶ ist integraler Bestandteil der Europäischen Integration⁵⁷. Eine Beeinträchtigung des Handels setzt immanently einen grenzüberschreitenden Bezug voraus, obgleich dessen Beschränkung dem Unionsrecht fremd ist. Konkurriert ein Unternehmen mit Produkten aus anderen Mitgliedstaaten oder exportiert⁵⁸ es dorthin, ist der Handel mittelbar durch (potenzielle) Wettbewerbspositionen oder Handlungsmöglichkeiten⁵⁹ tangiert.⁶⁰ Eine Teilnahme am innergemeinschaftlichen Handel ist nicht erforderlich, es genügt vielmehr das Erschwernis der grenzüberschreitenden Markterschließung für andere Unternehmen durch die Begünstigung.⁶¹

E contrario können rein innerstaatliche Auswirkungen tatbestandlich keine Beeinträchtigung des Handels begründen.⁶² Das Kriterium der „lokalen“ Auswirkung wurde in der Vergangenheit zur Konkretisierung dessen angeführt, wobei diese Versuche vage blieben. Für die Praxis sind die

⁵⁴ H. Heinrich, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kapitel 1, 1. Teil, Rn. 243.

⁵⁵ V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3.

⁵⁶ Hierzu ist insbesondere auf Art. 3 Abs. 1 S. 1 EUV und Art. 3 Abs. 1 lit. b AEUV hinzuweisen; V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (4).

⁵⁷ Vgl. dazu die Präambel zum AEUV: „immer engeren Zusammenschluss der europäischen Völker“.

⁵⁸ Insbesondere bei Export der Mehrzahl der Produkte, vgl. hierzu: EuGH v. 21.03.1990 Rs. C-142/87 (*Königreich Belgien*), Rn. 32 ff.

⁵⁹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 94.

⁶⁰ EuGH v. 17.06.1999 Rs. C-75/97 (*Maribel a und b*), Rn. 47; EuGH v. 14.09.1994 verbundene Rs. C-278/92, C-279/92, C-280/92 (*Königreich Spanien*), Rn. 40; EuGH v. 21.03.1991 Rs. C-303/88 (*Italienische Republik*), Rn. 27; EuGH v. 13.07.1988 Rs. C-102/87 (*Frankreich/Kommission*), Rn. 19.

⁶¹ J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), S. 450; EuGH v. 15.06.2006 Rs. C.393/04 (*Air Liquide Industries*), Rn. 35.

⁶² W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 39; Schlussanträge GA G. Tesouro v. 19.09.1989 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 28; V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (4).

von der Kommission veröffentlichten Beispiele⁶³ aufgrund des Einzelfallcharakters wenig hilfreich, eine gefestigte Rechtsprechung oder Kommissionsentscheidungspraxis besteht wiederum nicht.

Die Kommission nahm in diesen Fällen zunächst stets eine Beeinträchtigung an, sofern sich der Mitgliedstaat nicht explizit auf das Fehlen berief.⁶⁴ Im Anschluss daran wurden eine fehlende internationale Reputation und rein lokale Nachfrage⁶⁵ als Kriterien herangezogen, teilweise verbunden mit Grenznähe und Sprachbarriere⁶⁶. Eine stringente Dogmatik lässt sich anhand dieser Entscheidungen nicht erkennen. In der Pressemitteilung⁶⁷ verneinte die Kommission die Beihilfenwidrigkeit von sieben Fällen staatlicher Maßnahmen zur Förderung rein lokaler Vorhaben mangels Beeinträchtigung des Handels. Hervorzuheben ist dabei der Beschluss hinsichtlich des *Golfclubs*⁶⁸, da dieser teilweise von der Körperschaftsteuer im Vereinigten Königreich befreit wurde.⁶⁹ Die Kommission lehnte eine Beeinträchtigung des Handels durch die Gewährung der Steuerbefreiung für Gewinne aus Geschäften mit Nichtmitgliedern ab. Die Nachfrage des Amateurklubs beschränkte sich dabei auf die örtliche Gemeinschaft, wodurch es unwahrscheinlich sei, dass Mitglieder aus anderen Mitgliedstaaten merklich betroffen seien.⁷⁰

⁶³ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 197.

⁶⁴ V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (12) mit Verweis auf Entscheidung der Kommission v. 28.10.2009 C(2009) 8237 (*Kunstorganisation Ungarn*), Rn. 21; Entscheidung der Kommission v. 20.11.2013 C(2013) 7870 (*Produktions- und Investitionsbeihilfe für Printmedien*), Rn. 27; Entscheidung der Kommission v. 02.05.2013 C(2013)2379 (*lettisches Kulturprogramm*), Rn. 53.

⁶⁵ V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (12 f.) mit Verweis auf Entscheidung der Kommission v. 28.11.2007 C(2007)5635 (*Bataviawerf*), Rn. 17 ff.

⁶⁶ V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (13) mit Verweis auf Entscheidung der Kommission v. 21.9.2010 C(2010)2540 (*Baskisches Museum*), Rn. 22; ein grenzüberschreitendes Interesse wurde trotz geringen Betrages (ca. 620.200 Euro) sowie wenigen Beihilfeempfängern (11-50) bejaht.

⁶⁷ Pressemitteilung der Kommission v. 29.04.2015, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4889_de.htm (zuletzt aufgerufen am 19.08.2018).

⁶⁸ Entscheidung der Kommission v. 29.04.2015 C(2015) 2798.

⁶⁹ Die weiteren Fälle betrafen unter anderem einen Ausgleich für Verluste im Zusammenhang mit der Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen (*Landgrafen-Klinik, SA.38035*) und einen unter dem Marktpreis liegenden Mietzins für ein Medizinisches Versorgungszentrum (*Medizinisches Versorgungszentrum, SA.37904*).

⁷⁰ Entscheidung der Kommission v. 29.04.2015 C(2015) 2798, Rn. 26 ff.

Die Unionsgerichte nehmen eine Handelsbeeinträchtigung an, „wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im unionsinternen Handel stärkt“.⁷¹ Dabei schließen weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens *a priori* die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels aus.⁷² In der Rechtssache *Philip Morris*⁷³ wurde aufgrund der internationalen Ausrichtung des Unternehmens auf eine Beeinträchtigung geschlossen, da zwangsläufig Produktionskapazität und Handelsströme verstärkt werden.⁷⁴ In der Rechtssache *Altmark Trans*⁷⁵ war hingegen entscheidend, dass sich die Chancen der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen, ihre Verkehrsdienste auf dem Markt dieses Staates zu erbringen, verringern.⁷⁶ Zum Vorschein tritt implizit wiederum die gemeinsame Würdigung beider Merkmale von Art. 107 Abs. 1 AEUV, als dass diesen Kriterien bei intensivem Wettbewerb am Markt keine Relevanz beimessen werden soll⁷⁷.

Als Beispiel kann hier die geplante Sonderabschreibung für den Wohnungsbau (§ 7b EStG n.F.) dienen.⁷⁸ Die Bundesregierung erkennt selbst eine beihilfenrechtliche Relevanz an, indem der Regelungsentwurf unter den Vorbehalt der beihilfenrechtlichen Genehmigung durch die Kommission gestellt wurde. Der Wohnungsbau an sich ist aufgrund der Belegenheit der Immobilie nicht Teil einer zwischenstaatlichen Betätigung. Tan-

⁷¹ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL. C 262/01, Rn. 190 mit Verweis auf EuGH v. 14.01.2015 Rs. C-518/13 (*Eventech/The Parking Adjudicator*), Rn. 66; EuGH v. 08.12.2013 verbundene Rs. C-197/11, C-203/11 (*Libert u. a.*), Rn. 77; EuG v. 04.04.2001 Rs. T-288/97 (*Friulia Venezia Giulia*), Rn. 41. EuGH v. 10.01.2006 Rs. C-222/04 (*Cassa di Risparmio di Firenze*), Rn. 141.

⁷² EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 35; Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL. C 262/01, Rn. 192 mit Verweis auf EuGH v. 14.01.2015 Rs. C-518/13 (*Eventech/The Parking Adjudicator*), Rn. 68.

⁷³ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*).

⁷⁴ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11.

⁷⁵ EuGH v. 24.07.2003 Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*).

⁷⁶ In diesem Sinne auch EuGH v. 24.07.2013 Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*), Rn. 78; EuGH v. 13.07.1988 Rs. C-102/87 (*Französische Republik*), Rn. 19; EuGH v. 21.03.1991 Rs. C-305/89 (*Italienische Republik*), Rn. 26.

⁷⁷ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-278/00 (*Altmark Trans*), Rn. 70.

⁷⁸ Zu diesem Beispiel *W. Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, 5. Aufl. 2016, S. 400 Rn. 13-017.

giert könnten aber die Baustoffhersteller sowie Bauunternehmen aus anderen Mitgliedstaaten sein, sofern die Gewährung der Sonderabschreibung nicht abhängig von der Tätigkeit eines inländischen Unternehmens wäre.⁷⁹ In der Rechtssache *Salengo*⁸⁰ entschied der Gerichtshof, dass ein Mitgliedstaat Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht in Form steuerlicher Diskriminierungen für aus anderen Mitgliedstaaten stammende Erzeugnisse einführen oder genehmigen darf.⁸¹ Ein solcher Fall von Diskriminierung kann hier gerade vorliegen.

Weiterhin kann die Sanierungsklausel für Körperschaften (§ 8c Abs. 1a KStG) zu einer Handelsbeeinträchtigung führen.⁸² Die Möglichkeit von Verlustvorträgen beeinflusst zumindest potenziell die Standortwahl eines Unternehmens. Hiergegen wird angeführt, dass § 8c KStG allen Unternehmen die Möglichkeit des Verlustvortrages eröffnet und jeder Verlustverrechnungsregel die Anregung der wirtschaftlichen Tätigkeit immanent ist, sodass sich am Ende langfristige Importe und Exporte wechselseitig bedingen.⁸³ Ein solcher Ausgleich von hypothetischer Natur als Argument gegen eine Handelsbeeinträchtigung scheint zweifelhaft, da dies auch von der Tätigkeit des Unternehmens abhängt. Gleichwohl würde bei der Annahme einer Handelsbeeinträchtigung die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten tangiert, als dass die Grundentscheidung (Nutzbarmachung des Verlustabzuges) an sich in Zweifel gezogen würde.

Der BFH formulierte in dem EuGH-Vorlagebeschluss zum Beihilfencharakter der Steuervergünstigung gemäß § 6a GrEStG, dass nur dann eine Eignung zur Beeinträchtigung des Handels vorliegt, sofern „*diese Eignung grundsätzlich jeder Steuerbegünstigung innewohnt*“⁸⁴. Im Umkehrschluss

⁷⁹ Vgl. hierzu auch: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, 03/2017, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 22, 29.

⁸⁰ EuGH v. 27.05.1981 verbundene Rs. C-142/80 und C-143/80 (*Salengo*).

⁸¹ EuGH v. 27.05.1981 verbundene Rs. C-142/80 und C-143/80 (*Salengo*), Rn. 28.

⁸² Der EuGH verneinte bereits das Vorliegen eines selektiven Vorteils, sodass das Merkmal der Handelsbeeinträchtigung nur hilfsweise heranzuziehen wäre; vgl. hierzu EuGH v. 28.06.2018 Rs. C-203/16 P (*Heitkamp/Kommission*).

⁸³ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, 03/2017, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 31; siehe auch Tabelle in diesem Band (§ 12).

⁸⁴ BFH v. 30.05.2017 II R 62/14, Rn. 63; siehe hierzu Tabelle in diesem Band (§ 12).

geht der BFH mithin davon aus, dass einer Steuerbegünstigung eine Handelsbeeinträchtigung entweder immanent oder gänzlich fremd ist im Sinne einer zu weitreichenden „Alles-oder-nichts“-Lösung.

Für die Praxis kann ein Vergleich der Beihilfe als Fremdkörper des unionalen Verkehrs⁸⁵ anschaulich sein, ohne welche sich dieser (potenziell) anders entwickelt hätte. Zu fragen wäre, ob die Einfuhr oder die Ausfuhr erleichtert bzw. kehrseitig für den Konkurrenten (durch die Beihilfe⁸⁶) erschwert wird.⁸⁷ Gleichwohl gewährt dies keine Rechtssicherheit für den Beihilfenadressaten.

IV. Anforderungen an die Kommissionsentscheidung

Die Kommission trifft eine Entscheidung darüber, ob Beihilfen *„den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen [...] soweit sie den Handel beeinträchtigen“*. Der Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV scheint hinsichtlich der Handelsbeeinträchtigung eine effektive Auswirkung der Beihilfe zu erfordern. Der Nachweis dessen ist für die Kommission kaum möglich, sodass diese selbst nicht allzu hohe Anforderungen daran stellt.⁸⁸ In der Rechtssache *Alzetta*⁸⁹ führte der Kläger aus, dass *„eine Entscheidung der Kommission, die keine Angaben zur Situation des betreffenden Marktes, zum Anteil des beihilfebegünstigten Unternehmens an diesem Markt, zu den Handelsströmen des betreffenden Produkts zwischen den Mitgliedstaaten und zu den Ausfuhren des Unternehmens enthalte, das Erfordernis einer Begründung nicht erfülle“*⁹⁰.

⁸⁵ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 38.

⁸⁶ Für eine solche Kausalbeziehung: S. Hoischen, Die Beihilfenregelung in Art. 92 EGWV (1989), S. 59.

⁸⁷ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 38; G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. Juli 2017, Art. 107 AEUV, Rn. 74; B. Bär-Bouyssière, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV, Rn. 56.

⁸⁸ Schlussanträge GA V. *Trstenjak* v. 09.06.2011 Rs. C-71/09 P (*Venezia vuole vivere*), Rn. 162.

⁸⁹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*).

⁹⁰ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 68; EuGH

Jedoch sehen die Gerichte diese restriktive Auslegung nicht mit dem System der Kontrolle staatlicher Beihilfen vereinbar, sodass die Kommission daher nur plausibel darlegen muss, dass die Beihilfe geeignet sei den Wettbewerb zu verfälschen sowie den Handel zu beeinträchtigen.⁹¹ Höhere Anforderungen wurden bisweilen dann gestellt, wenn die Beihilfe ausschließlich die Erschließung von Drittstaaten fördern soll, da der innergemeinschaftliche Handel in diesem Fall nur mittelbar betroffen ist.⁹² Eine systematische Parallele besteht dabei zu den Anforderungen an die ständige Kontrolle bestehender Beihilfen nach Art. 108 Abs. 1, 2 AEUV⁹³.⁹⁴ *In conclusio* würden bei einer wortlautgetreuen Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV die Mitgliedstaaten mittels einer höheren Nachweispflicht der Kommission bevorzugt, die Beihilfen ohne Unterrichtung der Kommission gewähren.⁹⁵ Dementsprechend ist die Kommission verpflichtet, die zum Zeitpunkt der Gewährung der Beihilfe „*absehbaren Auswirkungen*“⁹⁶ auf den Wettbewerb und innergemeinschaftlichen Handel darzulegen. Dem Grundsatz der Sachaufklärung genügt die Kommission bei einer Plausibilitätskontrolle⁹⁷ der maßgeblichen Umstände, eine Wiederholung

v. 13.03.1985 verbundene Rs. C-296/82 und C-318/82 (*Leeuwarder Papierwrenfabriek*), Rn. 24.

⁹¹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*). Rn. 95 mit Verweis auf EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 9-12.

⁹² *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), S. 452; EuGH v. 30.04.2009 Rs. C-494/06 P (*Wam SpA*), Rn. 62.

⁹³ Hierzu in diesem Band: *J. Brandau*, HFSt 8 (2018), 243 (243 ff.) unter § 11.

⁹⁴ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 79.

⁹⁵ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 79 mit Verweis auf EuGH v. 14.02.1990 Rs. C-301/87, Rn. 32 f.; EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 67.

⁹⁶ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 80; EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 12; EuG v. 06.07.1995 Rs. T-447/93 bis T-449/93 (*AITEC*), Rn. 139, 141.

⁹⁷ Dafür mag auch der hohe Verwaltungsaufwand und Ressourcenverbrauch sprechen, die Kommission möchte sich auf die Durchsetzung des Beihilfenrechts und auf Fälle mit größerer Auswirkung auf den Binnenmarkt konzentrieren, vgl. hierzu die Pressemitteilung der Kommission v. 29.04.2015, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4889_de.htm (zuletzt aufgerufen am 19.08.2018).

des Wortlautes von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist nicht ausreichend.⁹⁸ Die Überlegungen der nationalen Behörde müssen derart einbezogen werden, dass die Gerichte ihre Kontrolle ausüben und der Beihilfenadressat zur Wahrnehmung seiner Rechte die tragenden Gründe für die Maßnahme erkennen kann.⁹⁹ Ausschlaggebend ist dabei die Wahrscheinlichkeit einer Verfälschung des Wettbewerbes bzw. Beeinträchtigung des Handels, eine spezifische zeitliche Komponente ist nicht einzubeziehen.¹⁰⁰ Indiz dafür kann eine Ausrichtung der Tätigkeit des Unternehmens auf den Binnenmarkt der Union sein, was sich an dem aus den Exportzahlen zu ermittelnden Umsatz zeigt.¹⁰¹ In der Rechtssache *Tubemeuse*¹⁰² merkte der Gerichtshof sogar an, dass es aufgrund des Umsatzes in Höhe von 90 % durch Ausfuhren daher „verständlicherweise vorauszusehen gewesen sei, dass diese seine Tätigkeiten nunmehr auf den Binnenmarkt der Gemeinschaft ausrichten werde“.¹⁰³ Dies zeigt das weite Verständnis der Begründungspflicht durch die Kommission und Gerichte. Im Steuerrecht ist daher aufgrund des abstrakt-generellen Charakters der Normen nicht jeder denkbare Einzelfall einzubeziehen, sondern anhand des Tatbestandesmerkmale und Rechtsfolgen eine Eignung darzulegen.¹⁰⁴

V. Erfordernis einer quantitativen Einschränkung?

Ausgangspunkt für Überlegungen zur Modifikation beider Tatbestandsmerkmale von Art. 107 Abs. 1 AEUV sind die weitreichenden Rechtsfolgen¹⁰⁵ im Vergleich zu der Gewährung eines geringen Beihilfebetrages an ein kleines oder nur regional tätiges Unternehmen.

⁹⁸ EuG v. 18.09.2015 Rs. T-1/08 (*Buczek*), Rn. 104 ff.

⁹⁹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 104 mit Verweis auf EuG v. 25.06.1998 Rs. T-371/94, T-394/94 (*British Airways*), Rn. 89, 94 f.

¹⁰⁰ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 33.

¹⁰¹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 80.

¹⁰² EuGH v. 12.03.1990 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*).

¹⁰³ EuGH v. 12.03.1990 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 35-40, EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 67; EuGH v. 9.6.2011 Rs. C-71/09 P (*Comitato Venezia vuole vivere*), Rn. 134.

¹⁰⁴ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), S. 452.

¹⁰⁵ Hierzu auch in diesem Band: D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

Infolgedessen wird eine gewisse „Spürbarkeit“¹⁰⁶, „Geringfügigkeit“¹⁰⁷ oder ein Kriterium der „merklichen Auswirkung“¹⁰⁸ der Verfälschung bzw. Beeinträchtigung gefordert. Teils wurde angedacht, eine Schwelle oder einen Prozentsatz¹⁰⁹ festzulegen, bis zu welchen keine Wettbewerbsverfälschung oder Handelsbeeinträchtigung vorliegen soll. Gleichmaßen wurde die Vermutung der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht vorbehaltlich des Gegenbeweises durch die Kommission in Erwägung gezogen.¹¹⁰ Ebenso ist eine „Bagatellgrenze“ denkbar.

Dementgegen lehnen die Gerichte ein solches Kriterium in ständiger Rechtsprechung¹¹¹ ab. Weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens oder des betreffenden Tätigkeitsgebietes sollen von vorneherein die Möglichkeit einer Wettbewerbsbeeinträchtigung oder Verfälschung des Handels ausschließen.¹¹² Ein geringer Betrag kann gerade in einem durch eine große Anzahl kleiner Unternehmen geprägten (lebhaften)¹¹³ Markt Auswirkungen auf den Wettbewerb bzw. Handel haben, sodass die Beihilfe von vorneherein nicht als geringfügig bezeichnet werden kann.¹¹⁴ In diesem Zusammenhang warf die Kommission in der Rechtssache *Philip*

¹⁰⁶ EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 30.

¹⁰⁷ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 84.

¹⁰⁸ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2676, 2680, 2682, worin der Begriff der „merklichen Auswirkung“ vom Kläger mit Erwidern durch die Kommission angeführt, aber nicht in den Entscheidungsgründen genannt wurde.

¹⁰⁹ Ablehnend dazu vgl. EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 32 f.

¹¹⁰ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 56; EuGH v. 12.03.1990 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 43; EuGH v. 28.04.1993 Rs. C-364/90 (*Italien/Kommission*), Rn. 24.

¹¹¹ EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 32; EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*, § 52 Abs. 8 EStG), Rn. 32, 39; EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 46; EuG v. 09.09.2009 Rs. T-227/01 (*Territorio Historico de Alava*), Rn. 148; *M. Heidenhain*, in: ders. (Hrsg.), *European State Aid Law* (2010), § 4 Rn. 73.

¹¹² EuGH v. 12.03.1990 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 43; EuGH v. 24.07.2003 Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*), Rn. 81; EuGH v. 03.03.2005 C-172/03 (*Heiser*), Rn. 32 f.

¹¹³ EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 49; EuGH v. 17.09.1980 (*Philip Morris*), Rs. C-730/79, Rn. 2678.

¹¹⁴ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 71, 86.

*Morris*¹¹⁵ die Frage auf, warum sich ein Unternehmen um eine Beihilfe bemühe, wenn sie sich auf ihre Stellung kaum auswirken solle.

Das Beihilfenrecht untersagt jegliche Wettbewerbsverfälschungen und Handelsbeeinträchtigungen unabhängig von der Höhe der Beihilfe. Prägnant hat der Gerichtshof dies in der Rechtssache *Vlaams Gewest*¹¹⁶ entschieden, wonach bei einem geringeren Vorteil der Wettbewerb auch geringer verfälscht wird, aber verfälscht wird er gleichwohl.¹¹⁷ Die (drohende) Wettbewerbsverzerrung liege gerade in der Unterstützung von außen - unabhängig von dem Betrag -, die den Konkurrenten nicht zuteil wird.¹¹⁸

Der Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist insoweit eindeutig, ein Kriterium der „Spürbarkeit“ findet sich dort nicht. Dennoch kann durch richterliche Rechtsfortbildung oder gewohnheitsrechtliche Praxis ein solches Erfordernis Bestandteil des beihilfenrechtlichen Prüfprogrammes sein oder werden. Verhältnismäßigkeitserwägungen bekräftigen eine Korrektur auf Ebene des Anwendungsbereiches sowie des Tatbestandes von Art. 107 Abs. 1 AEUV. Ebenso denkbar scheint der Erlass einer neuen De-minimis-Verordnung durch die Kommission für „lokale“ Beihilfen, sofern der Rat eine entsprechende Verordnungsermächtigung erlässt.

VI. Die De-minimis-Verordnung

Die Freistellungsverordnung für De-minimis-Beihilfen¹¹⁹ ist nach Art. 1 Abs. 1 De-minimis-VO¹²⁰ auf Beihilfen an Unternehmen aller

¹¹⁵ Vorbringen der Kommission in EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2685.

¹¹⁶ EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*).

¹¹⁷ EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 46; EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 84.

¹¹⁸ Vorbringen der Kommission in EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2678.

¹¹⁹ Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18.12.2013 auf Grundlage von Art. 2 der Verordnung (EU) Nr. 2015/1588 des Rates v. 13.07.2015 (zuvor Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates v. 07.05.1998); im Folgenden: De-minimis-VO.

¹²⁰ Die Frage der Vereinbarkeit der De-minimis-VO mit Art. 107 Abs. 1 AEUV wird in der hiesigen Darstellung ausgeklammert, weiterführend hierzu A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 159; G. von Wallenberg/M. Schütte, in:

Wirtschaftsbereiche anwendbar. Sonderbestimmungen bestehen für Unternehmen, die in der Primärerzeugung von Agrarerzeugnissen, Fischerei und Aquakultur tätig sind. Nach Art. 1 lit. h De-minimis-VO a.F.¹²¹ waren Unternehmen in Schwierigkeiten vom Anwendungsbereich ausgenommen. Das ist unter anderem der Fall, wenn nach innerstaatlichem Recht das Insolvenzverfahren eingeleitet werden könnte.¹²² Im Falle eines solchen Verfahrens bei Unternehmen, die die Sanierungsklausel (§ 8c (Abs. 1a) KStG) in Anspruch genommen haben, kann bis 2013 nach der De-minimis-VO a.F. eine Anwendung von vorneherein ausscheiden.

Regelungsgegenstand sind nach Art. 3 Abs. 2 De-minimis-VO von einem Mitgliedstaat gewährte Beihilfen, die den Gesamtbetrag von 200.000 Euro innerhalb von drei Steuerjahren nicht übersteigen. Diese Maßnahmen verfälschen (potenziell) nicht den Wettbewerb und haben keine Auswirkungen auf den Handel, sodass der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht erfüllt ist.¹²³ Somit ist eine Notifizierung nach Art. 108 Abs. 3 AEUV bei Unterschreiten des Höchstbetrages nicht geboten. Als denkbare innerstaatliche Konkretisierung dessen fällt dabei der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 S. 4 EStG¹²⁴ ins Auge, der mit Bezugnahme auf die Summe von 200.000 Euro je Betrieb in den letzten drei Wirtschaftsjahren als ausdrückliche De-minimis-Regelung des Gesetzgebers erscheint. Indes erfordert der Wortlaut kumulativ das Unterschreiten dieser Summe im Jahr des Abzuges, sodass die De-minimis-VO zeitlich keine Anwendung findet. Schon § 7g Abs. 3 S. 5 EStG a.F. enthielt eine entsprechende Regelung mit der Summe von 154.000 Euro¹²⁵, die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zur Stärkung der Investitionsfähigkeit der Unternehmen auf 200.000 Euro angehoben und um eine redaktionelle Folgeänderung zur

Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. Juli 2017, Art. 107 AEUV, Rn. 85; W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 37.

¹²¹ Verordnung (EU) Nr. 994/98 des Rates v. 07.05.1998; die Ausnahme vom Anwendungsbereich findet sich in der geltenden De-minimis-VO nicht mehr.

¹²² Mitteilung der Kommission v. 31.07.2014 ABl. C 249/01, Rn. 20 lit. c; die vorherige Fassung enthielt eine entsprechende Regelung vgl. hierzu Mitteilung der Kommission v. 01.10.2004 2004/C244/02, Rn. 10 lit. c.

¹²³ Art. 3 Abs. 1 De-minimis-VO sowie Erwägungsgrund 3 De-minimis-VO.

¹²⁴ Siehe hierzu Tabelle in diesem Band (§ 12).

¹²⁵ § 7g Abs. 3 EStG a.F. wurde zudem von der Kommission genehmigt, vgl. Bulletin der EG 7/8 1993 Tz. 1.2.59, S. 31 f.

vorgesehenen Verlängerung der Investitionsfrist auf drei Jahre ergänzt wurde.¹²⁶ § 7 Abs. 1 S. 4 EStG stellt daher keine innerstaatliche Konkretisierung der De-minimis-VO dar.

Im Steuerrecht wird die Beihilfenhöhe „*anhand eines Vergleichs zwischen der tatsächlich gezahlten Steuer und der Steuer, die in Anwendung der allgemeinen Regelung hätte gezahlt werden müssen, berechnet*“.¹²⁷ Steuernormen sind ihrer Natur nach abstrakt-generell, sodass in der Regel der Schwellenwert von 200.000 Euro überschritten sein wird.¹²⁸ Folglich wird die Norm an sich und nicht isoliert der durch eine Einzelmaßnahme begünstigte Normadressat betrachtet.¹²⁹ Zweifellos ist diese Herangehensweise aufgrund der unbestimmten Vielzahl an Einzelfällen zweckdienlich, gleichwohl kann eine unternehmensbezogene Berechnung unter Verhältnismäßigkeitserwägungen geboten sein. Insofern ist an eine Differenzierung mittels der Art des Vorteils (Steuertarifermäßigungen, Steuerbefreiungen sowie Steuerfreibeträge) in Erwägung zu ziehen.

Insbesondere bei der Höhe nach begrenzten Steuerbefreiungen¹³⁰ wie § 3 Nr. 39 EStG und Steuerfreibeträgen wie § 24 S. 1 KStG ist eine einfallbezogene Berechnung mit wenig Verwaltungsaufwand verbunden und zugleich realitätsgetreu. Dem Subventionsbericht zufolge wurde der Freibetrag gemäß § 24 S. 1 KStG in Höhe von bis zu 5.000 Euro je Körperschaft in ca. 28.500 Fällen in Anspruch genommen.¹³¹ Abstrakt betrachtet wäre

¹²⁶ BT-Drs. 16/5491 v. 2.05.2007, S. 3, 18.

¹²⁷ Mitteilung der Kommission v. 10.12.1998 ABl. C 384/03, S. 35.

¹²⁸ H. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht (2015), Rn. B16, wonach die Kommission die Breitenwirkung einer vom Gesetzgeber eingeführten Verbrauchsteuerbegünstigung in den Blick zu nehmen hat; in diesem Sinne auch Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, 03/2017, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 14.

¹²⁹ EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 69; Mitteilung d. Kommission v. 06.03.1996 96/C 68/06, S. 9; J. Blumenberg/W. Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), S. 23.

¹³⁰ Vgl. hierzu Erwägungsgrund 14 De-minimis-VO, wonach eine präzise Berechnung des Bruttosubventionsäquivalent bei begrenzten Steuerbefreiungen möglich ist, sofern mittels Obergrenze gewährleistet wird, dass der Höchstbetrag nicht überschritten wird.

¹³¹ 26. Subventionsbericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018, Anlage 2 Nr. 38, S. 95; hierzu auch Tabelle in diesem Band (§ 12).

der Schwellenwert schon nach einem Steuerjahr um ein Vielfaches überschritten¹³², obgleich die Höhe und Inanspruchnahme sehr gering ist. Bei Steuertarifermäßigungen wie § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG oder § 11 Abs. 3 S. 1 GewStG ist eine einzelne Berechnung dagegen aufgrund der Anknüpfung an die individuelle Versicherungssumme oder den Gewerbeertrag zweifelhaft. In der Rechtssache *Katholische Kirche*¹³³ wurde dem nationalen Gericht ausdrücklich aufgetragen, zu überprüfen, ob die *ihr* gewährte Steuerbefreiung den Schwellenwert von 200.000 Euro überschritten hat.¹³⁴ Gleichermaßen verwies die Kommission in ihrem Beschluss in der Rechtssache *British Aggregates*¹³⁵ explizit auf eine individuelle Berechnung („*ein Begünstigter*“¹³⁶, „*Einzelbeihilfen*“¹³⁷). Denkbar erscheint in einem solchen Fall auch die Kumulierung mehrerer Steuerarten in die Berechnung des Schwellenwertes, sofern diese von einer gemeinsamen Regelungssystematik getragen sind wie beispielsweise im Rahmen der Sanierungsfälle mit § 3a EStG n.F., § 7b GewStG n.F. sowie § 8c KStG. Jedoch würde gerade in diesen Fällen der Schwellenwert nahezu nie unterschritten und zugleich der Anwendungsbereich der De-minimis-VO stark begrenzt. Fener steht dies im Widerspruch zu der grundsätzlichen Anerkennung der Steuersysteme durch die Union. Eine solche Systematik lässt sich auch bei der Begünstigung von Forst- und Landwirtschaft mit § 13 Abs. 3 EStG, § 57 Abs. 5 EnergieStG sowie § 9b StromStG erkennen. Jedoch findet wohl die für den Agrarsektor eigens erlassene De-minimis-VO¹³⁸ vorrangig Anwendung.¹³⁹

Des Weiteren erfordert eine unternehmensbezogene Deckelung einer steuerlichen Begünstigung ein transparentes Verfahren für den Steuerschuld-

¹³² Bei Multiplikation des Freibetrages mit der Anzahl der Fälle ergibt dies einen Wert von ca. 142,5 Mio. Euro.

¹³³ EuGH v. 27.06.2017 Rs. C-74/16 (*Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*).

¹³⁴ EuGH v. 27.06.2017 Rs. C-74/16 (*Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*), Rn. 83.

¹³⁵ Beschluss (EU) 2016/288 der Kommission v. 27.03.2015 C(2015) 2141.

¹³⁶ Beschluss (EU) 2016/288 der Kommission v. 27.03.2015 C(2015) 2141, Rn. 629; siehe auch den englischen Wortlaut „*received by a beneficiary*“.

¹³⁷ Beschluss (EU) 2016/288 d. Kommission v. 27.03.2015 C(2015) 2141, Art. 3, S. 112; siehe auch den englischen Wortlaut „*individual aid granted*“.

¹³⁸ Verordnung (EU) Nr. 1408/2013 der Kommission v. 18.12.2013 auf Grundlage von Art. 2 der Verordnung (EU) Nr. 2015/1588 des Rates v. 13.07.2015.

¹³⁹ Art. 1 Abs. 1 lit. b, c De-minimis-VO, Erwägungsgrund 6 und 8 De-minimis-VO.

ner und Mitgliedstaat. Mit den derzeitigen verfahrensrechtlichen Anforderungen ist dies wohl nur schwer umsetzbar. Nach Art. 6 Abs. 1 S. 1 De-minimis-VO teilt der Mitgliedstaat dem Unternehmen die Bewilligung der Beihilfe schriftlich mit. Im Gegenzug muss das Unternehmen gemäß Art. 6 Abs. 1 S. 4 De-minimis-VO eine Erklärung über bereits gewährte De-minimis-Beihilfen der letzten zwei Jahre abgeben. Indes wird das Unternehmen bei steuerrechtlichen Begünstigungen - außer bei *Tax Rulings* - kaum im Stande sein im Voraus eine der Höhe nach bezifferbare Erklärung abgeben zu können. Bei Konzernen und ausländischen Betriebsstätten stellt sich in einem solchen Fall zugleich die Frage, ob ein einziges Unternehmen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 De-minimis-VO vorliegt. Im Ergebnis lässt schon allein das derzeitige Verfahren kaum Raum für die Anwendung der De-minimis-VO im Steuerrecht. Anknüpfungspunkt für die Zukunft kann in Deutschland die Einführung eines Zentralregisters im Sinne von Art. 6 Abs. 2 De-minimis-VO sein. Mittels den Angaben des einzelnen Unternehmers in den abgegebenen Steuererklärungen könnte so der Schwellenwert individuell berechnet werden.

VII. Fazit

Ein für die Praxis zweckmäßiger Leitfaden zur Bestimmung einer Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung ist nur schwer erkennbar. Einzelfallentscheidungen sowie eine fehlende dogmatische Differenzierung beider Tatbestandsmerkmale durch die Kommission und Gerichte lassen Rechtssicherheit sowie Praxistauglichkeit vermissen. Im Steuerrecht stößt eine differenzierte Prüfung teils auf Schwierigkeiten, sodass die Plausibilitätskontrolle durch die Kommission zweckmäßig sein kann. Gleichwohl ist eine Konstante erkennbar: Der selektive Vorteil muss eine verzerrende Wirkung auf den Wettbewerb innerhalb des innergemeinschaftlichen Handels haben. Zuvor ist dabei zu prüfen, ob dem Adressaten der Beihilfe dabei ein wettbewerbsrechtlich relevanter, aber nicht näher zu konkretisierender Markt grundsätzlich offensteht. Dieser Maßstab kann gerade im Steuerrecht zum Tragen kommen. In einem weiteren Schritt

kann die von der Kommission angestrebte Vereinfachung des Beihilfenrechts¹⁴⁰ und wirklichkeitsgetreuere Abbildung der Lebenssachverhalte¹⁴¹ durch eine Konturierung des bislang unklaren Begriffs der rein „lokalen“ Beihilfe begegnet werden.

¹⁴⁰ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 1.

¹⁴¹ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 161.

§ 9 Ermessensausnahmen (Art. 107 Abs. 3 AEUV)

Tim-Niklas Zimmer

I.	Einführung.....	188
II.	Allgemeines.....	189
	1. Auslegung und Abwägung.....	189
	a. Restriktive Auslegung und weites Ermessen.....	190
	b. Klassische Abwägungsprüfung.....	190
	c. „More economic approach“.....	192
	aa. Ziel der Anpassung des Prüfungsschemas.....	192
	bb. Prüfungspunkte.....	193
	(1) Zielrichtung.....	193
	(2) Zielführende Ausgestaltung.....	194
	(a) Eignung und Erforderlichkeit.....	194
	(b) Anreizeffekt.....	195
	(aa) Allgemeines.....	195
	(bb) Verschärfte Kriterien an das Vorliegen eines Anreizeffekts... ..	196
	(cc) Innovationsförderung durch das Erfordernis eines Anreizeffekts.....	196
	(c) Angemessenheit.....	197
	(3) Positive Auswirkungen.....	198
	(4) Praktische Durchführung.....	198
	cc. Abweichungen vom Prüfungsschema.....	199
	d. Grenzen des Ermessens.....	199
	2. Vorgaben der Kommission für ihre Genehmigungspraxis.....	200
	a. Gruppenfreistellungsverordnungen.....	200
	aa. Allgemeines.....	200
	bb. Besonderheiten für steuerliche Beihilfen.....	202
	b. Unionsrahmen, Leitlinien und Mitteilungen.....	202
	3. Rechtsschutz.....	205
	a. Rechtsschutz gegen Vorgaben der Kommission.....	205
	b. Rechtsschutz gegen konkrete Ermessensentscheidungen.....	205
III.	Die einzelnen Ermessensausnahmen.....	206
	1. Art. 107 Abs. 3 lit. a AEUV.....	206
	a. Ziel der Ermessensausnahme.....	206
	b. Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020.....	207
	c. Ausnahmen in der AGVO.....	208
	d. Förderfähige Gebiete.....	208
	e. Besonderheiten in der Abwägung.....	208
	f. Anwendungsbeispiel.....	209
	2. Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV.....	209
	3. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.....	211

a. Regionale Beihilfen	212
b. Sektorale Beihilfen.....	213
c. Horizontale Beihilfen.....	214
4. Art. 107 Abs. 3 lit. d AEUV.....	215
5. Art. 107 Abs. 3 lit. e AEUV	217
IV. Fazit	217

I. Einführung

Nach Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Während Art. 107 Abs. 2 AEUV für bestimmte Arten dieser Beihilfen Legalausnahmen vorsieht und sie generell für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt, regelt Art. 107 Abs. 3 AEUV Ermessensausnahmen, nach denen bestimmte, in fünf Kategorien gegliederte Beihilfen trotz Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden können.¹ Die Entscheidung über die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gemäß Art. 107 Abs. 3 AEUV kommt nach Art. 108 Abs. 2 AEUV der Kommission zu.

Der vorliegende Beitrag soll aufzeigen, welche Ermessensausnahmen in Art. 107 Abs. 3 AEUV vorgesehen sind und unter welchen Voraussetzungen die Kommission eine Beihilfe nach dieser Vorschrift als mit dem Binnenmarkt vereinbar ansehen kann. Dazu sollen zunächst allgemeine Fragestellungen, die für alle Kategorien des Art. 107 Abs. 3 AEUV gleichermaßen von Bedeutung sind, erläutert werden (II.). Hierbei liegt der Fokus der Betrachtung vor allem auf den Änderungen, die sich aus der Einführung des sog. „*more economic approach*“ ergeben haben. In diesem Rahmen soll außerdem auf Bindungswirkungen der Kommissionsentscheidungen und auf die Frage nach der Vorhersehbarkeit der Bewilligungspraxis eingegangen werden. Zuletzt sollen die einzelnen Varianten des

¹ Eine weitere Legalausnahme bezüglich der Erfordernisse der Koordinierung des Verkehrs und der Abgeltung bestimmter, mit dem Begriff des öffentlichen Dienstes zusammenhängender Leistungen findet sich in Art. 93 AEUV.

Art. 107 Abs. 3 AEUV näher erläutert und mit Beispielen aus der Schnittstelle von nationalem Steuerrecht und EU-Beihilfenrecht illustriert werden (III.). Dem Titel dieses Bandes folgend, wird bei den einzelnen Tatbestandsmerkmalen auf deren Innovationswirkung eingegangen.²

Nicht behandelt werden sog. De-minimis-Beihilfen, die aufgrund ihres geringen Umfangs den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht erfüllen und deshalb auch ohne Rückgriff auf Art. 107 Abs. 3 AEUV nicht der Notifizierungspflicht des Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegen.³

II. Allgemeines

1. Auslegung und Abwägung

Bei der Entscheidung, ob eine Beihilfe nach Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, hat die Kommission ihr Ermessen auszuüben und mithin auf der Grundlage des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsmaßstabs eine Abwägung vorzunehmen, bei der Nutzen und Folgen der beabsichtigten Maßnahme einander gegenübergestellt werden. Die Beweislast für das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes liegt dabei, anders als bezüglich des Vorliegens einer Beihilfe an sich, beim betreffenden Mitgliedstaat; die Kommission muss nur solche Rechtfertigungsgründe in Betracht ziehen, die vom Mitgliedstaat für die jeweilige Beihilfe vorgetragen werden.⁴

² Der Begriff des „Innovationsmotors“ wird vorliegend weit verstanden, sodass nicht nur die steuerliche Innovationskraft der jeweiligen Tatbestandsmerkmale, sondern auch deren Innovationswirkungen in wirtschaftlicher und technischer Hinsicht erörtert werden.

³ Vgl. S. Siebert, More Economic Approach in der Europäischen Beihilfenaufsicht, 2012, 94; zur Notifizierungspflicht bei Beihilfen, die unter Art. 107 Abs. 3 AEUV fallen, s. § 9 II.2.a.; zu De-minimis-Beihilfen siehe in diesem Band: S. Langner, HFSt 8 (2018), 161 (180) unter § 8 VI.

⁴ T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 19 f.

a. *Restriktive Auslegung und weites Ermessen*

Da staatliche Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV *per definitionem* schädliche Wirkungen für den Handel zwischen den Mitgliedstaaten haben und infolgedessen grundsätzlich mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind, darf diese Grundentscheidung zum Schutz des Binnenmarktes nicht durch etwaige Einzelfallentscheidungen der Kommission konterkariert werden. Aus diesem Grund sind die Ausnahmeregelungen restriktiv auszulegen.⁵ Dem Binnenmarkt als höchstem Schutzgut des EU-Beihilfenrechts ist stets der Vorrang zu gewähren; Ausnahmen sollen nur dann eingeräumt werden können, wenn eine Beeinträchtigung des Binnenmarkts trotz der wettbewerbsverfälschenden Wirkung der Beihilfe im konkreten Einzelfall nicht zu erwarten ist, die Beihilfe also „mit dem Binnenmarkt vereinbar“ ist, wie es der Wortlaut des Art. 107 Abs. 3 AEUV vorgibt. Diese restriktive Auslegung dient damit, wenn auch ungeplant, ebenso der Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb des Mitgliedstaats, indem durch sie die Zahl an möglichen Steuerbefreiungen, denen es an einem sachlichen Grund fehlt, gering gehalten wird.

Die Kommission hat ein weites Ermessen bei der Entscheidung, ob die Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 3 AEUV erfüllt sind und sie die Beihilfe genehmigt.⁶ Dabei ist zu beachten, dass der Begriff des Ermessens im EU-Recht nicht wie im deutschen Recht allein auf die Rechtsfolgenseite bezogen ist, sondern allgemein für Entscheidungsspielräume jeder Art verwendet wird; nach deutschem Verständnis wäre dagegen von einem der Kommission zustehenden Beurteilungsspielraum auf Tatbestandsebene und einem Ermessen der Kommission auf Rechtsfolgenseite zu sprechen.⁷

b. *Klassische Abwägungsprüfung*

Bis zum Jahr 2012 führte die Kommission eine klassische Abwägungsprüfung durch; ab diesem Zeitpunkt wendete sie mit dem sog. „*more economic*

⁵ W. Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 212.

⁶ St. Rspr., s. nur EuGH v. 17.09.1980 (*Philip Morris*), Rs. 730/79, Rn. 24; W. Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 214.

⁷ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 49 f.

approach“ eine veränderte Prüfungsstruktur an. Im Folgenden werden zunächst überblicksartig die Kernpunkte der klassischen Abwägungsprüfung dargestellt. Im Anschluss daran⁸ sollen das neue Prüfungsschema nach Einführung des „*more economic approach*“ und die damit einhergehenden Änderungen erläutert werden.

Für die Abwägung zwischen Nutzen und Folgen der Maßnahme kommt es traditionell auf drei Kriterien an: die Verwirklichung eines der in Abs. 3 genannten Ziele, die Notwendigkeit der Beihilfe zur Herbeiführung dieses Ziels und die Angemessenheit zwischen Beihilfenmodalitäten und -ziel.⁹

Dass die Beihilfe der Zielverwirklichung iSd Art. 107 Abs. 3 AEUV dienen muss, um als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden zu können, ergibt sich unmittelbar aus dem Normtext. Das Ziel ist dabei auf die Union insgesamt, nicht auf die einzelnen Mitgliedstaaten, zu beziehen.¹⁰

Das Erfordernis der Notwendigkeit der Maßnahme ergibt sich aus dem Ausnahmecharakter des Abs. 3, der die durch Beihilfen bedingten Eingriffe in den Markt den Mitgliedstaaten nur dann gestattet, wenn die dort genannten höherrangigen Ziele durch bestehende Störungen gefährdet werden und der Markt von sich aus nicht in der Lage ist, diese Störungen zu beheben. Konkret wird hiermit verlangt, dass die Beihilfe einen Anreizeffekt hat¹¹, also die Wirtschaftsakteure dazu veranlasst, eine dem Ziel förderliche Maßnahme durchzuführen, die sie ohne die Beihilfe nicht vorgenommen hätten.

Die Bedingung der Angemessenheit der Beihilfe folgt aus demselben Grundgedanken in Verbindung mit dem allgemeinen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit; denn wenn eine Beihilfe über das erforderliche Maß hinaus gewährt wird, verfälscht sie den Wettbewerb, ohne noch der Erreichung eines höherrangigen Ziels zu dienen. Beihilfen, die keine solchen Ziele verfolgen, sollen aber gerade unzulässig sein.

⁸ Vgl. § 9 II.1.c.

⁹ EuGH v. 17.09.1980 (*Philip Morris*), Rs. 730/79, Rn. 17, 26; *W. Mederer*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 215 ff.

¹⁰ Dazu näher unter § 9 II.1.c.bb.(1).

¹¹ Zum Anreizeffekt s. § 9 II.1.c.bb.(2)(b).

c. „*More economic approach*“

Im Jahr 2012 wurde unter dem Schlagwort des sog. „*more economic approach*“ eine Anpassung und Konkretisierung dieses Prüfungsschemas unter stärkerer Berücksichtigung ökonomischer Maßstäbe vorgenommen.¹²

aa. Ziel der Anpassung des Prüfungsschemas

Durch die Anpassung des Prüfungsschemas sollen weniger Beihilfen zugelassen, die übrigen aber zielgerichteter ausgestaltet werden.¹³ Dies ergibt sich schon aus dem Untertitel des Aktionsplans Staatliche Beihilfen¹⁴, der „Weniger und besser ausgerichtete staatliche Beihilfen – Roadmap zur Reform des Beihilferechts 2005-2009“ lautet und die Grundlage für die Anpassung des Prüfungsschemas bildet.

Indem verdeutlicht wird, wo die Schwächen des Marktes liegen, die dazu führen, dass zur Erreichung der Ziele des Art. 107 Abs. 3 AEUV staatliche Beihilfen notwendig sind, sollen die wirtschaftlichen Zusammenhänge effektiver erfasst werden. Mit den hieraus gewonnenen Erkenntnissen sollen Beihilfen schließlich nur noch dort gewährt werden, wo sie tatsächlich benötigt werden und bei wirtschaftlicher Betrachtung erforderlich sind. Zu diesem Zweck soll verstärkt geprüft werden, ob es keine anderen wirtschaftlichen Instrumente gibt, die das Ziel ohne vergleichbare negative Auswirkungen zu erreichen vermögen.¹⁵ Entsprechende Änderungen und Konkretisierungen der bisherigen Prüfungspunkte sollen für eine höhere Effizienz der Beihilfengewährung sorgen und die Genehmigungspraxis transparenter und vorhersehbarer machen.¹⁶

¹² J. Heithecker, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Rn. 1472; zum neuen Prüfungsschema s. nur Kommission v. 5.12.2012, C(2012) 8761 final, Staatliche Beihilfe SA.33952 (Kletteranlagen des Deutschen Alpenvereins), Rn. 67.

¹³ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 109.

¹⁴ Aktionsplan Staatliche Beihilfen, KOM(2005) 107 endgültig.

¹⁵ Aktionsplan Staatliche Beihilfen, KOM(2005) 107 endgültig, Rn. 23; C. Holzleitner, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 226.

¹⁶ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 109.

bb. Prüfungspunkte

Nach dem neuen Prüfungsschema ist nun danach zu fragen, ob die Beihilfe zielgerichtet und ihre Ausgestaltung zielführend ist und ob sie insgesamt positive Auswirkungen zeitigt.

Trotz der abweichenden Bezeichnung der einzelnen Prüfungspunkte bestehen inhaltlich weiterhin viele Gemeinsamkeiten mit den früheren Abwägungskriterien. Die neue Prüfungsstruktur nach dem „*more economic approach*“ soll daher im Folgenden unter Einbeziehung und Konkretisierung des klassischen Prüfungsschemas dargestellt werden. Bei Prüfungspunkten, bei denen sich besondere Abweichungen zur klassischen Abwägungsprüfung ergeben, werden die Unterschiede herausgestellt.

(1) Zielrichtung

Bezüglich der Frage, ob die Beihilfe zielgerichtet ist, also zur Verwirklichung eines der in Abs. 3 genannten Ziele beiträgt, ergeben sich – bis auf eine Verschärfung dahin gehend, dass das verfolgte Ziel nun klar definiert sein muss – keine Unterschiede zur klassischen Abwägungsprüfung.¹⁷

Wie bisher ist nicht auf die einzelnen Mitgliedstaaten, sondern auf die Union als Ganzes abzustellen.¹⁸ Dies ergibt sich schon daraus, dass die mit der Beeinträchtigung des Gemeinsamen Marktes verbundene Beeinträchtigung der Gemeinschaftsinteressen durch die jeweilige Beihilfengewährung nur durch Verfolgung eines ebenfalls den gemeinsamen Interessen dienenden Ziels aufgewogen werden kann. Denn der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit aus Art. 4 Abs. 3 EUV gibt vor, dass einzelne Mitgliedstaaten ihre Interessen nicht auf Kosten der anderen verfolgen dürfen. Deshalb dürfen z.B. auch Regionalbeihilfen nach Art. 107 Abs. 3 lit. a AEUV nicht schon dann gewährt werden, wenn Gebiete im nationalen Vergleich entwicklungsbedürftig erscheinen; vielmehr ist auch hier ein unionsweiter Maßstab heranzuziehen.¹⁹

Als Gemeinschaftsziele kommen einerseits Gleichheitsziele, also der Ausgleich bestehender Ungleichheiten, und andererseits Effizienzziele, also die

¹⁷ J. Heithecker, in: Immenga/Körber (Hrsg.), Beihilfenrecht in der Krise – Reform des Beihilfenrechts, 1. Aufl. 2014, 141 (152).

¹⁸ W. Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 215.

¹⁹ Näher dazu s. § 9 III.1.

Korrektur eines Marktversagens, in Betracht.²⁰ Alle in Art. 107 Abs. 3 AEUV erfassten Ziele lassen sich einer dieser Kategorien zuordnen, sodass entweder die allgemeine Wohlfahrt und Effizienz oder die Gleichheit untereinander gestärkt wird.²¹ Die Kommission erkennt einen Beitrag zur Zielerreichung mithin nur an, wenn ein solches Ziel verfolgt wird.²² Regelmäßig werden Ziele beider Art zugleich verfolgt, was ebenfalls zulässig ist.²³

(2) *Zielführende Ausgestaltung*

Mit dem neuen Kriterium der zielführenden Ausgestaltung werden die wesentlichen Fragen, die früher unter den Prüfungspunkten Notwendigkeit und Angemessenheit erörtert wurden, zusammengeführt: Im zweiten Prüfungsschritt wird nun ermittelt, ob die Maßnahme zur Zielerreichung geeignet und erforderlich ist, ob sie einen Anreizeffekt hat und ob sie ihrem Umfang nach verhältnismäßig im engeren Sinne ist.

(a) *Eignung und Erforderlichkeit*

Eignung und Erforderlichkeit werden im Unionsrecht nicht näher definiert.²⁴ Die Kommission nennt den Punkt der Erforderlichkeit auch nicht immer, sondern beschränkt sich teilweise auf die Prüfung der Eignung. Die Eignungsprüfung ist dann aber nicht bereits mit der Feststellung beendet, dass die Maßnahme überhaupt geeignet ist, also das Ziel gegenüber dem unbeeinflussten Zustand fördert. Vielmehr ist zu fragen, ob es sich um die geeignetste Maßnahme handelt. Sie muss also die Zielerreichung fördern und es dürfen keine anderen – insbesondere keine weniger selektiven²⁵ – staatlichen Maßnahmen möglich sein, die zu demselben Erfolg führten.²⁶

²⁰ Allg. Grundsätze für eine ökonomisch ausgerichtete Prüfung der Vereinbarkeit staatlicher Beihilfen nach Artikel 87 Abs. 3 EG-Vertrag (fortan: Allgemeine Grundsätze), abrufbar unter http://ec.europa.eu/competition/state_aid/reform/economic_assessment_de.pdf (abgerufen am 06.01.2018), Rn. 18 ff.; J. Heithecker, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Rn. 1473.

²¹ Allgemeine Grundsätze, Rn. 12.

²² Allgemeine Grundsätze, Rn. 12.

²³ Allgemeine Grundsätze, Rn. 18.

²⁴ C. Holzleitner, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 259.

²⁵ Zur Selektivität in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

²⁶ J. Heithecker, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Rn. 1479; C. Holzleitner, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 259 ff.

Vergleicht man dies mit dem deutschen Recht, so lässt sich konstatieren, dass hier Elemente von Eignung und Erforderlichkeit vermengt werden; Eignung und Erforderlichkeit werden also idR nicht getrennt, sondern gemeinsam geprüft. Zudem ergibt sich ein Unterschied zum klassischen Prüfungsschema, nach dem die Frage, ob eine Beihilfe überhaupt ein geeignetes Mittel zur Zielerreichung ist, nicht gestellt wurde.²⁷

(b) *Anreizeffekt*

(aa) Allgemeines

Anschließend ist, wie bereits nach der früheren Verfahrensweise, das Vorliegen eines Anreizeffekts zu prüfen. Ein Anreizeffekt für die begünstigten Unternehmen zur Ausführung einer förderungswürdigen Tätigkeit ist gegeben, wenn diese Tätigkeit ohne die Beihilfengewährung nicht oder nicht in einer dem Unionsinteresse entsprechenden Art und Weise durchgeführt würde.²⁸ So wurde der Anreizeffekt im Fall von Steuererleichterungen für die Stromerzeugung aus Deponie-, Klär- und Biogas bejaht, welche bei voller steuerlicher Belastung wirtschaftlich nicht tragfähig wäre.²⁹ Des Anreizeffekts bedarf es, weil eine Beihilfe, die nach Art. 107 Abs. 3 AEUV gerechtfertigt werden soll, einem der darin genannten Ziele dienen muss und dies nur über eine Steuerung des Handelns der Marktakteure zu tun vermag. Wenn die begehrte Maßnahme von diesen aber auch ohne Beihilfe durchgeführt würde, bestünde kein Marktversagen und durch die Beihilfe würde nichts erreicht, was der Markt nicht auch ohne diese vollbracht hätte. Es gäbe somit keinen Anlass, eine Beihilfe zu gewähren.

²⁷ J. Heithecker, in: Immenga/Körper (Hrsg.), *Beihilfenrecht in der Krise – Reform des Beihilfenrechts*, 1. Aufl. 2014, 141 (152).

²⁸ J. Heithecker, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Rn. 1480; vgl. A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 1; W. Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht*, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 216.

²⁹ Kommission v. 14.11.2013, C(2013) 7727 corr, *Staatliche Beihilfe SA.34412 (2012/N)* (Steuerbefreiung bei der Verwendung von gasförmigen Biokraft- und Bioheizstoffen sowie gasförmigen Kohlenwasserstoffen, die aus dem biologisch abbaubaren Anteil von Abfällen gewonnen werden (insbesondere Deponie- und Klärgase), zu den in Artikel 2 Absatz 3 Satz 1 Energiesteuergesetz genannten Zwecken), Rn. 85 ff.; s. auch Tabelle zu § 28 Abs. 1 EnergieStG in diesem Band (§ 13).

(bb) Verschärfte Kriterien an das Vorliegen eines Anreizeffekts

Ausgehend vom „*more economic approach*“ zeigt sich hier jedoch eine deutliche Verschärfung im Vergleich zur klassischen Prüfung. Während zuvor ein Anreizeffekt bei der Verfolgung von Effizienzzielen schon dann angenommen wurde, wenn die begehrte Maßnahme nicht schon vor Beihilfengewährung begonnen wurde³⁰, müssen nunmehr stattdessen konkrete Prognosen in Bezug auf das Marktverhalten der Beteiligten im Falle der Beihilfengewährung angestellt und mit den Entwicklungen ohne eine solche Maßnahme verglichen werden.³¹ Wenn Gleichheitsziele verfolgt werden, muss nachgewiesen werden, dass die sozialen oder regionalen Nachteile, deren Ausgleich die Maßnahme dienen soll, zu Mehrkosten führen.³² Es werden also zusätzlich quantitative Kriterien angelegt.³³

(cc) Innovationsförderung durch das Erfordernis eines Anreizeffekts

In der Praxis führt das Erfordernis eines Anreizeffekts dazu, dass primär Investitionsbeihilfen genehmigt werden.³⁴ Demgegenüber beinhalten Betriebsbeihilfen, die sich nicht auf eine konkrete Investition beziehen, sondern einen Betrieb insgesamt fördern, regelmäßig die Gefahr, dass hierdurch nicht ertragreiche Strukturen gefestigt werden. Denn wenn die Beihilfe nicht eingesetzt wird, um deren mangelnde Rentabilität zu erhöhen, würde das eigentliche Ziel der Beihilfe, zu einer nachhaltigeren Wirtschaft beizutragen, verfehlt.

Auf Effizienzsteigerung angelegte Beihilfen, die einen Anreizeffekt haben, sind hingegen nicht – wie dies sonst regelmäßig der Fall ist – dem Wettbewerb hinderlich: Sie führen zu keinen dauerhaften Veränderungen des gedachten Kräftegleichgewichts der Marktakteure, sondern sorgen dafür, dass allen Akteuren gleichermaßen die Möglichkeit offensteht, sich an die veränderten Bedingungen des Marktes anzupassen, auf diesem Markt tätig

³⁰ C. Holzleitner, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 263.

³¹ Allgemeine Grundsätze, Rn. 35.

³² Allgemeine Grundsätze, Rn. 37.

³³ J. Heithecker, in: Immenga/Körper (Hrsg.), Beihilfenrecht in der Krise – Reform des Beihilfenrechts, 1. Aufl. 2014, 141 (152 f.).

³⁴ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 9.47; G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 60. Egl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 151.

zu werden, Potentiale zu nutzen und so zu einer Fortentwicklung des gesamten Marktes beizutragen.

Wenn der Wettbewerb hingegen bereits dadurch beeinträchtigt ist, dass nur einzelne Akteure über die Mittel für entsprechende Innovationen verfügen, können auch Gleichheitsziele verfolgende Beihilfen innovationsfördernd wirken. In diesem Fall bedarf es einer Förderung der Innovationsbestrebungen der zunächst benachteiligten Wettbewerber, um die zunehmende Entwicklung einer marktbeherrschenden Stellung der anderen zu unterbinden und den Wettbewerb aufrechtzuerhalten.

In beiden Fällen sind die Beihilfen auf eine wettbewerbsverträgliche Verhaltensänderung angelegt, die zu technischen und wirtschaftlichen Innovationen anregt und so zur Förderung des Gemeinwohls beiträgt. Da die maßgeblichen Impulse dabei gerade von den grundlegenden Wertungen des modernisierten Beihilfenrechts ausgehen, kann dieses unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten – dem Titel dieses Bandes folgend – zu Recht als „Innovationsmotor“ bezeichnet werden.

(c) *Angemessenheit*

Damit die Beihilfe schließlich ihrem Umfang nach als verhältnismäßig im engeren Sinne bzw. als angemessen gewertet werden kann, darf sie nicht über das hinausgehen, was zur Zielverwirklichung erforderlich ist.³⁵ Dafür sind die Nettomehrkosten der Zielverwirklichung heranzuziehen, also die tatsächlichen Mehrkosten, die ein Unternehmen dadurch hat, dass es zur Zielverwirklichung beiträgt; denn nur diese finanzielle Hemmschwelle gilt es durch die Beihilfe zu beseitigen.³⁶ Der Sache nach wird an dieser Stelle mithin nur eine quantitative Prüfung des Beihilfenbetrags vorgenommen, die nach deutscher Terminologie Teil der Erforderlichkeitsprüfung wäre.³⁷

³⁵ W. Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 217.

³⁶ C. Holzleitner, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 266; J. Heithecker, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Rn. 1486.

³⁷ J. Heithecker, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Rn. 1485; J. Heithecker, in: Immenga/Körber (Hrsg.), Beihilfenrecht in der Krise – Reform des Beihilfenrechts, 1. Aufl. 2014, 141 (152).

(3) *Positive Auswirkungen*

Wenn die Maßnahme zielführend ausgestaltet ist, ist abschließend zwischen den positiven Auswirkungen einer Beihilfe auf der einen Seite und den durch sie zu erwartenden Wettbewerbsverzerrungen und Handelsbeeinträchtigungen auf der anderen Seite abzuwägen.³⁸ Dieses Kriterium wurde im Rahmen des „*more economic approach*“ explizit aufgenommen, aber auch nach dem klassischen Schema – wenn auch nicht ausdrücklich genannt – bereits geprüft.³⁹

Die Wettbewerbsverzerrungen und Handelsbeeinträchtigungen müssen so gering sein, dass die Beihilfe in einer Gesamtschau positive Auswirkungen zeitigt.⁴⁰ Hat eine Beihilfe keine positiven Auswirkungen, kann demzufolge eine Abwägung nicht zu ihren Gunsten ausfallen.⁴¹

Nachdem vorstehend lediglich die Angemessenheit in finanzieller Hinsicht geprüft wurde, erfolgt hier nun eine Folgenabwägung, wie sie im deutschen Recht als Teil der Prüfung der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne vorgenommen würde.

Wenn auch dieser Teil der Abwägung zu Gunsten der Beihilfe ausfällt, so wird die Kommission die Beihilfe in der Regel genehmigen.

(4) *Praktische Durchführung*

Letztlich wird im Rahmen des „*more economic approach*“ eine Verhältnismäßigkeitsprüfung ähnlich der des deutschen Rechts durchgeführt.⁴² Allerdings werden insbesondere innerhalb des zweiten Prüfungsschritts, der zielführenden Ausgestaltung der Beihilfemaßnahme, die hierfür genannten Kriterien in der praktischen Anwendung häufig vermischt.⁴³

³⁸ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 109.

³⁹ J. Heithecker, in: Immenga/Körber (Hrsg.), Beihilfenrecht in der Krise – Reform des Beihilfenrechts, 1. Aufl. 2014, 141 (152 f.).

⁴⁰ J. Heithecker, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Rn. 1472.

⁴¹ Allgemeine Grundsätze, Rn. 16.

⁴² J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 109.

⁴³ T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 65.

cc. Abweichungen vom Prüfungsschema

Die Kommission bezieht sich nicht in allen Entscheidungen auf diesen ökonomischen Ansatz bzw. nimmt nicht immer eine solch detaillierte Prüfung vor; auch die Gerichte folgen ihm nicht konsequent.⁴⁴ Zudem gibt es in einigen Bereichen wie der Filmwirtschaft besondere, vom Grundsatz abweichende Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit.⁴⁵ Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es sich um sensible Bereiche handelt, in denen Beihilfen nur unter strengeren Voraussetzungen als üblich gewährt werden sollen. In weniger sensiblen Bereichen werden wiederum geringere Anforderungen gestellt, um eine Beihilfenrechtskonformität annehmen zu können; häufig werden lediglich Höchstintensitäten und Höchstwerte festgesetzt, unterhalb derer von der Rechtmäßigkeit einer Beihilfe auszugehen ist.⁴⁶

d. Grenzen des Ermessens

Zwar hat die Kommission im Rahmen der aufgezeigten Prüfung ein weites Ermessen; sie bleibt jedoch an das sonstige Unionsrecht gebunden. Schon aus der Systematik der Verträge folgt, dass sie Beihilfen, die gegen andere Vorschriften der Verträge, insbesondere gegen Grundfreiheiten, verstoßen, nicht genehmigen darf; andernfalls könnte die Kommission in diesem Bereich allein über die Geltung des Unionsrechts insgesamt entscheiden – eine Kompetenz, die ihr nicht zusteht.⁴⁷ Aus diesem Grund kann eine Beihilfe zum Beispiel auch dann nicht genehmigt werden, wenn sie durch Abgaben finanziert werden soll, die ihrerseits gegen Grundfreiheiten oder sonstiges Unionsrecht verstoßen, und die Finanzierung von der Beihilfe

⁴⁴ J. Ruthig/S. Storr, *Öffentliches Wirtschaftsrecht*, 4. Aufl. 2015, Rn. 949; M. Schröder, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Rn. 2096.

⁴⁵ Mitteilung der Kommission über staatliche Beihilfen für Filme und andere audiovisuelle Werke, ABl. 2013/C 332/01; M. Schröder, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Rn. 2096.

⁴⁶ S. Siebert, *More Economic Approach in der Europäischen Beihilfenaufsicht* (2012) S. 95 ff.

⁴⁷ J. Gundel, in: Gersdorf/Paal (Hrsg.), *Beck'scher Online-Kommentar Informations- und Medienrecht*, 15. Ed. 2017, Art. 107 AEUV Rn. 35; T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), *Wettbewerbsrecht*, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 27.

nicht trennbar ist, also ein zwingender Verwendungszusammenhang besteht.⁴⁸

Weitere Ermessenseinschränkungen können sich vor allem vor dem Hintergrund des Gleichbehandlungsgebotes aus der ständigen Genehmigungspraxis ergeben.⁴⁹ Hierfür sind vor allem allgemeine Vorgaben der Kommission von Bedeutung, mit denen sie diese Praxis näher ausgestaltet.

2. Vorgaben der Kommission für ihre Genehmigungspraxis

Im Regelfall entscheidet die Kommission über die Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt nicht unmittelbar anhand des Art. 107 Abs. 3 AEUV, sondern unter Berücksichtigung spezieller, von ihr selbst aufgestellter Vorgaben, anhand derer sie ihre bisherige bzw. geplante Entscheidungspraxis im Rahmen ihrer Genehmigungskompetenz darlegt und konkretisiert. Soweit sich direkt aus Art. 107 Abs. 3 AEUV ein anderes Ergebnis ergibt, geht dieses jedoch vor, sodass mitunter im Einzelfall von den Vorgaben abgewichen werden muss.⁵⁰ Diese Vorgaben finden sich in Unionsrahmen, Leitlinien und Mitteilungen sowie in Gruppenfreistellungsverordnungen.

a. Gruppenfreistellungsverordnungen

aa. Allgemeines

Eine Präzisierung der Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 3 AEUV nur anhand von Durchführungsverordnungen nach Art. 109 AEUV hat sich aufgrund des teils erheblichen Widerstands des Rates gegen einzelne Verordnungen nicht durchgesetzt.⁵¹ Dennoch gibt es seit 2001 neben den Unionsrahmen, Leitlinien und Mitteilungen verschiedene und an Bedeutung gewinnende Gruppenfreistellungsverordnungen auf der Grundlage des

⁴⁸ Vgl. EuGH v. 22.12.2008 Rs. C-333/07 (*Société Régie Networks*), Rn. 99; J. Gundel, in: Gersdorf/Paal (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar Informations- und Medienrecht, 15. Ed. 2017, Art. 107 AEUV Rn. 36 f.

⁴⁹ W. Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 219.

⁵⁰ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 6.

⁵¹ W. Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 218.

Art 108 Abs. 4 AEUV und der VO 2015/1588⁵², welche wiederum auf Art. 109 AEUV beruht;⁵³ bei diesen Verordnungen handelt es sich um Tertiärrecht iSd Art. 290 bzw. 291 Abs. 2 AEUV.⁵⁴ Wichtigste Freistellungsverordnung ist die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)⁵⁵; von besonderer praktischer Relevanz ist daneben auch die Agrarfreistellungsverordnung⁵⁶. Durch derartige Freistellungsverordnungen werden bestimmte Beihilfen, wenn die in der Verordnung aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind, für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt.⁵⁷

Wenn eine Beihilfengruppe in einer Gruppenfreistellungsverordnung freigestellt ist, so ist eine Genehmigung der Beihilfe bei der Kommission nicht mehr erforderlich; die Möglichkeit, die Beihilfe zu notifizieren, besteht aber dennoch.⁵⁸ Die Kommission darf dann jedoch nicht von den Vorgaben der Gruppenfreistellungsverordnung abweichen, ohne diese anzupassen.⁵⁹

⁵² Verordnung (EU) 2015/1588 des Rates vom 13. Juli 2015 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen, ABl. 2015/L 248/1.

⁵³ V. Zuleger, in: Heidenhain (Hrsg.), *European State Aid Law* (2010), § 21 Rn. 1 mwN.

⁵⁴ So auch S. Bulla, *GewArch* 2015, 247 (248) und J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, *BB* 2017, 1175 (1178); dazu auch F. Erlbacher, in: Schröter/Jakob/Klotz/Mederer (Hrsg.), *Europäisches Wettbewerbsrecht*, 2. Aufl. 2014, Art. 109 AEUV Rn. 6.

⁵⁵ Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. 2014/L 187/1.

⁵⁶ Verordnung (EU) Nr. 702/2014 der Kommission vom 25. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Arten von Beihilfen im Agrar- und Forstsektor und in ländlichen Gebieten mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. 2014/L 193/1.

⁵⁷ V. Kreuzschitz, in: *Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht* (Kartellrecht), Bd. 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV Rn. 544.

⁵⁸ Vgl. Erwg. 7 der AGVO (VO 651/2014); S. Unger, in: Schmidt/Wollenschläger, *Kompendium Öffentliches Wirtschaftsrecht*, 4. Aufl. (2016), § 8 Rn. 34 f.; näher dazu auch in diesem Band: J. Brandau, *HFSt* 8 (2018), 243 (252 ff.) unter § 11 IV.

⁵⁹ V. Kreuzschitz, in: *Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht* (Kartellrecht), Bd. 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV Rn. 546.

bb. Besonderheiten für steuerliche Beihilfen

Für steuerliche Beihilfen stellt die AGVO besondere Voraussetzungen auf. Grundsätzlich sieht sie für die jeweils freigestellten Beihilfengruppen Schwellenwerte, also Beihilfenhöchstwerte, vor. Oberhalb dieser Schwellenwerte findet sie keine Anwendung. Nach Art. 5 Abs. 2 lit. d AGVO muss daher bei Beihilfen in Form von Steuervergünstigungen eine entsprechende Obergrenze festgelegt sein.

Wenn die AGVO für steuerliche Beihilfen angewandt werden soll, ist des Weiteren zu beachten, dass nach Art. 6 Abs. 4 AGVO die Finanzverwaltung keinen Ermessensspielraum bezüglich der Beihilfengewährung haben darf und dass die steuerliche Maßnahme vor Beginn der Arbeiten für das geförderte Vorhaben oder die geförderte Tätigkeit eingeführt worden und in Kraft getreten sein muss. Denn wenn sich der Beihilfenempfänger nicht sicher sein kann, dass ihm tatsächlich eine Beihilfe gewährt werden wird, und er dennoch bereit ist, die Investition auch ohne eine solche zu tätigen, fehlt regelmäßig der für die Genehmigung notwendige Anreizeffekt.

b. Unionsrahmen, Leitlinien und Mitteilungen

In Bezug auf die anderen Methoden zur Schaffung verbindlicher Vorgaben hält sich die Kommission nicht strikt an eine bestimmte Systematik. Eine Systematisierung anhand des Inhalts und der Reichweite der Vorgaben erscheint, vorbehaltlich abweichender Bezeichnungen der Kommission im Einzelfall, allerdings dennoch möglich.⁶⁰

Mitteilungen verwendet die Kommission vorwiegend, wenn es um die Auslegung des Beihilfebegriffs des Art. 107 Abs. 1 AEUV geht.⁶¹ Dies ist die Vorgabenvariante mit der geringsten Intensität.

Durch *Leitlinien* erläutert die Kommission die Grundsätze ihrer Ermessensausübung für die zukünftige Genehmigungspraxis bezüglich Art 107 Abs. 3 AEUV.⁶² Vergleichen kann man sie mit den Verwaltungsvorschriften des deutschen Rechts,⁶³ wobei diese im Gegensatz zu den Vorgaben der Union vornehmlich das innerbehördliche Entscheidungsermessen lenken

⁶⁰ A.A. M. Schweda, in: Heidenhain (Hrsg.), European State Aid Law (2010), § 14 Rn. 25.

⁶¹ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 2.

⁶² A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 2.

⁶³ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 112.

sollen, während die Unionsvorgaben im Wesentlichen dazu dienen, Transparenz bezüglich der Entscheidungspraxis der Kommission zu schaffen,⁶⁴ aber auch für die Gleichheit und Diskriminierungsfreiheit der Entscheidungspraxis sorgen sollen.⁶⁵

Für Mitteilungen und Leitlinien gibt es keine spezielle Rechtsgrundlage; da die Kommission hiermit nur ihre eigene Ermessensausübung vorab darstellt, ist eine solche aber auch nicht erforderlich.⁶⁶

Die größte Gestaltungswirkung haben Unionsrahmen, die sich sowohl auf bestehende als auch auf neue Beihilfenregelungen beziehen können. Dieses Instrumentarium ermöglicht es der Kommission, den Mitgliedstaaten sog. zweckdienliche Maßnahmen vorzuschlagen, die diese zur Sicherung der im Rahmen vorgelegten Verfahrensweise anwenden können.⁶⁷ Akzeptieren die Mitgliedstaaten diese Vorschläge, werden sie für sie verbindlich.⁶⁸ Die Rechtsgrundlage für die in den Unionsrahmen enthaltenen Vorschläge zweckdienlicher Maßnahmen ergibt sich aus Art. 108 Abs. 1 AEUV iVm Art. 22 der Verfahrensverordnung 2015/1589⁶⁹. Für neue, d.h. nicht bereits bestehende, Beihilfen kann die Kommission hingegen keine zweckdienlichen Maßnahmen vorschlagen; diesbezüglich geht die Wirkung eines Unionsrahmens nicht über die einer Leitlinie hinaus,⁷⁰ der Unionsrahmen kann folglich selbst Leitlinien enthalten.⁷¹

Letztlich verpflichtet sich die Kommission durch diese Vorgaben, ähnlich wie die Verwaltung im deutschen Verwaltungsrecht,⁷² nach den Grundsätzen der Gleichbehandlung, des Vertrauensschutzes und der Selbstbindung

⁶⁴ J. Ruthig/S. Storr, *Öffentliches Wirtschaftsrecht*, 4. Aufl. (2015), Rn. 947.

⁶⁵ V. Kreuzschitz, in: *Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht (Kartellrecht)*, Bd. 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV Rn. 539.

⁶⁶ M. Schweda, in: Heidenhain (Hrsg.), *European State Aid Law (2010)*, § 14 Rn. 33 ff.

⁶⁷ A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 2.

⁶⁸ A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 3.

⁶⁹ Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. 2015/L 248/9, im Folgenden VVO.

⁷⁰ A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 4.

⁷¹ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 112.

⁷² B. Jansen, *Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht* (2003), 145.

der Verwaltung selbst zur Anwendung der in den Leitlinien und Mitteilungen festgelegten Regeln;⁷³ sie ist aber jederzeit befugt, diese zu ändern.⁷⁴

Da notifizierungspflichtige Beihilfen stets erst nach erfolgter Notifizierung, also nach der Entscheidung der Kommission, ausgekehrt werden dürfen und die Leitlinien und Mitteilungen lediglich die Kommissionspraxis widerspiegeln, sind für Entscheidungen über neu angemeldete Beihilfen immer die Regelungen maßgeblich, die zum Zeitpunkt der Kommissionsentscheidung einschlägig waren. Dies gilt selbst dann, wenn sie nach dem Zeitpunkt der Notifizierung geändert wurden. Bei nicht notifizierten, also entweder nicht notifizierungspflichtigen oder notifizierungspflichtigen, aber entgegen den Vorgaben des Beihilfenrechts nicht notifizierten Beihilfen kommt es hingegen auf den Zeitpunkt der Beihilfengewährung an.⁷⁵

Auf rechtmäßig gewährte Beihilfen hat eine Änderung der Kommissionspraxis keinen Einfluss.⁷⁶ Wenn eine Beihilfe also beispielsweise unter Einhaltung der Voraussetzungen der AGVO gewährt wurde und die Kommission diese Voraussetzungen später verschärft, sodass eine Notifizierung notwendig würde, so hat das für die bereits ausgekehrte Beihilfe keine Auswirkungen. Insbesondere bei steuerlichen Beihilfen ist jedoch zu beachten, dass die Änderungen für die Zukunft zu berücksichtigen sind und bestehende Beihilfenregelungen ggf. angepasst werden müssen.⁷⁷

Für die mitgliedstaatlichen Behörden sind die Mitteilungen und Leitlinien nicht verbindlich. Dies ist allerdings selten von Bedeutung, weil die Kommission stets allein über die Vereinbarkeit der Beihilfen mit dem Binnenmarkt entscheidet.⁷⁸

⁷³ J. Heithecker, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Rn. 1062; M. Schweda, in: Heidenhain, European State Aid Law (2010), § 14 Rn. 26 ff. mwN auch zur Gegenansicht.

⁷⁴ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 4.

⁷⁵ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 5; V. Kreuzschitz, in: Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Bd. 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV Rn. 584 ff.

⁷⁶ Vgl. W. Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 3: Beihilfe- und Vergaberecht, 1. Aufl. 2007, Rn. 753 f.

⁷⁷ Vgl. W. Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 3: Beihilfe- und Vergaberecht, 1. Aufl. 2007, Rn. 754.

⁷⁸ J. Gundel, in: Gersdorf/Paal (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar Informations- und Medienrecht, 15. Ed. 2017, Art. 107 AEUV Rn. 34.

3. Rechtsschutz

Rechtsschutz kommt theoretisch sowohl direkt gegen die Vorgaben der Kommission als auch gegen eine konkrete Ermessensentscheidung in Betracht.⁷⁹

a. Rechtsschutz gegen Vorgaben der Kommission

Allerdings fehlt es Privaten regelmäßig an der von Art. 263 Abs. 4 AEUV geforderten unmittelbaren Betroffenheit durch die Kommissionsvorgaben. Denn die Vorgaben prägen zwar die Genehmigungspraxis der Kommission, nehmen aber die konkrete Entscheidung nicht vorweg. Aus diesem Grund kann gegen Unionsrahmen, Leitlinien und Mitteilungen sowie gegen Gruppenfreistellungsverordnungen in der Regel nicht unmittelbar durch Private vorgegangen werden; stattdessen ist die Kommissionsentscheidung abzuwarten, die den Kläger unmittelbar betrifft.⁸⁰ Die Mitgliedstaaten sind dagegen im Rahmen der Nichtigkeitsklage nach Art. 263 Abs. 2 AEUV unmittelbar und privilegiert klagebefugt; sie müssen im Gegensatz zu anderen natürlichen oder juristischen Personen keine unmittelbare Betroffenheit nachweisen.⁸¹

b. Rechtsschutz gegen konkrete Ermessensentscheidungen

Im Rahmen einer Nichtigkeitsklage nach Art. 263 AEUV können Private gegen sie betreffende konkrete Ermessensentscheidungen der Kommission vorgehen. Aus dem Ermessen der Kommission folgt dabei allerdings, dass deren Ergebnisse nur einer beschränkten richterlichen Nachprüfbarkeit unterliegen.⁸² Überprüft werden kann die Entscheidung nur auf die Beachtung der Verfahrens- und Begründungsvorschriften, auf die inhaltliche Richtigkeit der festgestellten Tatsachen, auf das Fehlen rechtlicher Fehler sowie offensichtlicher Fehler bei der Bewertung der Tatsachen und auf Ermessensmissbrauch.⁸³ Insbesondere darf die wirtschaftliche Beurteilung

⁷⁹ Zum Rechtsschutz im Beihilfenrecht siehe auch in diesem Band: *D. Reich*, HFSt 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

⁸⁰ *M. Schweda*, in: Heidenhain (Hrsg.), *European State Aid Law* (2010), § 4 Rn. 50, 80.

⁸¹ *T. Rusche*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), *Wettbewerbsrecht*, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 16.

⁸² *A. Bartosch*, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 1.

⁸³ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-372/97 (*Italien/Kommission*), Rn. 83.

der Kommission nicht durch eine solche des Gerichts ersetzt werden, auch wenn dieser Grundsatz gelegentlich großzügig ausgelegt wird.⁸⁴

III. Die einzelnen Ermessensausnahmen

Die Kommission gliedert ihre Vorgaben häufig nicht anhand der einzelnen Tatbestände des Art. 107 Abs. 3 AEUV, sondern bereitet sie thematisch auf.⁸⁵ Eine Zuordnung zu den Kategorien des Art. 107 Abs. 3 AEUV fällt daher oftmals schwer. Andererseits wird es so den beihilfegewährenden und -empfangenden Stellen erleichtert, die Kommissionspraxis zu einer bestimmten Thematik aufzufinden.

Abseits der selbstgesetzten Vorgaben kann die Kommission ihr Ermessen aber auch unmittelbar anhand des Art. 107 Abs. 3 AEUV ausüben. Im Folgenden wird daher, der Rechtssystematik entsprechend, dem Aufbau des Art. 107 Abs. 3 AEUV gefolgt.

1. Art. 107 Abs. 3 lit. a AEUV

a. Ziel der Ermessensausnahme

Ziel der Ermessensausnahme für Regionalbeihilfen in Art. 107 Abs. 3 lit. a AEUV ist zum einen die Förderung der regionalen Entwicklung, die wiederum den sozialen und wirtschaftlichen Zusammenhalt innerhalb der Europäischen Union fördert und damit der Gemeinschaft dient;⁸⁶ zum anderen beruht sie auf dem Solidargedanken, also der Idee der Verbundenheit, Zusammenarbeit und Unterstützung unter den Mitgliedstaaten.⁸⁷ Indem die Entwicklungsunterschiede innerhalb der Union nivelliert werden, soll

⁸⁴ Vgl. EuGH v. 11.09.2008 Rs. C-75/05 P und C-80/05 P (*Bundesrepublik Deutschland u.a./Kommission*), Rn. 59–75; V. *Kreuschitz*, in: Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Bd. 3, 1. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV Rn. 531.

⁸⁵ J. *Kühling*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 116.

⁸⁶ M. *Segura Catalán*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 278.

⁸⁷ T. *Rusche*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 3.

der wirtschaftliche Zusammenhalt der Gemeinschaft gestärkt werden.⁸⁸ An Bedeutung gewonnen hat die Ausnahme durch die EU-Osterweiterung.⁸⁹

Die Begünstigung bestimmter Regionen wirkt für diese – insbesondere dann, wenn mit der Beihilfe zugleich auch Effizienzziele verfolgt und konkrete Investitionen gefördert werden – innovationsbegünstigend. Zugleich wird durch die Förderung dieser Regionen die Verteilung der Wirtschaftskraft innerhalb der Union angeglichen, sodass auch die Steuererträge zunehmend gleichmäßiger, d.h. auf die Fläche verteilt anstatt lediglich innerhalb vereinzelter wirtschaftlich erfolgreicher Ballungszentren, generiert werden. Somit dient die Ausnahme für Regionalbeihilfen nicht nur der wirtschaftlichen Innovation, sondern führt auch zu einer gleichmäßigen Verteilung der Wirtschaftskraft und somit auch der Steuererträge innerhalb der Union.

b. Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020

Die Kriterien für Ausnahmen nach lit. a werden in den von der Kommission erlassenen Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020⁹⁰ definiert, die sich an der allgemeinen Abwägungsprüfung orientieren und diese ergänzen und konkretisieren. Durch diese Leitlinien hat sich die Kommission selbst gebunden, weshalb es ihr nicht mehr möglich ist, abweichend von den dort genannten Kriterien Ausnahmen zuzulassen, ohne die Leitlinien selbst zu ändern.⁹¹

Nach den Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020 können explizit auch Regionalbeihilfen in Form von Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen gewährt werden.⁹²

⁸⁸ Allgemeine Grundsätze, Rn. 28.

⁸⁹ J. Blumenberg/W. Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, ifst-Schrift Nr. 473 (2011), 21.

⁹⁰ Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, ABl. 2013/C 209/1.

⁹¹ T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 35.

⁹² Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, ABl. 2013/C 209/1, Rn. 57.

c. *Ausnahmen in der AGVO*

Neben den Leitlinien sind auch in Art. 13–15 AGVO Ausnahmen für regionale Investitions- und Betriebsbeihilfen sowie in Art. 16 AGVO Ausnahmen für regionale Stadtentwicklungsbeihilfen enthalten, nach denen bei Einhaltung festgelegter, spezieller Beihilfenvoraussetzungen Regionalbeihilfen ohne Notifizierung gewährt werden können.

d. *Förderfähige Gebiete*

Welche Gebiete nach lit. a gefördert werden können, ist in Regionalförderungskarten festgelegt, die die jeweiligen Mitgliedstaaten auf der Basis von in den Leitlinien festgelegten Kriterien erarbeiten.⁹³ Das Pro-Kopf-Bruttoinlandsprodukt darf in diesen Gebieten 75% des Unionsdurchschnitts nicht überschreiten. Zusätzlich sind die in Art. 349 AEUV genannten Insel- und Überseegebiete einzelner Mitgliedstaaten umfasst. Auf diese Norm wird erst seit dem Vertrag von Lissabon verwiesen; zu praktischen Änderungen kommt es durch den Verweis indes nicht, da die dort genannten Gebiete auch unter Anwendung der allgemeinen Kriterien unter lit. a fielen.⁹⁴ In Deutschland gibt es derzeit keine sog. A-Fördergebiete, also solche, die nach lit. a gefördert werden können.

e. *Besonderheiten in der Abwägung*

Im Rahmen der Abwägung ist bei der Anwendung von Art. 107 Abs. 3 lit. a AEUV besonders zu berücksichtigen, dass aus der Beseitigung einer regionalen Problematik nicht ein schwerer wiegendes sektorielles Problem folgen darf.⁹⁵

⁹³ T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 33.

⁹⁴ T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 32.

⁹⁵ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 54; T. Jestaedt, in: Heidenhain, European State Aid Law (2010), § 15 Rn. 2.

f. Anwendungsbeispiel

Als Beispiel für die Anwendung des lit. a lässt sich die Zulassung eines deutlich verringerten Körperschaftsteuersatzes für in einem Internationalen Finanzdienstleistungszentrum in Dublin angesiedelte Unternehmen anführen, die mehrmals verlängert und nach einigen Jahren als nicht mehr mit dem Binnenmarkt vereinbar bewertet wurde, da die Region nicht mehr als Fördergebiet eingestuft wurde.⁹⁶

2. Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV

Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV erlaubt Ermessensausnahmen zur „*Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse*“ (Alt. 1) oder zur „*Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats*“ (Alt. 2).

a. Alt. 1

Ausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 lit. b Alt. 1 AEUV waren bisher selten.⁹⁷ Seit der Initiative zur Modernisierung des EU-Beihilfenrechts erging erstmals 2014 eine Mitteilung, die erläutert, unter welchen Bedingungen diese Norm zur Anwendung kommt.⁹⁸ Ihr zufolge müssen Ziele und Durchführungsbedingungen des Vorhabens präzise beschrieben sein, es muss ein gemeinsames europäisches Interesse an dem Vorhaben gegeben sein, und das Vorhaben muss sowohl in quantitativer als auch qualitativer Hinsicht bedeutend sein.⁹⁹ Weiter ist für das Vorliegen eines gemeinsamen europäischen Ziels erforderlich, dass mindestens zwei Mitgliedstaaten dieses Ziel verfolgen und dass keine konträren Ziele anderer Mitgliedstaaten entgegenstehen; die Ausführung des konkreten Projekts kann dann auch durch

⁹⁶ ABl. 1998, C-395/14.

⁹⁷ T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 36.

⁹⁸ Mitteilung der Kommission – Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt (2014/C 188/02).

⁹⁹ Mitteilung der Kommission – Kriterien für die Würdigung der Vereinbarkeit von staatlichen Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse mit dem Binnenmarkt (2014/C 188/02), Rn. 11 ff.

einen Mitgliedstaat allein erfolgen.¹⁰⁰ Indiz für das Vorliegen eines gemeinsamen Ziels ist eine Förderung durch die Europäische Investitionsbank (EIB).¹⁰¹ Im Anschluss ist – wie sonst auch – zu prüfen, inwieweit die Beihilfe erforderlich, angemessen und geeignet ist, einen Anreizeffekt hat und insgesamt positive Auswirkungen zeitigt.¹⁰²

Durch die Möglichkeit der Beihilfengewährung zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse ist es möglich, innovative Projekte zu fördern, die im Interesse der Mitgliedstaaten liegen. Hier steht der Innovationsgedanke besonders im Vordergrund: Es sollen innovative Ideen gefördert und zugleich neue, grenzüberschreitende Kooperationen zwischen Unternehmen ermöglicht werden.

Nach Art. 107 Abs. 3 lit. b Alt. 1 AEUV werden insbesondere Maßnahmen des Umweltschutzes sowie der Forschung, Entwicklung und Innovation gefördert.¹⁰³ Im steuerlichen Bereich können beispielsweise Steuererleichterungen für gemeinnützige Zwecke gerechtfertigt werden.¹⁰⁴ Auch für sog. „Ökosteuern“ wurde teils eine Rechtfertigung durch Art. 107 Abs. 3 lit. b Alt. 1 AEUV angedacht, wobei in jüngerer Zeit verstärkt auf lit. c zurückgegriffen wird.¹⁰⁵

b. Alt. 2

Noch seltener als Ausnahmen nach Alt. 1 sind solche nach Alt. 2 des Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV, also solche zur „*Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats*“. Insbesondere für die Unterstützung großer Unternehmen in wirtschaftlicher Not wurde eine Berufung auf diese Norm stets abgelehnt.¹⁰⁶

Erst im Rahmen der globalen Finanzkrise wurden verstärkt Ausnahmeschriften auf diese Norm gestützt, während zuvor Beihilfen auf dieser

¹⁰⁰ T. Jestaedt, in: Heidenhain (Hrsg.), *European State Aid Law* (2010), § 16 Rn. 3 f.

¹⁰¹ T. Jestaedt, in: Heidenhain (Hrsg.), *European State Aid Law* (2010), § 16 Rn. 5.

¹⁰² Siehe dazu § 9 II.1.c.bb.(2) und (3).

¹⁰³ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 120 f.

¹⁰⁴ M. Helios, in: Schauhoff, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, 3. Aufl. 2010, § 22 Rn. 90.

¹⁰⁵ B. Jansen, *Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht* (2003), 147; M. Stahlschmidt, *Umweltsteuern und Umweltabgaben in der Republik Österreich* und der Bundesrepublik Deutschland (2002), 68; vgl. auch Tabelle zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 StromStG in diesem Band (§ 13); zu lit. c siehe § 9 III.3.

¹⁰⁶ A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 14.

Grundlage ausschließlich zugunsten griechischer Unternehmen gewährt wurden.¹⁰⁷ In Betracht kommt eine Anwendung nun auch dann, wenn es sich um sog. „systemrelevante“ Unternehmen handelt, deren Untergang die gesamte Branche beträfe.¹⁰⁸

Für die Anwendung der Ausnahmevorschrift ist erforderlich, dass der gesamte Mitgliedstaat betroffen ist, nicht lediglich einzelne Regionen.¹⁰⁹ Eine beträchtliche Störung kann nur dann angenommen werden, wenn sie sich im Vergleich zu anderen Mitgliedstaaten ergibt oder wenn die Störung die gesamte Union umfasst.¹¹⁰

Im Rahmen der Rechtfertigung der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) wurde eine Anwendung dieser Ausnahme angedacht, letztlich aber mit der Begründung verneint, dass bezüglich derartiger Maßnahmen bereits ein vorübergehender Gemeinschaftsrahmen erlassen worden war, dessen Voraussetzungen gerade nicht erfüllt waren.¹¹¹

3. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV

Bei Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV handelt es sich um die am häufigsten angewandte Ermessensausnahme.¹¹² Auf ihrer Grundlage werden sektorale, also auf bestimmte Wirtschaftszweige bezogene, und regionale, also bestimmte Wirtschaftsgebiete betreffende, Beihilfen gewährt. Nicht vom deutschen Wortlaut erfasst sind horizontale Beihilfen, also solche, die der branchen- und regionenübergreifenden Problemlösung dienen; dennoch stützt die Kommission in extensiver Auslegung auch Ausnahmen für diese auf Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV. Aus der englischen („*certain economic ac-*

¹⁰⁷ T. Jestaedt, in: Heidenhain (Hrsg.), *European State Aid Law* (2010), § 16 Rn. 17 f.

¹⁰⁸ G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, 60. Egl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 162; B. Martenczuk, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), *Europäisches Unionsrecht*, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 373.

¹⁰⁹ T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), *Wettbewerbsrecht*, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 38.

¹¹⁰ B. Martenczuk, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 373.

¹¹¹ Kommission, Beschluss vom 26.01.2011, K(2011) 275 endgültig corr; s. auch Tabelle zu § 8c Abs. 1a/Abs. 1 KStG in diesem Band (§ 13).

¹¹² J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 123.

tivities“) und französischen („*certaines activités économiques*“) Sprachfassung ergibt sich eher als aus der deutschen, dass auch solche Beihilfen erfasst werden sollen.¹¹³ Daher wird diese Auslegung vom EuGH nicht beanstandet.¹¹⁴

Im Gegensatz zu lit. a und b wird bei lit. c im Vertragstext ausdrücklich gefordert, dass die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändert werden, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft.¹¹⁵ Dies bedeutet zwar nicht, dass die Auswirkungen auf die Handelsbedingungen bei lit. a und b nicht zu berücksichtigen wären, aber es zeigt, dass aufgrund des weiter gefassten Tatbestandes der lit. c die Auslegung enger erfolgen soll als bei lit. a und b.¹¹⁶ Bei Beihilfen, die nach lit. c gerechtfertigt werden, darf der Wettbewerb mithin weniger stark benachteiligt werden.¹¹⁷

a. Regionale Beihilfen

Bezüglich regionaler Beihilfen finden auch hier die Regionalbeihilfeleitlinien (s.o.) Anwendung, die sich ausweislich ihrer Rn. 1 sowohl auf lit. a als auch auf lit. c beziehen. Die Fördergebiete (sog. C-Fördergebiete) werden ebenso wie bei lit. a in Regionalförderungskarten festgelegt.¹¹⁸ Für die Bestimmung der C-Fördergebiete kommt es auch auf die Höhe der Lebenshaltungskosten und die Beschäftigungsquote an.¹¹⁹ Ein wesentlicher Unterschied zu lit. a besteht darin, dass es hier genügt, wenn im innerstaatlichen Vergleich benachteiligte Gebiete gefördert werden.¹²⁰ Soziale und wirtschaftliche Erwägungen müssen sich aber auch hier auf die gesamte EU

¹¹³ W. Mederer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rn. 405.

¹¹⁴ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 123.

¹¹⁵ T. Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 5.

¹¹⁶ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 55.

¹¹⁷ G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 60. Egl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 157.

¹¹⁸ Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, ABl. 2013/C 209/1, Rn. 145.

¹¹⁹ Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, ABl. 2013/C 209/1, Rn. 167 ff.

¹²⁰ Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, ABl. 2013/C 209/1, Rn. 153; J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 124.

beziehen.¹²¹ Da die Ausnahme weiter ist als die nach lit. a, liegt die zulässige Höchstintensität der Beihilfe niedriger.¹²²

Die Beispiele für Regionalbeihilfen nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV überschneiden sich mit denjenigen nach lit. a. Daher sei auf die dort genannten Beispiele verwiesen.¹²³

b. Sektorale Beihilfen

Sektorale Beihilfen dienen dazu, die sozialen Auswirkungen des Strukturwandels einzelner Branchen zu mildern oder einer unfairen Preispolitik auf dem weltweiten Markt entgegenzuwirken. Eine solche unfaire Preispolitik lässt sich etwa feststellen, wenn spezifische Branchen in Nichtmitgliedstaaten erheblich gefördert werden, um die Konkurrenzfähigkeit europäischer Marktakteure zu senken.¹²⁴ Diese Form der Beihilfe hat somit zwar primär eine Ausgleichs- sowie eine Schutz- und Lenkungsfunktion, wirkt sich aber insoweit innovationsbegünstigend aus, als sie auch darauf gerichtet ist, durch die Förderung die Rahmenbedingungen für eine nachhaltige Wirtschaftstätigkeit zu schaffen.

Die Kommission hat für diverse Sektoren Unionsrahmen, Leitlinien und Mitteilungen erlassen. Die erste Mitteilung erging im Jahr 1971 zur Textilindustrie; diese ist inzwischen allerdings nicht mehr gültig.¹²⁵ Im Laufe der Zeit kamen weitere Sektoren hinzu.

Ein Beispiel für derartige sektorale Beihilfen im Steuerrecht sind Steuererleichterungen für legale Online-Glücksspiele, die gewährt werden, um die Konkurrenzfähigkeit zum illegalen Glücksspiel zu erhalten und dieses so einzudämmen.¹²⁶

Eine – auf Grundlage der früheren Seeverkehrsleitlinien¹²⁷ – genehmigte sektorale Beihilfe im deutschen Recht lässt sich in § 41a Abs. 4 EStG finden, der es Arbeitgebern, die eigene oder gecharterte Handelsschiffe betreiben,

¹²¹ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 124.

¹²² Leitlinien für Regionalbeihilfen 2014-2020, ABl. 2013/C 209/1, Rn. 171 ff.

¹²³ Siehe § 9 III.1.f.

¹²⁴ J. Ruthig/S. Storr, Öffentliches Wirtschaftsrecht, 4. Aufl. 2015, Rn. 955; T. Schmidt-Kötters, in: Heidenhain (Hrsg.), European State Aid Law (2010), § 18 Rn. 14.

¹²⁵ J. Kühling, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV Rn. 125.

¹²⁶ Beschl. der Kommission, ABl. 2012, L 68/3, Rn. 103 ff.

¹²⁷ Leitlinien für die Anwendung von Artikel 81 des EG-Vertrags auf Seeverkehrsdienstleistungen, 2008/C 245/02.

ermöglicht, die gesamte anzumeldende und abzuführende Lohnsteuer, die auf den Arbeitslohn entfällt, der an die Besatzungsmitglieder für die Beschäftigungszeiten auf diesen Schiffen gezahlt wird, abzuziehen und einzuhalten.¹²⁸

c. *Horizontale Beihilfen*

Horizontale Beihilfen dienen dazu, Probleme zu lösen, die unabhängig von Regionen und Sektoren auftreten.¹²⁹ Obwohl sie nicht von allen Sprachfassungen des Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV, insbesondere nicht von der deutschen, erfasst werden, existiert zu ihnen eine besonders umfangreiche Kommissionspraxis. Dies gründet vor allem darauf, dass die Kommission diese Bestimmung als Auffangregelung nutzt, um Beihilfen zu genehmigen, die der Gemeinschaft dienen, deren Anwendungsbereich aber über bestimmte Regionen und Sektoren hinausgeht.¹³⁰ Da diese Beihilfen eine größere Gruppe von Unternehmen erfassen, sind ihre jeweilige Selektivität und damit ihre Auswirkungen auf den Wettbewerb in der Regel auch geringer als bei den übrigen über lit. c gewährten Beihilfen.¹³¹

Auf lit. c werden insbesondere verschiedene Beihilfengruppen in der AGVO wie etwa Beihilfen für kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) oder Ausbildungsbeihilfen gestützt; auch die Leitlinien zu Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen¹³² gehen auf lit. c zurück. Daneben wird auch für Umweltschutzbeihilfen sowie Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation, wenn sie nicht auf lit. b bezogen sind, zum Teil lit. c herangezogen.

So sind zum Beispiel Beihilfenregelungen in Form von Umweltsteuerermäßigungen nach Art. 44 AGVO iVm der Richtlinie 2003/96/EG¹³³ auf

¹²⁸ Kommission v. 3.5.2016, C(2016) final, Staatliche Beihilfe SA.44732 (2016/N) (Verlängerung der bestehenden Beihilferegelung „Erhöhung des Lohnsteuereinhalts in der Seeschifffahrt“); s. Tabelle zu § 41a Abs. 4 EStG in diesem Band (§ 13).

¹²⁹ J. Ruthig/S. Storr, *Öffentliches Wirtschaftsrecht*, 4. Aufl. 2015, Rn. 956.

¹³⁰ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 59.

¹³¹ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 59.

¹³² Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten, 2014/C 249/01.

¹³³ Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003, ABl. 2003, L 283/51.

Grundlage des Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV zulässig, wenn die in diesen Normen festgelegten Kriterien erfüllt sind. Außerdem findet sich eine Regelung in den Umweltschutzleitlinien, die bei Einhaltung bestimmter darin festgelegter Voraussetzungen Umweltsteuerermäßigungen und -befreiungen zulässt.¹³⁴ Auf dieser Grundlage wurde § 5 Nr. 5 LuftVStG, der eine Befreiung von der Luftverkehrsteuer für bestimmte Flüge von und zu Inseln vorsieht, als nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen.¹³⁵

4. Art. 107 Abs. 3 lit. d AEUV

Die Ermessensausnahme für den Kulturbereich wurde – im Gegensatz zu den übrigen Ausnahmen, die bereits seit den Römischen Verträgen Teil des Beihilfenrechts sind – erst durch den Vertrag von Maastricht im Jahre 1992 eingeführt.¹³⁶ Sie setzt die Zielbestimmung des Art. 167 Abs. 4 AEUV um. Einen einheitlichen unionsrechtlichen Begriff der Kultur oder des kulturellen Erbes gibt es bislang nicht; vielmehr nimmt die Kommission zur Definition verschiedene internationale Abkommen in Bezug, die einzelne kulturelle Fragen klären, und ergänzt diese durch die Verwendung mitgliedstaatlicher Kulturbegriffe.¹³⁷ Zudem gibt es im Bereich der Kulturbeihilfen bisher kaum Sekundärrecht: Zum einen existieren Ausnahmen in Abschnitt 11 der AGVO betreffend Beihilfen für Kultur und die Erhaltung des kulturellen Erbes; zum anderen wurde eine Mitteilung über staatliche Beihilfen für Filme und andere audiovisuelle Werke¹³⁸ herausgegeben.

Bei der Auslegung von lit. d sind die Vorgaben von Art. 6 lit. c und Art. 167 AEUV, die die Zusammenarbeit im Kulturbereich regeln, zu beachten. Zu berücksichtigen ist außerdem die Unterscheidung zwischen Inhalt und

¹³⁴ Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020, ABl. 2014/C 200/01, Rn. 167 ff.

¹³⁵ Kommission v. 19.12.2012, C(2012) 9451 final, Staatliche Beihilfe SA.32020 (2011/N) – Deutschland (Ermäßigung der Luftverkehrsteuer für Inselflugverkehre mit bestimmten Nordseeinseln); s. Tabelle zu § 5 Nr. 4 und 5 LuftVStG in diesem Band (§ 13).

¹³⁶ ABl. 92, C 224/30; anders *T. Rusche*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 2.

¹³⁷ *C. Nowak*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, 1. Aufl. 2017, Art. 107 AEUV Rn. 66.

¹³⁸ Mitteilung der Kommission über staatliche Beihilfen für Filme und andere audiovisuelle Werke, 2013/C 332/01.

Medium, sodass eine Ausnahme auch in Fällen angenommen werden kann, in denen nur der Inhalt, nicht aber das Medium dem Kulturbereich zuzurechnen ist, beispielsweise bei der Förderung des öffentlich-rechtlichen Rundfunks.¹³⁹

Teilweise werden Beihilfen, die nur am Rande auch die Kultur betreffen, auch unter lit. c gefasst, wenn die Handelsbeeinträchtigung gering ist und die Beihilfen eher unspezifische kulturelle Leistungen betreffen.¹⁴⁰

Durch die Möglichkeit, Beihilfen zur Förderung der Kultur zu gewähren, können unter anderem auch innovative kulturelle Projekte angestoßen werden, die andernfalls an der Finanzierung scheiterten. Das Beihilfenrecht bietet also auch mit dieser Ausnahme eine innovationsfördernde Wirkung.

Ein Beispiel für die Anwendung dieser Regelung findet sich im Rahmen der irischen Filmförderung. Dort wurde eine steuerliche Regelung als Beihilfe genehmigt, die die Abschreibung von 80% der Investitionskosten eines Films zulässt.¹⁴¹

Im deutschen Steuerrecht ließe sich andenken, bestimmte Steuervergünstigungen bezüglich Baudenkmalen als Beihilfen zu bewerten. § 7 Abs. 1 EStG, der in diesem Bereich erhöhte Absetzungen für Abnutzung zulässt, könnte als unmittelbare Beihilfe zugunsten gewerblicher Mieter oder Vermieter anzusehen sein, und auch § 10f EStG, der unter anderem Steuerbegünstigungen für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale vorsieht, könnte als mittelbare Beihilfe zugunsten spezialisierter Handwerksunternehmen aufgefasst werden.¹⁴² Eine Rechtfertigung derartiger Beihilfen käme dann gegebenenfalls über Art. 107 Abs. 3 lit. d AEUV in Betracht.

¹³⁹ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf den öffentlich-rechtlichen Rundfunk, 2009/C 257/01, Rn. 34 f.; vgl. auch A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 3 AEUV Rn. 16 mwN.

¹⁴⁰ J. Gundel, in: Gersdorf/Paal (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar Informations- und Medienrecht, 15. Ed. 2017, Art. 107 AEUV Rn. 60.

¹⁴¹ Beihilfe N 151/2006, ABl. 2006, C 242/18; vgl. S. Hörner, Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen (2014), S. 227.

¹⁴² S. Tabelle zu § 7 Abs. 1 EStG und zu § 10f EStG in diesem Band (§ 13); zu mittelbaren Beihilfen siehe in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.

5. Art. 107 Abs. 3 lit. e AEUV

Nach lit. e kann die Kommission dem Rat weitere Gruppen von Beihilfen vorschlagen, die als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden können. Im Gegensatz zu den Befugnissen des Rates nach Art. 109 AEUV, auf dessen Grundlage er bloß Durchführungsverordnungen erlassen kann, hat der Rat im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 lit. e AEUV die Möglichkeit, Art. 107 Abs. 3 AEUV um weitere Beihilfengruppen zu ergänzen.¹⁴³ Basierend auf Art. 109 AEUV kann er anschließend konkretisierende Durchführungsverordnungen erlassen.¹⁴⁴

Das Vorschlagsrecht im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 lit. e AEUV liegt allein bei der Kommission, bezüglich der Ratsentscheidung kann sie aber nur prüfen, ob diese vorliegt oder nicht. Bei der Anwendung der dann neuen Ausnahmen hat die Kommission schließlich wieder das weite Ermessen, wie es ihr im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 AEUV auch sonst zusteht.

Die Vorschrift wurde bisher kaum genutzt, namentlich für Betriebsbeihilfen bezüglich Schiffbau und Steinkohlenbergbau.¹⁴⁵ In Kraft ist jedoch nur noch ein bis zum 31. Dezember 2027 geltender Beschluss des Rates für Beihilfen zur Erleichterung der Stilllegung nicht wettbewerbsfähiger Steinkohlebergwerke.¹⁴⁶

IV. Fazit

Die Kommission hat bei der Anwendung der Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV ein weites Ermessen, das sie aber durch die Normierung in Gruppenfreistellungsverordnungen, Unionsrahmen, Leitlinien und Mitteilungen selbst beschränkt hat. Dadurch können Beihilfengeber

¹⁴³ W. Mederer, in: Schröter/Jakob/Mederer (Hrsg.), Kommentar zum Europäischen Wettbewerbsrecht, 1. Aufl. 2003, Art. 89 EG Rn. 1.

¹⁴⁴ G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 60. Egl. 2016, Art. 109 AEUV Rn. 14.

¹⁴⁵ Verordnung (EG) Nr. 1540/98 des Rates vom 29. Juni 1998 zur Neuregelung der Beihilfen für den Schiffbau; Verordnung (EG) Nr. 1407/2002 des Rates vom 23. Juli 2002 über staatliche Beihilfen für den Steinkohlenbergbau.

¹⁴⁶ Beschluss des Rates vom 10. Dezember 2010 über staatliche Beihilfen zur Erleichterung der Stilllegung nicht wettbewerbsfähiger Steinkohlebergwerke (2010/787/EU), ABl. 2010, L 336/24.

und -empfänger innerhalb dieser Grenzen bereits im Vorfeld der Beihilfengewährung feststellen, ob die Beihilfe von der Kommission voraussichtlich als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden wird. Im Einzelfall bleibt der Kommission dennoch stets die Möglichkeit, direkt auf Art. 107 Abs. 3 AEUV zurückzugreifen. So stellt Art. 107 Abs. 3 AEUV in der Praxis ein flexibles Mittel dar, welches der Kommission ermöglicht, Beihilfen sowohl in Standardkonstellationen als auch in Sonderfällen auf einfache und voraussehbare Art und Weise für mit dem Binnenmarkt vereinbar zu erklären, und zugleich ein Mindestmaß an Rechtssicherheit für den Rechtsverkehr gewährleistet.

Durch die restriktive Auslegung der Ausnahmeregelungen des Art. 107 Abs. 3 AEUV wird nicht nur die Zahl der gewährten Beihilfen niedrig gehalten, sondern auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb des Mitgliedstaats gedient, indem die Gewährung von Steuervergünstigungen für bestimmte Unternehmen oder Branchen erschwert wird.

Zugleich kommt den überwiegend der Effizienzsteigerung dienenden Ausnahmen eine innovationsbegünstigende Wirkung zu. So werden durch die Ausnahme vom Beihilfenverbot für wichtige Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse nach Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV und für sektorale Beihilfen nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV sowie für die Kulturförderung nach Art. 107 Abs. 3 lit. d AEUV bestimmte innovative Projekte zum Teil erst ermöglicht. Ferner zeigt sich am Beispiel der Regionalbeihilfen, dass die Begünstigung bestimmter Regionen nicht nur die Innovationen im Bereich der Wirtschaft dieser Regionen fördern, sondern auch die Verteilung der Wirtschaftskraft innerhalb der Union angleichen kann.

Art. 107 Abs. 3 AEUV trägt somit gleich in mehrfacher Hinsicht zum Fortschritt bei und kann daher zu Recht als „Innovationsmotor“ bewertet werden.

§ 10 Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilfenrecht

Daniel Reich

I.	Rückforderung der Beihilfen	220
1.	Maßgebliche Vorschriften des Unionsrechts	220
a.	Primärrecht	220
b.	Verordnung (EU) 2015/1589.....	221
c.	Umfang der Nachforderung	222
d.	Verjährung	225
2.	Durchsetzung der Nachforderung nach nationalem Verfahrensrecht	225
II.	Rechtsschutzmöglichkeiten	227
1.	Der Mitgliedstaat als Kläger	227
2.	Das Unternehmen als Kläger	228
III.	Kein Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen	229
IV.	Kritik am Rechtsfolgenregime.....	232
1.	Flucht in die Beraterhaftung	232
2.	Fehlerhafte Anreizstrukturen – Ansatzpunkte für Korrekturen.....	232
a.	Auskehrung der nachgeforderten Steuer.....	234
b.	Vertragsverletzungsverfahren als geeignetes Sanktionsinstrument nach geltendem Recht?.....	235
V.	Mögliche Ansätze zur Stärkung der Rechtssicherheit	236
1.	Verbesserung der Informationsmöglichkeiten	236
2.	Anerkennung eines subjektiven Anspruchs auf Notifizierung	238
VI.	Fazit	240

I. Rückforderung der Beihilfen

1. Maßgebliche Vorschriften des Unionsrechts

a. Primärrecht

Ergibt eine Prüfung nach den Regelverfahren der Notifizierung¹ oder der amtswegigen Prüfung², dass eine Steuervergünstigung mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 AEUV unvereinbar ist oder dass sie missbräuchlich angewandt wird, obwohl sie aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts nicht hätte angewandt werden dürfen, bzw. eine auf sie gestützte administrative oder richterliche Einzelentscheidung nicht hätte ergehen dürfen, so beschließt die Kommission nach Art. 108 Abs. 2 UAbs. 1 AEUV, dass der betreffende Staat die Vergünstigung binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat. Ein solcher Negativbeschluss, der gemäß Art. 288 Abs. 4 AEUV verbindlich ist, betrifft aber zunächst nur das Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaat direkt.

Eine explizite Regelung zur Nachforderung der zu Unrecht nicht erhobenen Steuer im Verhältnis zwischen Mitgliedstaat und Unternehmen findet sich im europäischen Primärrecht nicht. Die Nachforderung der nicht erhobenen Steuer ist zur Sicherung des *effet utile* aber logische Folge des Verstoßes gegen Unionsrecht, womit es einer ausdrücklichen Regelung auch nicht bedarf.³ Anderenfalls würde das Beihilfenrecht entwertet und könnte seine Wirkung als Instrument zur Sicherung der Neutralität des privaten Wettbewerbs nicht entfalten.⁴ Um die Wirksamkeit des Beihilfenrechts zu wahren, hat der Mitgliedstaat alle geeigneten Maßnahmen zu er-

¹ Hierzu ausführlich in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (243 ff.) unter § 11.

² Vgl. in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (244 f.) unter § 11 II.

³ EuGH v. 21.3.1990 Rs. C-142/87 (*Belgien/Kommission*), Rn. 66; EuGH v. 12.12.2002 Rs. C-209/00 (*WestLB*), Rn. 29 ff.; J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2015), Rn. 9.64; R. Martini, StuW 2017, 101 (102).

⁴ W.-H. Roth, Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht – Kommentar, in: Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb (2005), 119, 120; J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

greifen, welche die Durchführung der negativen Kommissionsentscheidung sicherstellen.⁵ Der Mitgliedstaat wird folglich verpflichtet, den Zustand wiederherzustellen, der ohne die Gewährung der Beihilfe bestünde.

b. Verordnung (EU) 2015/1589

Die Modalitäten der Nachforderung sind auf Ebene des europäischen Sekundärrechts in der Verordnung (EU) 2015/1589⁶ (VVO) ausgestaltet, welche vom Rat aufgrund der Ermächtigung in Art. 109 AEUV erlassen wurde. Art. 16 Abs. 1 VVO verlangt, dass mit einem Negativbeschluss hinsichtlich der rechtswidrigen Beihilfe zugleich auch ein Rückforderungsbeschluss zu erlassen ist, der den Mitgliedstaat dazu auffordert, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die Beihilfe vom begünstigten Unternehmen zurückzufordern. Wenn sich im Verlauf der Durchführung einer solchen Entscheidung zeigt, dass die Beihilfe an andere Unternehmen weitergeleitet worden ist, muss der betreffende Mitgliedstaat die Rückforderung gegebenenfalls auf weitere Firmen ausdehnen, damit alle Unternehmen, die den tatsächlichen Nutzen von der Beihilfe hatten, erfasst werden und somit sichergestellt wird, dass die Rückforderungspflicht nicht umgangen wird. Außerdem kann die Kommission nach Art. 13 Abs. 2 VVO auch schon vor diesem Beschluss über die Unvereinbarkeit der Steuervergünstigung mit dem Binnenmarkt eine einstweilige Rückforderungsanordnung gegenüber dem Mitgliedstaat erlassen, wenn ein Tätigwerden zur Verhinderung eines erheblichen und nicht wiedergutzumachenden Schadens für die Konkurrenten dringend geboten ist. Zusätzlich sieht Art. 24 Abs. 2 VVO auch für den Konkurrenten selbst die Möglichkeit einer Beschwerde in einem dafür vorgesehenen Formular bei der Kommission vor, wenn ein Anfangsverdacht hinsichtlich der Gewährung einer Beihilfe besteht. Gemäß Art. 16 Abs. 2 VVO umfasst die aufgrund eines Rückforderungsbeschlusses zurückzufordernde Beihilfe auch Zinsen, die nach einem von der Kommission festgelegten angemessenen Satz berechnet werden.⁷ Die Zinsen sind von dem Zeitpunkt an, ab dem die rechtswidrige Beihilfe

⁵ EuGH v. 12.12.2002 Rs. C-209/00 (*WestLB*), Rn. 31.

⁶ Verordnung des Rates vom 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. Nr. L 248 v. 24.9.2015, S. 9.

⁷ Länderspezifische Zinssätze abrufbar auf http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/reference_rates.html.

dem Empfänger zur Verfügung stand, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung zahlbar. Kommt der betreffende Mitgliedstaat einer Aussetzungs- oder Rückforderungsanordnung nicht nach, so kann die Kommission gemäß Art. 14 VVO die Prüfung aufgrund der ihr vorliegenden Informationen fortsetzen sowie den Gerichtshof der Europäischen Union unmittelbar mit der Angelegenheit befassen und um die Feststellung ersuchen, dass die Nichtbefolgung der Anordnung einen Verstoß gegen den AEUV darstellt.

c. *Umfang der Nachforderung*

Was den Umfang der Nachforderung angeht, ist zwischen bloß formell rechtswidrigen Beihilfen und materiell rechtswidrigen Beihilfen zu unterscheiden.⁸

Bloß formell rechtswidrig sind solche Beihilfen, die zwar an sich mit Art. 107 AEUV vereinbar sind, allerdings nicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV vom Mitgliedstaat bei der Kommission notifiziert wurden. Bis zur Genehmigung der Beihilfe darf die Maßnahme gemäß Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV eigentlich nicht durchgeführt werden, weshalb die Kommission bis zu einer etwaigen positiven Prüfung den gesamten Betrag der nicht notifizierten Beihilfe (Steuervorteil) einstweilig zurückfordern kann.⁹ Dieser Verstoß gegen die Notifizierungspflicht wird auch nicht nachträglich geheilt, wenn die Kommission später die Rechtmäßigkeit der Steuervergünstigung feststellt.¹⁰ In einem solchen Fall kann sich die Steuernachforderung dann aber lediglich auf die Zinsvorteile beziehen, die dem begünstigten Unternehmen aufgrund der vorzeitigen Gewährung der Vergünstigung zugutekommen.¹¹ Aus der Sicht des Beihilfenempfängers besteht der nicht gerechtfertigte Vorteil zum einen in der Nichtzahlung von Zinsen, die er auf den Betrag der fraglichen, mit dem Gemeinsamen Markt vereinbarten Beihilfe gezahlt hätte, wenn er sich diesen Betrag bis zum Erlass der Kommissionsentscheidung auf dem Markt hätte leihen müssen, und zum anderen in der Verbesserung seiner Wettbewerbsposition gegenüber den anderen Marktteilnehmern während der Dauer der formellen Rechtswidrigkeit.

⁸ Siehe hierzu R. Martini, *StuW* 2017, 101 (103).

⁹ A. Cordewener/T. Henze, *FR* 2016, 756 (757); A. Schnitger, *IStr* 2017, 421 (428).

¹⁰ EuGH v. 30.6.1992 Rs. C-312/90 (*Spanien/Kommission*), Rn. 23.

¹¹ EuGH v. 12.2.2008 Rs. C-199/06 (*Centre d'exportation du livre français*), Rn. 51 f.

Wäre die Steuervergünstigung ordnungsgemäß vom betreffenden Mitgliedstaat notifiziert worden, so hätte sich das begünstigte Unternehmen den entsprechenden Geldbetrag für den Zeitraum bis zum Erlass der positiven Kommissionsentscheidung gegen Zinsen auf dem Geldmarkt leihen müssen (bzw. Eigenkapital mit entsprechender Verzinsung aufwenden müssen) und befände sich gegenüber seinen Konkurrenten in einer schwächeren Wettbewerbsposition.¹² Dieser Umstand zeigt, dass auch bei materieller Rechtmäßigkeit einer Vergünstigung die Abschöpfung der Zinsvorteile geboten ist, um die Wettbewerbsneutralität in der Union zu wahren.

Zweifelhaft erscheint, ob auch bei einer nachträglichen Genehmigung nicht notifizierter Regelungen, durch die dem Steuerpflichtigen über mehrere aufeinanderfolgende Jahre steuerliche Freibeträge gewährt wurden, lediglich der Zinsvorteil zurückgefordert werden kann oder ob darin nicht vielmehr eine darüber hinausgehende materiell rechtswidrige Beihilfe zu sehen ist.

Bei materiell rechtswidrigen Beihilfen liegt ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 2 u. 3 AEUV vor. In diesem Fall muss gemäß Art. 16 Abs. 2 VVO die Steuernachforderung sowohl den Betrag der nicht entrichteten Steuer als auch den Zinsvorteil, der sich aus der verfrühten Begünstigung ergibt, umfassen. Um den mitgliedstaatlichen Behörden hierbei eine gewisse Orientierung zu bieten, hat die Kommission die Grundzüge der Rückforderungspolitik nochmals in einer unverbindlichen Bekanntmachung unter Zusammenfassung der bis zu ihrem Erlass maßgeblichen Rechtsprechung dargestellt.¹³

Problematisch kann bei der Rückforderung im Einzelfall die Identifikation und die betragsmäßige Bestimmung der steuerlichen Beihilfe sein.¹⁴ Die Rückforderung der Beihilfe bedeutet die Rückgabe des Vorteils¹⁵, den sie ihrem Begünstigten verschafft hat, und nicht die Herausgabe eines etwaigen, von dem Begünstigten durch die Ausnutzung dieses Vorteils erzielten

¹² R. Martini, *StuW* 2017, 101 (103).

¹³ Bekanntmachung der Kommission v. 15.11.2007, Rechtswidrige und mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen: Gewährleistung der Umsetzung von Rückforderungsentscheidungen der Kommission in den Mitgliedstaaten, 2007-C-272/05.

¹⁴ J. Hey, *StuW* 2015, 331 (337); H. Anzinger, *HfSt* 6 (2017), 123 (182).

¹⁵ Ausführlich zum Begriff des Vorteils in diesem Band: J. Schmidt, *HfSt* 8 (2018), 39 (39 ff.) unter § 3.

wirtschaftlichen Gewinns.¹⁶ Denn ein solcher Gewinn muss nicht zwangsläufig mit dem Vorteil zusammenfallen, den diese Beihilfe darstellt. Vielmehr kann im Einzelfall ein Gewinn sogar völlig fehlen, ohne dass dieser Umstand der Rückforderung eines Betrags im Wege steht.¹⁷ Im Hinblick auf Begünstigungen in Form verminderter Steuersätze kommt es daher nicht darauf an, ob und inwiefern das Unternehmen den sich aus der Anwendung des niedrigeren Satzes ergebenden wirtschaftlichen Vorteil tatsächlich genutzt oder an seine Kunden weitergegeben hat.¹⁸

Insbesondere bei mittelbaren steuerlichen Beihilfen (etwa in Form von Vergünstigungen für private Haushalte, die mittelbar bestimmte Betriebe oder Wirtschaftszweige begünstigen) stellt sich die Frage, wie der konkrete Vorteil für das Unternehmen zu quantifizieren sein soll.¹⁹

Die Kommission hat in ihrer bisherigen Praxis Schätzungen nach mehr oder weniger bestimmten Anhaltspunkten vorgenommen bzw. vom Rückforderungsadressaten selbst vornehmen lassen.²⁰

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Kommission auch weder in der Lage noch rechtlich dazu verpflichtet, den genauen Rückforderungsbetrag festzusetzen. Es genügt vielmehr, dass die Entscheidung der Kommission Angaben enthält, die es dem Mitgliedstaat ermöglichen, ohne übermäßige Schwierigkeiten diesen Betrag selbst zu ermitteln.²¹

Ungeachtet der bestehenden Unschärfen hinsichtlich der Bestimmung gewährter Beihilfen der Höhe nach ist eine Rückforderung auch mittelbarer steuerlicher Beihilfen zur Sicherung der Wettbewerbsneutralität unumgänglich. Wünschenswert wäre daher eine Weiterentwicklung hin zu dogmatisch sauberen Methoden der quantitativen Ermittlung mittelbarer Beihilfen.

¹⁶ EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-164/15 P und C-165/15 P (*Aer Lingus Ltd.*), Rn. 92 ff.

¹⁷ EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-164/15 P und C-165/15 P (*Aer Lingus Ltd.*), Rn. 92 ff.

¹⁸ EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-164/15 P und C-165/15 P (*Aer Lingus Ltd.*), Rn. 100.

¹⁹ Zu mittelbaren Beihilfen ausführlich in diesem Band: A. *Milutinović*, HFSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.

²⁰ Siehe etwa 2007/374/EG: Entscheidung der Kommission vom 24. Januar 2007 über die staatliche Beihilfe C 52/2005 (ex NN 88/2005, ex CP 101/2004), die die Italienische Republik mit ihrem Zuschuss zur Anschaffung von Digitaldecodern gewährt hat (Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2006) 6634).

²¹ EuGH v. 12.10.2000 Rs. C-480/98 (*Spanien/Kommission*), Rn. 26; A. *Cloer/N. Vogel*, IStR 2016, 531 (537).

d. Verjährung

Eine Rückforderung der rechtswidrigen Beihilfe ist nach Art. 17 Abs. 1, 3 VVO ausgeschlossen, wenn eine Frist von zehn Jahren ab Gewährung der Beihilfe verstrichen ist und zwischenzeitlich keine - den Fristlauf unterbrechenden - Maßnahmen von der Kommission oder dem Mitgliedstaat bezüglich dieser Beihilfe ergriffen wurden. Ist diese Frist abgelaufen, dann gilt die Beihilfe als „*bestehende Beihilfe*“ i.S.d. Art. 108 Abs. 1 AEUV und kann nicht mehr zurückgefordert werden. Maßgeblich ist für diesen Fristbeginn auf dem Gebiet des Steuerrechts nicht etwa der Erlass der abstrakten begünstigenden Norm oder Verwaltungsanweisung, sondern die tatsächliche Gewährung bzw. Vorteilsinanspruchnahme, also der ergangene und vollzogene Steuerbescheid.²² Wird der Rückforderungsbeschluss zum Gegenstand von Verhandlungen vor dem EuGH, so wird die Verjährungsfrist für die Dauer des Verfahrens ausgesetzt, Art. 17 Abs. 2 VVO.

2. Durchsetzung der Nachforderung nach nationalem Verfahrensrecht

Die Nachforderung der zu Unrecht nicht erhobenen Steuer durch den Mitgliedstaat hat grundsätzlich nach dessen nationalem Verfahrensrecht zu erfolgen, Art. 16 Abs. 3 VVO. Aber auch wenn das deutsche Steuerrecht in der Regel nicht die Durchsetzung von Rückforderungsbeschlüssen der Kommission bei bereits eingetretener Bestandskraft des Steuerbescheides vorsieht, muss die Rückforderung einer unzulässigen Beihilfe wegen des unbedingten Anwendungsvorrangs des Unionsrechts in jedem Fall erfolgen (Effektivitätsprinzip).²³ Das Verfahren muss im Ergebnis zur Rückforderung führen; es dürfen nicht nur Bemühungen unternommen werden.²⁴ Die deutschen Vorschriften zur Korrektur von Steuerbescheiden (§§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO) sowie zur Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) können dem nicht entgegenstehen.²⁵ Dies folgt unmittelbar aus

²² EuG v. 4.2.2016 Rs. T-287/11 (*Heitkamp/KOM*), BeckRS 2016, 80234 Rn. 75 f.; A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (533).

²³ BFH v. 30.1.2009, VII B 180/08, BeckRS 2009, 24003604; A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (533).

²⁴ EuGH v. 12.5.2005 Rs. C-415/03 (*Olympic Airways*), Rn. 44.

²⁵ EuGH v. 28.11.2008 Rs. T-254/00, T-270/00 u. T-277/00 (*Hotel Cipriani u.a.*), Rn. 392.

Art. 16 Abs. 3 VVO, wonach die mitgliedstaatlichen Verfahrensvorschriften *nur insoweit* anwendbar sind, als hierdurch die sofortige und wirksame Vollstreckung der Rückforderungsentscheidung der Kommission ermöglicht wird.²⁶ In diesen Fällen ist § 130 Abs. 1 AO Rechtsgrundlage für die Rücknahme des ursprünglichen Steuerbescheids.²⁷

Das Finanzamt wird folglich die zu Unrecht nicht erhobene Steuer einschließlich der auf sie entfallenden Zinsen nach § 233a AO sowie der sonstigen steuerlichen Nebenleistungen (vgl. § 3 Abs. 4 AO) ungeachtet einer möglichen Bestandskraft des Steuerbescheids nachträglich festsetzen bzw. erheben. Die Rückforderung ist dabei nicht als Bußgeld oder Strafzahlung zu verstehen, sondern soll lediglich zur Wiederherstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen führen. Für die steuerpflichtigen Unternehmen bedeutet dies, dass sie mit der Eröffnung des Hauptprüfverfahrens²⁸ und der damit einhergehenden Veröffentlichung des Eröffnungsbeschlusses im Amtsblatt durch die Kommission (Art. 32 Abs. 2 VVO) eine Verbindlichkeitsrückstellung bilden müssen.²⁹ Ab diesem Zeitpunkt muss das betroffene Unternehmen im Sinne einer Wahrscheinlichkeitsprognose ernsthaft mit einer Nachforderung rechnen. Die Höhe der zu bilanzierenden Rückstellung richtet sich nach dem Betrag, der aufgrund der zu niedrigen Steuerlast im Vergleich zur ordnungsgemäßen Besteuerung eingespart wurde.³⁰ Sobald ein negativer Kommissionsbeschluss ergeht, ist diese Rückstellung zugunsten einer Verbindlichkeit aufzulösen, selbst wenn ein innerstaatlicher Steuerbescheid noch nicht bekanntgegeben wurde.³¹ Dies folgt aus dem Umstand, dass den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung des Rückforderungsbeschlusses kein Ermessen zusteht.³² Vielmehr sind sie

²⁶ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.65.

²⁷ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.65.

²⁸ Näher zum Hauptprüfverfahren in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (247) unter § 11 III.

²⁹ A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (535); zurückhaltend bzgl. einer solchen Pflicht: A. Schnitger, IStR 2017, 421 (436).

³⁰ A. Linn in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), 263.

³¹ A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (536).

³² EuGH v. 20.3.1997 Rs. C-24/95 (*Alcan*), Rn. 34.

verpflichtet, die Nachforderung gemäß Kommissionsbeschluss innerhalb der gesetzten Frist durchzusetzen.³³

Welche wirtschaftlichen Konsequenzen diese Nachforderung für die betroffenen Unternehmen hat, ist dabei nicht relevant.³⁴ Selbst wenn es aufgrund der Nachforderung zu betrieblichen Schwierigkeiten oder gar zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens kommt (oder ein solches bereits eröffnet ist), hat der Mitgliedstaat die Beihilfe zurückzufordern.³⁵ Eine Ausnahme hiervon aus wirtschaftlichen Gründen ist lediglich für Fälle der absoluten Unmöglichkeit der Rückforderung anerkannt, also wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird (§ 26 InsO).³⁶

II. Rechtsschutzmöglichkeiten

Fraglich ist, welche Rechtsschutzmöglichkeiten bei einem Verstoß gegen das Beihilfenrecht offenstehen. Hierbei ist zum einen zu unterscheiden, ob sich das steuerpflichtige Unternehmen als Kläger gegen den negativen Beschluss der Kommission oder gegen die Rückforderung des Mitgliedstaats wenden will. Zum anderen soll dargestellt werden, in welcher Weise sich der betreffende Mitgliedstaat als Kläger gegen einen negativen Kommissionsbeschluss zur Wehr setzen kann.

1. Der Mitgliedstaat als Kläger

Wenn die Kommission eine vom Mitgliedstaat gewährte steuerliche Vergünstigung zur rechtswidrigen Beihilfe erklärt, kann der betreffende Mitgliedstaat gegen diesen Beschluss gemäß Art. 263 AEUV in erster Instanz Nichtigkeitsklage beim Europäischen Gericht (EuG) erheben (vgl. Art. 256 Abs. 1 AEUV). Die Klagebefugnis des Mitgliedstaats ist nach Art. 263

³³ M. Bungenberg, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), 970.

³⁴ A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (534).

³⁵ G. Quardt, EWS 2003, 312 (314); A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (535).

³⁶ EuGH v. 22. 3. 2001 Rs. C-261/99 (*Kommission/Frankreich*), Rn. 23; G. Quardt, EWS 2003, 312 (313).

Abs. 2 AEUV stets gegeben.³⁷ Die Klage ist innerhalb von zwei Monaten ab Bekanntgabe der Mitteilung an den Mitgliedstaat zu erheben, Art. 263 Abs. 6 AEUV. Weist die erste Instanz die Klage ab, kann der Mitgliedstaat innerhalb von zwei Monaten Revision zum EuGH einlegen, Art. 256 Abs. 1 AEUV i.V.m. Art. 56 Abs. 1 Satzung EuGH.

2. Das Unternehmen als Kläger

Eine Klagemöglichkeit des begünstigten Unternehmens vor dem EuG gegen den Rückforderungsbeschluss der Kommission ist gemäß Art. 263 Abs. 4 AEUV an die unmittelbare und individuelle Betroffenheit des Unternehmens geknüpft. Der Kommissionsbeschluss richtet sich jedoch an den Mitgliedstaat als Adressaten und nicht an das einzelne begünstigte Unternehmen. Zwar hat die Entscheidung der Kommission regelmäßig unmittelbare Folgen für die Rechtslage des Begünstigten, da der Mitgliedstaat die Kommissionsentscheidung umzusetzen hat und dabei kein Ermessen ausüben darf.³⁸ Fraglich ist aber bei abstrakt-generellen Verschonungsregeln des Steuerrechts (anders als bei Einzelfallentscheidungen der Finanzverwaltung), ob der Steuerpflichtige auch individuell betroffen ist, wenn er zum Zeitpunkt der Einführung der Regelung noch keine wirtschaftliche Disposition getroffen hat, die von der Regelung erfasst wird. Dieses Merkmal der individuellen Betroffenheit wird bei Kommissionsentscheidungen zu generell wirkenden Beihilfen enger ausgelegt als bei Entscheidungen zu Individualbeihilfen.³⁹ Nur wenn der steuerliche Vorteil auch tatsächlich gewährt wird (sich also im konkreten Steuerbescheid begünstigend niederschlagen hat), lässt sich eine individuelle Betroffenheit annehmen, nicht jedoch aufgrund des bloßen Umstands, als Marktteilnehmer (potentiell und zukünftig) von einer generellen steuerlichen Regelung betroffen zu sein.⁴⁰

Liegt im Einzelfall die Klagebefugnis i.S.d. Art. 263 AEUV vor, so ist eine Klage vor dem EuG nur innerhalb der zweimonatigen Klagfrist nach

³⁷ H.J. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. (2016), Art. 263 AEUV, Rn. 21.

³⁸ J. Blumenberg/W. Kring, IFSt-Schrift Nr. 473, 35.

³⁹ J. Blumenberg/W. Kring, IFSt-Schrift Nr. 473, 36.

⁴⁰ Vgl. „Plaumann-Formel“ d. EuGH v. 15.07.1963 Rs. 25/62 (Plaumann/Kommission).

Art. 263 Abs. 6 AEUV möglich. Das Verstreichen dieser Frist führt grundsätzlich zur Präklusion der Kommissionsentscheidung mit der Folge, dass die Frage nach ihrer Rechtmäßigkeit nicht Gegenstand eines Verfahrens vor einem mitgliedstaatlichen Gericht sein kann.⁴¹ Eine Ausnahme hierzu soll nur gelten, wenn der Steuerpflichtige im Einzelfall nicht erkennen konnte, dass er als individuell Betroffener beim EuG nach § 263 Abs. 4 AEUV Klage gegen die Negativentscheidung und den Rückforderungsbeschluss der Kommission hätte einlegen können.⁴²

Liegt die Klagebefugnis des Steuerpflichtigen nach Art. 263 AEUV aber nicht vor, weil es (noch) an einer individuellen Betroffenheit mangelt, kann die Rechtmäßigkeit der negativen Kommissionsentscheidung durch eine gerichtliche Vorlage im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 Abs. 1 lit. b) AEUV vom EuGH überprüft werden.⁴³

Da Klagen bei dem EuGH grundsätzlich gemäß Art. 278 AEUV keine aufschiebende Wirkung haben und die Rückforderung der Beihilfe nach Art. 16 Abs. 3 VVO unverzüglich erfolgen muss, kann zur Wahrung des *effet utile* auch bei Klagen des Unternehmens nach nationalem Recht gegen die Nachzahlungsbescheide der Finanzverwaltung keine aufschiebende Wirkung gelten.⁴⁴

III. Kein Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen

Gegen die Steuernachforderung kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht mit dem Einwand wehren, er habe auf den Bestand der begünstigenden nationalen Norm, Verwaltungsentscheidung oder richterlichen Regelung vertraut.⁴⁵ Ebenso findet es keine Beachtung, wenn der Begünstigte geltend macht, die gewährten Vorteile verbraucht zu haben oder aufgrund von Vermögensdispositionen nicht zur Nachzahlung imstande zu sein.⁴⁶

⁴¹ EuGH v. 9.3.1994 Rs. C-188/92 (*TWD Textilwerke Deggendorf GmbH*), Rn. 17.

⁴² EuGH v. 9.6.2011 Rs. C-71/09 P (*Comitato Venezia vuole vivere u.a.*), Rn. 58 ff.; J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.69.

⁴³ R. Martini, *StuW* 2017, 101 (104).

⁴⁴ EuGH v. 5.10.2006 Rs. C-232/05 (*Kommission/Frankreich*), Rn. 49.

⁴⁵ EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 108 ff.

⁴⁶ EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 108 ff.

Zwar ist das Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes auch ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts.⁴⁷ Zur Sicherung des *effet utile* muss sich die Möglichkeit der Berufung auf schützenswertes Vertrauen, das sich auf verbindliche Auskünfte mitgliedstaatlicher Behörden und nationale Schutzvorschriften gründet (z.B. § 48 Abs. 2 bis 4 VwVfG u. § 130 Abs. 2 u. 3 AO) jedoch in eng gesteckten Grenzen halten.

So ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein schützenswertes Vertrauen in die Rechtmäßigkeit der Beihilfe nur dann möglich, wenn diese ordnungsgemäß unter Beachtung der Verfahrensvorschrift des Art. 108 AEUV und insbesondere der Notifizierungspflicht gewährt wurde.⁴⁸ Einem sorgfältigen Gewerbetreibenden sei es hierbei regelmäßig möglich, sich zu vergewissern, ob dieses Verfahren beachtet wurde.⁴⁹ Wurde die betreffende Norm nicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV notifiziert und von der Kommission gebilligt, so könne der begünstigte Steuerpflichtige schon allein aus diesem Grund kein schutzwürdiges Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe bilden, da allein die Kommission und nicht der einzelne Mitgliedstaat für die Beurteilung der Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt zuständig ist.⁵⁰

Eine Berufung auf den Grundsatz des unionalen Vertrauensschutzes ist allerdings ausnahmsweise möglich, wenn ein Unionsorgan (namentlich: die Kommission) durch sein Verhalten die Annahme begründet, es gäbe keine Einwände gegen die Beihilfe.⁵¹ Dabei muss es sich bei dem vertrauensbegründenden Umstand um ein aktives Handeln des Organs handeln, wie etwa Äußerungen, die andeuten, dass eine Regelung kein Beihilfenelement enthält.⁵² Ein bloßes Untätigsein der Kommission genügt in der Regel nicht für die Begründung von unionalen Vertrauensschutz, sondern allenfalls

⁴⁷ G. v. Rintelen, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Bd. I., 62. EL (2017), Art. 43 AEUV Rn. 106 ff.

⁴⁸ EuGH v. 20.9.1990 Rs. C-5/89 (*Kommission/Deutschland*) Rn. 14.

⁴⁹ EuGH v. 20.9.1990 Rs. C-5/89 (*Kommission/Deutschland*), Rn. 14; kritisch hierzu u.a. J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 361 ff.; J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.68.

⁵⁰ EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 107.

⁵¹ EuGH v. 24.11.1987 Rs. C-223/85 (*Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven*), Rn. 16; EuGH v. 10.6.1993 Rs. C-183/91 (*Kommission/Griechenland*), Rn. 18.

⁵² EuGH v. 22.6.2006 Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission*), Rn. 155.

bei einer gleichzeitigen offenkundigen Verletzung ihrer Sorgfaltspflicht.⁵³ Insbesondere lässt sich auch daraus, dass die Kommission ursprünglich keine Einwendungen gegen eine Beihilfe erhoben hat, noch kein schützenswertes Vertrauen begründen, da eine solche Entscheidung innerhalb der Klagefrist mit einer Klage angefochten und vom EuGH aufgehoben werden kann.⁵⁴ Erst nach Ablauf der Klagefrist, erwächst folglich aus einer Unbedenklichkeitserklärung der Kommission ein schützenswertes Vertrauen.

Auf dem Gebiet des Steuerrechts kommt laut Kommission ein schützenswertes Vertrauen auch in Betracht, wenn eine beanstandete steuerliche Regelung eines Mitgliedstaates „*einige Ähnlichkeiten mit der Regelung eines anderen Mitgliedstaates*“ hat, die zuvor von der Kommission für rechtmäßig befunden wurde.⁵⁵ Sollte die Kommission mit ihrem Handeln im Einzelfall Vertrauensschutz begründet haben, folgt hieraus dennoch für den Begünstigten nicht automatisch dauerhafter Bestandsschutz.⁵⁶ Die Rückforderung bleibt vielmehr weiterhin unter Gewährung von zeitlichen Übergangsmaßnahmen zum Schutz des berechtigten Vertrauens der Wirtschaftsteilnehmer in die Gemeinschaftsregelung möglich.⁵⁷

Diese rigide Versagung des Vertrauensschutzes stellt zwar für die Steuerpflichtigen eine unbefriedigende Situation dar und wurde vielfach bemängelt.⁵⁸ Sie ist aber zur Sicherung des *effet utile* auch für die Zukunft unabdingbar und verfassungsrechtlich (trotz des Rückwirkungsverbots aus Art. 20 Abs. 3 GG) aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts und der Gefahr eines etwaigen Vertragsverletzungsverfahrens nicht zu beanstanden⁵⁹.

⁵³ EuGH v. 22.4.2008 Rs. C-408/04 P (*Salzgitter*), Rn. 106.

⁵⁴ EuGH v. 14.1.1997 Rs. C-169/95 (*Spanien/Kommission*), Rn. 53; R. Martini, *StuW* 2017, 101 (106).

⁵⁵ Entscheidung der Kommission v. 16.10.2002 über die staatliche Beihilfe, C-50/2001, ABl. Nr. L 153 v. 20.6.2003, Rn. 61 ff.

⁵⁶ R. Martini, *StuW* 2017, 101 (106).

⁵⁷ EuGH v. 22.6.2006 Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission*), Rn. 149.

⁵⁸ U.a. J. de Weerth, *IStR* 2010, 172 (173); R. Seer, *HFSt* 6, 238 (239); R. Mellinshoff, *HFSt* 6, 239; J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.68.

⁵⁹ BFH v. 30.1.2009, VII B 180/08, BFH/NV 2009, 857 = BeckRS 2009, 24003604 II. 4.

IV. Kritik am Rechtsfolgenregime

An diesen Folgen des aktuell geltenden Beihilfenrechts lässt sich Kritik üben. Auf der individuellen Ebene bleibt den betroffenen Unternehmen mangels Vertrauensschutz nichts Anderes übrig, als die Haftungsmöglichkeiten ihrer Berater auszuloten. Auf der zwischenstaatlichen Makro-Ebene birgt das geltende Beihilfenrecht durch seine fehlerhaften Anreizstrukturen die Gefahr ökonomisch nicht gerechtfertigter Ressourcenallokationen zugunsten vertragsbrüchiger Mitgliedstaaten.

1. Flucht in die Beraterhaftung

Dem zur Nachzahlung verpflichteten Unternehmen bleibt im Regelfall mangels Gewährung von Vertrauensschutz keine Möglichkeit, rechtlich gegen den nachfordernden Mitgliedstaat vorzugehen. Daher wird es sich dazu gedrängt fühlen, seine Anwälte oder Steuerberater für den ihm wirtschaftlich entstandenen Nachteil in die Haftung zu nehmen. Aufgrund der hohen Komplexität und Ausdifferenziertheit des Beihilfenrechts sowie bisher unzureichend eindeutiger Rechtsprechung auf diesem Gebiet und den damit verbundenen Herausforderungen und Unwägbarkeiten im Rahmen steuerlicher Beratung werden allerdings viele Mandatsverträge zulässige Haftungsausschlüsse enthalten.⁶⁰ Somit wird das Unternehmen in der Regel auch bei der Inanspruchnahme seiner Berater erfolglos bleiben; die wirtschaftliche Belastung verbleibt im Fall der Nachforderung beim Unternehmen und nicht beim vertragsbrüchigen Mitgliedstaat.

2. Fehlerhafte Anreizstrukturen – Ansatzpunkte für Korrekturen

Auf der Makro-Ebene ist das Rechtsfolgenregime des geltenden Beihilfenrechts bei abstrakt-generellen Regelungen durch fehlerhafte Anreizstrukturen gekennzeichnet. Der Mitgliedstaat, der sich mit der Einführung einer rechtswidrigen (steuerrechtlichen) Beihilfe ohne vorherige Notifizierung über das Unionsrecht hinwegsetzt, hat momentan keine direkten negativen Konsequenzen zu befürchten. Im Gegenteil: Der vertragsbrüchige Mit-

⁶⁰ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

gliedstaat kann zunächst Unternehmen und ihre Investitionen mit unionsrechtswidrigen Steuervergünstigungen anlocken bzw. ihre Tätigkeit in bestimmte Wirtschaftsbereiche lenken und als Früchte dieses Verstoßes ökonomische Vorteile wie zusätzliche Arbeitsplätze und einen gesteigerten Konsum ernten.⁶¹ Denn in der Regel werden die Unternehmen ihre Investitionsentscheidungen nach den nationalen Rechtsvorschriften ausrichten und im Zweifel einen Verstoß gegen das Beihilfenrecht auf dem diesbezüglich in Literatur und Rechtsprechung noch nicht hinreichend beleuchteten Teilgebiet des abstrakt-generellen Steuerrechts (anders als bei direkten Subventionen in Form von Geldleistungen) nicht erkennen, zumal die Begünstigung oftmals schon auf Ebene der Bemessungsgrundlage und nicht erst auf Ebene der unmittelbar zu zahlenden Steuer stattfindet. Stellt die Kommission anschließend einen solchen Verstoß gegen Art. 107 und/oder Art. 108 AEUV fest, führt die Nachforderungspflicht des vertragsbrüchigen Staates zu seiner zusätzlichen Bereicherung auf Kosten des Steuerpflichtigen. In gewisser Weise fördert das Beihilfenrecht in seiner derzeitigen Verfassung damit im Hinblick auf abstrakt-generelle Steuervergünstigungen strukturell den Verstoß gegen sich selbst, indem es für die Mitgliedstaaten keine negativen Folgen bei seiner Missachtung vorsieht, ein Verstoß sich für diese aber mangels unionsrechtlichem Vertrauensschutz für die Unternehmen gleich doppelt lohnen kann.⁶² Somit ist eine Entkopplung⁶³ der wirtschaftlichen Folgen eines Beihilfenverstoßes von der verwerflichen Missachtung des Unionsrechts durch einen Mitgliedstaat systematisch in Art. 108 Abs. 2 AEUV angelegt. Im Hinblick auf die Prämisse des fairen Wettbewerbs auf dem europäischen Binnenmarkt (*level playing field*) und der als Reflex daraus folgenden Funktion des Beihilfenrechts zur Eindämmung des Staatenwettbewerbs⁶⁴ kann dies nicht gewünscht sein.

⁶¹ H. Kube/E. Reimer/C. Spengel, ec Tax Review 2016, 247 (257); G. Kirchhof, HFSt 6, 235 (236); R. Mellinshoff, HFSt 6, 221 (226); A. Maitrot de la Motte, ec Tax Review 2017, 75 (88).

⁶² H. Kube/E. Reimer/C. Spengel, ec Tax Review 2016, 247 (257); R. Martini, StuW 2017, 101 (107); diesbezüglich skeptisch: H. Anzinger, HFSt 6 (2017), 123 (184).

⁶³ Diese Entkopplung wird von R. Martini als Problematik des *moral hazard* beschrieben, StuW 2017, 101 (107).

⁶⁴ H. Kube/E. Reimer/C. Spengel, ec Tax Review 2016, 247 (256).

Eine Modifikation der Rechtsfolgen bei Verstößen gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot ist daher zumindest im Hinblick auf das Gebiet des abstrakt-generellen Steuerrechts *de lege ferenda* dringend geboten.⁶⁵

a. *Auskehrung der nachgeforderten Steuer*

Eine rechtspolitische Möglichkeit zur Entschärfung dieser Fehlanreize bei abstrakt-generellen Beihilfen wäre die Verlängerung der Rückforderungspflicht in das Verhältnis von Mitgliedstaat und EU: Während in einem ersten Schritt der Mitgliedstaat durch die Nachforderung der Steuer vom Unternehmen ungerechtfertigte Vorteile wieder abschöpft und damit die Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt wiederherstellt, würde in einem zweiten Schritt die nachgeforderte Steuer vom Mitgliedstaat an die Union ausgekehrt und somit der Staatenwettbewerb auf der Makro-Ebene ausbremsst. Auf diesem Weg ließe sich eine Bereicherung des pflichtwidrig handelnden Mitgliedstaates vermeiden und der offensichtliche Konstruktionsfehler des Beihilfenrechts ausbessern. Ein Verstoß gegen die gemeinsamen Spielregeln des Beihilfenrechts würde dann nicht mehr mit ökonomischen Vorteilen honoriert. Ein weiterer positiver Aspekt einer Verlagerung auf die Ebene von Mitgliedstaat und Union wäre, dass der Steuerpflichtige dann nicht mehr alleine das (hohe) Risiko einer Fehleinschätzung über die Vereinbarkeit von abstrakt-genereller Steuervergünstigung mit dem Beihilfenrecht zu tragen hätte. Da die Auslegung nationaler Vorschriften den Mitgliedstaaten obliegt und die Auslegung des Unionsrechts den Unionsorganen, erscheint es nur billig, diese sensiblen Einschätzungen über die Beihilfenrechtskonformität mit ihren Folgen auf der übergeordneten Ebene von EU und Mitgliedstaat zu belassen.⁶⁶

Um eine Verlagerung in die Makro-Ebene zu erreichen, könnte der Vertragstext des AEUV geändert bzw. ergänzt werden. Wahrscheinlich würde es aber schon genügen, eine weitere Durchführungsverordnung auf Grundlage der Ratskompetenz aus Art. 109 AEUV zu erlassen, die eine Auskehrungspflicht der Mitgliedstaaten an die EU als Verfahrensbestimmung im Sinne des Art. 108 AEUV statuiert. Prinzipiell denkbar wäre

⁶⁵ So auch *H. Kube/E. Reimer/C. Spengel*, *ec Tax Review* 2016, 247 (257); *R. Martini*, *StuW* 2017, 101 (110 f.).

⁶⁶ So schon *R. Martini*, *StuW* 2017, 101 (110).

überdies auch, die nachgeforderte Steuer nicht an die Union als übergeordnetes Gebilde auszukehren, sondern stattdessen an den im jeweiligen Einzelfall betroffenen (Dritt-)Staat, dem durch den Beihilfenverstoß Investoren oder Konsum verloren gingen.⁶⁷ Hierzu müssten wohl entsprechende Klauseln in die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden.⁶⁸ Problematisch an diesem Ansatz erscheint mir jedoch, konkret zu ermitteln, inwiefern einem bestimmten Staat durch das Fehlverhalten des vertragsbrüchigen Staates Investoren oder Konsum entgangen sind. Wie soll der mutmaßlich geschädigte Staat im Einzelfall nachweisen, dass das betroffene Unternehmen seine wirtschaftliche Tätigkeit ohne die rechtswidrige Beihilfe in seinem Hoheitsgebiet und nicht in einem anderen Staat aufgenommen hätte? Aufgrund dieser Unsicherheiten und Beweisschwierigkeiten erscheint es praktikabler, die nachgeforderte Steuer an die Union bzw. über einen festzulegenden Verteilungsschlüssel an die anderen Mitgliedstaaten der Union auszukehren. Ungeachtet der konkreten Ausgestaltung ist die Einführung einer Pflicht zur Auskehrung der nachgeforderten Steuer für Mitgliedstaaten meines Erachtens wegen der damit einhergehenden Koppelung der wirtschaftlichen Folgen an das Fehlverhalten des jeweiligen Akteurs ein wichtiger rechtspolitischer Baustein zur Ausbesserung der bestehenden Fehlanreize des europäischen Beihilfenrechts sowie zur Stärkung von Neutralität und Nachhaltigkeit des privaten Wettbewerbs zwischen konkurrierenden Unternehmen im europäischen Binnenmarkt.

b. Vertragsverletzungsverfahren als geeignetes Sanktionsinstrument nach geltendem Recht?

Auf der Suche nach fungiblen Instrumenten des geltenden Rechts zur Entschärfung dieser fehlerhaften Anreizstrukturen könnte auf den ersten Blick möglicherweise das Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 Abs. 2 AEUV in Betracht kommen. Sich hieraus eventuell ergebende (Straf-) Zahlungsverpflichtungen wären geeignet, den ökonomischen Vorteil des vertragsbrüchigen Staates wieder zu neutralisieren. Bei näherer Betrachtung wird jedoch deutlich, dass die einzig vorwerfbare Verletzungshandlung des

⁶⁷ Entsprechende Vorschläge schon bei *H. Kube/E. Reimer/C. Spengel*, *ec Tax Review* 2016, 247 (257); *J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer*, *BB* 2017, 1175 (1187); *A. Watt*, <http://andrewwatt.eu/2016/08/31/state-aid-recovery-paid-eu/>.

⁶⁸ *H. Kube/E. Reimer/C. Spengel*, *ec Tax Review* 2016, 247 (257).

betroffenen Mitgliedstaates die ursprüngliche Gewährung der steuerlichen Beihilfe an das Unternehmen ist. Im Hinblick auf diese Vertragsverletzung sind Art. 107 ff. AEUV aber *leges speciales* zu Art. 258 AEUV.⁶⁹ Ein darüberhinausgehendes Fehlverhalten des Mitgliedstaates, welches mit dem Vertragsverletzungsverfahren geahndet werden könnte, ist nicht ersichtlich. Vielmehr ist die Entkoppelung von Fehlverhalten und wirtschaftlichen Konsequenzen bei abstrakt-generellen Beihilfen in den Verträgen selbst angelegt, weshalb ein Vertragsverletzungsverfahren nach geltendem Recht kein geeignetes Sanktionsinstrument darstellen kann, sondern lediglich (wie bereits in Art. 108 Abs. 2 UAbs. 2 AEUV vorgesehen) Anwendung finden kann, wenn sich der Mitgliedstaat weigert, den Rückforderungsbeschluss der Kommission durchzuführen.

V. Mögliche Ansätze zur Stärkung der Rechtssicherheit

Fehlerhafte Anreizstrukturen für die Mitgliedstaaten sind aber nur eine Schwachstelle des Beihilfenrechts in seiner aktuellen Fassung. Für das einzelne Unternehmen gewichtiger erscheint der Mangel an Rechts- und Planungssicherheit im Hinblick auf abstrakt-generelle Beihilfen, verbunden mit den äußerst hohen Anforderungen an die Gewährung von Vertrauensschutz. Vorrangig gilt es daher aufzuzeigen, wie die Rechtssicherheit im Beihilfenrecht für den einzelnen Steuerpflichtigen verbessert werden kann.

1. Verbesserung der Informationsmöglichkeiten

Für das steuerpflichtige Unternehmen ist Planungssicherheit in Beihilfenfragen äußerst wichtig, denn etwaige Steuernachforderungen können die wirtschaftlichen Handlungsmöglichkeiten empfindlich beeinträchtigen und die eigene Wettbewerbsposition schwächen. Daher ist die Einführung präventiver Maßnahmen zur Stärkung der individuellen Informationsmöglichkeiten möglicherweise noch wichtiger als die Korrektur der fehlerhaften Anreizstrukturen auf der Makro-Ebene. Zwar haben nach Art. 42 GRCh die Unionsbürgerinnen und Unionsbürger sowie jede natürliche oder juristische Person mit Wohnsitz oder satzungsmäßigem Sitz in einem

⁶⁹ H.-J. Cremer in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. (2016), Art. 258 AEUV, Rn. 38; U. Ehrlicke in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. (2012), Art. 258 AEUV, Rn. 38.

Mitgliedstaat das Recht auf Zugang zu den Dokumenten der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union, worunter prinzipiell auch Schriftwechsel der Mitgliedstaaten mit der Union in Beihilfensachen fallen.⁷⁰ Um diese Informationsansprüche geltend zu machen, müssen die Steuerpflichtigen sich aber aktiv in jedem Einzelfall an die Unionsorgane wenden. Dieses Vorgehen ist mühsam, zeitaufwändig und hat keine Wirkung in die Breite über den jeweiligen Einzelfall hinaus. Die Erweiterung genereller Informationsmöglichkeiten wäre daher vorzugswürdig. Eine gewisse Breitenwirkung auf Unionsebene hat heute das im Internet allgemein abrufbare Beihilfenregister der Generaldirektion Wettbewerb der Europäischen Kommission.⁷¹ Dort werden aktuell laufende und abgeschlossene Prüfungsverfahren, nach Themengebieten sortiert, öffentlich zugänglich aufgelistet. Eine zielgerichtete Suche⁷² ist ebenfalls möglich, so dass beispielsweise in den Jahren 1999 bis 2017 für Deutschland etwa 50 Prüfungsverfahren mit steuerrechtlichem Bezug zu finden sind. So können sich Steuerpflichtige bereits heute zumindest über bei der Kommission anhängige Verfahren informieren und aus ähnlich liegenden Fällen ihre eigenen Schlussfolgerungen ziehen. Damit sich die Steuerpflichtigen jedoch schon *ex ante* ein möglichst vollständiges Bild über einen etwaigen Verstoß gegen das Beihilfenrecht und diesbezügliche Einschätzungen der Kommission und Mitgliedstaaten machen können, sollten zusätzlich zu den bereits laufenden und abgeschlossenen Prüfungsverfahren auch die sogenannten Pränotifizierungsschreiben⁷³ der Mitgliedstaaten und die korrespondierenden *comfort letters* der Kommission im Volltext online verfügbar gemacht werden.⁷⁴ Dies würde die Transparenz auf Kommissionsebene weiter stärken und die unbefriedigenden Vertrauensschutzlücken abmildern.

Doch nicht nur auf Ebene der Union, sondern auch innerstaatlich wäre eine verbesserte Transparenz wünschenswert. So ist es für den einzelnen Steuerpflichtigen momentan weder beim Bundesministerium der Finanzen noch beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie effektiv

⁷⁰ H. Jarass, Charta der Grundrechte der EU, 3. Aufl. (2016), Art. 42 GrCh, Rn. 8.

⁷¹ http://ec.europa.eu/competition/state_aid/register/.

⁷² Entweder über eine Freitextsuche oder über vorgefertigte Kriterien wie z.B. „Tax advantage or tax exemption“.

⁷³ Hierzu näher in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (244 ff.) unter § 11 II.

⁷⁴ So auch A. Schmitger, IStR 2017, 421 (436); J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

möglich, in Erfahrung zu bringen, ob, und wenn ja, welche konkreten Notifizierungen an die Kommission ergangen sind. Zwar ist es lobenswert, dass das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie im Internet Informationen, Checklisten und Leitfäden veröffentlicht hat, um die Maßstäbe der beihilfenrechtlichen Beurteilung etwaiger Begünstigungen nachvollziehbar zu machen.⁷⁵ Noch hilfreicher für die Planungssicherheit des einzelnen Unternehmens wäre jedoch die Gewissheit, dass einzelne, für den konkreten Fall relevante Regelungen im Verdacht stehen, eine Beihilfe zu sein und eventuell von der Kommission verworfen zu werden, mit der Folge, dass eine Rückzahlung zu leisten ist. Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Regelung des Zugangs zu Informationen des Bundes (IFG) hat der Steuerpflichtige bereits heute einen Anspruch auf diese Informationen. In der Praxis ist die flächendeckende Durchsetzung des Informationsanspruchs aber umständlich und schwer realisierbar. Ein öffentlich einsehbares Register aller mitgliedstaatlichen Notifizierungen (zumindest der abstrakt-generellen Regelungen) wäre somit eine weitere begrüßenswerte Möglichkeit, die Rechtssicherheit in Beihilfenfragen zu stärken.

2. Anerkennung eines subjektiven Anspruchs auf Notifizierung

Ein verbesserter Informationszugang ist ein dringend benötigter, jedoch noch kein hinreichender Baustein zur Stärkung der Rechtssicherheit. Um Gewissheit über die Rechtmäßigkeit einer etwaigen Vergünstigung zu erlangen, hat der Steuerpflichtige oder sein Konkurrent bisher einen Antrag bei der Kommission auf eine klärende Entscheidung stellen müssen.⁷⁶ Auf eine solche Entscheidung der Kommission innerhalb einer angemessenen Frist besteht auch ein Anspruch aus Art. 41 Abs. 1 GRCh. Problematisch an dieser – in der Theorie überzeugenden – Vorgehensweise ist jedoch, dass die Generaldirektion Wettbewerb der Kommission in der Praxis aufgrund mangelnder personeller Ressourcen nicht in der Lage ist, zeitnah flächendeckend über jeden einzelnen Antrag zu entscheiden.⁷⁷ Das betroffene

⁷⁵ <http://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Artikel/Europa/beihilfenkontrollpolitik.html>.

⁷⁶ Beschwerdeformular abrufbar unter http://ec.europa.eu/competition/forms/intro_de.html.

⁷⁷ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

Unternehmen wird daher im Zweifel (sofern es sich einer potentiellen Beihilfenrelevanz überhaupt bewusst ist und aktiv eine Anfrage stellt) auf seine Anfrage keine rechtzeitige, verbindliche Antwort erhalten und die steuerliche Begünstigung daher in Ungewissheit über deren Rechtmäßigkeit für sich in Anspruch nehmen. Diese Situation kann den Steuerpflichtigen aus Gesichtspunkten der Rechts- und Planungssicherheit nicht befriedigen. Idealerweise sollten die Anträge der Steuerpflichtigen von einer personell ausreichend aufgestellten Generaldirektion Wettbewerb innerhalb einer angemessenen Frist bearbeitet werden können. In diesem Bereich ließe sich also ansetzen, um den praktischen Vollzug des Beihilfenrechts zu verbessern. Sollte sich dann im Nachhinein herausstellen, dass eine von der Kommission erteilte positive Auskunft unrichtig war und die Beihilfe doch zurückzufordern ist, liegt ein Fall des unionsrechtlichen Vertrauensschutzes nach Art. 41 Abs. 3 GRCh vor und das Unternehmen kann sich wegen des enttäuschten Vertrauens bei der Union schadlos halten.

Da aber nach aktuellem Stand der Dinge nicht alle Anfragen zeitnah von der Kommission beantwortet werden können, ist der Steuerpflichtige darauf angewiesen, dass die zuständigen Bundesministerien selbst alle potentiell problematischen Regelungen ohne Ausnahme bei der Kommission notifizieren und ihre Notifikationen auch bekannt machen. Nur so können die unbefriedigenden Vertrauensschutzlücken, die sich infolge des Zusammenspiels von mangelnder Erkennbarkeit abstrakt-genereller Beihilfen und *effet utile* ergeben, wirksam geschlossen werden. Unionsrechtlich sind die Mitgliedstaaten ohnehin zur Notifizierung potentieller Beihilfen verpflichtet.⁷⁸ Und auch aus verfassungsrechtlicher Sicht gebietet das Rechtsstaatsprinzip als allgemeiner Rechtsgrundsatz und in seiner Ausprägung als Institut der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung die tatsächliche Ausführung bindenden Rechts.⁷⁹ Vom Bürger kann eine Verletzung des Rechtsstaatsprinzips insbesondere über Art. 2 Abs. 1 GG oder speziellere Grundrechte geltend gemacht werden.⁸⁰ Für den einzelnen Steuerpflichtigen folgt somit schon jetzt aus Art. 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG i.V.m. dem Rechtsstaats-

⁷⁸ Näheres zum Maßstab der Notifizierungspflicht in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (252) unter § 11 IV.

⁷⁹ BVerfGE 25, 216 (228); H. Jarass in: Jarass/Pieroth (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 14. Aufl. (2016), Art. 20, Rn. 41.

⁸⁰ BVerfGE 91, 335 (362); H. Jarass in: Jarass/Pieroth (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 14. Aufl. (2016), Art. 20, Rn. 38.

prinzip ein subjektiv-öffentliches Recht auf Notifizierung potentiell beihilfenrechtswidriger Regelungen durch die Bundesregierung.⁸¹ Bei gerichtlicher Anerkennung dieses Rechts ließe sich der Anspruch gegen den Bund im Wege der allgemeinen Leistungsklage durchsetzen. Zwar wird der Steuerpflichtige voraussichtlich nur in wenigen Fällen ein (geldwertes) Interesse an der Durchsetzung dieses Anspruchs haben und daher in der Praxis oftmals keine Notifizierung beantragen, geschweige denn den Rechtsweg beschreiten. Gleichwohl trägt diese Lösung den Mitwirkungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen Rechnung und führt zu einer verantwortungsorientierten Risikoverteilung im Umgang mit abstrakt-generellen Beihilfen. Denn wenn der Steuerpflichtige es bewusst unterlässt, seinen Notifizierungsanspruch geltend zu machen (etwa weil er den steuerlichen Vorteil nutzen will und darauf spekuliert, dass die potentielle Beihilfe nicht zurückgefordert wird), nimmt er das Risiko der späteren Rückforderung sehenden Auges in Kauf und trägt selbst eine Mitverantwortung für eventuell zu leistende Steuernachzahlungen. Außerdem kann durch die Anerkennung eines solchen Anspruchs bereits auf mitgliedstaatlicher Ebene eine Konzentration ähnlich liegender Fälle stattfinden und somit die Generaldirektion Wettbewerb entlastet werden. Die gerichtliche Anerkennung eines subjektiv-öffentlichen Rechts auf Notifizierung beihilfenrechtlich zweifelhafter Regelungen wäre daher ein begrüßenswerter Schritt zur Stärkung der Rechts- und Planungssicherheit. Potentiell begünstigte Unternehmen könnten sich dadurch vorab verlässlich über die Vereinbarkeit ihrer Besteuerung mit dem Beihilfenrecht vergewissern und die dargestellten Vertrauensschutzlücken würden wesentlich entschärft.

VI. Fazit

In seiner derzeitigen Fassung bereitet das europäische Beihilfenrecht vor allem im Hinblick auf abstrakt-generelle steuerliche Begünstigungen rechtsfolgenseitig einige Schwierigkeiten, denen sich Rechtsprechung und Rechtswissenschaft annehmen müssen. Zum einen mangelt es Unternehmen ex ante an hinreichender Rechtssicherheit über die Vereinbarkeit der

⁸¹ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1188); H. Anzinger, HFSt 6 (2017), 123 (183).

steuerlichen Behandlung ihrer geplanten Dispositionen mit dem Beihilfenrecht, zumal abstrakt-generelle Beihilfen oftmals nicht auf den ersten Blick als solche zu identifizieren sind.⁸² Die Ermittlung des Begünstigten und vor allem die Quantifizierung der Beihilfen kann in Einzelfällen, etwa bei mittelbaren Beihilfen, problematisch sein. Auch die Ausgestaltung der Rückforderung durch Unionsgesetzgeber und Rechtsprechung kann die Wirtschaftsteilnehmer aufgrund des nur sehr eingeschränkt gewährten Vertrauensschutzes nicht befriedigen. Hier müssen Unternehmen und ihre Berater ein ausgeprägtes Bewusstsein für die Gefahren des Beihilfenrechts entwickeln. Die neuerlich stark zunehmende Literatur zu diesem Themenkomplex zeigt, dass dies schon jetzt geschieht. Doch nicht nur im Hinblick auf den Wettbewerb der Unternehmen, sondern auch auf der Makro-Ebene des Staatenwettbewerbs im gemeinsamen Binnenmarkt sind die Rechtsfolgen des Beihilfenrechts nicht ideal konzipiert. Die Entkoppelung von Fehlverhalten und wirtschaftlichen Folgen kann Staaten zu beihilfenrechtswidrigen Lenkungsnormen verleiten, wenn sie selbst von der Rückforderung der Beihilfen profitieren.

Die aufgezeigten Mängel ändern jedoch nichts daran, dass das Beihilfenrecht ein besonders wertvolles und unabdingbares Element des gemeinsamen Binnenmarktes ist. Es sichert einen fairen Standortwettbewerb und beugt einem steuerlichen *race to the bottom* zwischen den Mitgliedstaaten vor. Um das Beihilfenrecht als Innovationsmotor zu erhalten, sollten seine Rechtsfolgen zukünftig angepasst werden. Die rückgeforderten Beihilfen, zumindest solche abstrakt-genereller Art, sollten nicht beim vertragsbrüchigen Mitgliedstaat verbleiben, sondern an Union oder die anderen Mitgliedstaaten ausgekehrt werden. Zusätzlich könnte eine verbesserte Transparenz auf allen Ebenen mittels öffentlich einsehbarer *comfort letters* und Notifizierungsschreiben dabei helfen, die Rechts- und Planungssicherheit wiederherzustellen. Und auch die mitgliedstaatliche Pflicht zur Notifizierung kann durch die Anerkennung eines verfassungsunmittelbaren Anspruchs hierauf abgesichert werden.

⁸² Ein Überblick über potentielle Beihilfen im Steuerrecht in diesem Band: § 13.

§ 11 Notifizierungsfragen

Janina Brandau

I.	Einführung	243
II.	Entwicklung des Notifizierungsverfahrens und rechtliche Umsetzung	244
III.	Ablauf des Notifizierungsverfahrens.....	247
	1. Das vorläufige Prüfverfahren.....	247
	2. Das förmliche Prüfverfahren	250
	3. Das vereinfachte Verfahren	251
IV.	Umfang der Notifizierungspflicht	252
V.	Wirkung von Eröffnungsbeschlüssen der Kommission	255
VI.	Rechtsschutzfragen	256
VII.	Fazit	261

I. Einführung

Seine verfahrensrechtliche Verankerung erfährt das Beihilfenrecht in Art. 108 AEUV. Die Norm unterscheidet einerseits eine präventive Kontrolle, die mit der Anmeldung des Beihilfenvorhabens beginnt, andererseits ein repressives Kontrollverfahren zur Überprüfung bestehender Beihilfen.¹

Wesentlicher Bestandteil der verfahrensrechtlichen Ausgestaltung der präventiven Beihilfenkontrolle ist die Notifizierungspflicht aus Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV.² Für Beihilfen, die neu eingeführt oder umgestaltet werden sollen, sieht die Norm eine Präventivkontrolle durch die Kommission vor, die durch die Notifizierung der geplanten Maßnahme eingeleitet wird. Indem die Mitgliedstaaten verpflichtet werden, die Einführung oder Umgestaltung potentiell beihilfenrechtlich bedenklicher Maßnahmen zur Überprüfung durch die Kommission anzumelden, sucht der Unionsgesetzgeber,

¹ P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 13 f., 19.

² J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.1.

dem Beihilfenverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV praktische Wirksamkeit zu verschaffen. Hintergrund der Einführung der Notifizierungspflicht ist,

„der Kommission Gelegenheit [zu] geben, ihre Kontrolle über jede beabsichtigte Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen rechtzeitig und im allgemeinen Interesse der Gemeinschaften auszuüben.“³

Im Gleichlauf zur Notifizierungsverpflichtung formuliert der Vertragstext in Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV ein Durchführungsverbot, das die Durchführung geplanter Maßnahmen bis zur abschließenden Entscheidung der Kommission untersagt.⁴

Der Vertragstext gewährt der Kommission in Art. 108 AEUV noch weitere Prüfungsmöglichkeiten zur Gewährleistung der Beihilfenkontrolle. Der folgende Beitrag konzentriert sich auf Grundlagen und Ablauf des Notifizierungsverfahrens sowie wesentliche Frage- und Problemstellungen, die mit dem Verfahren selbst und seiner Umsetzung durch die Kommission einhergehen und soll schließlich versuchen, die Frage zu beantworten, ob das Notifizierungsverfahren stumpfes Schwert oder stabiler Rahmen zur Durchsetzung des Beihilfenverbots ist.

II. Entwicklung des Notifizierungsverfahrens und rechtliche Umsetzung

Die in Art. 108 AEUV enthaltenen Regelungen sind insgesamt eher rudimentär, konkrete Vorgaben an das Notifizierungsverfahren sind der Norm schwerlich zu entnehmen.⁵ Über eine lange Zeit hinweg lag es daher in den Händen von Kommission und Unionsgerichten, durch Praxis und Rechtsprechung verfahrensleitende Grundsätze und Praktiken zu etablieren. Die Kodifizierung einer Verfahrensverordnung wurde bereits 1966 mit einem ersten Kommissionsvorschlag angeregt. Trotz langwieriger Verhandlungen kam es jedoch zu keiner Einigung, sodass der Vorschlag schließlich zurückgezogen wurde, ebenso ein zweiter Kommissionsvorschlag aus dem

³ EuGH v. 14.02.1990 Rs. C-301/87 (*Frankreich/Kommission*), Rn. 17, unter Bezugnahme auf EuGH v. 09.10.1984 verbundene Rs. 91 u. 127/83 (*Heineken*), Rn. 14.

⁴ Vgl. zur Thematik in diesem Band: *D. Reich*, HFSt 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

⁵ *A. Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 108 AEUV Rn. 1; *G. v. Wallenberg/M. Schütte*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 AEUV Rn. 9.

Jahre 1972.⁶ 1998 wurde ein dritter Vorschlag eingereicht, der nach einer vergleichsweise kurzen Beratungsphase am 22.3.1999 angenommen wurde und in der am 16.4.1999 in Kraft getretenen Verfahrensverordnung in Beihilfesachen⁷ mündete.⁸ Ziel der Verordnung, mit der der Rat Gebrauch von der in Art. 109 AEUV enthaltenen Befugnis machte, ist es, Transparenz und Rechtssicherheit im Notifizierungsverfahren zu erhöhen.⁹

Die VerfVO bildete im Wesentlichen die ergangene Rechtsprechung der Unionsgerichte ab und wurde durch nachfolgende Verordnungen in Teilen verändert und ergänzt.¹⁰ Wesentlich war beispielsweise die Ergänzung der VerfVO in 2013, in Zuge derer zugunsten der Kommission zusätzliche Rechte im Notifizierungsverfahren eingeführt wurden, namentlich die in Art. 7 VerfVO enthaltene Befugnis, relevante Informationen unmittelbar bei Unternehmen, Unternehmensvereinigungen oder anderen Beteiligten anfordern zu können. Im Falle der Nichtbefolgung ist die Kommission befugt, Bußgelder zu erlassen, um das Auskunftersuchen durchzusetzen. Korrespondierende Rechte der um Auskunft ersuchten Parteien gehen damit nicht einher.

In Gestalt der VO 2015/1589 wurde das bisherige Regelwerk schließlich zu einer konsolidierten Fassung zusammengefasst.¹¹ Als zahlenmäßig bedeutendstes Verfahren nimmt das Notifizierungsverfahren in der VerfVO einen prominenten Platz ein und wurde an den Beginn der Regelung gesetzt. Neben der Fortentwicklung der ursprünglichen VerfVO selbst, hat die Kommission auf anderem Wege Regelungen im Bereich des Notifizierungsverfahrens erlassen. Unter anderem wurde 2004 auf Grundlage von Art. 27 iVm Art. 29 VerfVO eine Durchführungsverordnung¹² beschlossen, die Form- und Fristvorgaben enthält, die Ausführung der Notifizierung regelt und verschiedene standardisierte Vordrucke bereitstellt. Auch

⁶ A. *Sinnaeve/P.J. Slot*, CMLR 1999, 1153 Fn. 3; A. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 108 AEUV Rn. 1; P. *Werner*, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 6.

⁷ Im Folgenden VerfVO.

⁸ Kommission v. 18.02.1998, ABl. 1998, C 116, 13; A. *Sinnaeve*, EuZW 1998, 268 ff.

⁹ A. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 108 AEUV Rn. 1.

¹⁰ VO 734/2013 des Rates v. 22.07.2013; ABl. 2013, L 204, 15; s. dazu *H.P. Nehl*, EStAL 2014, 235 (235 ff.).

¹¹ VO 2015/1589 des Rates v. 13.07.2015; ABl. 2015, L 248, 9.

¹² VO Nr. 794/2004 idF. der VO Nr. 372/2014.

die Mitteilungen der Kommission haben als sog. *soft law* das Notifizierungsverfahren fortentwickelt.¹³ Im Bemühen um weitere Vereinfachung und Beschleunigung der Verfahrensabläufe wurde 2009 als Bestandteil des Aktionsplans Staatliche Beihilfe ein Verhaltenskodex verabschiedet, der sog. *Best Practices* enthält.¹⁴ Diese Vorgaben sollen Transparenz, Vorhersehbarkeit und Effizienz im Beihilfenverfahren steigern und in der Folge die Zusammenarbeit zwischen den Beteiligten erleichtern.¹⁵ Ebenfalls mit dem Ziel, das Notifizierungsverfahren zu beschleunigen, wurde ein vereinfachtes Verfahren als Bestandteil des Aktionsplans implementiert, welches die Möglichkeit informeller Vorabkontakte – einer sog. Prä-Notifizierung – vorsieht.¹⁶ Dabei sollen der Kommission vorab bereits möglichst viele Informationen mitgeteilt werden, auf deren Grundlage dann im Rahmen informeller Gespräche das Erfordernis der Notifizierung und eventuelle Genehmigungsaussichten diskutiert werden. In diesem Rahmen besteht auch die Möglichkeit, einen sog. *comfort letter* von Seiten der Kommission zu erhalten.¹⁷ Die Ergebnisse der informellen Gespräche sollen sodann herangezogen werden, um ein eventuell folgendes Prüfverfahren zu beschleunigen. In der Praxis greift der erhoffte Beschleunigungseffekt allerdings nur selten, da die notwendigen Informationen oft nicht innerhalb der kurzen Frist bereitgestellt werden können.¹⁸

Eine messbare Entlastung der Kommission ist dagegen durch die Verabschiedung von Allgemeiner Gruppenfreistellungsverordnung, *De-mini-*

¹³ P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 7.

¹⁴ Mitteilung der Kommission, Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren v. 29.04.2009, ABl. C 136/13 v. 16.06.2009; G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 3; A. Bartosch, EStAL 2007, 474 (474 ff.); ausführlich K. Rosenfeld, Das Verfahrensrecht der gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenaufsicht (2000).

¹⁵ P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 7 mwN.

¹⁶ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 17; P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 7.

¹⁷ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1179).

¹⁸ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 26 ff.

mis-Verordnung und der Regelung betreffend Dienstleistungen im Allgemeinen Wirtschaftlichen Interesse (DAWI) eingetreten, die verschiedene Maßnahmen von der Notifizierung freistellen.¹⁹

III. Ablauf des Notifizierungsverfahrens

Sowohl das präventive als auch das repressive Verfahren zur Überprüfung von Beihilfenmaßnahmen ist zweistufig aufgebaut. Die Verfahrensstruktur geht auf die historische Entwicklung des Beihilfenrechts zurück.²⁰

Das Notifizierungsverfahren beginnt mit der vorläufigen Prüfung der geplanten Maßnahme. Stellt die Kommission während der vorläufigen Prüfung fest, dass ernsthafte Bedenken bezüglich der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Beihilfenverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV bestehen, leitet sie das förmliche Prüfverfahren ein. Das in Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV normierte Verfahren ist auf loyale Zusammenarbeit zwischen anmeldendem Mitgliedstaat und Kommission angelegt.²¹ Im eigenen Interesse sollen die Mitgliedstaaten die Kommission rechtzeitig über die Einführung der geplanten Maßnahme unterrichten. Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV untersagt die Einführung bevor die Kommission zu einem abschließenden Ergebnis gelangt ist und verbindet eventuelle Verstöße mit der Möglichkeit der Rückforderung bereits gewährter Beihilfen. Die Anmeldung einer geplanten Beihilfenmaßnahme ist auch schon während des Gesetzgebungsverfahrens möglich, die Kommission ist dann über Änderungen, die während der parlamentarischen Beratung auftreten, zu informieren.

1. Das vorläufige Prüfverfahren

Die vorläufige Prüfung soll als Einstieg in das Notifizierungsverfahren der Kommission zunächst Gelegenheit geben, sich einen ersten Eindruck von

¹⁹ Zur AGVO vgl. in diesem Band: *T.-N. Zimmer*, HFSt 8 (2018), 187 (200) unter § 9 II.2.a.

²⁰ *P. Werner*, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 13, 18 f.

²¹ Vgl. EuGH v. 02.07.1974 Rs. 173/73 (*Italien/Kommission*); *P. Werner*, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 21.

der geplanten Maßnahme und der beihilfenrechtlichen Relevanz des Vorhabens zu verschaffen.²² Anmeldungen der Mitgliedstaaten sind der Kommission auf elektronischem Wege über das System *State Aid Notification Interactive (SANI)* zu übermitteln.²³

Das vorläufige Prüfverfahren soll nach den Vorgaben der VerfVO eine Dauer von zwei Monaten ab Eingang einer vollständigen Anmeldung nicht überschreiten (sog. *Lorenz-Frist*).²⁴ Äußert sich die Kommission während dieser Frist nicht, setzt dies den Lauf einer Nachfrist von 15 Tagen in Gang. Nach abermaligem fruchtlosem Fristablauf gilt die Maßnahme dann als genehmigt und kann von den Mitgliedstaaten durchgeführt werden.

In der Praxis reicht die vorgesehene Zweimonatsfrist oftmals zur Beurteilung der Maßnahme nicht aus, daher kann sich die Kommission mit dem anmeldenden Mitgliedstaat auf eine Verlängerung der Prüfungsfrist verständigen. Durch das Ersuchen um weitere Auskünfte und Erläuterungen kann die Kommission den Prüfungszeitraum verlängern. Dem kann der Mitgliedstaat entgegenreten, indem er eine Vollständigkeitserklärung abgibt, die zum Inhalt hat, dass der Mitgliedstaat alle relevanten Informationen bereitgestellt hat.²⁵ Da Unklarheiten aufgrund mangelnder Informationen aber in der Regel zu ernstlichen Bedenken und mithin zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens führen, liegt es oftmals im Interesse des Mitgliedstaates, den Auskunftersuchen umfangreich nachzukommen.

Eine Verpflichtung der Kommission, anderen Betroffenen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben, besteht während der vorläufigen Prüfung nicht.²⁶ Sollte aber insbesondere eine Einzelmaßnahme Gegenstand der Notifizierung sein, ist es unter Umständen ratsam, eng mit dem begünstigten Unternehmen zusammenzuarbeiten. Dessen Kenntnis des Marktes und Nähe zum zu beurteilenden Sachverhalt können einer angemessenen Prüfung des Beihilfencharakters der Maßnahme zuträglich sein.

²² A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 1.

²³ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 7; G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 20.

²⁴ EuGH v. 11.12.1973 Rs. 120/73 (*Lorenz/Deutschland*), Rn. 3; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 8.

²⁵ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 32.

²⁶ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 3.

Das Vorprüfverfahren wird, sofern es nicht zur Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens kommt, durch einen Beschluss beendet, der entweder feststellt, dass keine staatliche Beihilfe vorliegt (Negativattest) oder die Maßnahme genehmigt unter der Feststellung, dass die Maßnahme zwar Beihilfencharakter hat, aber nach einer Ausnahmevorschrift genehmigt werden kann (Beschluss, keine Einwände zu erheben).²⁷

Oftmals lässt die Kommission es aber offen, ob eine Maßnahme schon gar keine Beihilfe iSv Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt, oder lediglich aufgrund einer Ausnahmevorschrift genehmigungsfähig ist.²⁸ Diese Praxis läuft zum einen dem Wortlaut des Art. 4 VerfVO zuwider und führt zum anderen zu Rechtsunsicherheiten auf Seiten der notifizierenden Mitgliedstaaten und der Beihilfempfeänger, insbesondere in Anbetracht der unmittelbaren Anwendbarkeit des Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV.²⁹

Bestehen Bedenken hinsichtlich der Beihilfenrelevanz der Maßnahme, ist die Kommission verpflichtet, das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV zu eröffnen. Der Begriff der „Bedenken“ ist in Art. 4 Abs. 4 VerfVO enthalten und hat durch die Rechtsprechung des EuGH bisher wenig Konturierung erfahren.³⁰ Der Gerichtshof spricht in diesem Zusammenhang von „*ernsten Schwierigkeiten*“ oder noch allgemeiner lediglich von „*Schwierigkeiten*“.³¹ Aus der Rechtsprechung hat sich bisher aber herausgebildet, dass die Begrifflichkeit ernsthafter Schwierigkeiten objektiv zu verstehen sein soll und einer inhaltlichen Überprüfung durch das Gericht zugänglich ist.³² Das Vorliegen von Bedenken soll anhand der Umstände des Erlasses der betreffenden Maßnahme sowie anhand der Beurteilung der Kommission bestimmt werden können. Eine lange Verfahrensdauer kann als Indiz zur Beurteilung herangezogen werden, ist aber allein nicht ausreichend.³³

²⁷ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 1.

²⁸ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 1.

²⁹ A. Sinnaeve, CMLR 2007, 965 (981 f.); A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 1.

³⁰ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 5.

³¹ Vgl. EuG v. 15.09.1998 Rs. T-11/95 (*BP Chemicals/Kommission*), Rn. 164 ff.; EuGH v. 03.05.2001 Rs. C-204/97 (*Portugal/Kommission*), Rn. 33.

³² EuGH v. 19.05.1993 Rs. C-198/91 (*Cook/Kommission*), Rn. 31 ff.; EuG v. 15.03.2001 Rs. T-73/98 (*Prayon Rupel/Kommission*), Rn. 47 ff.

³³ EuG v. 10.05.2000 Rs. T-46/97 (*SIC/Kommission*), Rn. 102; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 7.

Der Beschluss zur Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens wird gemäß Art. 26 Abs. 2 VerfVO im Amtsblatt veröffentlicht.

2. Das förmliche Prüfverfahren

Kommt die Kommission zu der Einschätzung, dass eine nähere Überprüfung der Maßnahme geboten erscheint, eröffnet sie das förmliche Prüfverfahren.

Der Übergang in das förmliche Prüfverfahren wird damit eingeläutet, dass den Beteiligten und anderen interessierten Parteien eine Frist zur Stellungnahme gesetzt wird.³⁴ Die Aufforderung zur Stellungnahme erfolgt im Beschluss zur Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens. Nach Art. 6 Abs. 1 S. 2 VerfVO beträgt die Äußerungsfrist höchstens einen Monat, für komplexe Auskunftsverlangen kann diese verlängert werden. Der Kommission steht es aber frei, auch nach Fristablauf eingegangene Stellungnahmen noch zu berücksichtigen, um der Beurteilung der Maßnahme möglichst umfassende Informationen zugrunde legen zu können. Derselben Überlegung folgt auch die Regelung des Art. 7 VerfVO, der der Kommission die Möglichkeit einräumt, auch von anderen Akteuren – beispielsweise anderen Mitgliedstaaten oder Unternehmen – Auskünfte einzuholen. Zusätzliche Auskunftsersuchen stehen aber unter der Voraussetzung, dass sich das förmliche Verfahren nach aktuellem Stand als wirkungslos erwiesen hat, beziehungsweise die von den unmittelbar Beteiligten zur Verfügung gestellten Auskünfte zur Beurteilung der Maßnahme nicht ausreichen.³⁵ Für die um Auskunft ersuchten Parteien gehen mit dem Auskunftsverlangen aber keine verfahrensrechtlichen Gewährleistungen oder gar eine Beteiligtenstellung einher.³⁶

Nach Auswertung der eingegangenen Stellungnahmen ergeht seitens der Kommission ein verfahrensbeendender Beschluss, in dem festgestellt wird, dass keine Beihilfe vorliegt, die Beihilfe genehmigt wird (Positivbeschluss;

³⁴ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 37.

³⁵ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 56 f.

³⁶ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 7 VO 2015/1589 Rn. 1; H.P. Nehl, EStAL 2014, 235 (243).

gegebenenfalls verbunden mit Auflagen oder Bedingungen) oder die Maßnahme zu einer mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe erklärt wird (Negativbeschluss). Sollte ein Negativbeschluss ergehen, geht damit gleichermaßen ein Rückforderungsbeschluss nach Art. 108 Abs. 2 UAbs. 1, Art. 14 VerfVO einher.³⁷

3. Das vereinfachte Verfahren

Um Notifizierungen zu beschleunigen, die Beihilfenregelungen zum Gegenstand haben, deren Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt offenkundig einfach zu beurteilen ist, sieht die Kommission ein vereinfachtes Verfahren vor.³⁸ Damit sollen sowohl zeitlicher als auch administrativer Aufwand auf ein Minimum reduziert werden. Die Anwendung des vereinfachten Verfahrens ist nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig und muss ausdrücklich beantragt werden. Für ein vereinfachtes Verfahren kommen daher nur solche Maßnahmen in Betracht, die die sog. *Safe-Harbour*-Schwellenwerte nicht überschreiten sowie solche, die der bisherigen etablierten Entscheidungspraxis der Kommission entsprechen.³⁹ Um von einer gefestigten Entscheidungspraxis ausgehen zu können, bedarf es mindestens drei Entscheidungen, die nicht länger als zehn Jahre zurückliegen dürfen und bei denen die Kommission das Vorliegen sämtlicher materiell- und verfahrensrechtlicher Voraussetzungen detailliert geprüft hat. Stellen sich mit der Notifizierung der betreffenden Norm aber neue rechtliche Fragen, kommt sie für eine Notifizierung nach dem vereinfachten Verfahren nicht in Betracht. Ebenso können besondere Umstände die Anwendung des vereinfachten Verfahrens ausschließen, so beispielsweise wenn die betreffende

³⁷ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 62 ff.; in Ausnahmefällen wird kein Rückforderungsbeschluss ausgesprochen, vgl. EuG v. 21.05.2010 Rs. T-425/04 u.a. (Frankreich/Kommission), Rn. 66 ff.; vgl. zur Thematik in diesem Band auch D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (220 ff.) unter § 10 I.

³⁸ Mitteilung der Kommission über ein vereinfachtes Verfahren für die Würdigung bestimmter Kategorien staatlicher Beihilfen v. 29.04.2009, ABl. C 136/3 v. 16.06.2009.

³⁹ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 9; G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 Rn. 24.

Beihilfennorm bisher noch nicht geprüft wurde, oder die Kommission aufgrund neuer Entwicklungen ihre bisherige Praxis überdenken will.⁴⁰ Ein Beschluss der Kommission ergeht sodann binnen 20 Arbeitstagen.

Ergibt die Prüfung im Rahmen des vereinfachten Verfahrens, dass die geplante Maßnahme zu notifizieren ist, veröffentlicht die Kommission die Anmeldung der Beihilfe im Amtsblatt und gibt damit anderen Wirtschaftsteilnehmern die Möglichkeit, eine Stellungnahme abzugeben und die normale Prüfung der Beihilfe zu verlangen.

IV. Umfang der Notifizierungspflicht

Die in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehene Notifizierungspflicht betrifft nach dem Wortlaut der Vorschrift die Einführung und Umgestaltung von Beihilfen, also sog. neue Beihilfen.⁴¹ Darunter fallen sowohl Beihilfenregelungen als auch Einzelbeihilfen, die nicht als bestehende Beihilfen zu qualifizieren sind, einschließlich der Änderung bestehender Beihilfen.⁴² Art. 1 lit. c VerfVO nimmt insofern eine negative Definition vor. Geht eine gewährte Einzelbeihilfe auf eine Beihilfenregelung zurück, die bereits Gegenstand einer beihilfenrechtlichen Prüfung war und seitens der Kommission genehmigt wurde,⁴³ entfällt die Anmeldepflichtigkeit der jeweiligen Einzelbeihilfe.⁴⁴

Eine relevante Änderung liegt nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte allerdings nur vor, wenn die Änderung die ursprüngliche Regelung in ihrem Kern betrifft. Entscheidend sollen die Bestimmungen sein, auf-

⁴⁰ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 9.

⁴¹ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 AEUV Rn. 2 u. 10 f.

⁴² A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 108 AEUV Rn. 5 und Art. 1 VO 2015/1589 Rn. 2; G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 AEUV Rn. 13 ff.

⁴³ EuGH v. 16.05.2002 Rs. C-321/99 P (ARAP), Rn. 83; P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 28.

⁴⁴ EuGH v. 15.12.1988 Rs. 166/86 u. 220/86 (*Irish Cement*); EuGH v. 05.10.1994 Rs. C-47/91 (*Italien/Kommission*), Rn. 21.

grund derer die Beihilfe gewährt wird und ob sich diese in ihrem Kern verändert haben oder nicht.⁴⁵ Die wirtschaftliche Bedeutung einer Maßnahme für den Beihilfenempfänger soll insofern nicht maßgebend sein. Auch Änderungen rein formaler oder verwaltungstechnischer Art sollen ausgenommen werden. Außerdem soll eine notifizierungspflichtige Änderung vorliegen, wenn diese von der übrigen Regelung der bestehenden Beihilfe klar abtrennbar ist. Dann ist nur der abtrennbare Teil einer Prüfung durch die Kommission zuzuführen.⁴⁶

Art. 1 lit a VerfVO nimmt Bezug auf Art. 107 Abs. 1 AEUV und stellt klar, dass nur diejenigen Maßnahmen Beihilfencharakter aufweisen, die dem Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV entsprechen.⁴⁷ Dagegen war die Kommission ursprünglich der Ansicht, dass die Notifizierungspflicht bereits dann ausgelöst werde, wenn eine Maßnahme unter dem Verdacht stehe, beihilfenrechtlichen Charakter zu haben, auch wenn sie nicht alle Merkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfülle.⁴⁸ Der EuGH hat sich dieser Auffassung nicht angeschlossen und ist stattdessen wiederholt von einem identischen Anwendungsbereich der Vorschriften ausgegangen.⁴⁹ Das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen ist in vollem Umfang der gerichtlichen Kontrolle zugänglich⁵⁰, sodass die Kommission insoweit grundsätzlich kein Ermessen hat. Aufgrund der verbindlichen Wirkung der Kommissionsbeschlüsse ist ihre Rolle nichtsdestotrotz sehr stark.⁵¹

⁴⁵ EuGH v. 09.08.1994 Rs. C-44/93 (*Namur-Les Assurances du Crédit/Office national du ducroire und Belgischer Staat*), Rn. 28 ff.; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 1 VO 2015/1589 Rn. 10.

⁴⁶ EuG v. 30.04.2002 Rs. T-207/01 (*Government of Gibraltar/Kommission*), Rn. 109 ff.; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 1 VO 2015/1589 Rn. 10.

⁴⁷ EuGH v. 15.07.2004 Rs. C-345/02 (*Pearle*), Rn. 31 f.; P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 22.

⁴⁸ Kommission v. 11.06.1991, ABl. 1992, L 14, 35, P.M.U.; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 3.

⁴⁹ EuGH v. 15.07.2004 Rs. C-345/02 (*Pearle u.a.*), Rn. 31 ff.; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 3.

⁵⁰ EuG v. 21.05.2010 Rs. T-425/04 u.a. (*Frankreich/Kommission*), Rn. 218 ff.; G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 AEUV Rn. 12.

⁵¹ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 AEUV Rn. 12.

Indem es der EuGH aber den Mitgliedstaaten überlässt, nur solche Maßnahmen zu notifizieren, die zweifelsfrei den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen, schafft er damit die Gefahr, dass eventuell beihilfenrechtlich relevante Maßnahmen nicht notifiziert werden und unter Umständen nachträglich zurückgefordert werden können. Dies könnte zu einer Entwertung des Beihilfenverbots führen.⁵² Dem stehen die Risiken gegenüber, die mit der Annahme der Notifizierungspflichtigkeit bei bloßen Zweifeln am Vorliegen einer Beihilfe einhergehen. Für die Wettbewerber wird dies vor allem unter Berücksichtigung des Durchführungsverbots relevant. Es bleibt daher jedem Mitgliedstaat überlassen, ob er bei Zweifeln an dem Vorliegen einer Beihilfe die fragliche Maßnahme im Sinne eines Negativtestes nach Art. 4 Abs. 2 VerfVO anmelden möchte, oder ob er es in Kauf nimmt, dass die Kommission seine Beurteilung der Maßnahme in einem späteren Prüfverfahren nicht teilt und die gewährten Mittel zurückfordert. Es gilt der Grundsatz der Selbstveranlagung der Mitgliedstaaten.⁵³ Sollten Zweifel an der Beihilfenrelevanz der Maßnahme bestehen, kann die Notifizierung aus Sicht der Mitgliedstaaten aber insofern sinnvoll sein, als dadurch Klärung herbeigeführt werden kann (Negativtest). Besonderes Interesse an der Notifizierung einer Beihilfenmaßnahme im Wege des Negativtestes wird für die Mitgliedstaaten vorrangig in Fällen bestehen, in denen sich die Beurteilung des Beihilfencharakters problematisch darstellt, so beispielsweise bei der Prüfung der sog. *Altmark Trans*-Kriterien oder der Durchführung des sog. *private investor test*.⁵⁴ Zwingend ist die Notifizierung aber nicht.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann bereits die Finanzierung einer Beihilfe notifizierungspflichtig sein. Davon ist in Fällen auszugehen, in denen Abgabe und Beihilfe durch einen zwingenden Verwendungszusammenhang verbunden sind, beispielsweise wenn das Abgabenaufkommen unmittelbar den Betrag der gewährten Beihilfe bestimmt.⁵⁵

⁵² *P.F. Nemitz*, General Reports, in: FIDE 2006, National Reports, 287 (300 f.); *E. Gambardo/A. Nucara/L. Prete*, EStAL 2005, 3 (7 f.); *A. Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 3.

⁵³ *A. Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 3.

⁵⁴ *P. Werner*, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 23.

⁵⁵ *A. Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 4.

Verschiedene Maßnahmen sind von der Notifizierungspflicht ausgenommen, namentlich durch aufgrund von Art. 109 AEUV ergangene Verordnungen.⁵⁶ Korrespondierend bestehen auch Sonderanmeldepflichten, insbesondere für Einzelmaßnahmen, die eine bestimmte Betragsschwelle überschreiten.⁵⁷ Die Anmeldepflichtigkeit einer geplanten Maßnahme besteht aber zunächst unabhängig von einer potentiellen Genehmigungsfähigkeit, sodass die Entscheidungsbefugnis über die Verträglichkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt der Kommission zugewiesen ist.⁵⁸

V. Wirkung von Eröffnungsbeschlüssen der Kommission

Nach Ansicht der Kommission sind die nationalen Gerichte an die Beurteilung der geplanten Maßnahme im Eröffnungsbeschluss der Kommission gebunden und müssen gegebenenfalls zur Anwendung von Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV kommen.⁵⁹

Das BVerfG hat dieser Ansicht widersprochen und betont, dass eine Bindungswirkung nicht entstehe, zumal die Beurteilung im Eröffnungsbeschluss seitens der Kommission noch vorläufig sei.⁶⁰ Diese Ansicht kann auch darauf gestützt werden, dass eine etwaige Bindungswirkung einer Rechtsgrundlage entbehrt.⁶¹ Der Eröffnungsbeschluss stellt weder Vorliegen noch Nichtvorliegen des Beihilfencharakters einer Maßnahme fest und

⁵⁶ Vgl. hierzu in diesem Band: *T.-N. Zimmer*, HFS 8 (2018), 187 (200) unter § 9 II.2.a.

⁵⁷ *A. Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 2 VO 2015/1589 Rn. 6.

⁵⁸ *P. Werner*, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 26.

⁵⁹ Die Kommission stützt sich dabei auf die Rechtsprechung des EuGH zur Anfechtbarkeit von Eröffnungsbeschlüssen.; vgl. EuGH v. 09.10.2001 Rs. C-400/99 (*Italien/Kommission*), Rn. 57 ff.; EuGH v. 21.11.2013 Rs. C-284/12 (*Deutsche Lufthansa AG/Flughafen Frankfurt-Hahn GmbH*); *T. Becker*, EuZW 2012, 725 (726); s. auch zur aktuellen Rspr. von BGH u. BVerwG: *U. Karpenstein/J.K. Dorn*, EuZW 2017, 337 (337 ff.); aktuell untersucht die Kommission die steuerliche Behandlung von Inter IKEA durch die Niederlande, vgl. die diesbezügliche Pressemitteilung: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-5343_en.htm.

⁶⁰ BVerfG v. 23.11.2011, 1 BvR 2682/11, Rn. 8; *A. Bartosch*, RIW 2011, 577 (582 ff.); *T. Becker*, EuZW 2012, 725 (726).

⁶¹ *T. Becker*, EuZW 2012, 725 (727).

muss sogar dann ergehen, wenn der Beihilfencharakter fraglich ist.⁶² In rechtlicher Hinsicht enthält ein Eröffnungsbeschluss folglich keine endgültige, letztverbindliche Entscheidung, die die nationalen Gerichte binden könnte.

Ferner ist die Annahme einer Bindungswirkung zur Durchsetzung des Beihilfenverbots auch nicht erforderlich, denn der Kommission ist durch Art. 13 Abs. 1 VO 659/1999 ein anderes Mittel anheim gestellt.⁶³ Die in der Verordnung angelegte Aussetzungsanordnung unterbindet gleichermaßen die Gewährung unrechtmäßiger Beihilfen und ist gemäß Art. 288 Abs. 4 AEUV für die Mitgliedstaaten verbindlich.

VI. Rechtsschutzfragen

Für die am Binnenmarkt teilnehmenden Unternehmen kann das Notifizierungsverfahren besonders in Fragen des Vertrauensschutzes wesentlich werden. Insbesondere das Steuerrecht ist zum Teil schwer mit den Mitteln des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu fassen, woraus sich auch für die Notifizierungspflicht aus Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV erhebliche Unklarheiten ergeben können.

Unternehmer dürfen sich nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann auf ein begründetes Vertrauen in die Rechtmäßigkeit einer Beihilfe berufen, wenn die betreffende Maßnahme im Bedarfsfall ordnungsgemäß notifiziert wurde und das Verfahren nach Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV durchlaufen hat. Als Maßstab wird ein sorgfältiger Unternehmer herangezogen, der sich diesbezüglich vergewissern muss.⁶⁴ Kann dieser den Erlass einer Maßnahme durch die Unionsorgane absehen, scheidet der Schutz begründeten Vertrauens aus. Dieser Maßstab erscheint aber nur dann tauglich, wenn es

⁶² EuGH v. 17.07.2008 Rs. C-521/06 (*Athinaiki Techniki/Kommission*), Rn. 34; T. Becker, EuZW 2012, 725 (727); M. Rosenberg, in: Walter/Reimer/Waldhoff (Hrsg.), Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren, Steuerwissenschaftliche Schriften, 235.

⁶³ T. Becker, EuZW 2012, 725 (728).

⁶⁴ Vgl. EuGH v. 20.09.1990 Rs. C-5/89 (*BUG-Alutechnik*), Rn. 14; s. auch P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 11.

für den gewissenhaften Wirtschaftsteilnehmer auch möglich ist, sich umfassend zu informieren und den Erlass entsprechender Maßnahmen zu antizipieren, was unter zwei Gesichtspunkten problematisch erscheint.

Zum einen ist das Beihilfenverfahren bilateral ausgestaltet und findet zwischen Mitgliedstaat und Kommission statt.⁶⁵ Für einzelne Wirtschaftsteilnehmer kann es daher bereits schwierig sein, umfassende Informationen über Notifizierungsvorgänge zu erhalten, zumal die Kommission nur eingeschränkt dazu verpflichtet ist, betroffene Unternehmen zu benachrichtigen.⁶⁶ Die Beihilfempfeänger haben alleinig das Recht auf eine angemessene Beteiligung am Verfahren⁶⁷, die an eine echte Beteiligtenstellung aber nicht heranreicht.⁶⁸ Die Unionsgerichte weisen den Beteiligten lediglich den Status als Informationsquelle der Kommission zu.⁶⁹ Nicht einmal, wenn die Kommission selbst ein Unternehmen um Auskünfte ersucht, kann dieses im Gegenzug Informationen zum Verfahrensstand oder zur Position der Kommission erhalten. Mit der Bereitstellung des Beihilfenregisters der Generaldirektion Wettbewerb der Europäischen Kommission, welches im Internet abrufbar⁷⁰ ist und eine Übersicht zu aktuell laufenden und abgeschlossenen Prüfverfahren vermittelt, ist eine begrüßenswerte Informationsquelle geschaffen worden, die sich aber weder quantitativ noch qualitativ als ausreichend erweist.⁷¹ Beispielsweise besteht kein Zugang zu von Seiten der Kommission ergangenen *comfort letters*, die als wichtige und ergiebige Informationsquelle dienen könnten. Die Rechtsprechung betrachtet das Verfahren in Beihilfensachen zudem nicht als Verfahren ge-

⁶⁵ P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 8.

⁶⁶ G. v. Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. 2017, Art. 108 AEUV Rn. 22.

⁶⁷ EuGH v. 24.09.2002 verbundene Rs. C-74/00 P u. 75/00 P (*Falck/Kommission*), Rn. 81; P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 10.

⁶⁸ Vgl. hierzu EuG v. 08.07.2004 Rs. T-198/01 (*Technische Glaswerke Ilmenau*), Rn. 192 f.

⁶⁹ EuGH v. 12.07.1923 Rs. 70/72 (*Kommission/Bundesrepublik Deutschland*), Rn. 19; EuG v. 25.06.1998 verbundene Rs. T-371/94 u. T-394/94 (*British Airways u.a./Kommission*), Rn. 59; EuG v. 08.07.2004 Rs. T-198/01 (*Technische Glaswerke Ilmenau*), Rn. 192.

⁷⁰ http://ec.europa.eu/competition/state_aid/register/.

⁷¹ Vgl. zur Thematik in diesem Band: D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (236 ff.) unter § 10 V.1.

gen den Beihilfenempfänger, weshalb dieser auch keine umfassenden Verteidigungsrechte geltend machen könne.⁷² Im Schrifttum gibt es dagegen zahlreiche Stimmen, die eine stärkere Einbindung vor allem des Beihilfenempfängers in das Verfahren fordern.⁷³ Auch wenn das Notifizierungsverfahren im Grunde bilateral zwischen Mitgliedstaat und Kommission ausgestaltet ist, erscheint angesichts der Auswirkungen, die eine Kommissionsentscheidung auf den betroffenen Beihilfenempfänger haben kann, eine echte Beteiligtenstellung zu seinen Gunsten angemessen. Um ihre Interessen gerichtlich durchsetzen zu können, stellen die Verträge zwar grundsätzlich Mittel und Wege zur Verfügung.⁷⁴ Regelmäßig wird es den Wirtschaftsteilnehmern aber schwer möglich sein, eine individuelle Betroffenheit nachzuweisen, die Voraussetzung der Geltendmachung im Klagewege ist. Denkbar erscheint dies für Unternehmen, denen erhebliche Marktanteile in einem bestimmten Wirtschaftssektor, der von der Beihilfenregelung betroffen wird, zukommen.⁷⁵ Will sich der Beihilfenempfänger auf Vertrauensschutz berufen, muss das Prüfverfahren ordnungsgemäß durchlaufen worden sein.⁷⁶ Mangels Beteiligtenstellung kann der betroffenen Wirtschaftsteilnehmer aber keinerlei Einfluss auf den Verfahrensablauf nehmen. Es allein dem Mitgliedstaat zu überlassen, die Rechte und Interessen der Beihilfenempfänger durchzusetzen, erscheint als Problemlösung ungeeignet. Zum einen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Interessenlagen von Mitgliedstaat und Wirtschaftsteilnehmern deckungsgleich sind. Zum anderen können die betroffenen Unternehmer eine größere Sachnähe einbringen.⁷⁷ Eine stärkere Stellung im Verfahren selbst, samt der damit einhergehenden Verfahrensrechte, könnte wesentliche Rechtsschutzlücken schließen.

⁷² EuG v. 08.07.2004 Rs. T-198/01 (*Technische Glaswerke Ilmenau*), Rn. 193; P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 8.

⁷³ P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 11; A. Bartosch, *EstAL* 2007, 474 (479); A. Sinnaeve, *CMLRev* 2007, 965 (1033).

⁷⁴ Vgl. hierzu A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 16 ff. und Art. 9 VO 2015/1589 Rn. 45ff.; in diesem Band auch D. Reich, *HFSt* 8 (2018), 219 (227 ff.) unter § 10 II.

⁷⁵ A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589 Rn. 20.

⁷⁶ Vgl. EuGH v. 20.09.1990 Rs. C-5/89 (*BUG-Alutechnik*), Rn. 14.

⁷⁷ P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 11.

Hinzu kommt, dass die Unternehmen die Entscheidung der Kommission nur dann zutreffend antizipieren können, wenn die anzuwendenden Beurteilungsmaßstäbe feststehen. Die Subsumtion einer Maßnahme unter den Beihilfentatbestand kann – wie aus den vorangegangenen Beiträgen deutlich wird – erhebliche Probleme bereiten. Zudem wird der Beihilfenbegriff durch die Fallpraxis der Kommission stetig erweitert. Die Erfassung der Maßstäbe wird zusätzlich dadurch erschwert, dass Auslegungsfragen in den Kompetenzbereich der Kommission fallen, wohingegen das Steuerrecht vor allem im Bereich der direkten Steuern noch kaum in das Unionsrecht integriert ist und diesbezügliche Auslegungsfragen folglich von den Mitgliedstaaten beantwortet werden.⁷⁸ Insbesondere das deutsche Steuerrecht zeichnet sich durch Komplexität und Vielschichtigkeit aus und ist stetig Gegenstand gesetzgeberischer Neuerungen. Beihilfenrechtlich relevante Begünstigungen können im Steuerrecht durchaus vielgestaltig auftreten und sind selbst für Unternehmer zum Teil schwer zu identifizieren.⁷⁹

Die bestehenden Defizite, die durch Ungleichgewicht im Bereich von Informationszugang und Auslegungshoheit entstehen,⁸⁰ lassen im Ergebnis wenig Raum, sichere Vorhersagen bezüglich beihilfenrechtlicher Entscheidungen durch die Kommission zu treffen und binden potentiellen Beihilfenempfängern die Hände, sich umfassend über die Beihilfenrelevanz einer Norm zu informieren und ihr wirtschaftliches Handeln entsprechend auszurichten. Die betroffenen Wirtschaftsteilnehmer befinden sich in der misslichen Lage, in finanziell sensiblen Bereichen einer unzumutbaren Ungewissheit ausgesetzt zu sein. Von der Vorhersehbarkeit des Beihilfencharakters einer Maßnahme kann daher selbst für den sorgfältigen Unternehmer schwerlich die Rede sein.

Lösungen könnten zum einen in einer stärkeren Transparenz des Notifizierungsverfahrens und einer Stärkung der Verfahrensrechte der betroffe-

⁷⁸ R. Martini, *StuW* 2017, 101 (109); vgl. zur Situation in harmonisierten Bereichen des Steuerrechts W. Schön, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 5. Aufl. 2016, Rn. 13-050.

⁷⁹ R. Martini, *StuW* 2017, 101 (107 f.); vgl. beispielhaft die Problematik des beihilfenrechtlichen Charakters der Regelungen zum Verlustvor- bzw. -rücktrag oder auch Beihilfen in Form von *negative state aids*, vgl. in diesem Band C. Jung/L. Neckenich, *HFSt* 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.

⁸⁰ R. Arnott/J. Stiglitz, *Journal of Public Economics* 1986, 1 ff.; R. Martini, *StuW* 2017, 101 (111).

nen Wirtschaftsteilnehmer zu suchen sein, um Informations- und Handlungsdefizite zu beseitigen. Eine Veröffentlichung aller Notifizierungen, wie dies in vergleichbarer Weise im Fusionskontrollverfahren geschieht, oder die Gewährung von Akteneinsichtsrechten könnten Informationsungleichgewichte abbauen.⁸¹ Denkbar wäre unter Umständen sogar ein stärkerer Austausch der Mitgliedstaaten untereinander, ähnlich des *Country by Country-Reporting*.

Zum anderen könnte zugunsten der Wirtschaftsteilnehmer sogar ein Anspruch auf Notifizierung gegen den jeweiligen Mitgliedstaat denkbar sein, der zweifelhafte Regelungen einer Klärung zuführen würde.⁸² Aufgrund der bilateralen Ausrichtung des Notifizierungsverfahrens und der Problematik, eine individuelle Betroffenheit zu begründen, ist die Ableitung eines Notifizierungsanspruchs aus Unionsrecht wohl nicht ersichtlich. Allenfalls Schadensersatzansprüche gegen den Mitgliedstaat aus Amtshaftung oder culpa in contrahendo können für den Beihilfenempfänger in Betracht kommen, wenn dieser von einer Rückforderung betroffen ist.⁸³ Aus verfassungsrechtlicher Perspektive erscheint ein solcher Anspruch denkbar, sofern sich unter Rechtsstaatsgesichtspunkten die Klärung des Beihilfencharakters einer Maßnahme zu einem Anspruch verfestigt.⁸⁴ In der Anspruchssituation gewährt die Verfassung aber nur dann Leistungsrechte, wenn der Staat gegen das verfassungsrechtliche Untermaßverbot verstoßen hat, es ihm also nicht gelungen ist, das Mindestmaß an erforderlicher Rechtssicherheit herzustellen. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes

⁸¹ Der Gerichtshof lehnt ein Akteneinsichtsrecht bisweilen ab, weil eine „allgemeine Vermutung dafür besteht, dass durch die Verbreitung der Dokumente der Verwaltungsakte grundsätzlich der Schutz des Zwecks von Untersuchungstätigkeiten beeinträchtigt würde“, EuGH v. 29.06.2010 Rs. C-139/07 P (*Kommission/Technische Glaswerke Ilmenau*), Rn. 61; s. auch P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 11; A. Bartosch, EStAL 2007, 474 (480 f.); K. Rosenfeld, Das Verfahrensrecht der gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenaufsicht (2000), 96 ff.

⁸² Bejahend: M. Ludwigs, EuZW 2004, 577, sofern die Anmeldepflichtigkeit hinreichend wahrscheinlich ist; in diesem Band auch D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (238 ff.) unter § 10 V.2.; J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187); aA P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 9.

⁸³ P. Werner, in: Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3 (2011), Art. 108 AEUV Rn. 9; M. Ludwigs, EuZW 2004, 577.

⁸⁴ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

der Selbstveranlagung kommt dem jeweiligen Mitgliedstaat bei der Frage nach der Notifizierungspflichtigkeit einer Maßnahme aber ein Beurteilungsspielraum zu. Folglich kann nicht automatisch gefolgert werden, dass der Mitgliedstaat das Untermaßverbot verletzt hat. Nichtsdestotrotz bleibt die Einführung eines derartigen Anspruchs zugunsten der Wirtschaftsteilnehmer aber eine Perspektive und würde dem Beihilfenverbot zur Durchsetzung verhelfen.

Ebenso ist eine weitere Beschleunigung und Vereinfachung des Notifizierungsverfahren erstrebenswert, um einerseits die aus unternehmerischer Sicht kaum hinnehmbare Dauer des Notifizierungsverfahrens zu verkürzen und andererseits die Generaldirektion Wettbewerb sowie die beteiligten Ministerien zu entlasten.

VII. Fazit

Das Beihilfenverbot ist ein essentielles Werkzeug zur Umsetzung des gemeinsamen Binnenmarktes und bedarf eines effektiven Verfahrensrechts.

Die Bemühungen von Kommission und Unionsgesetzgeber hin zu mehr Transparenz und einer Vereinfachung des Verfahrens sind begrüßenswert, gehen aber noch nicht weit genug. Im Bereich des Rechtsschutzes offenbaren sich noch größere Lücken. Für die Mitgliedstaaten, insbesondere aber für die akut betroffenen Wirtschaftsteilnehmer, ist es nach wie vor kompliziert, wenn nicht gar unmöglich, an verlässliche und aktuelle Informationen über beihilfenrechtlich relevante Normen und Notifizierungen zu kommen. Auskünfte über laufende Notifizierungsverfahren sind für die beteiligten Unternehmen als Grundlage schützenswerten Vertrauens essentiell, um fundierte wirtschaftliche Entscheidungen treffen zu können im Vertrauen auf die mitgliedstaatliche Rechtsordnung. Berücksichtigt man, dass auch die Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilfenrecht hochgradig problematisch sind, ist ein Ansetzen bereits auf Ebene des Notifizierungsverfahrens umso zwingender.⁸⁵

Besonders das Steuerrecht mit seinem komplexen Aufbau macht es dem Anwender zuweilen schwer, die Beihilfenrelevanz einer Norm zu eruieren. Umso wichtiger kann es für Wirtschaftsteilnehmer sein, eine beihilfenrechtliche Entscheidung der Kommission herbeiführen zu können. Hier

⁸⁵ Vgl. hierzu in diesem Band auch: *D. Reich*, HFS 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

wäre ein Tätigwerden von gesetzgeberischer Seite angezeigt, um Rechtsschutzlücken schließen zu können. Eine stärkere Teilhabe der betroffenen Unternehmen könnte zur Identifizierung beihilfenrechtlich bedenklicher Normen beitragen und auf diese Weise großes Potential zur Umsetzung des Beihilfenverbots in sich tragen. Schließlich könnte das Beihilfenrecht selbst auf diese Weise profitieren und zu mehr Geltung gelangen.

Es zeigt sich, dass auch im Bereich des Verfahrensrechts das letzte Kapitel noch nicht geschrieben ist. Von einem stumpfen Schwert zu sprechen, würde dem Notifizierungsverfahren aber den Fortschritt aberkennen, den es bereits zurückgelegt hat. Soll das Beihilfenrecht als Innovationsmotor den Binnenmarkt aber auch in Zukunft stärken, ist es unerlässlich, an diese Fortentwicklung anzuknüpfen und verfahrensrechtlich weiter voranzuschreiten hin zu einem transparenteren und effizienteren Verfahren, um dem Beihilfenverbot einen effektiven Rahmen zu verleihen.

§ 12 Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor für das Welthandelsrecht?

Jonathan Seebach

I.	Einleitung	264
II.	Das WTO – Beihilfenregime	265
	1. Gegenwärtiger Stand der internationalen Subventionsregulierung	265
	a. Tatbestand	266
	aa. Bestand	266
	bb. Kritik und Vergleich mit dem Beihilfenrecht	267
	b. Abgrenzung zwischen schädlichen und nützlichen Maßnahmen (Ausnahme- und Rechtfertigungstatbestände)	268
	aa. Bestand	268
	bb. Kritik und Vergleich mit dem Beihilfenrecht	269
	c. Durchsetzungs- bzw. Streitbeilegungsmechanismus	270
	aa. Bestand	270
	bb. Kritik und Vergleich mit dem Beihilfenrecht	271
	2. Zwischenergebnis	276
III.	Abkommensvorschlag mit Erläuterungen	277
	1. Abkommensvorschlag	277
	2. Erläuterungen zum Abkommensvorschlag	280
	a. Artikel 1 MIVSB	280
	aa. Art. 1 I MIVSB	280
	bb. Art. 1 II MIVSB	280
	cc. Art. 1 III MIVSB	282
	dd. Art. 1 IV MIVSB	282
	b. Art. 2 MIVSB	282
	c. Art. 3 MIVSB	284
	aa. Kein Ermessen	285
	bb. Die Gemeinsamen Interessen der Vertragsparteien	285
	d. Art. 4 MIVSB	286
	e. Art. 5 MIVSB	287
	f. Art. 6 MIVSB	287
	g. Art. 7 MIVSB	288
	3. Zwischenergebnis	288
IV.	Fazit und Ausblick	288

I. Einleitung

In den vorangegangenen Aufsätzen ist deutlich geworden, dass das Europäische Beihilfenrecht im Kontext der Europäischen Wirtschaftsordnung zwar ein wichtiges Ordnungsprinzip und einen Innovationsmotor darstellt, seine praktische Anwendung aber besonders bei Steuerbeihilfen häufig Probleme bereitet. Von dieser Erkenntnis ausgehend, kann man zwei Fragen stellen.

Erstens, ob das Beihilfenrecht seiner Idee nach ein Ordnungsprinzip nicht nur für die Europäische Wirtschaftsordnung, sondern auch für die Weltwirtschaftsordnung sein könnte. Dazu müsste zunächst geklärt werden, ob und inwieweit das existierende welthandelsrechtliche Subventionsregime, das Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (Im Folgenden: ASCM) unter dem Dach der Welthandelsorganisation (Im Folgenden: WTO) der Innovation bedarf. Dann muss entschieden werden, ob das Europäische Beihilfenrecht seiner Idee nach diese Innovation sein kann.

Zweitens muss man sich, wenn die erste Frage bejaht wird, die Frage stellen, wie man es vermeidet, die identifizierten Probleme bei der Anwendung auf Steuerbeihilfen in alle Welt zu „exportieren“. Dieser Beitrag möchte daher einen Vorschlag machen, wie sich ein Beihilfenverbot für Steuerbeihilfen formulieren ließe.

In Zusammenführung beider Überlegungen kann man zuletzt erwägen, Steuerbeihilfen ganz aus dem Anwendungsbereich des Art. 107 AEUV herauszunehmen und sie in Anerkennung ihrer Eigenartigkeit dem neuen völkerrechtlichen Regime zu unterwerfen. Dieses könnte über eine Vertragsänderung in das Europäische Primärrecht integriert werden und würde dann, dem oben Skizzierten folgend, eine Doppelfunktion als Europäisches und Globales Ordnungsprinzip erhalten.

Aus diesen Zielen ergibt sich folgender Untersuchungshergang: Zunächst soll kurz¹ das ASCM analysiert werden, um möglichen Innovationsbedarf zu identifizieren. Die identifizierten Fragen müssen dann darauf untersucht werden, ob das Europäische Beihilfenrecht auf diese Probleme eine Antwort geben kann (1.).

¹ In diesem Beitrag kann selbstverständlich keine erschöpfende Darstellung erfolgen, insoweit wird auf die zitierte Literatur verwiesen.

Anhand dieser Analyse wird ein Entwurf für ein „Multilaterales Instrument zur Vermeidung von Steuerbeihilfen“ (Im Folgenden: MIVSB) mit Erläuterung vorgestellt. Anhand dieses Entwurfes wird zu zeigen sein, dass die Stärken des Beihilfenrechts für das Welthandelsrecht fruchtbar gemacht werden können, ohne dessen Schwächen fortzutragen (2.).

Schließen soll der Beitrag mit einer Zusammenfassung und einem Ausblick, ob und inwieweit der Abschluss eines solchen Abkommens realistisch ist (3.).

Zuletzt ist anzumerken, dass viele der in diesem Artikel diskutierten Fragen sich nicht nur für Steuersubventionen unter dem Regime des ASCM stellen, sondern generell für das ASCM an sich. Eine Reform des gesamten ASCM (nicht nur im Bezug auf Steuerbeihilfen) zu diskutieren, würde den Rahmen dieses Artikels sprengen; daher wird davon abgesehen.

II. Das WTO – Beihilfenregime

1. Gegenwärtiger Stand der internationalen Subventionsregulierung

Neben dem Beihilfenrecht der Art. 107 ff. AEUV der Europäischen Union wird die Vergabe von Subventionen durch Staaten an Unternehmen auf internationaler Ebene nur durch das ASCM der WTO geregelt.

Das ASCM ist in das General Agreement on Tariffs and Trade (i.F. GATT) integriert. Während das GATT Handelshemmnisse in Form von Zöllen und Dumping vermeiden soll, richtet sich das ASCM gegen die Behinderung des internationalen Handels und Wettbewerbs durch die Vergabe von Subventionen an inländische Unternehmen.²

² C. Nowak, in: *M. Hilf/S. Oeter* (Hrsg.), *WTO-Recht*, 2. Aufl. 2010, § 13 Rn. 2; C. Tietje, in: *C. Tietje* (Hrsg.), *Internationales Wirtschaftsrecht*, 1. Aufl. 2009, § 3, Rn. 158 ff.

a. *Tatbestand*

aa. Bestand

Die staatlichen Maßnahmen, die in den Anwendungsbereich des ASCM fallen, werden von Art. 1 ASCM bestimmt. Nach Art. 1 ASCM bedarf es für das Vorliegen einer Subvention einer finanziellen Förderung eines Unternehmens durch eine Vertragspartei, Art. 1.1 (a) ASCM, die diesem Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil verschafft, Art. 1.1 (b) ASCM. Steuersubventionen (oder Steuerbeihilfen nach Europäischer Terminologie) werden vom ASCM ausdrücklich als eine Form erfasster Subventionen genannt, Art. 1.1 (a) (ii) ASCM.

Weiterhin unterscheidet das ASCM die erfassten Maßnahmen dann in Subventionen mit prohibitiver Wirkung gem. Art. 3 ASCM und solche Subventionen, die „angreifbar“ sind.³

Subventionen, die unter Art. 3 ASCM fallen, also Exportsubventionen an inländische Unternehmen oder Subventionen, die ausländische Waren gegenüber inländischen Waren diskriminieren, sind ohne weiteres verboten, Art. 4 ASCM. Art. 3-Subventionen gelten dabei immer als spezifisch i.S.d. Art. 2 ASCM (bzw. selektiv in EU-Terminologie (so bereits Art. 1.2 ASCM, jedenfalls aber Art. 2.3 ASCM)).

Subventionen, die nicht unter Art. 3 ASCM fallen, also lediglich „angreifbar“ sind, müssen weitere Voraussetzungen erfüllen, damit sie durch die WTO sanktioniert werden können. Zunächst müssen sie spezifisch sein, Art. 1.2, 2 ASCM. Darüber hinaus sind nichtdiskriminierende Subventionen nur verboten, wenn sie die Voraussetzungen der Art. 4 und 5 ASCM erfüllen, mithin die heimische Industrie eines anderen Mitglieds schädigen oder in sonstiger Form einem anderen Mitgliedstaat spürbaren Schaden zufügen, Art. 4, 5 ASCM.

Generell erfasst das ASCM nur produktbezogene Subventionen, die Subventionierung von Dienstleistungen ist nicht erfasst.⁴

³ C. Nowak, in: M. Hilf/S. Oeter (Hrsg.), WTO-Recht, 2. Aufl. 2010, § 13 Rn. 13; G. Luengo Hernandes de Madrid, Regulation of Subsidies and State Aids in WTO and EC law, 1. Aufl. 2007, S. 98; M. Slotboom, Subsidies in WTO Law and EC Law: Broad and Narrow Definitions, Journal of World Trade 2002, 517 (519).

⁴ C. Nowak, in: M. Hilf/S. Oeter (Hrsg.), WTO-Recht, 2. Aufl. 2010, § 13 Rn. 1.

bb. Kritik und Vergleich mit dem Beihilfenrecht

Der Subventionstatbestand des ASCM ist insbesondere dafür kritisiert worden, dass er nur Waren bzw. Produkte erfasst. Ein großer Anteil des weltweiten BIP und auch des weltweiten Handels entfällt heutzutage auf Dienstleistungen.⁵ Daraus ergibt sich, dass ein großer Teil des Welthandels vom welthandelsrechtlichen Subventionsregime gar nicht erst erfasst wird und damit unreguliert bleibt. Der Tatbestand des ASCM ist damit veraltet und zu eng, um der Realität des internationalen Handels gerecht zu werden.

Der Subventionsbegriff des ASCM steht dem Begriff der Beihilfe des Art. 107 Abs. 1 AEUV relativ nah.⁶ Jedoch ist der Begriff der Beihilfe in Art. 107 AEUV in zweierlei Hinsicht weiter als der des ASCM. Erstens erfasst das ASCM als Teil des GATT nur Maßnahmen mit Produktbezug. Art. 107 AEUV versteht sich demgegenüber als Teil einer umfassenden Wirtschaftsordnung:⁷ Erfasst sind sämtliche Vorteile, die einem Unternehmen zugutekommen. Art. 107 AEUV verbietet damit nicht nur die Subventionierung von Produkten, sondern Subventionierung überhaupt.⁸

Zweitens stellt das ASCM, jedenfalls für den Regelfall in Art. 4,5 ASCM, ein Spürbarkeitserfordernis auf. Ob Art. 107 Abs. 1 AEUV ein Spürbarkeitserfordernis kennt, ist zwar umstritten,⁹ wird aber von der herrschenden Meinung und insbesondere vom EuGH in ständiger Rechtsprechung

⁵ *F.-C. Laprèvote/S. Kang*, *European State Aid Law Quarterly* 2011, 445 (445).

⁶ Ein Vergleich findet sich auch bei *G. Luengo Hernandez de Madrid*, *Regulation of Subsidies and State Aids in WTO and EC Law*, 1. Aufl. 2007, S. 544 ff., der aber zu dem Ergebnis kommt, die WTO-Definition sei breiter, da sie keine Kosten der öffentlichen Hand verlange.

⁷ *A. Bartosch*, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Einleitung, Rn. 1; *C. Koenig/M. Hellstern*, in: *P.-C. Müller-Graff/A. Hatje* (Hrsg.), *Enzyklopädie Europarecht*, Bd. IV, *Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht*, 1. Aufl. 2010, § 14, Rn. 1 ff.; *M. Slotboom*, *Subsidies in WTO Law and EC Law: Broad and Narrow Definitions*, *Journal of World Trade* 2002, 517 (517).

⁸ *M. Bungenberg*, in: *A. Birnstiel/M. Bungenberg/H. Heinrich* (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 1.

⁹ *M. Segura Catalán/W. Mederer*, in: *H. Schröter/T. Jakob/R. Klotz/W. Mederer* (Hrsg.), *Europäisches Wettbewerbsrecht*, 2. Auflage 2014, Art. 107 AEUV, Rn. 63; in diesem Band dazu auch: *S. Langner*, *HFSt* 8 (2018), 161 (178 ff.) unter § 8 V.

verneint.¹⁰ Auch insoweit ist der Beihilfenbegriff des Art. 107 AEUV weiter als der des ASCM.

Der Beihilfentatbestand des Art. 107 AEUV ist damit in der Lage, sämtliche staatliche Eingriffe in den Wettbewerb zu erfassen. Art. 107 AEUV umfasst wirtschaftliche Vorgänge jeder Art, sodass unabhängig von der strukturellen Entwicklung der Wirtschaft keine Gefahr der Veralterung des Begriffs besteht.

Auch das Nichtbestehen eines Spürbarkeitskriteriums wird als für eine effektive Beihilfenkontrolle vorteilhaft angesehen: Eine übermäßige Belastung des Rechtsanwenders mit wirtschaftlichen Analysen werde vermieden, und somit eine zeitnahe Kontrolle zumindest aller relevanten Beihilfen ermöglicht.¹¹

Auf Tatbestandsebene kann eine Orientierung am Beihilfenverbot der Art. 107 ff. AEUV auf das welthandelsrechtliche Subventionsregime innovativ wirken, wobei die Anpassung des Tatbestandes an aktuelle wirtschaftliche Realitäten im Vordergrund stünde.

b. Abgrenzung zwischen schädlichen und nützlichen Maßnahmen (Ausnahme- und Rechtfertigungstatbestände)

aa. Bestand

In der ursprünglichen Fassung von 1997 kannte das ASCM drei verschiedene Kategorien von Subventionen: verbotene Subventionen, angreifbare Subventionen und erlaubte Subventionen gem. Art. 8 ff. ASCM¹². Diese Aufteilung war dem Grundgedanken geschuldet, dass Subventionen in bestimmten Fällen durchaus ein legitimes Mittel zur Förderung bestimmter Anliegen sein können.¹³ 1999 wurden die Art. 8 ff. ASCM dann jedoch durch Zeitablauf unanwendbar, eine Neuverhandlung der „green-light-

¹⁰ Statt vieler: *EuGH v. 24.07.2003*, Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*), Rn. 81, *EuGH v. 21.03.1990*, Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 43 m.w.N.

¹¹ Von einer „Sisyphosarbeit“ spricht: *F. Bührle*, Gründe und Grenzen des EG-Beihilfenverbots, 1. Auflage 2005, S. 314; *C. Koenigl / J. Kühling / N. Ritter*, EG-Beihilfenrecht, 1. Auflage 2002, S. 84.

¹² *M. Trebilcock / R. Howse*, The Regulation of International Trade, 2. Auflage 1999, S. 196.

¹³ Umfassend zu den Verhandlungen zum ASCM: *G. Luengo Hernandez de Madrid*, Regulation of Subsidies and State Aids in WTO and EC law, S. 84 ff.

subsidies“ unterblieb.¹⁴ Daraus ergibt sich, dass der Zweck einer Subvention für ihre Beurteilung nach dem ASCM keine Rolle mehr spielt.

bb. Kritik und Vergleich mit dem Beihilfenrecht

Diese Entwicklung ist in zweierlei Hinsicht misslich:

Zum einen sind Wirtschaftsbereiche denkbar, in denen Wettbewerb überhaupt nur durch staatliche Subventionen erst entstehen kann, weil anderenfalls die Einstiegsschwellen für neue Wettbewerber zu hoch wären.¹⁵ Paradebeispiel ist der Sektor der zivilen Luftfahrt.¹⁶ Gleiches kann aber in ähnlicher Weise für andere kapital- und forschungsintensive Branchen gelten¹⁷: Neueinsteiger sind in diesen Branchen häufig nicht in der Lage, die forschungs- und damit kostenintensive Phase der Anfangsverluste ohne staatliche Hilfe zu überstehen. Konsequenz ist ein Stagnieren des Wettbewerbes und damit auch der Innovation in Sektoren, die von der Innovation leben.¹⁸

Zum zweiten ist es denkbar, dass die Rechtsanwendung versucht, dem obigen Bedürfnis nachzukommen, ohne dass dies im Tatbestand angelegt wäre. Eine Überlastung der noch existierenden Tatbestandsmerkmale wäre damit die Folge. Etwa könnte das „Spürbarkeitserfordernis“ gem. Art. 4, 5 ASCM je nach Zwecksetzung der Maßnahme unterschiedlich und damit im Hinblick auf seine ursprüngliche Funktion falsch ausgelegt werden. Im Ergebnis birgt das Fehlen einer Rechtfertigungsmöglichkeit damit Gefahr für die stringente Auslegung des Gesamtsystems in sich.

Im Gegensatz dazu kennt das Beihilfenrecht in Art. 107 Abs. 2 AEUV einen Katalog von Beihilfen, die als mit dem Binnenmarkt vereinbar und damit

¹⁴ C. Nowak, in: *M. Hilf/S. Oeter* (Hrsg.), *WTO-Recht*, 2. Aufl. 2010, § 13 Rn. 13.

¹⁵ R. Lee, *Dogfight: Criticising the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures Amidst the Largest Dispute in World Trade Organization History*, N.C.J.Intl.'IL & Com. Bd. 32, 2006, 115 (150 ff.).

¹⁶ R. Lee, *Dogfight: Criticising the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures Amidst the Largest Dispute in World Trade Organization History*, N.C.J.Intl.'IL & Com. Bd. 32, 2006, 115 (149).

¹⁷ Für den Sektor der erneuerbaren Energien etwa vgl. *Rubini*, *Ain't wasting Time No More, Subsidies for Renewable Energies, The SCM Agreement, Policy Space, and Law Reform*, *Journal of International Economic Law* 2012, 525 (528 ff.).

¹⁸ R. Lee, *Dogfight: Criticising the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures Amidst the Largest Dispute in World Trade Organization History*, N.C.J.Intl.'IL & Com. Bd. 32 (2006), 115 (149 ff.).

als erlaubt angesehen werden. Art. 107 Abs. 3 AEUV ermöglicht es der Kommission zudem, nach ihrem Ermessen bestimmte Beihilfen zuzulassen.¹⁹ Damit bietet das Beihilfenrecht des AEUV die Möglichkeit einer differenzierten Abgrenzung zwischen „nützlich“ und „schädlich“ und ist damit eher als das ASCM-Regime dazu geeignet, dem wirtschaftlichen Phänomen des staatlichen Markteingriffes regulatorisch gerecht zu werden.²⁰

Auch im Bezug auf die Abgrenzung zwischen „nützlichen“ und „schädlichen“ Markteingriffen, die im ASCM häufig gar nicht oder nur schematisch erfolgt, kann das europäische Beihilfenrecht als Innovationsmotor für das überkommene WTO-Subventionsregime fungieren.

c. Durchsetzungs- bzw. Streitbeilegungsmechanismus

aa. Bestand

Das ASCM legt den Streitbeilegungsmechanismus sowie die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen das Subventionierungsverbot („remedies“) in Art. 4 ASCM (für verbotene Beihilfen) und Art. 7 ASCM (für nur angreifbare Beihilfen) fest. Kernstück des Streitbeilegungsmechanismus des ASCM ist der Dispute Settlement Body (DSB).

Die erste Stufe stellt das Konsultationsverfahren dar. Ein Mitgliedstaat, der meint, ein anderer Mitgliedstaat habe zu seinen Lasten verbotene Subventionen gewährt, kann verlangen, dass dieser Mitgliedstaat in ein informelles Verständigungsverfahren mit ihm eintritt, Art. 4.1-4.4 ASCM bzw. Art. 7.1-7.4 ASCM. Kommt es im Rahmen dieses Verständigungsverfahrens nicht zu einer Einigung zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten, kann gem. Art. 4.4 bzw. 7.4 ASCM die Einberufung eines Expertenpanels durch den DSB verlangt werden. Dieses Panel entscheidet dann über die Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem ASCM, Art. 4.5 ASCM bzw. Art. 7.5 ASCM. Gegen die Entscheidung des Panels (report) ist eine Berufung zum Appellate Body möglich, Art. 4.8 ff. bzw. Art. 7.6 ff. ASCM.

¹⁹ J. Kühling, in: R. Streinz (Hrsg.) EUV/AEUV, 2. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rn. 108.

²⁰ Nicht im Bezug auf Art. 107 Abs. 3 AEUV, sondern des Tatbestandsmerkmals „auf staatliche Kosten“ in dieselbe Richtung: *Rubini*, Ain't wasting Time No More, Subsidies for Renewable Energies, The SCM Agreement, Policy Space, and Law Reform, *Journal of International Economic Law* 2012, 525 (569).

Kommt eine Entscheidung des Panels oder des Appellate Body zu dem Ergebnis, dass es sich bei der fraglichen Maßnahme um eine nach dem ASCM verbotene Subvention handelt, fordert es den Mitgliedstaat, der das ASCM verletzt hat, auf, diese Maßnahme innerhalb einer angemessenen Zeitspanne zurückzuziehen, Art. 4.7 bzw. Art. 7.8 ASCM. Soweit der Mitgliedstaat dieser Aufforderung nicht nachkommt, kann der DSB, gewissermaßen als ultima ratio, dem verletzten Mitgliedstaat erlauben, Strafzölle auf die unerlaubt subventionierten Produkte zu erheben („countervailing measures“), Art. 4.10 ASCM bzw. Art. 7.9 ASCM.²¹ Darüber hinausgehende Maßnahmen gegen den „verletzenden“ Mitgliedstaat stehen dem DSB nicht zur Verfügung.²²

bb. Kritik und Vergleich mit dem Beihilfenrecht

Der Streitbeilegungsmechanismus des DSB und der WTO im Allgemeinen gilt in der völkerrechtlichen Diskussion als in überdurchschnittlichem Maße verrechtlicht.²³ Er gilt daher nicht selten als besonders vorbildlich im Vergleich zu anderen völkerrechtlichen Konfliktbeilegungsmechanismen.²⁴

Bei isolierter Betrachtung wird jedoch deutlich, dass der Streitbeilegungsmechanismus des ASCM seinen eigentlichen Zweck nur unzureichend erfüllt.²⁵ Die einzige Möglichkeit des DSB, die Mitgliedstaaten zum Beenden

²¹ P. Eeckhout, Remedies and Compliance, in: D. Bethlehem/D. McRae/R. Neufeld/I. Van Damme (Hrsg.), *The Oxford Handbook of International Trade Law*, 1. Aufl. 2009, 435 (453).

²² Überblick über das Verfahren m.W.n. bei T. Ebner, *Streitbeilegung im Welthandelsrecht*, 1. Aufl. 2005, S. 23.

²³ T. Ebner, *Streitbeilegung im Welthandelsrecht*, 1. Aufl. 2003, S.24 m.w.N.; S. McGuire, Between Pragmatism and Principle: Legalization, Political Economy and the WTO's Subsidy Agreement, *The International Trade Journal* 2002, 319 (322); J. Goldstein/L. Martin, Legalization, Trade Liberalization, and Domestic Politics: A Cautionary Note, *International Organization* 2000, S. 603 (603).

²⁴ T. Ebner, *Streitbeilegung im Welthandelsrecht*, 1. Aufl. 2003, S. 24; McGuire, Between Pragmatism and Principle: Legalization, Political Economy and the WTO's Subsidy Agreement, *The International Trade Journal* 2002, 319 (339); C. Nowak, in M. Hilf/S. Oeter (Hrsg.), *WTO-Recht*, 2. Aufl. 2010, § 13, Rn. 21.

²⁵ N. Meier-Kaienburg, The WTO's Toughest Case: An Examination of Effectiveness of the WTO Dispute Resolution Procedure in the Airbus-Boeing Dispute over Aircraft Subsidies, *Journal of Air Law and Commerce*, *Journal of Air Law and Commerce* 2006,

der Subventionierung zu „zwingen“, besteht darin, den geschädigten Mitgliedstaaten Gegenmaßnahmen („countervailing measures“ „countermeasures“) zu erlauben.²⁶ Ob der geschädigte Mitgliedstaat jedoch tatsächlich Strafzölle erhebt, bleibt ihm überlassen. Strafzölle bergen jedoch erhebliche Risiken: Regelmäßig verschlechtern sie die (Handels-)Beziehungen zum Verletzerstaat. Um eigene wirtschaftliche Schäden durch Importschwierigkeiten oder gar einen Handelskrieg zu vermeiden, sehen Mitgliedstaaten häufig von der Erhebung der Strafzölle ab, obwohl sie durch den DSB gestattet worden sind. Das gilt besonders dann, wenn beide Parteien ihre inländischen Substitute subventioniert haben.²⁷

Die eigenen Produkte einfach in gleichem oder noch höherem Maß zu subventionieren, stellt sich dagegen für den verletzten Staat häufig als die politisch ökonomischere Variante dar.²⁸ Im Ergebnis führt dies dann zu einem Subventionswettrüsten zwischen den beiden betreffenden Staaten und damit zu niemals endenden Verfahren vor dem DSB.²⁹ Prominentestes

191, (228 f.); *R. Lee*, Dogfight: Criticising the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures Amidst the Largest Dispute in World Trade Organization History, N.C.J.Intl.'IL & Com. Bd. 32 (2006) 115 (153).

²⁶ *R. Lee*, Dogfight: Criticising the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures Amidst the Largest Dispute in World Trade Organization History, N.C.J.Intl.'IL & Com. Bd. 32, 2006, 115 (153); *N. Meier-Kaienburg*, The WTO's Toughest Case: An Examination of Effectiveness of the WTO Dispute Resolution Procedure in the Airbus-Boeing Dispute over Aircraft Subsidies, Journal of Air Law and Commerce, Journal of Air Law and Commerce 2006, 191 (193).

²⁷ *M. Bronckers/ N. Van den Broeck*, Financial Compensation in the WTO, Improving the Remedies of WTO Dispute Settlement, Journal of International Economic Law 2005, 101 (102 f.); *R. Lee*, Dogfight: Criticising the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures Amidst the Largest Dispute in World Trade Organization History, N.C.J.Intl.'IL & Com. Bd. 32, 2006, 115 (146); *N. Meier-Kaienburg*, The WTO's Toughest Case: An Examination of Effectiveness of the WTO Dispute Resolution Procedure in the Airbus-Boeing Dispute over Aircraft Subsidies, Journal of Air Law and Commerce, Journal of Air Law and Commerce 2006, 191 (228).

²⁸ *R. Lee*, Dogfight: Criticising the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures Amidst the Largest Dispute in World Trade Organization History, N.C.J.Intl.'IL & Com. Bd. 32 (2006) 115 (153); *N. Meier-Kaienburg*, The WTO's Toughest Case: An Examination of Effectiveness of the WTO Dispute Resolution Procedure in the Airbus-Boeing Dispute over Aircraft Subsidies, Journal of Air Law and Commerce, Journal of Air Law and Commerce 2006, 191 (246).

²⁹ *R. Lee*, Dogfight: Criticising the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures Amidst the Largest Dispute in World Trade Organization History, N.C.J.Intl.'IL &

Beispiel sind die Verfahren um die Subventionierung von Boeing durch die USA und die entsprechende Subventionierung von Airbus durch die EU bzw. europäische Staaten.³⁰

Selbst wenn ein Strafzoll erhoben wird, zeigen sich noch Probleme: Das Drohpotential von Strafzöllen ist unmittelbar abhängig von der Bedeutung der Handelsbeziehungen mit der drohenden Nation für die Nation, die bedroht wird. Das führt dazu, dass die Aussicht auf Strafzölle vonseiten kleinerer Nationen häufig kaum geeignet ist, einen größeren Staat dazu zu bewegen, einen DSB-Report umzusetzen.³¹ Größere Staaten können es sich auf der anderen Seite dank ihrer schieren Masse häufig leisten, Strafzölle hinzunehmen und den DSB-Report einfach zu ignorieren.³²

Der Durchsetzungsmechanismus des ASCM ist also nicht in jedem Fall geeignet, das Ziel des ASCM, nämlich die Vermeidung von Subventionswettläufen unter den Mitgliedstaaten der WTO, zu vermeiden. Gerade in den komplizierten Fällen kommt es zudem zu überlangen und ineffizienten

Com. Bd. 32 (2006) 115 (153), *N. Meier-Kaienburg*, The WTO's Toughest Case: An Examination of Effectiveness of the WTO Dispute Resolution Procedure in the Airbus-Boeing Dispute over Aircraft Subsidies, *Journal of Air Law and Commerce*, *Journal of Air Law and Commerce* 2006, 191 (243).

³⁰ *N. Meier-Kaienburg*, The WTO's Toughest Case: An Examination of Effectiveness of the WTO Dispute Resolution Procedure in the Airbus-Boeing Dispute over Aircraft Subsidies, *Journal of Air Law and Commerce*, *Journal of Air Law and Commerce* 2006, 191 (242).

³¹ *M. Bronckers/ F. Baetens*, Reconsidering Financial Remedies in WTO Dispute Settlement, *Journal of International Economic Law* 2013, 1 (2); *P. Eeckhout*, Remedies and Compliance, in: *D. Bethlehem/D. McRae/R. Neufeld/I. Van Damme* (Hrsg.), *The Oxford Handbook of International Trade Law*, 1. Aufl. 2009, 435 (453) m.w. N.; *J. Trachtman*, The WTO Cathedral, *The Stanford Journal of International Law* 2007, 127 (128 f.) m.w.N.

³² Vgl. *N. Meier-Kaienburg*, The WTO's Toughest Case: An Examination of Effectiveness of the WTO Dispute Resolution Procedure in the Airbus-Boeing Dispute over Aircraft Subsidies, *Journal of Air Law and Commerce* 2006, 191 (235) m.w.N.; wobei die Möglichkeit, sich von der Verpflichtung, die Vergünstigung zurückzunehmen, teilweise auch als vom WTO-Recht gewollt angesehen wird, siehe zur Diskussion über die „buying out-option“ zusammenfassend: *A. Jackson*, Editorial Comment, *International Law Status of WTO Dispute Settlement Reports: Obligation to Comply or Option to „Buy Out“?*, *The American Journal of International Law* 2004, 109 m.w.N.

Verfahren.³³ Zuletzt stellen die als ultima ratio der Vollstreckung vorgesehenen Gegenmaßnahmen lediglich eine „Erlaubnis zur Selbsthilfe“ dar.³⁴ Kleinere Volkswirtschaften und insbesondere Entwicklungsländer werden durch diesen Ansatz, der wenn schon nicht auf das Recht des Stärksten, so doch auf ein Recht der Starken hinausläuft, strukturell benachteiligt.³⁵ Der DSB-Mechanismus kann damit in vielen Fällen weder eine effiziente noch eine gerechte Rechtsfindung gewährleisten und muss daher in hohem Maß kritisiert werden.

Die Rechtsfolgen für einen Verstoß gegen die Art. 107 ff. AEUV sind in Art. 108 AEUV sowie in der Beihilfenverfahrensverordnung (EU VO 2015/1589) geregelt.³⁶

Als erster Unterschied fällt ins Auge, dass der Verstoß gegen das Beihilfenrecht nicht von einem „verletzten“ Mitgliedstaat geltend gemacht werden muss, sondern durch die Kommission von Amtes wegen ermittelt und durch Beschluss festgestellt wird, Art. 108 Abs. 1 AEUV i.V.m. Art. 12 EU VO 2015/1589. Gegen den Beschluss der Kommission ist der Rechtsweg zum EuG und gegen die Entscheidung des EuG der Rechtsweg zum EuGH eröffnet.³⁷

Weiterhin muss die Beihilfengewährung – zumindest im Falle von durch oder aufgrund Gesetzes gewährter Steuerbeihilfen – nicht „beendet“ werden: Die gegen die Art. 107, 108 AEUV verstößende Norm darf vom Mitgliedstaat aufgrund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes gem.

³³ N. Kaienburg, Airbus gegen Boeing vor der WTO: Zeit für einen Legal Case Manager, Wirtschaftsdienst des Leibniz-Informationszentrums Wirtschaft 2014, 142 (146).

³⁴ J. Trachtman, The WTO Cathedral, The Stanford Journal of International Law 2007, 127 (128).

³⁵ Von einem „power based system“ spricht H. Nottage, Trade and Development, in: D. Bethlehem/D. McRae/R. Neufeld/I. Van Damme (Hrsg.), The Oxford Handbook of International Trade Law, 1. Aufl. 2009, 489 (496 u. 503).

³⁶ Übersicht in diesem Band bei D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (220 ff.) unter § 10 I.; A. Bartosch, Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 108 AEUV, Rn. 1; C. Lessenich, in: H. Von der Groeben/ J. Schwarze/ A. Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 108, Rn. 1 ff.

³⁷ C. Koenigl/ J. Kühling/ N. Ritter, EG-Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2003, S. 196 f. U. Soltész, in: M. Heidenhain (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Beihilfenrechts, 1. Aufl. 2003, § 40 Rn. 1.

Art. 4 Abs. 3 EUV nicht mehr angewendet werden. Der Anwendungsvorrang des Unionsrecht kann jederzeit auch vor nationalen Gerichten geltend gemacht werden.³⁸

Weiterhin kennt das Beihilfenrecht eine Rechtsfolge, die dem ASCM komplett fremd³⁹ ist: Die Rückforderung der unionsrechtswidrig gewährten Beihilfe gem. Art. 16 VO EU 1589/2015. Die Kommission gibt, sofern sie den Verstoß einer staatlichen Maßnahme gegen die Art. 107 ff. AEUV feststellt, dem entsprechenden Mitgliedstaat auf, den fraglichen Vorteil zurückzufordern, um so die Beeinträchtigung des Wettbewerbes rückgängig zu machen, die durch die Beihilfe vermittelt wurde.⁴⁰

Kommt der Mitgliedstaat diesen Beschlüssen der Kommission nicht nach, kann die Kommission nach Art. 14 VO EU 2015/1589 einen Antrag an den EuGH stellen, dass das entsprechende Verhalten des Mitgliedstaates einen Verstoß gegen den AEUV darstellt. Konsequenz daraus ist dann ein Vertragsverletzungsverfahren gegen den entsprechenden Mitgliedstaat gem. Art. 258 ff. AEUV. Im Rahmen dieses Vertragsverletzungsverfahrens kann dem Mitgliedstaat dann gem. Art. 260 Abs. 2 S. 2 AEUV ein Zwangsgeld auferlegt werden, sollte er trotz entgegenstehenden Urteils des EuGH seiner Verpflichtung nicht nachkommen, die Gewährung der Beihilfe auszusetzen und die gewährten Vorteile zurückzufordern.⁴¹

Wenn man nun herausfinden will, welche Teile des beihilfenrechtlichen Rechtsregimes geeignet erscheinen, um die Probleme des ASCM zu lösen, sollte man beachten, dass die WTO eine internationale Organisation ist und keine supranationale Vereinigung von Staaten, wie die europäische Union. Die (auch nur partielle) Übertragung von Hoheitsbefugnissen auf eine zwischenstaatliche Behörde ist unwahrscheinlich und würde auch den Rahmen des ASCM bzw. der WTO sprengen.

Eine Innovation darstellen könnte indes die Möglichkeit, gegen einen Mitgliedstaat, der seinen durch Gerichts- oder Schiedspruch festgestellten

³⁸ A. Haratsch/C. Koenig/ M. Pechstein, *Europarecht*, 9. Aufl. 2014, Rn. 184.

³⁹ Zumindest nach Entscheidungspraxis des DSB, vgl. dazu: DSB, Report of the Panel vom 21. 01. 2000, *Australia – Subsidies Provided to Producers and Exporters of Automotive Leather – Recourse to Article 21.5 of the DSU by the United States*, WT/DS126/RW.

⁴⁰ Hierzu in diesem Band: D. Reich, HfSt 8 (2018), 219 (220 ff.) unter § 10 I., A. Bartosch, *Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 16 VO 2015/1589, Rn. 1.

⁴¹ Zum Vertragsverletzungsverfahren in Beihilfensachen s. T. Jestaedt/Loest, in: Heidenhain, 1. Aufl. 2013, § 55, Rn. 1 ff.

Vertragsverpflichtungen nicht nachkommt, ein Zwangsgeld zu verhängen. Zwangsgelder oder Schadensersatzverpflichtungen vertragsbrüchiger Staaten sind im Völkerrecht zumindest im Rahmen des Investitionsschutzrechtes erprobt⁴² und haben in diesem Bereich zur Entstehung einer Art Verwaltungsrechtes der Internationalen Gemeinschaft geführt.⁴³

Die Erweiterung der Rechtsfolgen um eine Verpflichtung des Verletzestaates, die gewährte Vergünstigung zurückgewähren, könnte den Anreiz für die Vertragsparteien verringern, überhaupt erst in den Wettbewerb einzugreifen: Die Möglichkeit, einfach dem Unternehmen so lange Vorteile zukommen zu lassen, bis es „auffällt“ und damit der eigenen Wirtschaft zumindest einen Vorteil auf Zeit zu verschaffen, entfällt dann nämlich.⁴⁴

Eine Übertragung beihilfen- bzw. europarechtlicher Prinzipien kann also dazu verwendet werden, um strukturelle Probleme des Welthandelsrechtes zu lösen. Dies gilt insbesondere, weil es in der besprochenen Konstellation das Streitbeilegungsorgan selbst wäre, dass über das Zwangsgeld entscheidet, und somit der einzelne Mitgliedstaat aus dem oben beschriebenen Dilemma befreit wäre.

2. Zwischenergebnis

Aus der kurzen Darstellung der Inhalte und zentralen Schwachstellen des ASCM ergibt sich, dass Grundprinzipien des europäischen Beihilfenrechts zu einer Blaupause für die Erneuerung des welthandelsrechtlichen Subventionsregimes werden können.

⁴² G. van Harten/M. Loughlin, Investment Treaty Arbitration as a Species of Global Administrative Law, *The European Journal of International Law* 2006, 121 (131 ff.); B. Kingsbury/N. Krisch/ R. Stewart, The Emergence of Global Administrative Law, *Law and Contemporary Problems* 2005, 15 (36).

⁴³ G. van Harten/M. Loughlin, Investment Treaty Arbitration as a Species of Global Administrative Law, *The European Journal of International Law* 2006, 121 (122 ff.); B. Kingsbury/N. Krisch/ R. Stewart, The Emergence of Global Administrative Law, *Law and Contemporary Problems* 2005, 15 (36).

⁴⁴ Vgl. J. Trachtman, The WTO Cathedral, *The Stanford Journal of International Law* 2007, 127 (134).

III. Abkommensvorschlag mit Erläuterungen

In einem zweiten Schritt soll nun ein Vorschlag gemacht werden, wie ein europäisch inspiriertes Verbot von fiskalischen Beihilfen auf internationaler Ebene aussehen könnte. Es folgt eine Erläuterung der Abweichungen von den Art. 107 ff. AEUV und den Abweichungen vom ASCM, soweit sie durch das bereits Gesagte nicht hinreichend erklärt wurden.

1. Abkommensvorschlag

Multilaterales Instrument zur Vermeidung von Steuerbeihilfen

Präambel

Zur Förderung des freien Handels zwischen den Mitgliedern, zur Vermeidung schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten und zur Erhaltung des Wettbewerbs schließen die Vertragsparteien folgendes Abkommen:

Artikel 1: Definition

- (1) Begünstigende Besteuerung (Beihilfe) bedarf der Rechtfertigung.
- (2) Besteuerung ist jede steuerlich wirkende Maßnahme der Vertragspartei. Als begünstigend gilt eine Maßnahme, wenn sie keine folgerichtige Umsetzung der Grundentscheidung des entsprechenden Steuersystems darstellt und geeignet ist, bestimmte unternehmerische Tätigkeit unmittelbar oder mittelbar zu fördern.
- (3) Eine mittelbare Förderung liegt nur vor, wenn sie zurechenbare Folge der Besteuerung ist.
- (4) Die steuerliche Mehrbelastung bestimmter Unternehmen kann nur auf solche Unternehmen begünstigend wirken, die mit diesen Unternehmen in direktem Wettbewerb stehen.

Artikel 2: Zwingende Rechtfertigung

Gerechtfertigt sind:

- a) Beihilfen, die weder den Wettbewerb verfälschen, noch Handel zwischen den Vertragsparteien beeinträchtigen.
- b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind.
- c) Beihilfen, die von Entwicklungsländern gewährt werden. Diese Ausnahme gilt nach der erstmaligen Klassifikation eines Vertragsmitglieds als Entwicklungsland für zehn Jahre. Bei erneuter Feststellung ist die Ausnahme um fünf Jahre zu verlängern. Ob ein Entwicklungsland vorliegt, stellt das Gemeinsame Berufungsgericht fest.

Artikel 3: Rechtfertigung mit Abwägungserfordernis

(1) Eine Beihilfe ist außerdem gerechtfertigt, wenn sie zur Förderung eines gemeinsamen Interesses der Vertragsparteien geeignet und erforderlich ist.

(2) Als Gemeinsame Interessen der Vertragsparteien gelten die folgenden Anliegen:

- a) Die Förderung einzelner Verbraucher zu sozialen Zwecken, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Produkte oder Dienstleistungen gewährt wird.
- b) Die Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht
- c) Die Förderung wichtiger Vorhaben von globaler Bedeutung oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben einer Vertragspartei.
- d) Die Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete.
- e) Die Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes.
- f) Die effiziente und rechtsstaatliche Ausgestaltung der Steuersysteme der Vertragsparteien.
- g) Die Vermeidung von Gestaltungsmissbrauch.

(3) Eine Rechtfertigung nach dieser Vorschrift scheidet aus, wenn die Maßnahme den Wettbewerb oder den Handel zwischen den Mitgliedstaaten unangemessen einschränkt.

Artikel 4: Feststellung des Verstoßes gegen dieses Abkommen, Beschwerdeverfahren

(1) Gegen einen Verstoß gegen dieses Abkommen ist die Beschwerde zum Gemeinsamen Gericht zulässig.

(2) Verstößt die angegriffene Besteuerung gegen dieses Abkommen, erlässt der Gemeinsame Gerichtshof einen Beschluss, der feststellt, dass die streitbefangene Besteuerung eine nicht gerechtfertigte Beihilfe ist.

(3) Gegen den Beschluss nach Absatz 1 ist die Berufung zum Gemeinsamen Berufungsgericht innerhalb von 14 Tagen zulässig. Das Gemeinsame Berufungsgericht überprüft die Entscheidung des Gemeinsamen Gerichts in rechtlicher wie tatsächlicher Hinsicht.

(5) Beschwerdebefugt ist jede natürliche oder juristische Person, die geltend machen kann, durch die Maßnahme einer Vertragspartei in denjenigen ihrer Anliegen, die durch dieses Abkommen geschützt werden, verletzt zu sein.

Artikel 5: Rechtsfolgen des Verstoßes

- (1) Eine Beihilfe, gegen die ein Beschwerdeverfahren anhängig ist, darf vorläufig nicht gewährt werden.
- (2) Ergeht ein Beschluss des Gemeinsamen Berufungsgerichts oder wird die Berufung gegen einen Beschluss des Gemeinsamen Gerichts unzulässig, ist die Vertragspartei verpflichtet, die Begünstigung zurückzufordern, soweit der Beschluss den Verstoß der Beihilfe gegen dieses Abkommen feststellt.
- (3) Ergeht ein Beschluss des Gemeinsamen Berufungsgerichtes oder wird die Berufung gegen einen Beschluss des Gemeinsamen Gerichtes unzulässig, darf die Begünstigung, wenn sie vorläufig nicht gewährt wurde, dem Begünstigten der Beihilfe ausgeglichen werden, soweit der Beschluss die Vereinbarkeit der Beihilfe mit diesem Abkommen feststellt.

Art. 6: Vollstreckungsbeschluss

- (1) Kommt eine Vertragspartei ihren Pflichten nicht nach, erlässt das Gemeinsame Gericht auf Antrag einen Vollstreckungsbeschluss.
- (2) Der Vollstreckungsbeschluss stellt fest, dass die Vertragspartei gegen ihre Pflichten aus diesem Abkommen verstoßen hat. Im Vollstreckungsbeschluss soll ein Zwangsgeld gegen diese Vertragspartei angeordnet werden.
- (3) Antragsbefugt sind alle juristischen und natürlichen Personen, die im selben Verfahren beschwerdebefugt waren sowie alle Vertragsparteien. Der Antrag soll einen sachdienlichen Vorschlag zur Höhe des Zwangsgeldes machen.

Art. 7: Zusammensetzung der Gerichte

- (1) Jede Vertragspartei entsendet jeweils einen Repräsentanten (Richter) in das Gemeinsame Gericht und in das Gemeinsame Berufungsgericht.
- (2) Wird Beschwerde erhoben, entscheidet das Plenum des Gemeinsamen Gerichts über die Besetzung des Spruchkörpers. Der Spruchkörper soll fünf Richter umfassen. Gleiches gilt für die Besetzung der Spruchkörper des Gemeinsamen Berufungsgerichtes.
- (3) Richter müssen die Befähigung haben, im Hoheitsgebiet der entsprechenden Vertragspartei ein Richteramt auszuüben. Im Übrigen obliegt das Auswahlverfahren den Vertragsparteien selbst.
- (4) Die Richter sind Weisungen nicht unterworfen und entscheiden unabhängig nach Recht und Gesetz. Die Entscheidungen des Gemeinsamen Gerichts und des Berufungsgerichtes ergehen mit einfacher Mehrheit der für zur Entscheidung zuständigen Mitglieder.

2. Erläuterungen zum Abkommensvorschlag

a. Artikel 1 MIVSB

Artikel 1 ist das Kernstück des Abkommens und legt den Begriff der Steuerbeihilfe fest. Systematisch betrachtet findet sich der Grundtatbestand in Art. 1 I MIVSB. Der Grundtatbestand wird erläutert durch Art. 1 II MIVSB, der die Begriffe „Besteuerung“ und „Begünstigung“ legaldefiniert, während die Absätze 3 und 4 jeweils als einschränkende Tatbestände zu Absatz 2 zu lesen sind.

aa. Art. 1 I MIVSB

Art. 1 definiert den Begriff der Beihilfe für Zwecke dieses Abkommens und legt fest, dass eine Beihilfe gerechtfertigt sein muss, um mit dem Abkommen vereinbar zu sein und nicht die Rechtsfolgen der Art. 5ff. MIVSB auszulösen. Darüber grenzt Art. 1 I MIVSB auch die Tatbestands- von der Rechtfertigungsebene ab und vermeidet somit den für die Art. 107 ff. AEUV bestehenden Streit, welche Tatbestandsmerkmale erfüllt sein müssen, damit eine Beihilfe i.S.d. Art. 107 ff. AEUV vorliegt.⁴⁵

Art 1 I MIVSB ist insoweit eindeutig. Eine Beihilfe für Zwecke dieses Abkommens liegt dann vor, wenn begünstigend besteuert wird.

bb. Art. 1 II MIVSB

Art. 1 II MIVSB füllt den Tatbestand des ersten Absatzes durch Legaldefinitionen der Begriffe „Besteuerung“ und „Begünstigung“ aus.

Besteuerung ist definiert als jede steuerlich wirkende Maßnahme einer Vertragspartei. Vom Begriff der Maßnahme sind grundsätzlich alle staatlichen Handlungsformen erfasst. Problematisch ist dagegen der Begriff der steuerlichen Wirkung: Steuern sind alle Zwangsabgaben, die ein Hoheits-

⁴⁵ Vgl. zur Offenheit des Beihilfenbegriffs der Art. 107 ff. AEUV: *M. Bungenberg*, in: *A. Birnstiel/M. Bungenberg/H. Heinrich* (Hrsg.), *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 1; Für die Ansicht, dass eine Beihilfe schon bei bloßer staatlicher Begünstigung vorliege, etwa: *M. Heidenhain*, in: *M. Heidenhain* (Hrsg.), *European State Aid Law*, 1. Aufl. 2010, § 1 Rn. 1; a.A.: *J. Englisch*, in: *H. Schaumburg/J. Englisch* (Hrsg.) *Europäisches Steuerrecht*, 1. Aufl. 2015, Rn. 9.1.

träger zur allgemeinen Finanzierung seines Haushaltes ohne Gegenleistung erhebt.⁴⁶ Eine Wirkung liegt dann vor, wenn das Steueraufkommen im Veranlagungszeitraum nicht gleichbleibt.

Die Begünstigung i.S.d. Art. 1 II MIVSB vereinigt die Tatbestandsmerkmale auf sich, die in der Prüfung des Art. 107 Abs. 1 AEUV der Vorteil und die Selektivität sind.

Die Frage, ob der Vorteil i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV im Sinne eines Diskriminierungs- oder Benchmarktestes zu bestimmen ist⁴⁷, entscheidet der Art. 1 II MIVSB zugunsten des Benchmarktestes,⁴⁸ indem er Maßnahmen, die eine folgerichtige Umsetzung des vertragspateilichen Steuersystems darstellen, für nicht begünstigend erklärt. Von der Legaldefinition des Art. 1 II MIVSB sind zudem grundsätzlich auch mittelbare Begünstigungen⁴⁹ und negative state aid⁵⁰ umfasst, Einschränkungen dazu nehmen die Absätze 3 und 4 vor. Bezugspunkt für die mittelbare Begünstigung ist dabei die Abweichung von der folgerichtigen Besteuerung des unmittelbaren Adressaten.

Da eine Begünstigung gem. Art. 1 II MIVSB nur bei der Förderung bestimmter Unternehmen vorliegt, bleibt eine selbstständige Prüfung der Selektivität erforderlich.⁵¹

Hinsichtlich des Begriffes des Unternehmens kann auf den Unternehmensbegriff des Art. 107 Abs. 1 AEUV verwiesen werden.⁵² In diesem Begriff liegt auch der strukturelle Vorteil des beihilfenrechtlichen Tatbestandes im Vergleich zum Subventionsbegriff des ASCM und des GATT.

⁴⁶ Entspricht im Wesentlichen der Definition in der Finanzwissenschaft: C. Blankert, *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, Eine Einführung in die Finanzwissenschaft, 9. Aufl. 2017, S. 135 (wobei auch auf § 3 AO verwiesen wird); D. Brümmerhoff/T. Büttner, 11. Aufl. 2015, S. 223.

⁴⁷ Zur Diskussion in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 7 (13 ff.) unter § 2 III.1.

⁴⁸ Vgl. hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 7 (17 f.) unter § 2 III.3.

⁴⁹ Zur mittelbaren Begünstigung vgl. in diesem Band: A. Milutinović, HfSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.

⁵⁰ Zu negative state aid vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.

⁵¹ So auch in diesem Band: L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

⁵² Zum Unternehmensbegriff in diesem Band: J. Schmidt, HfSt 8 (2018), 63 (63 ff.) unter § 4; statt vieler: A. Kliemann, in: H. Schröter/ T. Jakob/ R. Klotz/ W. Mederer, *Europäisches Wettbewerbsrecht*, 2. Aufl. 2014, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 32 m.w.N.

cc. Art. 1 III MIVSB

Art. 1 III MIVSB nimmt eine Einschränkung des in Art. 1 II MIVSB definierten Begünstigungsbegriffs und damit auch des Tatbestandes des Art. 1 I MIVSB im Bezug auf mittelbare Begünstigungen vor. Nur dann, wenn die Förderung des Unternehmens tatsächlich Ergebnis der staatlichen Maßnahme ist und nicht das Ergebnis des Wirkens bloß marktwirtschaftlicher Gesetzmäßigkeiten, soll eine Beihilfe i.S.d. Art. 1 I MIVSB vorliegen.⁵³ Im Wesentlichen wurde der schon oben dargestellte Ansatz des EuGH zur Eingrenzung des mittelbaren Vorteilsbegriffs in den Regelungstext übernommen.⁵⁴

dd. Art. 1 IV MIVSB

Art. 1 IV MIVSB regelt die Frage, ob negative state aid, also die vom Grundsystem abweichende Mehrbelastung einzelner Unternehmen, eine Beihilfe für die nichtbelasteten Konkurrenzunternehmen darstellen kann.⁵⁵ Abermals wurde im Wesentlichen die Rechtsprechung des EuGH übernommen, dass negative state aid nur zugunsten solcher Unternehmen vorliegen kann, die mit dem betroffenen Unternehmen in enger Konkurrenz stehen.⁵⁶

b. Art. 2 MIVSB

Art. 2 MIVSB führt bestimmte Kategorien von Beihilfen auf, die per se gerechtfertigt sind, ohne weitere Voraussetzungen erfüllen zu müssen. Obwohl eine Ausgestaltung theoretisch auch in Gestalt von Ausnahmen vom Tatbestand möglich gewesen wäre, ist Art. 2 MIVSB als Rechtfertigungsgrund ausgestaltet. Dies dient primär der stringenten Ausgestaltung des

⁵³ So auch in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (86 ff.) unter § 5 II.; EuGH v. 02.02.1988, Rs. C-67/85 (*Van der Kooy*), Rn. 38; EuGH v. 21.03.1991, Rs. C-305/89 (*Alfa Romeo*), Rn. 13 ff.; s. auch J. Englisch, in: H. Schaumburg/J. Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 1. Aufl. 2015, , Rn. 9.10 m.w.N.

⁵⁴ Darstellung dazu in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (86 ff.) unter § 5 II.

⁵⁵ Vgl. dazu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.; siehe auch J. Englisch, in: H. Schaumburg/J. Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 1. Aufl. 2015, Rn. 9.14.

⁵⁶ Dazu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.; vgl. *EuGH v. 22.11.2001*, Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 16 ff.; *EuGH v. 07.09.2006*, Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 36 ff.

Systems aus Tatbestand und Rechtfertigung, das von der Zentralnorm des Art. 1 I MIVSB vorgegeben wird.

Littera b stellt eine wörtliche Übernahme des Art. 107 Abs. 2 lit. b) AEUV dar. Von der Übernahme des lit. c) wurde abgesehen, da sich der Anwendungsbereich dieses Rechtfertigungsgrundes erledigt hat.⁵⁷ Zu Art. 107 Abs. 2 lit. a) AEUV siehe unten unter III.2.c.bb.

Art. 2 lit. a) übernimmt die Merkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Handelsbeeinträchtigung, die in Art. 107 Abs. 1 AEUV zum Tatbestand gehörten, als (zwingende) Rechtfertigungsgründe. Maßgeblicher unterschied ist die Darlegungslast: Bei der Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV muss die Kommission darlegen, dass Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung *vorliegen*. In der Folge werden vom EuGH an beide Merkmale nur geringe Anforderungen gestellt, um die Kommission nicht zu überlasten. Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten haben daher bei der Prüfung des Art. 107 AEUV kaum eine Bedeutung. Gestaltet man beides jedoch als Rechtfertigungstatbestand aus, kann sich dies ändern: Das Ausdifferenzieren der Tatbestandsmerkmale würde nicht mehr die Gefahr einer ineffizienten Beihilfenkontrolle in sich bergen, da nun die Darlegungslast – und damit auch der Aufwand – bei den Mitgliedstaaten läge. Kann ein Mitgliedstaat nun mithilfe einer detaillierten Marktanalyse⁵⁸ nachweisen, dass es weder zu einer Verzerrung des Wettbewerbs noch Beeinträchtigung des Handels kommt, kann dem auf Rechtfertigungsebene umfassend Rechnung getragen werden. Die Gefahr einer Überlastung des Tatbestandes und damit der Beihilfenkontrolle, wie sie bei Art. 107 Abs. 1 AEUV bestünde, würde man der Wettbewerbsverfälschung und der Handelsbeeinträchtigung zuviel Raum geben, besteht hier schließlich nicht mehr.

Da Beihilfenrecht unserer Ansicht nach eine Doppelfunktion erfüllt, nämlich einerseits den Wettbewerb zwischen Unternehmen, andererseits auch den zwischen Staaten zu schützen,⁵⁹ dürfen für eine Rechtfertigung nach

⁵⁷ W. Cremer, in: C. Calliess/M. Ruffert, EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 45.

⁵⁸ Vgl. C. Koenig/J. Paul, in: R. Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Rn. 89 m.w.N.

⁵⁹ Zum Wettbewerb zwischen Unternehmen: M. Bungenberg, in: A. Birnstiel/M. Bungenberg/H. Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Einleitung, Rn. 127; M. Heidenhain, in: M. Heidenhain (Hrsg.), European State Aid Law, 1. Aufl.

Art. 2 lit. a) MIVSB kumulativ weder eine Verfälschung des Wettbewerbes noch eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Vertragsparteien vorliegen.

Art. 2 lit. c) MIVSB enthält eine Beihilfe zugunsten von Entwicklungsländern. Dieser bedarf es, weil die wirtschaftliche Situation von Entwicklungsländern häufig nicht mit der von entwickelten Volkswirtschaften zu vergleichen ist: Eine interventionistische und bis zu einem gewissen Grad protektionistische Wirtschaftspolitik ist für Entwicklungsländer häufig notwendig, um ihre Volkswirtschaften überhaupt erst konkurrenzfähig zu machen.⁶⁰ Ein „level playing field“ kann nur errichtet werden, wenn auch derartige, strukturelle Unterschiede der „Startpositionen“ berücksichtigt werden.⁶¹ Die zeitliche Beschränkung der Ausnahme soll wiederum verhindern, dass Vertragsmitglieder die Ausnahme in Anspruch nehmen, die gegenüber entwickelten Volkswirtschaften nicht mehr gesondert behandelt werden müssen, da ihre eigene Wirtschaft sich in der Zwischenzeit hinreichend entwickelt hat.

c. *Art. 3 MIVSB*

Die Rechtfertigungsvorschrift des Art. 3 MIVSB enthält Rechtfertigungsgründe, die aber im Gegensatz zu den Gründen des Absatzes 2 nicht per se zur Rechtfertigung der Beihilfe führen, und ist im Wesentlichen den Ermessensausnahmen des Art. 107 Abs. 3 AEUV nachempfunden. Im Vergleich mit dem gegenwärtigen ASCM wäre sie der maßgebliche regulatorische Ansatzpunkt einer präzisen Abgrenzung zwischen nützlichen oder

2010, § 1, Rn. 1; W. Mederer, in: H. Schröter/ T. Jakob/ R. Klotz/ W. Mederer, Europäisches Wettbewerbsrecht, 2. Aufl. 2014, Vorbemerkung zu den Art. 107 bis 109 AEUV, Rn. 1. Für den Wettbewerb zwischen Staaten: W. Mederer, in: H. Schröter/ T. Jakob/ R. Klotz/ W. Mederer, Europäisches Wettbewerbsrecht, 2. Aufl. 2014, Vorbemerkung zu den Art. 107 bis 109 AEUV, Rn. 2; H. Heinrich, in: A. Birnstiel/M. Bungenberg/H. Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. (2013), Einleitung, Rn. 98 ff.

⁶⁰ A. Green/ M. Trebilcock, What can we learn from Export Subsidies, *Journal of International Economic Law* 2007, 653 (663) m.w.N.; S. McGuire, Between Pragmatism and Principle: Legalization, Political Economy, and the WTO's Subsidy Agreement, *The International Trade Law Journal* 2002, 319 (323).

⁶¹ S. McGuire, Between Pragmatism and Principle: Legalization, Political Economy, and the WTO's Subsidy Agreement, *The International Trade Law Journal* 2002, 319 (323).

gar notwendigen und schädlichen Eingriffen des Staates in den Wettbewerb.⁶²

aa. Kein Ermessen

Im Gegensatz zu Art. 107 Abs. 3 AEUV ist Art. 3 MIVSB nicht als Ermessensvorschrift ausgestaltet. Eine Rechtfertigung ist zwingend, soweit ein Gemeinsames Interesse aus Art. 3 II MIVSB einschlägig ist und die Beihilfe keinen unverhältnismäßigen Schaden an den Schutzgütern des Abkommens anrichtet, Art. 3 III MIVSB. Hinsichtlich Geeignetheit und Erforderlichkeit besteht ein Einschätzungsspielraum des jeweiligen Vertragsmitglieds. Der Wegfall des Ermessenserfordernisses liegt insbesondere daran, dass dem MIVSB realistischerweise keine interstaatliche Behörde zugewiesen ist, die das Ermessen ausüben könnte. Im Hinblick auf die intraeuropäische Anwendung des MIVSB würde der Kommission kraft der Innenorganisation des Vertragsmitglieds Union die Ausübung des mitgliedlichen Einschätzungsspielraumes hinsichtlich der Geeignetheit und Erforderlichkeit zufallen, sodass *de facto* wieder ein Ermessen der Kommission bestünde.

bb. Die Gemeinsamen Interessen der Vertragsparteien

In Art. 3 II MIVSB sind die Gemeinsamen Interessen der Vertragsparteien abschließend aufgezählt. Dies sind die Zwecke, denen eine Beihilfe dienen kann, damit eine Rechtfertigung nach Art. 3 II MIVSB in Betracht kommt. Im Wesentlichen wurden dabei die Rechtfertigungsgründe des Art. 107 Abs. 3 AEUV übernommen.

Zudem wurden die Fälle, in denen EuGH Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV systemimmanent sind,⁶³ hinzugefügt und ausdrücklich als Rechtfertigungsgründe ausgestaltet. Für das Tatbestandsmerkmal der Systemimmanenz dürfte daher kein Bedarf mehr bestehen: Die Fälle, die der

⁶² A. Penner, in: A. Birnstiel/M. Bungenberg/H. Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Art. 107 Abs. 2, Rn. 998; J. Heithecker, in: A. Birnstiel/M. Bungenberg/H. Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Art. 107 Abs. 3, Rn. 1056 ff.; M. Schweda, in: M. Heidenhain (Hrsg.), European State Aid Law, 1. Aufl. (2010), § 14 Rn. 1 f.

⁶³ Zu den Fällen der systemimmanenten Rechtfertigung in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (146 ff.) unter § 7 IV.

EuGH gegenwärtig am Tatbestandsmerkmal der Systemimmanenz scheitern lässt, werden nach diesem Entwurf schon gar nicht unter Art. 1 II MIVSB zu subsumieren sein (Fälle der „Rechtfertigung“ aus dem Steuersystem heraus⁶⁴) oder eben nach Art. 3 MIVSB zu rechtfertigen sein⁶⁵. Das Zwitterkriterium der Systemimmanenz könnte zugunsten eines klaren und stringenten Systems aus Tatbestand und Rechtfertigung aufgegeben werden.

Zuletzt enthält Art. 3 II lit. a) den Rechtfertigungsgrund des Art. 107 Abs. 2 lit. a) AEUV (Verbraucherbeihilfen). Da Art. 107 Abs. 2 lit. a) AEUV in der Originalfassung ein Verhältnismäßigkeitskriterium kennt, wurde er nach der vom AEUV abweichenden Systematik des MIVSB den Rechtfertigungsgründen mit Abwägungserfordernis zugeschlagen.

d. Art. 4 MIVSB

Artikel 4 enthält den neuen Streitbeilegungsmechanismus des Abkommens. Er weicht strukturell, zumindest was das „Erkenntnisverfahren“ anbelangt, nur minimal vom DSB-Verfahren ab. Modifiziert wurde das Verfahren insoweit, als dass das informelle Verständigungsverfahren wegfällt und die Beschwerdebefugnis nun nicht mehr exklusiv bei der geschädigten Vertragspartei liegt, sondern gem. Art. 4 V MIVSB auch bei privaten Akteuren, deren durch das Abkommen geschützte Anliegen durch den Verstoß beeinträchtigt sein könnten. Die „geschützten Anliegen“ im Sinne des Abkommens sind die, die in der Präambel aufgeführt sind. Die Möglichkeit, dass auch private Akteure einen Verstoß geltend machen können, besteht sowohl im Beihilfenrecht⁶⁶ als auch im internationalen Investitionsschutzrecht⁶⁷ und soll zu einer weitergehenden Verrechtlichung des Verfahrens beitragen.

⁶⁴ Vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (138 ff.) unter § 7 II.3.

⁶⁵ Hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (145 ff.) unter § 7 III.2.

⁶⁶ A. Sinnaeve, in: M. Heidenhain (Hrsg.), European State Aid Law, 1. Aufl. 2010, § 35 Rn. 7 ff.

⁶⁷ G. van Harten/M. Loughlin, Investment Treaty Arbitration as a Species of Global Administrative Law, The European Journal of International Law 2006, 121 (127 ff.).

e. Art. 5 MIVSB

Artikel 5 MIVSB enthält die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen das Beihilfenverbot des Art. 1 I MIVSB.

Ein Notifikationsverfahren ist nicht vorgesehen, schon weil es an einer für die Notifikation zuständigen Behörde fehlt. Dementsprechend kennt das MIVSB auch, anders als das Beihilfenrecht, keinen „Amtsermittlungsgrundsatz“ (aber dafür die Möglichkeit einer Drittbeschwerde nach Art. 4 V MIVSB).

Die Regelung geht insoweit über das ASCM hinaus, als dass ein gegen eine Beihilfe anhängiges Verfahren zunächst aufschiebende Wirkung hat, d.h. dass die beihilfenrelevante Maßnahme zunächst nicht mehr umgesetzt werden darf, oder, soweit es sich um ein Gesetz handelt, vorläufig unanwendbar wird. Dies entspricht der im Beihilfenrecht für das Notifikationsverfahren nach Art. 108 Abs. 1 AEUV geltenden Rechtslage.⁶⁸

Zudem sieht Art. 5 II MIVSB analog zu Art. 16 Abs. 1 VO EU 2015/1589 eine Rückforderung bereits gewährter Beihilfen vor.

Ergänzend zur Vorschrift des Art. 5 I MIVSB ermöglicht Art. 5 III MIVSB den Vertragsparteien, Beihilfen, die aufgrund von Art. 5 I MIVSB nicht durchgeführt werden durften, zu ersetzen. Ersetzen umfasst dabei nicht nur die entgangene Förderung selbst, sondern auch eine marktübliche Verzinsung. Im Wege des Erst-Recht-Schlusses wird die Vorschrift auch auf Maßnahmen anzuwenden sein, die schon gar keine Beihilfe i.S.d. Art. 1 I MIVSB waren.

f. Art. 6 MIVSB

Der Artikel 6 regelt den Vollstreckungsbeschluss des Gemeinsamen Gerichts. Er ist dem Vertragsverletzungsverfahren der Art. 258 AEUV nachempfunden und stellt die zentrale Abweichung zum ASCM-Streitbeilegungsmechanismus dar: Art. 6 II MIVSB ermöglicht eine Vollstreckung des Gerichtsbeschlusses qua Zwangsgeld durch das Gericht selbst. Damit wird das Verfahren nach den Art. 5 ff. MIVSB der Sphäre der politischen Rücksichtnahme und der Diplomatie entzogen und verrechtlicht, was für eine effektive Beihilfenkontrolle, wie oben schon gezeigt, unerlässlich ist.

⁶⁸ W. Cremer, in: C. Calliess/M. Ruffert, EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, 5. Aufl. 2016, Art. 10 AEUV, Rn. 11.

Art. 6 III MIVSB sieht, darauf aufbauend, vor, dass das Ergehen eines Vollstreckungsbeschlusses von allen Vertragsparteien verlangt werden kann: Wurde erst einmal die Abkommenswidrigkeit einer Beihilfe festgestellt, steht nicht mehr das Prinzip des Schutzes subjektiver Rechte (bzw. geschützter Anliegen) im Vordergrund, sondern das Rechtsbewährungsprinzip, sodass die Möglichkeit einer „Popularklage“ angemessen ist.

g. *Art. 7 MIVSB*

Artikel 7 schließlich regelt abschließend die Zusammensetzung des Gemeinsamen Gerichts und des Gemeinsamen Berufungsgerichts.

3. Zwischenergebnis

Anhand des Abkommensvorschlags konnte gezeigt werden, dass die strukturellen Vorteile des Beihilfenrechts für das Welthandelsrecht fruchtbar gemacht werden können, ohne die in diesem Band kritisierten Detailschwächen exportieren zu müssen.

Zudem wurde ein revidierter Tatbestand für Steuerbeihilfen vorgestellt, der durch einen Verweis im AEUV nicht nur international, sondern auch intraeuropäisch für einen innovativen Fortschritt des Beihilfenrechts sorgen könnte.

IV. Fazit und Ausblick

Abschließend kann gesagt werden, dass das gegenwärtige Welthandelsrecht an einigen strukturellen Schwächen leidet. Schwächen bestehen im Bereich des Tatbestandes und der Unterscheidung zwischen „nützlichen“ und „schädlichen“ Eingriffen des Staates in den freien Wettbewerb.

Die gravierendsten Schwachpunkte weist der Rechtsdurchsetzungsmechanismus des ASCM auf. Hier könnte der Ansatz des Beihilfenrechts, der auf Wiederherstellung des rechtmäßigen Zustandes gerichtet und mit hinreichend effizienten Zwangsmitteln ausgestattet ist, geeignet sein, das schwerfällige, unzuverlässige „Recht zur Selbsthilfe“ des ASCM zu einem regelbasierten, fairen und effizienten Vollstreckungssystem fortzuentwickeln.

Auch in den anderen genannten Bereichen hat das Beihilfenrecht Lösungen anzubieten, die geeignet wären, aus der Perspektive des Welthandelsrechts eine Innovation darzustellen. Dabei kann der Beihilfentatbestand der Art. 107 ff. AEUV im Einzelnen so modifiziert werden, dass es nicht notwendig ist, die Schwächen des ASCM durch die Schwächen des Beihilfenrechts zu ersetzen.

Würde ein Internationales Abkommen einen derart revidierten Beihilfentatbestand enthalten, könnte dies wiederum ein Anstoß für eine Reform des EU-Beihilfenrechts selbst darstellen. Zwischen Welthandelsrecht und Beihilfenrecht käme somit ein Dialog zustande, der zum Innovationsmotor für das Recht selbst werden würde.

Eine Reform des Welthandelsrecht entlang der grundlegenden Linien des Beihilfenrechts wäre damit höchst wünschenswert – aber ist sie auch wahrscheinlich?

Die Anwendung des Europäischen Beihilfenrechts auf US-Konzerne hat jenseits des Atlantiks für einige Verwirrung gesorgt.⁶⁹ Die Regulation von staatlichen Markteingriffen wird außerhalb der Union häufig als nicht derart stark vom Recht durchdrungen verstanden und ist vielfach eher von politischen Erwägungen geprägt. In den USA wurde etwa das Vorgehen der Kommission gegen amerikanische Konzerne (bspw. Apple) nicht als die Durchsetzung von Recht verstanden, sondern als wirtschaftspolitische Maßnahme der EU gegen die USA.⁷⁰ Der Welt das EU-Beihilfenrecht verständlich zu machen, verspricht ein eher kompliziertes Unterfangen zu werden.

Die Internationalisierung der wirtschaftlichen Beziehungen und Verstaatlichung der internationalen Gemeinschaft befindet sich außerdem im Stillstand. Noch unter der Obama-Administration haben die USA das Multilaterale Instrument zur Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen, das im Rahmen der BEPS-Initiative der OECD zustande gekommen war, nicht ratifiziert.⁷¹ Auch im Rahmen der TTIP-Verhandlungen waren die

⁶⁹ J. Lew, Brief des Finanzministeriums der Vereinigten Staaten von Amerika an Jean-Claude Juncker vom 11. 02. 2015.

⁷⁰ J. Lew, Brief des Finanzministeriums der Vereinigten Staaten von Amerika an Jean-Claude Juncker vom 11. 02. 2015.

⁷¹ K. Bell, Treasury Official Explains Why U.S. Didn't Sign OECD Super Treaty, Bloomberg Tax vom 08. 06. 2017.

Vereinigten Staaten einem weiteren Ausbau der Beihilfenkontrolle gegenüber eher abgeneigt.⁷² Unter Barack Obamas Nachfolger, Donald Trump, hat sich diese Situation eher verschärft als entspannt: Die Verhandlungen zum Transpazifischen Freihandelsabkommen TISA wurden seitens der USA abgebrochen,⁷³ die Verhandlungen zu TTIP auf Eis gelegt.⁷⁴

Doch auch von europäischer Seite könnten Bedenken bestehen: Erst kürzlich hat der EuGH in seiner Entscheidung zu *Achmea* zwischenstaatliche Gerichte dann für mit dem Grundsatz der Autonomie des Unionsrechts für unvereinbar und damit für unionsrechtswidrig erklärt, wenn sie drei Voraussetzungen erfüllen: Erstens müssen die Gerichte über Europarecht entscheiden. Zweitens dürfen die Gerichte keine Gerichte i.S.d. des Art. 267 AEUV oder der vollständigen Kontrolle durch Gerichte, die Art. 267 AEUV unterfallen, unterliegen. Drittens müssen die Entscheidungen der Gerichte rechtlich für die Beteiligten bindend sein.⁷⁵

Ob das in diesem Beitrag vorgeschlagene Gericht nach der *Achmea*-Rechtsprechung unionsrechtswidrig wäre, ist unklar. Zunächst einmal könnten Entscheidungen des Gemeinsamen Gerichtshofs unter Umständen die Kapitalverkehrsfreiheit betreffen, etwa wenn ein EU-Staat zur Nacherhebung einer Beihilfe zugunsten eines Unternehmens aus einem Drittstaat verurteilt wird. Auch sind die Entscheidungen des Gemeinsamen Gerichtshofs bindend. Dem Verdikt der Unionsrechtswidrigkeit könnte damit vermutlich nur entgangen werden, verstünde man den Gemeinsamen Gerichtshof als Gericht i.S.d. Art. 267 AEUV.⁷⁶

Unter diesen Umständen ist eine Erneuerung des Welthandelsrechtes entlang der Linien des Beihilfenrechtes vermutlich dazu verurteilt, bis auf weiteres ein unerfüllter Traum zu bleiben.

⁷² *Wirtschaftsministerium der Bundesrepublik Deutschland*, Zwischenbilanz zu den TTIP-Verhandlungen, S. 28.

⁷³ *Zeit Online*, *Trump kündigt TTP-Abkommen auf*, Artikel vom 23. 01. 2017.

⁷⁴ *Süddeutsche Zeitung*, *Brüssel legt TTIP auf Eis*, Artikel vom 11. 11. 2016.

⁷⁵ *EuGH v. 06.03.2018*, Rs. C-284/16 (*Achmea*), Rn. 31 ff.

⁷⁶ Dazu müsste das gemeinsame Gericht ein in der Verfassung der Mitgliedstaaten vorgesehenes Gericht sein, dazu insbesondere *EuGH v. 06.03.2018*, Rs. C-284/16 (*Achmea*), Rn. 44 ff.

§ 13 Liste deutscher Steuerrechtsnormen mit beihilfenrechtlicher Relevanz

I.	Einführung.....	291
II.	Tabelle.....	293
	1. Abgabenordnung (AO).....	293
	2. Einkommensteuergesetz (EStG).....	296
	3. Körperschaftsteuergesetz (KStG).....	311
	4. Gewerbesteuergesetz (GewStG).....	318
	5. Erbschaftsteuergesetz (ErbStG).....	323
	6. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG).....	325
	7. Luftverkehrssteuergesetz (LuftVStG).....	327
	8. Außensteuergesetz (AStG).....	329
	9. Forstschäden-Ausgleichsgesetz (FortschAusglG).....	329
	10. Real-Estate-Investment-Trust-Gesetz (REIT-G).....	330
	11. Kernbrennstoffsteuergesetz (KernBrStG).....	330
	12. Energiesteuergesetz (EnergieStG).....	331
	13. Stromsteuergesetz (StromStG).....	337
	14. Kraftfahrzeugsteuergesetz (KrafStG).....	341
	15. Versicherungsteuergesetz (VersStG).....	344

I. Einführung¹

Die bisherigen Kapitel haben aufgezeigt, dass der Beihilfentatbestand und dessen Rechtfertigung, Rechtsfolgen sowie Verfahren im Steuerrecht besonderen Herausforderungen begegnen. Auf Grundlage der erarbeiteten Erkenntnisse unternimmt das hiesige Kapitel den Versuch, quer durch das deutsche Steuerrecht Normen auf deren potentielle Beihilfenrelevanz hin zu überprüfen. Denn erst bei Anwendung der Art. 107 ff. AEUV auf die einzelne Norm wird die besondere Relevanz der Ausführungen für die Praxis augenscheinlich. Dies gilt nicht zuletzt deswegen, da es dem Steuerrecht immanent ist, Tatbestände zu bewerten und unterschiedlich zu behandeln.

¹ Die hiesige Tabelle baut auf einer ersten Fassung (ohne Bewertung) beihilfenrelevanter Normen auf, zu finden unter: *J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer*, BB 2017, 1175 (1180 ff.); sie ist in gemeinsamer Arbeit aller Autoren dieses Bandes entstanden.

Die Tabelle berücksichtigt dabei die meisten relevanten deutschen Steuergesetze.² Sie erhebt aber bewusst keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Vielmehr besteht ihr Ziel darin, aufzuzeigen, wie schnell steuerliche Normen in den Sog des unionalen Beihilfenrechts geraten können und wie schwer eine fundierte Bewertung der einzelnen beihilfenrechtlichen Tatbestandsmerkmale in der Anwendung sein kann.

Als Ausgangspunkt der Untersuchung diente der Subventionsbericht der Bundesregierung, der aus innerstaatlicher Perspektive Normen auflistet, die als von der steuerlichen Normallage abweichende Begünstigungen bewertet werden oder bei denen eine Qualifikation als Beihilfe in Rede steht.³ Einige der Normen waren bereits Gegenstand von Rechtsprechung und wissenschaftlichem Diskurs – man denke nur an die kürzlich ergangene Entscheidung zur Sanierungsklausel oder an die Diskussionen betreffs der §§ 13a und 13b ErbStG. Andere Normen haben zwar nicht in vergleichbarer Weise Aufsehen erregt, sind aber von ebenso streitiger Natur.

Der Tabelle liegt im Folgenden hiesige Legende zugrunde:

<i>Norm</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Fundstellen</i>
	<i>Bewertung</i>	

Neben der numerischen und wörtlichen Bezeichnung der untersuchten Norm benennt die Tabelle zahlreiche Fundstellen aus Literatur, Rechtsprechung und Praxis im Hinblick auf die in Rede stehende Norm.

Daneben wird im Rahmen der Bewertung versucht, die Ausführungen auf die Tatbestandsmerkmale zu reduzieren, denen bei der Prüfung der Beihilfenkonformität der Steuernorm eine besondere Relevanz oder Schwierigkeit zukommen. Es handelt sich um eine eigenständige dogmatische Bewertung, die an vielen Stellen bewusst offengehalten wird. Sie ist aber jedenfalls keine bloße Wiedergabe der Kommission oder Rechtsprechung.

Die Tabelle beschränkt sich in der Regel auf die Tatbestandsmerkmale, denen im Kontext der konkreten Norm eine wichtige Bedeutung zukommt. Sie verweist an einigen Stellen explizit auf dortige relevante Ausführungen. Aber auch im Übrigen ist sie als Anhang zu und in Kombination mit den vorherigen Beiträgen zu verstehen.

² Die Tabelle befasst sich sowohl mit direkten als auch indirekten Steuern, wenngleich auf die Umsatzsteuer bewusst verzichtet wurde.

³ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1179).

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

II. Tabelle

Abgabenordnung		
§§ 51 ff.	Gemeinnützigkeitsrecht	s. exemplarisch unten § 10b EStG, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 245. Lieferung 11.2017, Vorbemerkungen zu §§ 51–68 Rn. 85; M. Droge, StuW 2012, 256 ff.; Möhlenbrock/Obermaier, FR 2016, 975 ff.; BFH, Urt. v. 25.10.2016 Rs. I R 54/14 - Gemeinnützigkeit eines ausl. Colleges; Isensee, Gemeinnützigkeit und Europäisches Gemeinschaftsrecht, in: Jachmann (Hrsg.), DStjG Band 26 (2003), 93, 113 ff.; Jachmann, Gemeinnützigkeit in Europa (2006), S. 42 ff.; Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht (2005), S. 45 ff.
	Siehe Einzelregelungen.	
§ 89 Abs. 2	verbindliche Auskünfte	bloße Verwaltungspraxis oder Einzelmaßnahmen im Steuervollzug können das Beihilfenverbot tangieren, EuGH C-480/98, Magefera; C-124/10 P, EDF; C-73/11 P, Frucona Kosice; Callies/Ruffert/Cremer AEUV, Art. 116, Rn. 38; Demleitner, ISR 2016, 328 (333): grundsätzliche Legalität von Steuervorbescheiden u. APA; Selektivität kommt in Betracht, sofern durch den Vorbescheid festgelegte Steuerfolgen nicht mehr den allgemeinen Steuerregeln entsprechen, vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 21.10.2015; Grotherr, EWS 2015, 67 ff.: Auskunftersuchen seitens der Kommission bezüglich erteilter Tax Rulings an alle Mitgliedstaaten; damit sind nicht mehr nur steuerliche Rechtsvorschriften Gegenstand beihilfenrechtlicher Prüfverfahren, sondern auch die Anwendung und Auslegung der Steuervorschriften durch die nationalen Steuerverwaltungen; Soltész, EuZW 2015, 127, 130: "Die im deutschen Steuerrecht, in § 89 Abs. 2 AO geregelte Verbindliche Auskunft stößt hingegen nicht auf beihilferechtliche Bedenken, da diese nur die Schaffung verbindlicher Rechtssicherheit in Form von Auslegung vorhandener Rechtsnormen, erlaubt."; Rätke, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, § 89 Rn. 14.

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(1) Vorteil: Das Gesetz lässt nur die Wiedergabe der tatsächlichen Rechtslage zu und gewährt daher keinen Vorteil. Der Vorteil kann aber im Einzelfall dann vorliegen, wenn die Besteuerung auf Grundlage der verbindlichen Auskunft von der tatsächlichen Rechtslage abweicht und die verbindliche Auskunft in Bestandskraft erwächst.</p> <p>(2) Selektivität: Das Gesetz ist allen Steuerpflichtigen gleichermaßen zugänglich und somit prima facie nicht selektiv. Die im Einzelfall ergangene Verwaltungsentscheidung wiederum gilt nur für bestimmte Unternehmen und ist somit prima facie selektiv; fraglich, allenfalls in Einzelfällen, in denen die Feststellung der tatsächlichen Rechtslage nicht zumutbar möglich ist (Verwaltungsvereinfachung).</p>	
§ 163	Sanierungsersatz: Erlass von ESt, KSt, GewSt aus Billigkeitsgründen bei Debt-Equity-Swap	BMF v. 27.03.2003 - IV A 6-S 2140-8/03 - BStBl I 2003, 240 i.d.F. v. 22.12.2009 - IV C 6-S 2140/07/10001-01 - BStBl I 2010, 18; zu den Einzelfällen vgl. unter § 3 Nr. 66 EStG aF und § 8 Nr. 1 GewStG; Abschnitt 41 GewStR; zu den steuerlichen Maßnahmen zum Ausgleich von Hochwasserschäden durch Beschlüsse der Oberfinanzdirektionen der Länder (§ 163 AO iVm § 4 Abs. 4 EStG) siehe § 4 Abs. 4 EStG; i.Ü. siehe § 3a EStG und § 7b GewStG.
	Siehe Einzelregelungen.	
§ 222	verzinsliche Stundung	Demleitner, ISR 2016, 328 (333 f.); Ph. Reimer, NVwZ 2011, 263 ff.
	<p>(1) Vorteil: Kein Vorteil bei marktüblicher Verzinsung; allenfalls im Einzelfall (zu messen am MEIP).</p> <p>(2) Selektivität: Das Gesetz ist allen Steuerpflichtigen gleichermaßen zugänglich und somit prima facie nicht selektiv. Die im Einzelfall ergangene Verwaltungsentscheidung wiederum gilt nur für bestimmte Unternehmen und ist somit prima facie selektiv.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: denkbar im Einzelfall aufgrund der Zahlungsfähigkeit als tragendes Leitprinzip der Besteuerung (neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip); vgl. in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.</p>	
§ 227	Erlass	Demleitner, ISR 2016, 328 (333 f.); Ph. Reimer, NVwZ 2011, 263 ff.
	<p>(1) Vorteil: grds. vorteilhaft, kann im Einzelfall marktüblich sein (zu messen am MEIP).</p> <p>(2) Selektivität: Das Gesetz ist allen Steuerpflichtigen gleichermaßen zugänglich und somit prima facie nicht selektiv. Die im Einzelfall ergangene Verwaltungsentscheidung wiederum gilt nur für bestimmte Unternehmen und ist somit prima facie selektiv.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: denkbar im Einzelfall aufgrund der Zahlungsfähigkeit als tragendes Leitprinzip der Besteuerung (neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip); vgl. in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.</p>	

<i>Norm</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Fundstellen</i>
	<i>Bewertung</i>	
§ 234 Abs. 2	Verzicht auf Stundungszinsen	Demleitner, ISR 2016, 328 (333 f.); Ph. Reimer, NVwZ 2011, 263 ff.; G. Jochum, in: ErbStG-E Kommentar, Stand 1.7.2016, § 28 Rn. 17.6.
	<p>(1) Vorteil: grds. vorteilhaft, kann im Einzelfall marktüblich sein (zu messen am MEIP)</p> <p>(2) Selektivität: Das Gesetz ist allen Steuerpflichtigen gleichermaßen zugänglich und somit prima facie nicht selektiv. Die im Einzelfall ergangene Verwaltungsentscheidung wiederum gilt nur für bestimmte Unternehmen und ist somit prima facie selektiv.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: denkbar im Einzelfall aufgrund der Zahlungsfähigkeit als tragendes Leitprinzip der Besteuerung (neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip); vgl. in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFS 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
Einkommensteuergesetz (EStG)		
§ 3	Steuerbefreiungen	soweit unmittelbar oder mittelbar eine Begünstigung des Unternehmers damit einhergeht (insb. des Arbeitgeber); beispielhaft § 3 Nr. 39, Nr. 59 und Nr. 66 aF.
	<p>(1) Vorteil: Vorteil liegt vor, soweit es sich nicht um rein deklaratorische Befreiungen handelt; im Hinblick auf Unternehmen kommen sowohl unmittelbare als auch mittelbare Vorteile in Betracht.</p> <p>(2) Übrige Tatbestandsvoraussetzungen: siehe Einzelregelungen.</p>	
insb. § 3 Nr. 39	Begünstigung von Mitarbeiterbeteiligung	Sonstige Hilfen für private Haushalte, die mittelbar Betriebe und Wirtschaftszweige begünstigen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. 18/5940, 323.
	<p>(1) Vorteil: Mittelbarer Vorteil für das Unternehmen des Arbeitgebers, sofern er die Beteiligung (teilweise) einpreist. Bei den niedrigeren Arbeitgeberanteilen aufgrund geringerer Bemessungsgrundlagen könnte es sich um inzidente Steuerverluste handeln; vgl. in diesem Band: <i>Schmidt</i>, HFSt 8 (2018), 39 (60) unter § 3 III.2.b.</p> <p>(2) Selektivität: Grundsatz: Beteiligungen an allen Unternehmen erfasst (außer Einzelunternehmen); angreifbar allenfalls unter dem Gesichtspunkt der de-facto-Selektivität, da personalintensive Unternehmen und solche mit vielen Teilzeitbeschäftigten hierdurch stärker profitieren (da Beteiligungshöchstbetrag pro Mitarbeiter).</p>	
insb. § 3 Nr. 59	Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile, die Arbeitnehmern im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung im sozialen Wohnungsbau nicht überschreiten	Sonstige Hilfen für private Haushalte, die mittelbar Betriebe und Wirtschaftszweige begünstigen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. 18/5940, 313.
	<p>(1) Vorteil: Mittelbare Begünstigung des Arbeitgebers, sofern er die Miete (teilweise) in den Lohn einpreist.</p> <p>(2) Selektivität: allgemeine Regelung; angreifbar allenfalls unter dem Gesichtspunkt der de-facto-Selektivität, da personalintensive Unternehmen (mit vielen Wohnungen) hierdurch stärker profitieren (da pro Mitarbeiter).</p>	
insb. § 3 Nr. 66 aF	Sanierungserlass	BFH v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696; der Sanierungserlass hat keinen selektiv begünstigenden Charakter; zuletzt bestätigt auch durch BFH, Beschl. v. 8.11.2016 - GrS 1/15; so auch Ph. Reimer, NVwZ 2011, 263 (267); Blumenberg/Kring, IFSt 2011, Nr. 473, 59 ff.; Eicke, PISTB 2012, 131 ff.; Gragert, NWB 2013, 1241 ff.; de Weerth, DStR 2014, 285 ff.; Seer, FR 2014, 721 ff.; offengelassen von Herrmann, ZInsO 2003, 1069 (1078); zum Thema neuerdings auch Cordewener/Henze, FR 2016, 756 (760); Kahlert, ZIP 2016, 2107 ff.; für eine Einordnung als Beihilfe: Glatz, IStR 2016,

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
		447 ff.; vgl. hierzu Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 - IV A6-S 2140-8/03 BStBl. 2003, 240) idF v. 22.12.2009 - IV C 6-S 2140/07/10001-01 - BStBl. I 2010, 18; Gragert, NWB 2013, 2141 (2142); Blumenberg/Kring, ifst Nr. 473 (2011), 57 ff., abrufbar unter: www.ifst.de/schriften/2011/473/473.pdf ; Ismer/Piotrowski, DStR 2015, 1993 ff.
	<p>(1) Vorteil: Der Erlass stellt dann eine Abweichung dar, wenn er nicht marktüblich ist (MEIP).</p> <p>(2) Selektivität: Die Selektivität ist streitig: Dem Grunde nach stand der Sanierungserlass allen Unternehmen zu; alleine das Merkmal von "notleidenden" Unternehmen könnte selektiven Charakter aufweisen. Die hierauf gründende Verwaltungsentcheidung ist selektiv.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. Rechtfertigung aufgrund der Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit (Prinzip der Steuerstaatlichkeit); vgl. in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.</p>	
insb. § 3 Nr. 71 lit. a) & b)	teilweise Steuerbefreiung des Zuschusses (§ 3 Nr. 71 lit. a) bzw. des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 3 Nr. 71 lit. a) (§ 3 Nr. 71 lit. b)	
	<p>(1) Vorteil: Steuerbegünstigung (Vorteil) für den Veräußerer (§ 3 Nr. 71b) sowie für den Erwerber (§ 3 Nr. 71a); zudem Investitionsanreiz und damit ggf. mittelbarer Vorteil für die betroffene Kapitalgesellschaft.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität (Investmentbranche, hier allerdings nur privates Investment iSd EStG); der mittelbare Vorteil für die betroffene Kapitalgesellschaft wohl auch, insb. aufgrund der Merkmale (Zeit, Größe etc.); damit insb. auf Start-Ups gerichtet.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c) AEUV.</p>	
§ 3a	Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen	vgl. auch Lautenbach/Roll/Völkner, BB 2017, 643 (645, 647 f.); und Sonnleitner/Strotkemper, BB 2017, 668 (672); Hey, FR 2017, 453 ff.; Kußmaul/Licht, DB 2017, 1797.
	<p>(1) Vorteil: Die Steuerfreistellung stellt immer eine Abweichung von der normalen Besteuerung dar und ist somit stets ein Vorteil.</p> <p>(2) Selektivität: Die Selektivität ist streitig: Dem Grunde nach steht die Freistellung der Sanierungserträge allen Unternehmen zu; alleine das Merkmal der "unternehmensbezogenen Sanierung" könnte selektiven Charakter aufweisen.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. (+) aufgrund des Verbots der Übermaßbesteuerung, vgl. hierzu in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 3b	Steuerbefreiung der Lohnzuschläge von Sonn- und Feiertagsarbeit	gebotene Subvention aufgrund des gesellschaftlichen Erfordernisses (25. Subventionsbericht BReg, Drucks. 18/5940, 327); zur parallelen Frage einer Rechtfertigung am Maßstab von Art 3 Abs. 1 GG BVerfG v. 2.5.1978 - 1 BvR 174/78.
	(1) Vorteil: zwar Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung; mittelbarer Vorteil aber zweifelhaft, da nur Zuschlag steuerfrei ist.	
§ 4 Abs. 4 iVm Beschluss der OFD der Länder, § 163 AO, § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG	Betriebsausgabenabzug bei Hochwasserschäden	Steuerliche Maßnahmen zum Ausgleich von Hochwasserschäden durch Beschlüsse der Oberfinanzdirektionen der Länder (vgl. hierzu § 163 AO); etwa KOM C(2014) 2716 final (SA.38171); vorgehend SA.36785; SA.36861; SA.36885; SA.36801; SA.37282; SA.36934; SA.37766.
	(1) Vorteil: sofortiger Betriebsausgabenabzug als Abweichung vom üblichen Grundsatz.	
	(2) Selektivität: Standortgebundenheit und temporale Eingrenzung. (3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: stellt eine Katastrophenbeihilfe iSd. Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV dar.	
§ 4h Abs. 1	Zinsschranke	
	(1) Vorteil: Die Zinsschranke stellt eine Belastung der betroffenen Unternehmen im Vergleich zur Grundentscheidung dar; dies kann allenfalls zu einem indirekten Vorteil (von Konkurrenten) führen (vgl. zu negative state aids in diesem Heft: Jung/Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.); hier aber uE besondere Vssgen nicht erfüllt, daher (-). (2) hilfsweise: Staatliche Maßnahme: keine staatliche Maßnahme, da durch die RL (EU) 2016/1164 zwingend vorgegeben; vgl. in diesem Band: Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (53) unter § 3 III.1.b.	
§ 4h Abs. 2	Ausnahme der Zinsschranke	
	(1) Vorteil: Nach hiesiger Ansicht schon kein Vorteil: Bei Ablehnung eines Stufenmodells stellt § 4h Abs. 2 nur eine Rückausnahme und damit die Wiederherstellung der Grundentscheidung dar. (2) hilfsweise: Staatliche Maßnahme: auch die staatliche Maßnahme ist fraglich, da die Regelungen mittlerweile unionsrechtlich ermöglicht werden; fraglich ist allerdings, inwieweit die "kann"-Regelung der Richtlinie eine Zurechnung als mitgliedstaatliche Maßnahme ausschließt.	
§ 5a	Tonnagebesteuerung	KOM, BGBl. I 1998, 4023: der Inlandsbezug führt zu einem subventiven Charakter; ist aber durch die KOM abgesegnet; kritisch: Eiermann, ISTR 2001, 81 (83). Überblicksanalyse (nicht auf Deutschland beschränkt) bei van der Linden/Taco Mooren/Ton Stevens, The Application of European Tonnage Tax Regimes on (Offshore) Service Vessels: Towards a (New) Level Playing Field?, in: EC Tax Review 2016, 18 ff.; am Rande Bode, Leitgedanken des Rechts (FS Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag) 2013, 1873 (1880).

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(1) Vorteil: Vorteil durch Pauschalierung, sofern diese begünstigend von der üblichen Gewinnberechnung abweicht.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität, i.Ü. nur inländische Schiffe.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV (sektorale Beihilfe).</p>	
§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 Hs. 2	Abzugsfähigkeit der Batterieaufwendungen bei Entnahmen durch Nutzung von Elektrofahrzeugen	
	<p>(1) Vorteil: mittelbarer Vorteil für Anbieter von Elektromobilität durch Abweichung vom Grundsatz der Berechnung der Entnahme nach Listenpreis.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: denkbar sind etwa Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV (sektorale Beihilfe); unter dem Gesichtspunkt des Klimaschutzes auch Art. 107 Abs. 3 lit. b Alt. 1 AEUV.</p>	
§ 6b	sog. § 6b-Rücklage	Siwert, in Frotscher/Geurts EStG (194. Aufl. 2016), § 6b, Rn. 95a; Heidenhain, EuZW 2006, 225 ff.; Die Regelung stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der sofortigen Versteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne dar, eine Anpassung an das EuGH-Urteil vom 16. April 2015 – C-591/13 – ist durch Absatz 2a erfolgt; vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 245 ff.; zur Vorgängerregelung vgl. auch EuGH v. 19.9.2000, Rs. C-156/98; BStBl. II 02, 47, Tz. 22; und Blumenberg/Kring, IFSt 473 (2011), S. 41.
	<p>(1) Vorteil: Zinsvorteil (iHd Betriebsrendite) aufgrund der Ausnahme vom Grundsatz der sofortigen Besteuerung bzw. Aufdeckung stiller Reserven.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität: anlagestarker Unternehmen mit viel Grund und Boden/Gebäuden/Binnenschiffen.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: Gedanke der Steuerstaatlichkeit und Zahlungsfähigkeit findet sich in der Regelung nicht hinreichend, daher hier keine innere Rechtfertigung möglich (vgl. hierzu in diesem Band: hierzu <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.).</p>	
§ 6c	Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs von § 6b, entsprechende Anwendung § 6b	vgl. hierzu Ausführungen zu § 6b EStG sowie 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 245 f.
	Siehe Ausführungen zu § 6b.	
AfA-Tabellen zu § 7 Abs. 1 S. 2	Abschreibungen gem. betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer i.S.d. § 7 Abs. 1 S. 2 EStG	typisierende, aber oft zu kurze Vorgabe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer; vgl. hierzu Anzinger, in Kube/Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, HFSt 6 (2017), 123, 181; Anzinger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (2017), § 7 Rn. 28; vgl. zudem Europäische Kommission, Abl. EU 2016 Nr. C 262, 1, 39, Rn. 180.

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
		<p>(1) Vorteil: Vorteil durch eine schnellere Abschreibung.</p> <p>(2) Selektivität: ggf. selektiv durch die Unterscheidung zwischen anlagestarken und anlageschwachen Unternehmen, vgl. hierzu auch in diesem Band: <i>Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 103 (116 ff.) unter § 6 II.2.b.bb.(4): gewöhnliche Nutzungsdauer wird für jedes Wirtschaftsgut nach Sektoren bestimmt (eigene AfA-Tabellen), wobei die jeweiligen Zeitangaben nicht immer nachvollziehbar scheinen.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: systemimmanente Grundentscheidung der Abschreibung über "gewöhnliche Nutzungsdauer"; hilfsweise müssen Möglichkeiten der Vereinfachungswirkung (etwa Pauschalierung) bestehen zur Stärkung des Steuervollzugs; vgl. hierzu in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 133 (153) unter § 7 IV.2.c.bb.</p>
§ 7g	Investitionsabzugsbetrag	<p>BFH v. 12.5.2015, R 57/13, BStBl. II 01, 127; Genehmigung der Vorgängerregelung durch KOM, BMF DStR 98, 976; aber europarechtliche Bedenken bzgl. der Inländerregelung iRd Abs. 1 S. 2 Nr. 2 lit. b; ebensolche Bedenken auch hinsichtlich der Neufassung, vgl. Kulosa in Schmidt EStG (35. Aufl. 2016), § 7g, Rn. 1; Vogel/Cortez, FR 2015, 437 ff; Kratzsch, in Frotscher/Geurts EStG (194. Aufl. 2016), § 7g, Rn. 6; Ziel ist die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der begünstigten Betriebe, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 248.</p>
		<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Realisationsprinzip: Investitionsausgaben können bereits vor tatsächlicher Aufwendung geltend gemacht werden.</p> <p>(2) Selektivität v. a. im Hinblick auf die Unternehmensgröße, § 7 Abs. 1 S. 2 EStG.</p> <p>(3) Wettbewerbsverfälschung: § 7g Abs. 1 S. 4 EStG formal aufgrund der Höhe der Ausgaben und Zeitraum als Anknüpfungspunkt für De-minimis-VO denkbar, im Ergebnis ist die De-minimis-VO nicht anwenbar, vgl. hierzu auch in diesem Band: <i>Langner</i>, HFSt 8 (2018), 161 (180 ff.) unter § 8 VI.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: bzgl. Unternehmensgröße: Art. 107 Abs. 3 lit. c EStG.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: Art. 17 AGVO: KMU-Beihilfe.</p>
§ 7h	Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen	<p>Beihilfe ggf. für Vermietungs-/Verkaufsunternehmen solcher Immobilien oder gewerblicher Mieter; zur AfA und Beihilfe auch Anzinger, in Kube/Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, HFSt 6 (2017), 123, 181; vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 314; Ziel der Regelung ist demzufolge die Förderung der Modernisierung und Instandsetzung von Altbau-substanz in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen.</p>
		<p>(1) Vorteil: Vorteil ggf. für Vermietungs-/Verkaufsunternehmen oder gewerbliche Mieter durch Abweichung von üblicher Abschreibung.</p> <p>(2) Selektivität aufgrund des lokalen Charakters.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: wohl (-), arg. erhöhte AfA ist nicht mehr gedeckt von der systemimmanenten Entscheidung, da sie darüber hinausgehen.</p>

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 7i	Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen	Beihilfe ggf. für Vermietungsunternehmen solcher Immobilien oder gewerblicher Mieter; zu Unternehmensbezug siehe II.2.a.; vgl. zur AfA und Beihilfe auch Anzinger in Kube/Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, HFSt 6 (2017), 123, 181; vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 315; Ziel der Regelung ist demzufolge die Förderung der Erhaltung und sinnvollen Nutzung von kulturhistorisch wertvollen Gebäuden.
	<p>(1) Vorteil: Vorteil ggf. für Vermietungs-/Verkaufsunternehmen oder gewerbliche Mieter durch Abweichung von üblicher Abschreibung.</p> <p>(2) Selektivität: Baudenkmal am Maßstab von World Duty Free Group wohl schon begrifflich selektiv; jedenfalls selektiv im Hinblick auf Vermietungs- bzw. Verkaufsunternehmen, die sich im Schwerpunkt auf alte, hochwertige Wohnungen spezialisiert haben.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: wohl (-), arg. erhöhte AfA ist nicht mehr gedeckt von der systemimmanenten Entscheidung, da sie darüber hinausgehen.</p> <p>(4) Rechtfertigung: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. d AEUV; vgl. hierzu in diesem Band: T.-N. Zimmer, HFSt 8 (2018), 187 (215) unter § 9 III.4.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: Art. 54 AGVO.</p>	
§ 8 Abs. 2	Freigrenze von 44 € monatlich für bestimmte Sachbezüge	dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens (vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 86).
	<p>(1) Vorteil: mittelbarer Vorteil für den Arbeitgeber nur dann, wenn er die Begünstigung in den Lohn (teilweise) einpreist.</p> <p>(2) Selektivität: grds. allgemeine Regelung; angreifbar allenfalls unter dem Gesichtspunkt der de-facto-Selektivität, da personalintensive Unternehmen hierdurch stärker profitieren (da Freigrenze pro Mitarbeiter).</p>	
§ 8 Abs. 3	Freibetrag für Belegschaftsrabatte von 1.080 €	dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens (vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 86); zur Möglichkeit einer mittelbaren Begünstigung von Unternehmen (hier Arbeitgeber) siehe in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.
	<p>(1) Vorteil: mittelbarer Vorteil für den Arbeitgeber nur dann, wenn er die Begünstigung in den Lohn (teilweise) einpreist.</p> <p>(2) Selektivität: grds. allgemeine Regelung; angreifbar allenfalls unter dem Gesichtspunkt der de-facto-Selektivität, da personalintensive Unternehmen hierdurch stärker profitieren (da Freibetrag pro Mitarbeiter).</p>	
§ 10 Abs. 1 Nr. 3a i.V.m. Abs. 4 und 4a	Sonderausgabenabzug für sonstige Vorsorgeaufwendungen (insb. Haftpflicht-, Unfall-, aber ohne Rentenversicherung)	dient sozialen Zwecken (vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 86).

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(1) Vorteil: (a) mittelbarer Vorteil für Versicherungsunternehmen, soweit es sich nicht um Pflichtversicherungen handelt; (b) aber: Die Norm gestaltet das tragende Leitprinzip des subj. Nettoprinzips (des zum Sonderausgabenabzug Berechtigten) aus (c) Die Abweichung ist dann bloß zwingende Folge des Systems; es fehlt daher bereits an einem unmittelbaren Vorteil, so dass auch kein mittelbarer Vorteil gemittelt werden kann, vgl. hierzu in diesem Band: A. <i>Milutinović</i>, HFSt 8 (2018), 85 (99) unter § 5 IV.6.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p>	
§ 10 Abs. 1 Nr. 4	Abzug der Kirchensteuer als Sonderausgaben	dient sozialen Zwecken (vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 86); zur Frage des Unternehmensbegriffs bei Kirchen vgl. jüngst EuGH, Urt. v. 27.6.2017, Rs. C-74/16 (Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania).
	<p>(1) Vorteil: mittelbarer Vorteil für Kirche (BgA); (P): Ob Kirchen Unternehmen iSd Art. 107 AEUV sein können, ist einzelfallabhängig; jedenfalls aber denkbar.</p> <p>(2) Selektivität: mittelbarer Vorteil ist sektoral selektiv, sofern Kirche in vglb. rechtlicher Situation mit weiteren Unternehmen steht; dies gilt, soweit nicht der ideelle Bereich betroffen ist, sondern der unternehmerische Bereich (wirtschaftliche Tätigkeit, die auch ein Privater anbietet). Allerdings ist dies im Kontext des § 10b EStG fraglich; der Sonderausgabenabzug des Privaten (und der hieraus ergangene mittelbare Vorteil) dienen typisierend vorrangig ideellen Zwecken. Dieses Argument könnte aber angesichts der beihilfenrechtlichen Wirkungsbetrachtung unzureichend sein.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: streitig; u.U. aufgrund einer finalen Betrachtung der Belastungsgleichheit, wenn man nur das "privatnützig verfügbare Einkommen" besteuern will; dies ist uE aber abzulehnen, da weder Ausfluss des subj. noch obj. Nettoprinzips; zur Diskussion allgemein siehe § 10b EStG.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: denkbar ist Art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV, wenn man die zunächst unmittelbare Begünstigung an den einzelnen Bürger betrachtet und die mittelbare Begünstigung als bloß zwingende Folge dessen ansieht.</p>	
§ 10 Abs. 1 Nr. 9	Begrenzter Sonderausgabenabzug für Schulgeldzahlungen an private Schulen (höchstens 5.000 EUR p.a.)	KOM, N 117/2000 Rn. 14 sowie N 644/F/2002.
	<p>(1) Vorteil: (a) mittelbarer Vorteil durch Anreizwirkung für private Schulen; nach Kommission ist aber die Privatschule kein Unternehmen iSd europäischen Wettbewerbsrechts (vgl. KOM, N 117/2000 Rn. 14 sowie N 644/F/2002); (b) keine zwingende Folge des subj. Nettoprinzips des Privaten, da er kostenfrei öffentliche Schulen in Anspruch nehmen kann, daher auch ein unmittelbarer Vorteil gegeben, der gemittelt werden kann, vgl. hierzu in diesem Band: A. <i>Milutinović</i>, HFSt 8 (2018), 85 (99) unter § 5 IV.6.</p> <p>(2) hilfsweise Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) hilfsweise Wettbewerbsverfälschung: fraglich, da kein Wettbewerber schlechter steht; öffentliche Schulen sind kostenfrei.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 10a	kapitalgedeckte Altersvorsorge durch Zulagen	nach Lindberg, in Blümich EStG (134. Aufl. 2016), § 10a, Rn. 15 kein Verstoß gegen EU-Recht; zur Frage einer Beihilfe vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 321: mittelbare Begünstigung für Betriebe und Wirtschaftszweige.
	<p>(1) Vorteil: (a) mittelbarer Vorteil für Versicherungen und Banken; (b) aber: Die Norm gestaltet das tragende Leitprinzip des subj. Nettoprinzips (des zum Sonderausgabenabzug Berechtigten) aus (c) Die Abweichung ist dann bloß zwingende Folge des Systems; es fehlt daher bereits an einem unmittelbaren Vorteil, so dass auch kein mittelbarer Vorteil gemittelt werden kann, vgl. hierzu in diesem Band: A. <i>Milutinović</i>, HFSt 8 (2018), 85 (99) unter § 5 IV.6.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p>	
§ 10b	Steuerbegünstigte Zwecke	FG Köln v. 20.1.2016, 9 K 3177/14, nPoR 2016, 173 ff.; Isensee, DSTJG Bd. 26 (2009), 93 (113 ff.); Brandl, in Blümich EStG (134. Aufl. 2016), § 10b, Rn. 7; Proff, IStR 2009, 371 ff., Förster, BB 2011, 663 ff.; Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht (2004), S. 144 ff.; ohne ausdrückliche Nennung, aber in der Sache auch Jachmann, Gemeinnützigkeit in Europa (2006), S. 51.
	<p>(1) Vorteil: (a) unmittelbarer Vorteil für den Spender, da Abweichung vom Grundsatz der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bzw. essentiellen Lebensaufwendungen; zweifelhaft aber, ob die in den privaten Lebensbereich fallende Abzugsfähigkeit im Falle des spendenden Unternehmers in unternehmerische Sphäre fortwirkt. (b) mittelbarer Vorteil für gemeinnützige Unternehmen; diese können bei wirtschaftlicher Tätigkeit grds. auch den Unternehmensbegriff iSd Art 107 AEUV erfüllen, daher (+).</p> <p>(2) Staatliche Mittel: die Spende selbst wird aus privaten Mitteln geleistet; alleine die durch die Abzugsfähigkeit verminderte Steuer stellt daher staatliche Mittel dar</p> <p>(3) Selektivität: (a) bzgl. unmittelbarer Vorteil fehlt es an der Selektivität; (b) mittelbarer Vorteil ist sektoral selektiv, sofern gemeinnützige Unternehmen in vglb. rechtlicher Situation sind (vgl. hierzu in diesem Band: L. <i>Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.); dies gilt, soweit nicht der ideelle Bereich betroffen ist, sondern der unternehmerische Bereich (wirtschaftliche Tätigkeit, die auch ein Privater anbietet). Allerdings ist dies im Kontext des § 10b EStG fraglich; der Sonderausgabenabzug des Privaten (und der hieraus ergangene mittelbare Vorteil) dienen typischerweise vorrangig ideellen Zwecken. Dieses Argument könnte aber angesichts der beihilfenrechtlichen Wirkungsbetrachtung unzureichend sein.</p> <p>(4) Innere Rechtfertigung: streitig: u.U. aufgrund einer finalen Betrachtung der Belastungsgleichheit, wenn man nur das „privatnützlich verfügbare Einkommen“ besteuern will; der Zweck der Spende müsste andernfalls durch Steuergeld finanziert werden („Prinzip der austeilenden Gerechtigkeit“; so etwa Kirchhof, DSTJG 26 (2003), 1, 5; ders., in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff EStG, 192. Aktualisierung, Dez 2008, § 10b A 33 f.); dies ist uE aber abzulehnen, da neben dem subj. und obj. Nettoprinzip kein weiteres (ausprägendes) Merkmal der Leistungsfähigkeit anerkennt; denn Spenden sind keine unvermeidbaren Privatausgaben (ablehnend daher auch: Helios, Steuerliche</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>Gemeinnützigkeit (2004), S. 144 ff.); zur Belastungsgleichheit vgl. auch in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.</p> <p>(5) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: (a) denkbar art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV, wenn man die zunächst unmittelbare Begünstigung an den einzelnen Bürger betrachtet und die mittelbare Begünstigung als bloß zwingende Folge dessen ansieht; (keine diskriminierende Wirkung mehr seit der Erweiterung auch auf ausländische gemeinnützige Unternehmen, anders noch bei Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit (2005), S. 197); (b) hilfsweise je nach Einzelregelung; wohl aber nicht auf das ganze Gesetz generell übertragbar.</p>	
§ 10d	Verlustabzug	
	<p>(1) Vorteil: (a) Der Verlustabzug ist folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips, daher keine Abweichung von der Benchmark und damit kein Vorteil, (vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (22 ff.) unter § 2 IV.2.a.). (b) Die Begrenzung des Verlustabzugs in § 10d Abs. 1 S. 1 EStG ist eine Benachteiligung, die allenfalls zu einem mittelbaren Vorteil führen kann („negative state aid“). Die Vssgen sind u.E. aber nicht erfüllt.</p> <p>(2) hilfsweise Selektivität: grds. generelle Maßnahme und damit nicht selektiv; allenfalls de-facto selektiv aufgrund der Unternehmensgröße.</p>	
§ 10f	Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen	mittelbare Begünstigung von Verkaufsunternehmen oder von (spezialisierten) Handwerksunternehmen (ähnlich wie § 7h und 7i EStG); vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 316.
	<p>(1) Vorteil: (a) mittelbarer Vorteil ggf. für Verkaufsunternehmen oder Handwerksunternehmen durch Investitionsanreiz für Wohneigentümer; (b) die Regelung ist auch keine zwingende Folge des subj. Nettoprinzips, so dass auch ein unmittelbarer Vorteil vorliegt, der gemittelt werden kann, vgl. hierzu in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (99) unter § 5 IV.6.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. d AEUV bzgl. Baudenkmale; vgl. hierzu in diesem Band: T.-N. Zimmer, HFSt 8 (2018), 187 (215) unter § 9 III.4.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: ggf. Art 54 AGVO bzgl. Baudenkmale.</p>	
§ 10g	Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden	mittelbare Begünstigung von Verkaufsunternehmen oder von (spezialisierten) Handwerksunternehmen (ähnlich wie § 7h und 7i EStG); vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 317.
	<p>(1) Vorteil: (a) mittelbarer Vorteil ggf. für Verkaufsunternehmen oder Handwerksunternehmen durch Investitionsanreiz für Eigentümer; (b) die Regelung ist auch keine zwingende Folge des subj. Nettoprinzips, so dass auch ein unmittelbarer Vorteil vorliegt, der gemittelt werden kann, vgl. hierzu in diesem Band: A. Milutinović, HFSt 8 (2018), 85 (99) unter § 5 IV.6.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. d AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: ggf. Art 54 AGVO.</p>	
§ 13 Abs. 3	Freibetrag i.H.v. 900 €/1.800 € für alle Land- und Forstwirte, deren Summe der Einkünfte 30.700 €/61.400 € (Ledige/Verheiratete oder Lebenspartner) nicht übersteigt	Begünstigung von LuF, insb. von Kleinunternehmen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 224.
	<p>(1) Vorteil: Freibetrag als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c. AEUV.</p>	
§§ 13 Abs. 5, 15 Abs. 1, 18 Abs. 4	Steuerfreie Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen beim Bau einer eigengenutzten Wohnung oder einer Altenteilerwohnung	Begünstigung von LuF, dient dem Aufbau längerfristiger Strukturen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 225.
	<p>(1) Vorteil: Steuerfreie Entnahme als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung zum Zeitpunkt der Entnahme.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c. AEUV.</p>	
§ 13a	Gewinnermittlung bei Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen	Durchschnittssätze als Begünstigung für LuF; am Rande auch Bode, Leitgedanken des Rechts (FS Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, 2013), 1873 (1880).
	<p>(1) Vorteil: Vorteil durch Pauschalierung und damit Abweichung von der üblichen Gewinnberechnung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale und Größen-Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c. AEUV hier zweifelhaft.</p>	
§ 14 S. 2	Freibetrag für Steuerpflichtige über 55 Jahre oder mit Berufsunfähigkeit in Höhe von 45.000 € für Veräußerungsgewinne bis 136.000 €	Altersbeihilfe, vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 223 u. 252.
	<p>(1) Vorteil: Freibetrag als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung; (a) unmittelbarer Vorteil für den Veräußerer; (b) ggf. mittelbarer Vorteil für den unternehmerischen Erwerber, wenn sich der Freibetrag auf den Veräußerungspreis auswirkt.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(2) Selektivität: temporale und Größen-Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c. AEUV.</p>	
§ 14a	Vergünstigung bei der Veräußerung bestimmter LuF-Betriebe	
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung des Veräußerungsgewinns; unmittelbarer Vorteil für den Veräußerer, ggf. mittelbarer Vorteil für den unternehmerischen Erwerber, wenn sich die Vergünstigung auf den Veräußerungspreis auswirkt.</p> <p>(2) Selektivität: u.a. sektorale und Größen-Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c. AEUV.</p>	
§ 16 Abs. 4	Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben aus sozialen Gründen, sachliche Steuerbefreiung	Altersbeihilfe zugunsten des Veräußerers, vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 252; Bewertung der BReg demzufolge: Veräußerungsgewinne, die anlässlich der Betriebsveräußerung wegen Alters oder bei Berufsunfähigkeit entstehen, können in einem stärkeren Maße für die Altersversorgung der ausscheidenden Betriebsinhaber verwendet werden.
	<p>(1) Vorteil: Freibetrag als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung; (a) unmittelbarer Vorteil für den Veräußerer; (b) ggf. mittelbarer Vorteil für den unternehmerischen Erwerber, wenn sich der Freibetrag auf den Veräußerungspreis auswirkt.</p> <p>(2) Selektivität: selektiver Charakter aufgrund der Anknüpfung an die Höhe des Veräußerungsgewinns und damit an die Größe/Werthaltigkeit des Unternehmens sowie temporale Selektivität (Altersgrenzen).</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: bzgl. Größe des Unternehmens ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c. AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: ggf. Art. 17 AGVO.</p>	
§ 17 Abs. 3	Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 253; möglicherweise zu beschränken auf mittelbare Begünstigung eines gewerblichen Erwerbers (Parallele zu § 16 Abs. 4 EStG).
	<p>(1) Vorteil: Freibetrag als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung; (a) unmittelbarer Vorteil für den Veräußerer; (b) ggf. mittelbarer Vorteil für einen gewerblichen Erwerber, wenn sich der Freibetrag auf den Veräußerungspreis auswirkt.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: bzgl. Veräußerer stellt sich die Frage, ob er als Unternehmer iSd Art. 107 AEUV anzusehen ist: zur Abgrenzung privater vs. unternehmerischer Sphäre vgl. Schmidt, HFSt 8 (2018), 63 (64 ff.) unter § 4 II.</p> <p>(3) Selektivität: Größen-Selektivität.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: bzgl. Größe des Unternehmens: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c. AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: ggf. Art. 17 AGVO.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 18 Abs. 3	Freibetrag für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und –aufgaben	Altersbeihilfe zugunsten des Veräußerers, vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 329.
	<p>(1) Vorteil: Freibetrag als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung; (a) unmittelbarer Vorteil für den Veräußerer; (b) ggf. mittelbarer Vorteil für den unternehmerischen Erwerber, wenn sich der Freibetrag auf den Veräußerungspreis auswirkt.</p> <p>(2) Selektivität: selektiver Charakter aufgrund der Anknüpfung an die Höhe des Veräußerungsgewinns und damit an die Größe/Werthaltigkeit des Unternehmens sowie temporale Selektivität (Altersgrenzen).</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: bzgl. Größe des Unternehmens: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 17 AGVO.</p>	
§ 34b iVm ForstschAusglG	Ermäßigte Steuersätze bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen in der Forstwirtschaft	Schnitter, in Frotscher/Geurts EStG (194. Aufl. 2016), § 34b, Rn. 16; Stalbold, in H/H/R, EStG/KStG (276. Aufl. 2016), § 34b EStG, Rn. 3; Begünstigung mit dem Ziel des Ausgleichs typisierender Progressionsnachteile, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 226.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom üblichen Steuersatz als Vorteil.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 50 AGVO.</p>	
§ 34c Abs. 5	Ermessensbasierter Teil- oder Vollerlass der dt. ESt unbeschränkt Steuerpflichtiger, die auf ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG entfällt	Parallel §§ 50 Abs. 4 EStG, 26 KStG, 15 GewStG; i.Ü. Ausländertätigkeits- (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470) und Pauschalierungserlass (BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252).
	<p>(1) Vorteil: Das Gesetz iVm den zugrunde liegenden Erklärungen der OFD begründen einen Vorteil, wenn sie begünstigend von der tatsächlichen Situation abweichen.</p> <p>(2) Selektivität: Selektivität des Gesetzes aufgrund der Differenzierung von Inlands- und Auslandseinkünften; Einzelbeihilfe im Falle der Verwaltungsentscheidung.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: bzgl. des Gesetzes: Sicherstellung des Steuervollzugs als Leitprinzip sowie Vermeidung einer drohenden Doppelbelastung; bzgl. Einzelbeihilfe muss die Entscheidung i.Ü. verhältnismäßig sein.</p>	
§ 34g	Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen	Kirchhof/Geserich in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (15. Aufl. 2016), § 34g Rn. A237: ideell verwendungsgebundene Mittel wie Spenden und Beiträge gehören nicht zu den verbotenen Beihilfen; so schon Geserich: Privater, gemeinwohlwirksamer Aufwand im System der deutschen Einkommenssteuer und des europäischen Rechts, 1999, 131 ff.
	<p>(1) Vorteil: (a) kein unmittelbarer Vorteil, da in der reinen Privatsphäre; (b) mittelbarer Vorteil an Parteien.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: Parteien genügen nicht dem Unternehmensbegriff.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 35a Abs. 1	Steuerermäßigung für Aufwendungen eines privaten Haushalts bei Beschäftigung von geringfügig Beschäftigten ("Mini-Jobber")	Begünstigung von Beschäftigungsverhältnissen in privaten Haushalten, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 88.
	(1) Unternehmensbegriff: der Haushälter ist kein Unternehmer iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV; das bloße Beschäftigen einer Haushaltshilfe im Privathaushalt ist noch keine wirtschaftliche Tätigkeit, da weder Ware noch Dienstleistung am Markt angeboten wird. Die bloße entgeltliche Beschäftigung einer anderen Person ist keine wirtschaftliche Tätigkeit. Privathaushalte bzw. Verbraucher sollen gerade nicht vom Beihilfenrecht erfasst werden. Siehe hierzu in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 63 (77 f.) unter § 4 III.4.	
§ 35a Abs. 2	Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme einer haushaltsnahen Dienstleistung	mittelbare Begünstigung von Dienstleistungsunternehmen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 88.
	(1) Vorteil: Anreizwirkung als mittelbare Begünstigung von Dienstleistungsunternehmen. (2) Selektivität: sektorale Selektivität. (3) Innere Rechtfertigung: ggf. Sicherung des Steuervollzugs als Vorschrift zur Bekämpfung von Schwarzarbeit bzw. Missbrauchsvorschrift.	
§ 35a Abs. 3	Steuerermäßigung für Renovierungsaufwand	Heidenhain, EuZW 2007, 623 ff. sowie EuZW 2006, 225 ff.: mittelbare Begünstigung der Handwerksbetriebe, in Frage stellend, ob dies für eine Beihilfe ausreicht; vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 261.
	(1) Vorteil: Anreizwirkung als mittelbare Begünstigung von Handwerksbetrieben. (2) Selektivität: sektorale Selektivität. (3) Innere Rechtfertigung: ggf. Sicherung des Steuervollzugs als Vorschrift zur Bekämpfung von Schwarzarbeit bzw. Missbrauchsvorschrift.	
§ 40 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 S. 3	Pauschalierung der Lohnsteuer; Herausnahme des pauschal besteuerten Lohnes und der pauschalen LSt aus ESt-Veranlagung und LSt-Jahresausgleich	
	(1) Vorteil: allenfalls mittelbarer Vorteil für Arbeitgeber bei Abwälzung und Einpreisen in den Lohn; mögliche geringere Arbeitgeberbeiträge (§ 1 SvEV) sind Fragen des Sozialrechts. (2) Selektivität: nicht selektiv.	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
insb. § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4	Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen mit einem Steuersatz von 25%	(mittelbare) Begünstigung des Arbeitgebers; ebenso der Dienstleistungsunternehmen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 89.
	<p>(1) Vorteil: (a) zum Arbeitgeber vgl. § 40 Abs. 1 EStG; (b) mittelbare Begünstigung der Dienstleistungsunternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: (a) zum Arbeitgeber vgl. § 40 Abs. 1 EStG; (b) sektorale Selektivität (Dienstleistungsunternehmen).</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. Steuervereinfachung.</p>	
§ 40a	Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte	
	<p>(1) Vorteil: mittelbarer Vorteil für Arbeitgeber bei Abwälzung und Einpreisen in den Lohn; mögliche geringere Arbeitgeberbeiträge (§ 1 SvEV) sind Fragen des Sozialrechts.</p> <p>(2) Selektivität: grds. alle Unternehmen (<i>general measure</i>); angreifbar allenfalls unter dem Gesichtspunkt der de-facto-Selektivität, da Unternehmen mit vielen Teilzeitbeschäftigten oder geringfügig Beschäftigten hierdurch stärker profitieren.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. Steuervereinfachung.</p>	
§ 40b	Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen mit einem Steuersatz von 20%	mittelbare Begünstigung von Versicherungsunternehmen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 89; ähnlich: Trzaskalik in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (15. Aufl. 2016), § 40b Rn. A22: „Der Begünstigungseffekt von § 40b für die Versicherungswirtschaft ist nicht zu übersehen“ – allerdings ohne ausdr. Blick auf das Beihilfenrecht.
	<p>(1) Vorteil: (a) zum Arbeitgeber vgl. § 40 Abs. 1 EStG; (b) mittelbare Begünstigung von Versicherungsunternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: (a) bzgl. Arbeitgeber grds. allen Unternehmen zugänglich; angreifbar allenfalls unter dem Gesichtspunkt der de-facto-Selektivität, da Unternehmen mit vielen Teilzeitbeschäftigten oder geringfügig Beschäftigten hierdurch stärker profitieren; (b) sektorale Selektivität bzgl. Versicherungsunternehmen.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: allenfalls Steuervereinfachung; aber wohl nicht ausreichend.</p>	
§ 41a Abs. 4	Lohnsteuereinbehaltsrecht der Betreiber von Handelsschiffen unter deutscher Flagge	i.d.F. ab 3.5.2016 (vgl. § 52 Abs. 40a); Begünstigung der Betreiber von Handelsschiffen; seitens der KOM genehmigt, vgl. SA.44732.
	<p>(1) Vorteil: unmittelbare Begünstigung der Betreiber von Handelsschiffen.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c. AEUV (vgl. in diesem Band: T.-N. Zimmer, HFSt 8 (2018), 187 (211 ff.) unter § 9 III.3.</p>	

<i>Norm</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Fundstellen</i>
	<i>Bewertung</i>	
§ 50 Abs. 4	Ermessensbasierter Teil- oder Vollerlass der dt. ESt beschränkt Steuerpflichtiger, die auf inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG entfällt	Reimer, in Blümich EStG (136. Aufl. 2017), § 50, Rn. 132.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Steuerpflicht beschränkter Steuerpflichtiger für inländische Einkünfte.</p> <p>(2) Selektivität: Selektivität anhand des Merkmals „besonderes öffentliches Interesse“; zur Problematik des Selektivitätsbegriffs vgl. in diesem Band: <i>L. Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 103 (120) unter: § 6 II.2.b.bb.(4)(c); Einzelbeihilfe im Falle der Verwaltungsentscheidungen.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art 107 Abs. 3 lit. d AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: (P): Liegt eine Regelung der AGVO vor, etwa Art 53 oder 55 AGVO?</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Körperschaftsteuergesetz (KStG)		
§ 5 Abs. 1	Persönliche Steuerbefreiungen	etwa in Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG (130. Aufl. 2015), § 5 Rn. 7-9; teilweise auch: Möhlenbrock/Obermair, FR 2016, 976 (979); Märtens, in Gosch KStG (3. Aufl. 2015), § 5 Rn. 15 f.; Demleitner, ISR 2016, 328 (334); Kruschke, in Herrmann/Heuer/Raupach EStG/KStG (282. Lieferung 2017), § 5 KStG, Rn. 5 mwN; zu den Befreiungsgründen siehe 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 89 ff., 228, 229.
	<p>(1) Vorteil: Die persönlichen Steuerbefreiungen sind Abweichungen vom Grundsatz der Besteuerung, wonach Körperschaften steuerpflichtig sind (§§ 1 f. KStG).</p> <p>(2) Weitere Tatbestandsvoraussetzungen: je nach Einzelregelung.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 1 Var. 1	Persönliche Steuerbefreiung des Bundeseisenbahnvermögens	Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 5 Rn. 46.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: aber der unternehmerische Bereich wurde durch die Gründung des BEV auf die Deutsche Bahn AG ausgegliedert, daher kein Unternehmen.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 1 Var. 2	Persönliche Steuerbefreiung der Monopolunternehmen des Bundes	EuGH, Urteil vom 13. 3. 1979 - Rs 91/78 (Hansen); Röd-der/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 5 Rn. 46.
	Vorrang von Art. 47 AEUV; Art. 107 ff. AEUV findet keine Anwendung.	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 1 Var. 3	Persönliche Steuerbefreiung der staatlichen Lotterienunternehmen	Röd-der/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 5 Rn. 46.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung; Lotterienunternehmen bieten auch Dienstleistung (Wette) am Markt an; keine erkennbar hoheitliche Tätigkeit, daher Unternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: zwar auf bestimmte Unternehmen zugeschnitten; die besondere Struktur staatlicher Lotterienunternehmen stellen aber zumindest die vglb. rechtliche Situation in Frage.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 1 Var. 4	Persönliche Steuerbefreiung für den Erdölbevorzugungsverband (Körperschaft des öffentlichen Rechts)	Röd-der/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 5 Rn. 46.
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: an- und verkauft Erdöl am Markt, damit wirtschaftliche Tätigkeit.</p> <p>(3) DAWI: sofern ein Betrauungsakt (einschließlich dessen Voraussetzungen) vorliegt.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 2, 2a	Persönliche Steuerbefreiung der Kreditinstitute mit Sonderaufgaben und der Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben	
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: liegt vor, soweit keine rein hoheitlichen Tätigkeiten ausgeübt werden (vgl. hierzu in diesem Band: <i>Schmidt</i>, HFSt 8 (2018), 63 (72) unter § 4 II.3.).</p> <p>(3) DAWI: sofern ein Betrauungsakt (einschließlich dessen Voraussetzungen) vorliegt; allerdings ggf. nicht für die gesamte Tätigkeit.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 3	Persönliche Steuerbefreiung von Pensions-, Sterbe- und Krankenkassen	Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG, § 5 KStG Rz. 6 f., 9, Stand: 13.11.2015.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: kein Unternehmen, da die Versorgungseinrichtungen lediglich am System der sozialen Sicherheit mitwirken; nehmen rein soziale Aufgabe wahr (vgl. EuGH für Krankenkassen, v. 16.3.2004, u.a. Rs. C-264/01 (AOK Bundesverband u.a.), Rn. 51).</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 4	Steuerbefreiung kleinerer Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit	
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: (+), auf bestimmte Versicherungen zugeschnitten (Größenselektivität).</p> <p>(3) Handelsbeeinträchtigung/Wettbewerbsverfälschung: ggf. schon keine Beeinträchtigung des Handels aufgrund des örtlich begrenzten Wirkungskreises; auch Wettbewerbsverfälschung fraglich aufgrund des sachlich begrenzten Wirkungskreises.</p> <p>(4) DAWI: sofern ein Betrauungsakt (einschließlich dessen Voraussetzungen) vorliegt.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 7	Persönliche Steuerbefreiung politischer Parteien	
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: Parteien üben keine wirtschaftliche Tätigkeit aus, daher kein Unternehmen.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 8	pers. Befreiung für berufsständische Versorgungseinrichtungen	BFH v. 9.2.2011, I R 47/09: die Steuerbefreiung ist nicht geeignet, den Handel zw. den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen, vgl. auch Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG (130. Aufl. 2015), § 5 Rz. 9.
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung; Abweichung vom Grundsatz.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(3) Innere Rechtfertigung: vgl. hierzu Argumentation bei § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG: Eine Steuerbelastung der Versicherungsunternehmen essentieller Versicherungen könnte ggf. mittelbar zu einer Erhöhung der Beiträge führen und damit mit dem subjektiven Nettoprinzip des Einzelnen konterkarieren.</p> <p>(4) Wettbewerbsverfälschung: fraglich, da die sachlichen Voraussetzungen des Sektors eine Wettbewerbsverzerrung (nahezu in Gänze) ausschließen.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 9	pers. Befreiung für gemeinnützige Körperschaften, insbesondere mit ihren Zweckbetrieben	EuGH v. 10.01.2006, Rs. C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze; Blumenberg-Kring, ifst Nr. 473 (2011), Internet: www.ifst.de/schriften/2011/473/473.pdf , 65 ff.; Grube, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht (2014), 135 ff.; Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG (130. Aufl. 2015), § 5 Rz. 10; Märtens, in: Gosch, KStG (3. Aufl. 2015), § 5 Rz. 16; Musil, DStR 2009, 2453 (2456); Musil, FR 2014, 953 (956); Möhlenbrock/Obermair, FR 2016, 975 (979); sowie die Nachweise oben zu § 10b EStG; Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht (2005), S. 121 ff.; BFH, Urt. 25.10.2016, I R 54/14 - Gemeinnützigkeit v. ausl. Colleges.
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung; Abweichung vom Grundsatz.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: Der Unternehmensbegriff kann auch bei gemeinnützigen Körperschaften erfüllt sein; sinnvoll ist eine Trennung der (1) ideellen Sphäre, (2) der Vermögensverwaltung, (3) des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sowie (4) der Zweckbetriebe; vgl. in diesem Band: Schmidt, HFSt 8 (2018), 63 (69) unter § 4 II.2.a.</p> <p>(3) Selektivität: sektorale Selektivität; fraglich ist alleine die vergleichbare rechtliche Situation: sofern eine gemeinnützige Körperschaft alleine im ideellen Bereich unterwegs ist, kann es hieran fehlen; dies aber wohl nur, wenn es der Körperschaft schon rechtlich verwehrt ist, Gewinn zu erzielen. Dann befindet sich das Unternehmen nicht in einer vergleichbaren rechtlichen Situation. Dies gilt so aber wohl nicht für den Bereich der Vermögensverwaltung, des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sowie der Zweckbetriebe.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 10, 12	Steuerbefreiung der Vermietungsgenossenschaften und -vereine und der gemeinnützigen Siedlungsunternehmen	zu Genossenschaften und gemeinnützigen Unternehmen u.a. Isensee, DSTJG 26 (2003), 93, 117.
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität, sofern Genossenschaften und gemeinnützige Vereine je nach ihrer Struktur in einer vglb. rechtlichen Situation, vgl. hierzu in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 14	Steuerbefreiung land- und forstwirtschaftl. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie -vereine	zu Genossenschaften und gemeinnützigen Unternehmen u.a. Isensee, DSTJG 26 (2003), 93, 117.

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität, sofern Genossenschaften und gemeinnützige Vereine je nach ihrer Struktur in einer vglb. rechtlichen Situation, vgl. hierzu in diesem Band: <i>Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	
insb. § 5 Abs. 1 Nr. 19	Steuerbefreiung der Gesamthafenbetriebe	i.d.F. des StandOK v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569) Zweifel des Bundesrechnungshofes an der Gemeinnützigkeit (vgl. BT-Drs. 12/5016, 91; von Twickel, in: Blümich, § 4 KStG Rn. 267; Märtens, in: Gosch, § 4 KStG Rn. 326 f.).
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität; (P): Gemeinnützigkeit, hier aber vglb. rechtliche und tatsächliche Situation etwa zwischen Gesamthafenbetrieben und privaten Hafenbetrieben.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. nach Art 107 Abs. 3 lit c AEUV.</p>	
§ 8 Abs. 1 KStG iVm § 10d Abs. 2 S. 1 EStG	Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten	
	<p>(1) Vorteil: Der Verlustabzug als solches ist Folge des Leistungsfähigkeitsprinzips und bemisst sich nach dem Totalgewinn, daher keine Abweichung von der Referenz und damit kein Vorteil. Die Begrenzung des Verlustabzugs in § 10d Abs. 2 S. 1 EStG ist eine Benachteiligung, die u.U. zu einem mittelbaren Vorteil führen kann (negative state aid), die Vssg sind aber nicht erfüllt.</p> <p>(2) hilfsweise Selektivität: grds. generelle Maßnahme und damit nicht selektiv; allenfalls de-facto selektiv aufgrund der Unternehmensgröße (zweifelhaft).</p>	
§ 8 Abs. 7	Dauerverlustbetriebe der öff. Hand	Blumenberg-Kring, ifst Nr. 473 (2011), Internet: www.ifst.de/schriften/2011/473/473.pdf , 62 ff.; FG Köln v. 09.03.2010, 13 K 3181/05, Rn. 98 ff. (lässt die Frage nach dem Vorliegen einer Beihilfe jedoch offen); Frotscher, in Frotscher/Drüen KStG (130. Aufl. 2015), § 8 Rn. 584; FG Sachsen, 9.12.2010 1 K 184/07; Meier/Semelka, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 282. EL 10.2017, § 8 KStG Rn. 542; Paetsch, in: Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1830 ff.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz, dass verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht mindern.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) DAWI: wohl (+).</p>	
§ 8 Abs. 8 u. 9: tritt an dem Tag in Kraft, an dem die KOM feststellt, dass	s. dazu § 3a EStG	vgl. auch Lautenbach/Roll/Völkner, BB 2017, 643 (645, 647 f.); und Sonnleitner/Strotkemper, BB 2017, 668 (672); Hey, FR 2017, 453 ff.; Kußmaul/Licht, DB 2017, 1797.
	<p>(1) Vorteil: Die Steuerfreistellung stellt immer eine Abweichung von der normalen Besteuerung dar und ist somit stets ein Vorteil.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
keine oder eine mit dem Binnemarkt zu vereinbarende Beihilfe vorliegt	<p>(2) Selektivität: Die Selektivität ist streitig: Dem Grunde nach steht die Freistellung der Sanierungserträge allen Unternehmen zu; alleine das Merkmal der "unternehmensbezogenen Sanierung" könnte selektiven Charakter aufweisen.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. Grundsatz der Steuerstaatlichkeit/Verbot der Übermaßbesteuerung, vgl. hierzu in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.</p>	
§ 8a	Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen bei Körperschaften (Zins-schranke)	siehe hierzu Ausführungen zu § 4h Abs. 1 sowie zu § 4h Abs. 2 EStG unter Berücksichtigung von § 8a Abs. 1-3 KStG.
§ 8c Abs. 1a/ § 8c Abs. 1	Sanierungsklausel	<p>EuGH v. 28.6.2018, Rs. C-203/16 P (Heitkamp Bau Holding); KOM v. 26.1.2011, K(2011) 275 endg. in der Sache „C 7/2010 KStG“; EuGH, Beschl. v. 3.7.2014 – C-102/13 P; EuG v. 4.2.2016, Rs. T-287/11 Heitkamp Bau Holding und T-620/11 GFKL Financial Services AG: Beihilfe rechtswidrig; Rspr. gegen eine Beihilfe etwa (AdV-)Beschluss des FG Münster v. 1.8.2011 - 9 V 357/11 K,G, EFG 2012, 165 unter II.2.b.aa.(4).(a); aus der zahllosen Lit. eingehend Grube, <i>Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht</i> (2014), 103 ff.; Ismer/Piotrowski, <i>DStR</i> 2015, 1993 ff.; de Weerth, <i>DStR</i> 2014, 2485 ff; Seer, <i>DStR-Beih</i> 2014, 117 ff.; Cordewener/Henze, <i>FR</i> 2016, 756 (760); de Weerth, <i>DB</i> 2016, 882 ff.; Balbinot, <i>DStR</i> 2018, 334 ff.; Jung/Neckenich, <i>ISR</i> 2018, 83 ff.; Ellenrieder, <i>IStR</i> 2018, 179 ff.</p>
	<p>(1) Vorteil: Das EuG sieht in der Regelung des § 8c Abs. 1a KStG einen Vorteil; uE ist dies falsch: Der zugrundeliegende Referenzrahmen ist die Grundentscheidung des Gesetzgebers und damit § 8 Abs. 1 iVm § 10d EStG, der den Verlustabzug ermöglicht; § 8c Abs. 1a KStG ist somit eine reine Rückausnahme. (Letzteres bestätigt der EuGH jüngst und verwirft daher das erstinstanzliche Urteil sowie den Kommissionsbeschluss.)</p> <p>Eine Beihilfe könnte allenfalls in § 8c Abs. 1 KStG liegen: § 8c Abs. 1 KStG ist eine negative Abweichung vom Grundsatz des § 10d EStG und führt somit zu einer Mehrbelastung der Betroffenen; allenfalls daher beihilfenrelevant wenn Vssgen. einer negative state aid anerkannt werden und vorliegen; hier uE aber eher fragwürdig; hierzu ausführlich in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 7 (20) unter § 2 IV.1.c.</p> <p>(2) Hilfsweise Selektivität: Die obige Argumentation wird in der Rechtspraxis im Rahmen des ersten Prüfungspunktes der Selektivität ausgeführt, vgl. EuGH v. 28.6.2018, Rs. C-203/16 P (Heitkamp Bau Holding) sowie Schlussanträge des GA Wahl v. 20.12.2017, Rs. C-203/16 P (Heitkamp BauHolding GmbH).</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 8d	Fortführungsgebundener Verlustvortrag	vgl. Henze, ISR 2016, 397 (402); von Wilcken, NZI 2016, 996 (998); Förster/von Cölln, DStR 2017, 8 (17 f.); Neyer, BB 2017, 415 ff.
	<p>(1) Vorteil: uE kein Vorteil: Der zugrundeliegende Referenzrahmen ist die Grundentscheidung des Gesetzgebers und damit § 8 Abs. 1 iVm § 10d EStG, der den Verlustabzug ermöglicht; § 8d KStG ist somit eine reine Rückausnahme.</p> <p>Zu beachten ist zwar die gegensätzliche Rspr. des EuG zu § 8c Abs. 1a KStG: Nach dortiger Annahme müsste auch § 8d eine Abweichung vom Normalfall darstellen; durch die jüngste Entscheidung des EuGH zu § 8c Abs. 1a KStG ist nunmehr auch § 8d erkennbar eine bloße Rückausnahme.</p> <p>(2) Hilfswise Selektivität: vgl. Ausführungen zu § 8c Abs. 1a KStG sinngemäß.</p>	
§ 9 Abs. 1 Nr. 2	Steuerbegünstigung von Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke	25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 91; i.Ü. Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht (2005), S. 141 ff.
	<p>(1) Vorteil: auch Spenden von Körperschaften stellen in aller Regel Betriebsausgaben dar; die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG wirkt insofern nur beschränkend, daher kein Vorteil.</p> <p>Vorteil allenfalls dann, wenn man in der Zuwendung eine Gewinnverwendung sieht, die normalerweise in die Steuerbemessungsgrundlage eingeht; uE aber ist hierfür der Verweis auf § 8 Abs. 3 KStG maßgeblich (betrieblich oder gesellschaftlich veranlasst?); daher ist diese Differenzierung bereits im Gesetz selbst angelegt (bei Annahme eines Vorteils zur weiteren Prüfung siehe § 10b EStG).</p>	
§ 15 S. 1 Nr. 1 u. Nr. 1a: tritt nach Genehmigung der KOM in Kraft	s. dazu § 3a EStG	vgl. hierzu Ausführungen zu § 3a EStG.
§ 22	Abziehbarkeit von Rückvergütungen bei Genossenschaften; Abweichung vom Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von vGA	Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG, § 22 KStG Rz. 1, 3, Stand: 03.05.2016.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung von Grundsätzen der vGA, insoweit eine Begünstigung der Genossenschaft.</p> <p>(2) Selektivität: Selektivität nach Gesellschaftsform; allerdings ist im Einzelfall fraglich, ob sich Genossenschaften in ihrer eigentlichen Struktur in einer vergleichbaren rechtlichen Situation befindet wie andere Körperschaften, vgl. hierzu in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung oftmals aber auch als systemimmanent gerechtfertigt; vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (142) unter § 7 II.4.c.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 24	Freibetrag bis zu 5.000,- Euro für bestimmte Körperschaften	Begünstigung für Stiftungen, BgA, sonstige jur. Pers. des ÖR, nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Pensionskassen u.ä., arg. § 24 2 Nr. 1 KStG; vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 260.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der (gesamten) Gewinnbesteuerung; zur Regelungstechnik vgl. in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 7 (24) unter § 2 IV.2.b.</p> <p>(2) Selektivität: Selektivität nach Gesellschaftsform (§ 24 Abs. 1 S. 2 KStG).</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: (a) Verwaltungsaufwand reicht wohl nicht für innere Rechtfertigung; (b) Freibetrag statt Progression als steuerübergreifende Anpassung des Gesetzgebers; dies alleine rechtfertigt aber wohl nicht, warum dieser nicht auch für Kapitalgesellschaften gilt.</p>	
§ 25	Freibetrag in Höhe von 15.000 € ab VZ 2009 für zehn Jahre für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben	Begünstigung von LuF ggü. sonstigen Unternehmern; vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 230.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der (gesamten) Gewinnbesteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: (a) Selektivität nach Gesellschaftsform sowie sektorale Selektivität; (b) bzgl. Genossenschaften vglb. rechtliche Situation aufgrund der besonderen Gestalt von Genossenschaften fraglich, vgl. hierzu in diesem Band: <i>L. Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	
§ 26 Abs. 1 Nr. 1 KStG iVm § 34c Abs. 5 EStG	Ermessensbasierter Teil- oder Vollerlass der dt. KSt unbeschränkt Steuerpflichtiger, die auf ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG entfällt	vgl. hierzu § 34c Abs. 5 EStG.
	<p>(1) Vorteil: Das Gesetz iVm den zugrunde liegenden Erklärungen der OFD begründen dann einen Vorteil, wenn sie begünstigend von der tatsächlichen Situation abweichen.</p> <p>(2) Selektivität: Selektivität des Gesetzes aufgrund der Differenzierung von Inlands- und Auslandseinkünften; Einzelbeihilfe im Falle der Verwaltungsentscheidung.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: bzgl. des Gesetzes: Sicherstellung des Steuervollzugs als Leitprinzip sowie Vermeidung einer drohenden Doppelbelastung; bzgl. Einzelbeihilfe muss die Entscheidung i.Ü. verhältnismäßig sein.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Gewerbesteuergesetz (GewStG)		
§ 3	Steuerbefreiungen	Frotscher/Drüen, GewStG (130. Aufl. 2015), § 3 Rz. 46 ff.; Demleitner, ISR 2016, 328 (334); zu den Befreiungsgründen vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 91-93 und 231-233.
	<p>(1) Vorteil: Die persönlichen Steuerbefreiungen sind Abweichungen vom Grundsatz der Besteuerung, wonach Gewerbebetriebe steuerpflichtig sind.</p> <p>(2) Weitere Tatbestandsvoraussetzungen: je nach Einzelregelung.</p>	
insb. § 3 Nr. 1	Steuerfreiheit für den Erdölbevorratungsverband (Körperschaft des öffentlichen Rechts)	Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 5 Rn. 46.
	Vgl. hierzu Ausführungen zu § 5 Abs. 1 Nr. 1 KStG.	
insb. § 3 Nr. 2 u. 3	Steuerbefreiung der Kreditinstitute mit Sonderaufgaben und der Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben	
	Vgl. hierzu Ausführungen zu § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG.	
insb. § 3 Nr. 6	Steuerbefreiung der gemeinnützigen Unternehmen	
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung; Abweichung vom Grundsatz.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: Der Unternehmensbegriff kann auch bei gemeinnützigen Körperschaften erfüllt sein; sinnvoll ist eine getrennte Prüfung der (1) ideellen Sphäre, (2) der Vermögensverwaltung, (3) des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sowie (4) der Zweckbetriebe; zum Unternehmensbegriff siehe in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 63 (69) unter § 4 II.2.a.</p> <p>(3) Selektivität: sektorale Selektivität; fraglich ist alleine die vergleichbare rechtliche Situation: sofern eine gemeinnützige Körperschaft alleine im ideellen Bereich unterwegs ist, kann es hieran fehlen; dies aber wohl nur, wenn es der Körperschaft schon rechtlich verwehrt ist, Gewinn zu erzielen. Dann befindet sich das Unternehmen nicht in einer vergleichbaren rechtlichen Situation. Dies gilt so aber wohl nicht für den Bereich der Vermögensverwaltung, des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sowie der Zweckbetriebe.</p> <p>(4) DAW: sofern ein Betrauungsakt (einschließlich dessen Voraussetzungen) vorliegt.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
insb. § 3 Nr. 7	Steuerbefreiung kleiner Hochsee- und Küstenschiffereiunternehmen	
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	
insb. § 3 Nr. 8, 12, 14	Steuerbefreiung landwirtschaftlicher Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und -vereine, bestimmter Tierhaltungs-kooperationen und bestimmter landwirtschaftlicher Produktionsgenossenschaften und -vereine	zu Genossenschaften und gemeinnützigen Unternehmen u.a. Isensee, DStJG 26 (2003), 93, 117.
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität, sofern Genossenschaften und gemeinnützige Vereine je nach ihrer Struktur in einer vglb. rechtlichen Situation, vgl. hierzu in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	
insb. § 3 Nr. 9	Steuerbefreiung für rechtsfähige Pensions-, Kranken- & Sterbekassen;	Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG, § 5 KStG Rz. 6 f., 9, Stand: 13.11.2015.
	Vgl. Ausführungen zu § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG.	
insb. § 3 Nr. 11	pers. Befreiung für berufsständische Versorgungseinrichtungen	BFH v. 9.2.2011, I R 47/09, BStBl. II 2012, 601: § 3 Nr. 11 GewStG keine unzulässige Beihilfe; vgl. auch Fischer, jurisPR-SteuerR 28/2011 Anm. 5; Schanko, StBW 2011, 540 f.
	<p>(1) Unternehmensbegriff: kein Unternehmen, da die Versorgungseinrichtungen lediglich am System der sozialen Sicherheit mitwirken; nehmen rein soziale Aufgabe wahr (vgl. EuGH für Krankenkassen, v. 16.3.2004, u.a. Rs. C-264/01 (AOK Bundesverband u.a.), Rn. 51).</p> <p>(2) Wettbewerbsverfälschung: nach BFH keine Verfälschung.</p>	
insb. § 3 Nr. 13	Steuerbefreiung bestimmter privater Schulen und anderer allgemeinbildender Einrichtungen	KOM, N 117/2000 Rn. 14 sowie N 644/F/2002.
	<p>(1) Vorteil: Vorteil durch Steuerbefreiung für private Schulen.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: nach Kommission ist aber die Privatschule kein Unternehmen iSd europäischen Wettbewerbsrechts (vgl. KOM, N 117/2000 Rn. 14 sowie N 644/F/2002).</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
insb. § 3 Nr. 15, 17	Steuerbefreiung der Vermietungsgenossenschaften und gemeinnütziger Siedlungsunternehmen	zu Genossenschaften und gemeinnützigen Unternehmen u.a. Isensee, DSTJG 26 (2003), 93, 117.
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität, sofern Genossenschaften und gemeinnützige Vereine je nach ihrer Struktur in einer vglb. rechtlichen Situation, vgl. hierzu in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.</p> <p>(3) DAWI: sofern ein Betrauungsakt (einschließlich dessen Voraussetzungen) vorliegt.</p>	
insb. § 3 Nr. 20 lit. b	Befreiung für Pflegeeinrichtungen (Krankenhäuser, Altenheime, ..)	FG Baden-Württemberg v. 12.4.2011, 3 K 526/08: keine unzulässige Beihilfe.
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) DAWI: sofern ein Betrauungsakt (einschließlich dessen Voraussetzungen) vorliegt.</p>	
insb. § 3 Nr. 21, 22, 24, 25	Steuerbefreiung für Kapitalgeber im öff. Interesse	
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) DAWI: sofern ein Betrauungsakt (einschließlich dessen Voraussetzungen) vorliegt.</p>	
insb. § 3 Nr. 26	Steuerbefreiung der Gesamthafenbetriebe	vgl. Parallelen zu § 5 Abs. 1 Nr. 19 KStG: Zweifel des Bundesrechnungshofes an der Gemeinnützigkeit (vgl. BT-Drs. 12/5016, 91; von Twickel, in: Blümich, § 5 KStG Rn. 267; Märtens, in: Gosch, § 5 KStG Rn. 326 f.).
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität; (P): Gemeinnützigkeit, hier aber vglb. rechtliche und tatsächliche Situation etwa zwischen Gesamthafenbetrieben und privaten Hafenbetrieben.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art 107 Abs. 3 lit c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: ggf. Art 56a und Art 56b AGVO.</p>	
§ 7b: tritt an dem Tag in Kraft, an dem die KOM feststellt, dass keine oder eine mit dem Binnemarkt zu vereinbarenden Beihilfe vorliegt	Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen	Hey, FR 2017, 453.
	<p>(1) Vorteil: Die Steuerfreistellung stellt immer eine Abweichung von der normalen Besteuerung dar und ist somit stets ein Vorteil.</p> <p>(2) Selektivität: Die Selektivität ist streitig: Dem Grunde nach steht die Freistellung der Sanierungserträge allen Unternehmen zu; alleine das Merkmal der "unternehmensbezogenen Sanierung" könnte selektiven Charakter aufweisen.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. Rechtfertigung aufgrund der Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit (Prinzip der Steuerstaatlichkeit); vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (155) unter § 7 IV.2.e.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 8 Nr. 1 iVm R 7.1 Abs. 5 S. 4 und 5 GewStR 2009	Verzicht auf die Hinzu- rechnung (§ 8 Nr. 1 Ge- wStG) von Zinsen, die eine inländ. Mutter an eine Auslands-tochter zahlt	ehemals Abschn. 41 Abs. 1 Satz 5 und 6 GewStR 1998; offen lassend: BFH v. 17.9.2014, - I R 30/13 -, BFHE 247, 260.
	<p>(1) Selektivität: selektiv, da nur in Fällen der Zahlung an eine ausländische Tochter.</p> <p>(2) Innere Rechtfertigung: Nach Auslegung des BFH findet die Regelung nur Anwen- dung auf Fälle (drohender) Doppelbelastung; die Regelung ist daher von einem allg. Leitprinzip getragen und systemimmanent (vgl. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (151) unter § 7 IV.2.a.</p>	
§ 9 Nr. 3 S. 2	Fiktion einer ausländi- schen Betriebsstätte mit 80%iger Gewinnzurech- nung bei Betrieb von Handelsschiffen im inter- nationalen Verkehr	Subventionierung: Gosch, in: Blümich EStG, KStG, GewStG, § 9 Rn. 212a; Schnitter, in: Frotscher/Drüen GewStG, § 9 Rn. 56; offen lassend: BFHE 253, 174. lediglich Kompensa- tion von Nachteilen: BT-Drs. 13/5952, S. 113.
	<p>(1) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(2) Innere Rechtfertigung: keine innere Rechtfertigung, da Überkompensation der mglw. gegebenen Schlechterstellung von Schiffahrtsunternehmen.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	
§ 9 Nr. 5	Steuerbegünstigung von Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke	vgl. Ausführungen zu § 10b EStG und § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sowie 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 93; i.Ü. Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfen- recht (2005), S. 141 ff.
	<p>(1) Vorteil: auch Spenden von Körperschaften stellen in aller Regel Betriebsausgaben dar; die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG wirkt insofern nur beschränkend, da- her kein Vorteil.</p> <p>Vorteil allenfalls dann, wenn man in der Zuwendung eine Gewinnverwendung sieht, die normalerweise in die Steuerbemessungsgrundlage eingeht; uE aber ist hierfür der Verweis auf § 8 Abs. 3 KStG maßgeblich (betrieblich oder gesellschaft- lich veranlasst?); daher ist diese Differenzierung bereits im Gesetz selbst angelegt (bei Annahme eines Vorteils zur weiteren Prüfung siehe § 10b EStG).</p>	
§ 11 Abs. 3	Ermäßigung der Gewer- besteuer-Messzahlen für Hausgewerbetreibende	Begünstigung von Hausgewerbetreibenden, vgl. 25. Subven- tionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 266.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung von der Grundentscheidung (über Gewerbesteuermesszahl).</p> <p>(2) Selektivität: Selektivität der Größe nach.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: ggf. Art 17 AGVO.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 15	Pauschalierung des GewSt-Messbetrags in Fällen, in denen zuvor auch ESt/KSt in einem Pauschbetrag festgesetzt wurden (§ 34c Abs. 5 EStG, auch i.V.m. § 26 Abs. 1 Nr. 1 KStG; § 50 Abs. 4 EStG)	Hofmeister, in Blümich GewStG (134. Aufl. 2016), § 15 Rn. 3 unter Hinweis auf EuGH v. 18. 7. 2013 - C-6/12, P Oy.
	<p>(1) Vorteil: Das Gesetz (als auch die zugrunde liegenden Erklärungen der zuständigen Behörde) stellen iVm mit den Pauschalierungsnormen eine Abweichung vom Grundsatz des Welteinkommensprinzips dar, siehe § 34c ggf. iVm § 26 KStG, 50 EStG.</p> <p>(2) Selektivität: Selektivität des Gesetzes aufgrund der Differenzierung von Inlands- und Auslandseinkünften; Einzelbeihilfe im Falle der Verwaltungsentscheidungen, wenn Verwaltung sich unverhältnismäßig oder gesetzeswidrig verhält; ggf. scheidet Beihilfe durch Verwaltungshandeln aus, soweit Ermessensreduktion auf Null.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: bzgl. des Gesetzes: Sicherstellung des Steuervollzugs als Leitprinzip sowie Vermeidung einer drohenden Doppelbelastung; bzgl. Einzelbeihilfe muss die Entscheidung i.Ü. verhältnismäßig sein.</p>	
§ 16 Abs. 1	Hebesatzrecht d. Gemeinden aus Art. 28 Abs. 2 GG	de Weerth, IStR 2008, 732 (734): Deutsche Gewerbesteuer und europäisches Beihilferecht – Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 11. 9. 2008, C-428/06 – 434/06 (UGT Rioja); Blumenberg-Kring, ifst Nr. 473 (2011), Internet: www.ifst.de/schriften/2011/473/473.pdf , 59 ff.; Frot-scher/Maas, GewStG, § 1, Rn. 14; Waldhoff in DStJG 35 [2012], 11, 23 f.; Glaser in EuZW 2009, 363 ff; Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rz. 9.20.
	(1) Vorteil: Kein Vorteil, weil Referenzsystem auf regional autonome Körperschaft verengt, (s. hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8, 2018, 7 (11) unter § 2 II.4.).	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Erbschaftsteuergesetz (ErbStG)		
§§ 13a, 13b, 13c	Vergünstigung für Erwerber von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft oder Anteilen an Kapitalgesellschaften im Erb- oder Schenkungsfall	Die Steuervergünstigung soll die Betriebsfortführung durch die Erwerber im Erb- oder Schenkungsfall erleichtern (so 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 268); Bäuml/Vogel, BB 2015, 736 ff: Die Autoren ordnen die Bedürfnisprüfung als Beihilfe ein, die aber aufgrund der Natur oder dem inneren Aufbau des Erbschaftsteuersystems für Unternehmen gerechtfertigt sein könnte; de Weerth, DB 2016, 2692: Der Autor verneint bereits eine Begünstigung von Unternehmen sowie eine Beeinträchtigung des zwi-schenstaatlichen Handels; Demleitner, ISR 2016, 328 (336): Entwurf könnte problematisch sein, da wohl keine system-immanenten Rechtfertigungsgründe ersichtlich sind; vgl. auch Söffing, ErbStG 2016, 235 (236); Wachter, DB 2016, 1273 ff.; ders., GmbHR 2016, 1 (16) mwN; Ismer/Piotrowski, DStR 2015, 1993 (1999).
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung von Vermögensübertragungen von Todes wegen durch Steuerbefreiung iHv 85 Prozent.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: zwar fällt das Erbe steuerrechtlich in den Privatbereich, es besteht aber ein Veranlassungszusammenhang zum Unternehmen, daher fließt sie der Privatperson als Unternehmer zu (fraglich ob Anteilseigner Unternehmer, vgl. hierzu in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 63 (79) unter § 4 IV.).</p> <p>(3) Selektivität: ggf. selektiver Charakter des Merkmals "begünstigungsfähiges Vermögen" iSd § 13b ErbStG aufgrund (1) Mindestbeteiligung iSd § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG; Selektivität der Größe nach; (2) Benachteiligung von Unternehmen mit großem Verwaltungsvermögen (ggü. produktivem Vermögen) iSd § 13b Abs. 2 ErbStG; i.Ü. Selektivität der Größe nach aufgrund der Freigrenze iHv 26 Mio. € gem. § 13a Abs. 1 S. 1 ErbStG; Selektivität der Größe nach zudem aufgrund der Anknüpfung an besondere Mindestlohnsummensätze gem. § 13a Abs. 3 S. 4 ErbStG.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	
§ 13d	Einführung eines Verschonungsabschlags von 10 % für vermietete Wohnimmobilien	Der Grundstückswert wird gem. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 BewG festgesetzt. Für das Erbschaftsteuerrecht ist der für die Besteuerung maßgebliche Wert um 10% abzuschlagen, wenn das Grundstück der Wohnraummiete dient, vgl. etwa Geck, Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13c Rn. 18; Söffing, ErbStG 2016, 235 (236); Wachter, GmbHR 2016, 1 (16) mwN.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Bewertung nach Bewertungsgesetz durch Abschlag, Unternehmensfälle, wenn §§ 13a, 13b ErbStG nicht anwendbar.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität, gewerbliche Vermietung.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: allenfalls Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	

<i>Norm</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Fundstellen</i>
	<i>Bewertung</i>	
§ 19a	Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften	Zusätzliche Steuerentlastung beim Erwerb unternehmerisch gebundenen Vermögens (so 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 268); vgl. auch Söffing, ErbStG 2016, 235 (236); Wachter, GmbHR 2016, 1 (16) mwN.
	<p>(1) Vorteil: Abzug von tariflicher Erbschaftsteuer bei Betriebsvermögen als Vorteil.</p> <p>(2) Selektivität: ggf. selektiver Charakter des Merkmals „begünstigungsfähiges Vermögen“ iSd § 13b ErbStG aufgrund (1) Mindestbeteiligung iSd § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG: Selektivität der Größe nach; (2) Benachteiligung von Unternehmen mit großem Verwaltungsvermögen (ggü. produktivem Vermögen) iSd § 13b Abs. 2 ErbStG.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)		
§ 4	Ausnahmen von der Besteuerung	siehe hierzu Einzelregelungen.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Übrige Tatbestandsvoraussetzungen: je nach Einzelregelung.</p>	
insb. § 4 Nr. 1	Ausnahmen für jur. Pers. des Öffentlichen Rechts zur Übernahme öffentlich-rechtlicher Aufgaben	
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Unternehmensbegriff: allerdings ist Unternehmensbegriff fraglich, da üblicherweise die bloße Übernahme öffentlich-rechtlicher Aufgaben eine nicht-wirtschaftliche Tätigkeit darstellt (Ausnahme im Einzelfall möglich); dann kann nichts anderes für den dafür notwendigen Grundstückserwerb gelten.</p>	
insb. § 4 Nr. 4	Ausnahmen bei Übergang wg. Zusammenschluss kommunaler Gebietskörperschaften	Eine Beihilfe wird seitens der KOM für § 4 Nr. 4 GrEStG aufgrund fehlender Selektivität abgelehnt, vgl. KOM C(2014) 3152 final (SA.38405); vgl. hierzu auch Detig, Kommunal-Praxis BY 2015, 366 ff.
	<p>(1) Vorteil: Die Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung eines Grundstückserwerbs ist ein Vorteil.</p> <p>(2) Selektivität: nur Übertragungen als unmittelbare Rechtsfolge eines Zusammenschlusses kommunaler Gebietskörperschaften sowie aus Anlass der Aufhebung der Kreisfreiheit einer Gemeinde sind begünstigt, daher Ungleichbehandlung (+); vglb. rechtliche Situation ist aber bereits fraglich, siehe hierzu auch Ausführungen der Kommission.</p> <p>(3) hilfsweise Innere Rechtfertigung: Die Maßnahme ist durch die Natur und den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt, da die Neugliederung von Gebietskörperschaften aus Gründen des Allgemeinwohls und der Ordnungspolitik geschieht.</p>	
§ 6a	Steuerbegünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern	<p>anhängig beim EuGH nach Vorlagebeschluss des BFH v. 30. Mai 2017 II R 62/14. Der BFH tendiert zur Unionsrechtskonformität, da die Begünstigung als Korrektur des Referenzrahmens gerechtfertigt sei. Vorgehend :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Finanzgericht Nürnberg, Urteil 4 K 1059/13 – beim BFH anhängig, Az. II R 62/14; dazu BFH, Beitrittsbeschl. v. 25.11.2015 – II R 62/14 • Finanzgericht Münster, Urteil 8 K 1507/11 GrE – beim BFH anhängig, Az. II R 50/13 • Finanzgericht Düsseldorf, Urteil 7 K 281/14 – beim BFH anhängig, Az. II R 36/14 • Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil 7 K 135/12 – beim BFH anhängig, Az. II R 63/14 • Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil 15 K 3015/15 – beim BFH anhängig, Az. II R 53/15 <p>streitig ist die Selektivität der Begünstigung; bejahend: zu BFH, Beitrittsbeschl. v. 25.11.2015 – II R 62/14 die Anm.</p>

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
Bewertung		
		<p>von Schmid, DStR 2016, 127 f.; dagegen Behrens, DStR 2016, 785 ff.; vgl. auch Cordewener/Henze, FR 2016, 756 (760); Thiede, IStR 2017, 51 ff.; Demleitner, ISR 2016, 328 (335).</p> <p>(1) Vorteil: Vorteil durch Steuerfreiheit.</p> <p>(2) Selektivität: § 6a GrEStG begünstigt eine Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns nur mittels Umwandlung, nicht aber durch andere Maßnahmen. Außerdem wird ein Unternehmen von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen ist, wenn es vor der Umwandlung nicht 5 Jahre zu mind. 95 % an der abhängigen Gesellschaft beteiligt war, auch wenn bereits früher ein Bedarf nach Umstrukturierung bestand. Außerdem muss das herrschende Unternehmen auch 5 Jahre nach dem Rechtsvorgang zu mindestens 95% beteiligt sein. Somit ist die Regelung prima facie selektiv.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. gerechtfertigt durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Systems wegen bloßer Korrektur des Referenzsystems, da die Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, Abs. 2a und 3 GrEStG aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht zu weit gefasst sind und deshalb für bestimmte Konzernsachverhalte einer Korrektur durch Einschränkung des Anwendungsbereichs bedürfen. Dabei ist unerheblich, dass die Einschränkung nicht in den einzelnen Vorschriften zu den steuerbaren Rechtsvorgängen aufgenommen wurde, sondern wegen der in mehreren Vorschriften geregelten Steuerbarkeit von Rechtsvorgängen als Steuerbegünstigung ausgestaltet wurde.</p>

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
Luftverkehrsteuergesetz (LuftVStG)		
§ 1 Abs. 1	Verschonung der Luftfracht vom Anwendungsbereich	vgl. Klägervortrag, BFH v. 1.12.2015, VII R 55/13 und 51/13, Rn. 5; BFH hat Frage offengelassen; vorhergehend: FG Berlin-Brandenburg v. 16.5.2013, 1 K 1074/11, die insb. in der Ausgestaltung des Steuersatzes bei oberen Preissegmenten keine Beihilfe sah; vgl. auch Wolf, ZfZ 2016, 113 ff.
	(1) Vorteil: Fraglich, ob hier überhaupt ein Vorteil vorliegt: Die LuftVSt knüpft als Verkehrssteuer an die Personenbeförderung an; hierin liegt uE auch keine Umgehung der Besteuerung der Luftfracht; die Besteuerung der (kommerziellen) Personenbeförderung stellt daher ein in sich geschlossenes System dar (eigenes Referenzsystem).	
§ 2 Nr. 4 und Nr. 5	Umsteigerprivileg	vgl. Klägervortrag, BFH v. 1.12.2015, VII R 55/13 und 51/13, Rn. 5; BFH hat Frage offengelassen; vorhergehend: FG Berlin-Brandenburg v. 16.5.2013, 1 K 1074/11, die insb. in der Ausgestaltung des Steuersatzes bei oberen Preissegmenten keine Beihilfe sah; vgl. auch Wolf, ZfZ 2016, 113 ff.
	(1) Vorteil: kein Vorteil, da die LuftVSt schon systematisch an den Kauf eines Fluges von einem Start- zu einem Zielort anknüpft und damit losgelöst von möglichen Zwischenlandungen ist.	
§ 5	Steuerbefreiungstatbestände im Rahmen der Luftverkehrsteuer	siehe hierzu Einzelregelungen.
	(1) Vorteil: Steuerbefreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung. (2) Übrige Tatbestandsvoraussetzungen: je nach Einzelregelung.	
insb. § 5 Nr. 4 und 5	Steuerbefreiungstatbestände im Rahmen der Luftverkehrsteuer	§ 5 Nr. 4 als Beihilfe sozialer Art am 29.11.2011 von der KOM genehmigt [K(2011)4488endg.]; Die Steuerermäßigung nach § 5 Nr. 5 LuftVStG (andere Flüge zu deutschen Nordseeinseln) wurde als Umweltschutzbeihilfe am 20.12.2012 von der KOM genehmigt (C(2012)9451), da die Luftverkehrsteuer als Umweltsteuer anerkannt wurde (vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 312).
	(1) Vorteil: es werden mittelbar Unternehmen begünstigt, die für die Steuerbefreiung in Betracht kommende Luftverkehrsdienstleistungen anbieten. (2) Selektivität: sektorale Selektivität. (3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: (a) § 5 Nr. 4 ist Beihilfe sozialer Art nach Art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV; (b) § 5 Nr. 5 ist Umweltschutzbeihilfe gem. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV; vgl. hierzu in diesem Band: T.-N. Zimmer, HFSt 8 (2018), 187 (209) unter § 9 III.2.	
insb. § 5 Nr. 7	Verschonung der Rundflughanbieter	vgl. Klägervortrag, BFH v. 1.12.2015, VII R 55/13 und 51/13, Rn. 5; BFH hat Frage offengelassen; vorhergehend: FG Berlin-Brandenburg v. 16.5.2013, 1 K 1074/11, die insb. in der Ausgestaltung des Steuersatzes bei oberen Preissegmenten keine Beihilfe sah; vgl. auch Wolf, ZfZ 2016, 113 ff.

<i>Norm</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Fundstellen</i>
<i>Bewertung</i>		
	<p>(1) Vorteil: Befreiung als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung von Personen-transportverkehr (wobei Zielflughafen gerade nicht vom Startflughafen abweichen muss).</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität; fraglich aber ist, ob sich Rundflughafanbieter in einer vglb. tatsächlichen Situation befinden; da aber nicht alle Rundflüge erfasst werden, scheint dies jedenfalls im Vergleich zu solchen selektiv.</p>	
§ 11 Abs. 1	aus der Ausgestaltung des Steuersatzes folgende Begünstigung von Fluggesellschaften, die überwiegend Flüge im oberen Preissegment anbieten	<p>(1) Vorteil: kein Vorteil; Kompetenz des Mitgliedstaates; insbesondere stellt die Bemessung nach Entfernung einen besseren Maßstab für eine Umweltsteuer dar als der Kaufpreis.</p>

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Außensteuergesetz (AStG)		
§ 2	erweiterte beschränkte ESt-Pflicht	Begünstigung etwa in Fällen einer Günstigerstellung ggü. § 1 Abs. 4 EStG; hierzu schon Wassermeyer, ISTR 1996, 30 (31).
	<p>(1) Vorteil: (P) Referenzrahmen: Das AStG bildet kein eigenes abgeschlossenes System; zur Bestimmung eines Bezugsrahmens ist daher auf das Einzelgesetz abzustellen; hier: Quellensteuerprinzip des EStG für Steuerpflichtige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt als Bezugsrahmen; (a) üblicherweise: Das AStG führt zu einer Mehrbelastung des Betroffenen, damit allenfalls mittelbarer Vorteil für den beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs. 4 EStG (negative state aid); Vssgen aber uE nicht erfüllt; (b) im Einzelfall womöglich aber Vorteil für den erweitert beschränkt Steuerpflichtigen, vgl. hierzu Wassermeyer (s.o.).</p> <p>(2) Selektivität: generelle Regelung: § 1 Abs. 4 EStG; § 2 AStG weicht hiervon durch das Merkmal ab, innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen zu sein.</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. Missbrauchsvorschrift.</p>	
§ 4	erweiterte beschränkte ErbSt-Pflicht	
	<p>(1) Vorteil: P: Referenzrahmen: Das AStG bildet kein eigenes abgeschlossenes System; zur Bestimmung eines Bezugsrahmens ist daher auf das Einzelgesetz abzustellen; hier: Grundsatz des ErbStG; daher vglb. zu § 2 AStG.</p>	
§ 8 Abs. 2	EU-/EWR-Privileg bei Hinzurechnungsbesteuerung	
	<p>(1) Vorteil: nach dem Grundentscheidungsmodell stellt die Regelung eine bloße Rückausnahme dar; Vorteil allenfalls im Falle des Stufenmodells vorstellbar.</p>	

Forstschäden-Ausgleichsgesetz (ForstSchAusglG)		
	Beschränkung beim Holzeinschlag und bei der Holzeinfuhr, Bildung von Rücklagen, Bewertungserleichterung sowie ermäßigte Steuersätze bei Einnahmen i.S.d. Forstschäden-Ausgleichsgesetzes	Ziel: durch Subventionierung (1) ein Absinken der Rohholzpreise bei Großkalamitäten zu verhindern, ohne dabei die Rohholzversorgung der Holzwirtschaft zu gefährden und (2) Schäden infolge besonderer Naturereignisse für die Forstbetriebe wirtschaftlich tragbarer zu machen (BT-Drs. V/4070); Blümich, Nebensteuergesetze, EStG (134. Aufl. 2016), § 13 Rn. 323; 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 227; vgl. auch § 34b EStG.
<p>(1) Vorteil: Erleichterte Bewertung, ermäßigte Steuersätze und Beschränkungen bei Holzeinschlag und Einfuhr zugunsten der Forstwirtschaft.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 50 AGVO.</p>		

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Real-Estate-Investment-Trust-Gesetz (REIT-G)		
	Befreiung der REIT-AG von KSt und GewSt	gegen das Vorliegen einer Beihilfe: Striegel, REITG Kommentar, 2007, S. 286.
	<p>(1) Vorteil: Referenzsystem muss über das REIT-G hinaus etabliert werden; Befreiung von KSt und GewSt als Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: begünstigt sind nur REIT-AGs, welche die Voraussetzungen des REIT-G erfüllen, z.B. Mindestquote an unbeweglichem Vermögen (§ 12 Abs. 2 lit. a REIT-G), Mindestquote an Erträgen aus der Nutzung unbeweglichen Vermögens (§ 12 Abs. 3 lit. a REIT-G) und Mindestmaß an Anteilen im Streubesitz (§ 11 Abs. 1 REIT-G), daher scheinbar selektiv gegenüber anderen AGs; fraglich aber, ob die REIT-AG sich in einer vglb. rechtlichen Situation befinden: Erträge sind beim Anteilseigner steuerpflichtig, daneben insb. Ausschüttungspflicht iHv 90 Prozent des handelsrechtl. Überschusses (§ 13 REIT-G).</p> <p>(3) Innere Rechtfertigung: ggf. aber auch erst systemimmanent: nach Gesamtbetrachtung nur technisch, nicht aber materiell eine Steuererleichterung.</p>	

Kernbrennstoffsteuergesetz (KernBrStG)		
(alte Fassung)	Erhebung einer Steuer für Verwendung von Kernbrennstoffen und nicht anderen Energieerzeugnissen	EuGH, 4.6.2015 - C-5/14, KKW Lippe-Ems/HZA Osnabrück, ECLI:EU:C:2015:354 (vorgehend: FG Hamburg, 19.11.2013 - 4 K 122/13; Kahl/Bews, NVwZ 2015, 1081 ff.; Frenz, in: Danner/Theobald, Energierecht (90. EL 9/2016), Art. 107 AEUV, Rn. 63 ff.; Jatzke, Europ. Verbrauchsteuerrecht, 2016, Rn. C24 und F13; Englisch, StuW 2012, 318 ff.; Jatzke, ZfZ 2012, 150 ff.
	<p>(1) Vorteil: uE stellt die KernbrSt ein in sich geschlossenes Steuersystem dar; daher auch keine Abweichung von der Benchmark; vgl. hierzu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (10) unter § 2 II.3.</p> <p>(2) hilfsweise Selektivität: Der EuGH verneint die vergleichbare Situation.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Energiesteuergesetz (EnergieStG)		
§ 2 Abs. 2	Steuerbegünstigung für Flüssiggas und Erdgas, das als Kraftstoff verwendet wird	Umweltbeihilfe zur Förderung des gasbetriebenen Motors, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 305; vgl. hierzu auch (damals noch MinöStG) N 575a/1999.
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: fraglich, sofern man fakultative Befreiungen der RL (EG) 2003/96 (u.a. Art. 15 Abs. 1 lit. i) nicht mehr dem Mitgliedstaat zurechnet; nach hM allerdings Zurechnung möglich, daher (+).</p> <p>(3) Selektivität: urspr. seitens der KOM abgelehnt (vgl. SG(2000) D/102165, S. 13); uE aber (+), arg. Gasunternehmen werden dadurch mittelbar begünstigt.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Umweltbeihilfe iSd Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV; der Verbraucher soll dazu angeregt werden, schwefelärmere Kraftstoffe zu verwenden (ähnlich auch die Argumentation der KOM bereits in N 575a/1999).</p>	
§ 2 Abs. 3 i.V.m. § 3	Steuerbegünstigung für Energieerzeugnisse, die zum Antrieb von Gasturbinen und Verbrennungsmotoren in begünstigten Anlagen nach § 3 EnergieStG verwendet werden (Stromerzeugung, Kraft-Wärme-Kopplung, Gastransport und Gasspeicherung)	Betriebsbeihilfe zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 273; Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (284); jedenfalls seitens der BReg ggü. der KOM angezeigt, vgl. SA.39552; vorgehend auch (noch MinöStG) N 575a/1999.
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: sofern Maschinen begünstigt werden, deren erzeugte mechanische Energie ausschließlich zur Stromerzeugung genutzt werden, schon keine staatliche Maßnahme, da von Art. 14 Abs. 1 lit. a der RL (EG) 2003/96 zwingend vorgegeben; ansonsten aber nur fakultative Befreiungen (u.a. Art. 15 Abs. 1 lit. c) und daher nach hM Zurechnung möglich, daher (+); soweit es allerdings Unternehmen betrifft, die nach § 53 EnergieStG begünstigt werden, geht der Vorteil hierin bereits auf, dieser ist aber nicht zurechenbar (vgl. § 53 EnergieStG).</p> <p>(3) Selektivität: (+), arg. bestimmte Unternehmen sind begünstigt.</p> <p>(4) Innere Rechtfertigung: zwar dient die Regelung teilweise der Vermeidung einer Doppelbelastung (Ermäßigung der Inputbesteuerung); dies aber nicht konsequent, daher (-); vgl. hierzu auch Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (284).</p> <p>(5) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. b.</p> <p>(6) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO (laut SA. 39552).</p>	
§ 3a	Energiesteuerbegünstigung von Arbeitsmaschinen und Fahrzeugen, die ausschließlich dem Güterumschlag in Seehäfen dienen	Betriebsbeihilfe mit dem Ziel des Abbaus eines Wettbewerbsnachteils deutscher Seehafenbetriebe und zu Umweltzwecken, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 306; genehmigt für 10 Jahre durch KOM, 27.2.2008, K(2008) 481 endg. (N643/2006); zuletzt seitens der BReg ggü. der KOM angezeigt, vgl. SA.39552.

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Selektivität: Hafenunternehmen werden begünstigt.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>	
§ 26	Herstellervorteil	Die Neufassung des § 26 EnergieStG wurde seitens der KOM nicht genehmigt, vgl. BGBl. I 2014, 453; Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 282; vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 275.
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: keine staatliche Maßnahme, da die Befreiung nach Art. 21 Abs. 3 der RL (EG) 2003/96 des Rates obligatorisch ist.</p>	
§ 27 Abs. 1	Steuerbegünstigung für Energieerzeugnisse, die in der Binnenschifffahrt verwendet werden	Begünstigung zur (1) Wettbewerbsstärkung und um (2) den Anteil der Binnenschifffahrt an der Güterbeförderungsleistung zu sichern; vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 308; zurückzuführen auf Art. 15 Abs. 1 lit. f), j), k) der RL 2003/96/EG; vgl. hierzu auch Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 285.
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: Meeresschifffahrt von Art. 14 Abs. 1 lit. c der RL (EG) 2003/96 erfasst; Binnenschifffahrt sowie Abs. 1 Nr. 2 und 3 von Art. 15 Abs. 1 lit. f, j und k der RL (EG) 2003/96 nur fakultativ und daher nach hM zurechenbar.</p> <p>(3) Selektivität: Beförderungsunternehmen der Binnenschifffahrt werden begünstigt.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV; ggf. auch Art. 93 AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>	
§ 27 Abs. 2	Steuerbegünstigung für Energieerzeugnisse, die im Flugverkehr verwendet werden	Begünstigung geht auf Art. 14 Abs. 1 lit. b der RL 2003/96/EG zurück; vgl. hierzu auch Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 285; Copenhagen Economics/Fifo Köln/ZEW Mannheim, Evaluierung von Steuervergünstigungen Band 1 (2009), S. 22: „die Regelung ist eine umweltschädliche und wettbewerbsverzerrende Subvention, indem sie einen Verkehrsträger begünstigt, der in großem Ausmaß Klimagase produziert und dessen inländische Wettbewerber Schiene und Straße der Energiebesteuerung unterliegen“; kritisch auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 307.
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: für die Luftfahrt bereits von Art. 14 Abs. 1 lit. b der RL (EG) 2003/96 obligatorisch erfasst; Instandhaltung, Entwicklung und Herstellung (Abs. 1 Nr. 2 und 3) hingegen von Art. 15 Abs. 1 lit. j und k der RL (EG) 2003/96 nur fakultativ vorgegeben und damit zurechenbar.</p> <p>(3) Selektivität: Beförderungsunternehmen werden begünstigt.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV; ggf. auch Art. 93 AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: Art 44 AGVO.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 28 Abs. 1	Steuerbefreiung für Bio-, Klär- und Deponiegase	Betriebsbeihilfe; die Genehmigung der Kommission ist nur beschränkt erfolgt, vgl. KOM v. 14.11.2013 C(2013) 7727 und v. 9.7.2014 C(2014) 4864 final; vgl. zudem: Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 283; vgl. auch 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 277.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung von Energieerzeugnissen.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), vgl. Art. 16 Abs. 1 lit. c, Abs. 2 der RL (EG) 2003/96.</p> <p>(3) Selektivität: gasbetriebene Unternehmen ggü. Unternehmen mit Nutzung fossiler Brennstoffe.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV; vgl. dazu in diesem Band: T.-N. Zimmer, HFSt 8 (2018), 187 (211) unter § 9 III.3.</p>	
§§ 37, 51	Energiesteuerbegünstigung für bestimmte Prozesse und Verfahren	Begünstigung zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 278; Steuerbefreiung in der Natur und Logik des Steuersystems begründet, vgl. KOM v. 7.2.2007 K(2007) 298 endg. (N 820/2006); Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (282); Liebheit, in: Danner/Theobald, Energierecht, 89. EL Mai 2016, Rn. 159.
	<p>(1) Vorteil: zwar Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung von Energieerzeugnissen; allerdings verfolgt die EnergieSt auch nach den Vorgaben der Union den Zweck der Besteuerung von Energieträgern zur Verwendung als Heiz- oder Kraftstoff, daher schon keine Abweichung von der Grundentscheidung.</p> <p>(2) Selektivität: die explizite Nennung bestimmter Prozesse ist nach dem weiten Verständnis der Selektivität bereits ausreichend; aber auch die typischerweise dahinterstehenden Unternehmen bestimmbar.</p> <p>(3) hilfsweise: Innere Rechtfertigung: Telos der EnergieSt ist die Besteuerung von Energieträgern, die zu Heiz- oder Kraftstoffzwecken verwendet werden; andere Prozesse sind gerade nicht von dem Besteuerungszweck erfasst; die Abgrenzung bestimmter Prozesse folgt damit der Logik des Steuersystems (so hM).</p>	
§§ 37, 53	Energiesteuerbegünstigung für die Stromerzeugung	Begünstigung dient der Vermeidung der Doppelbesteuerung, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 279; Ekardt, EurUP 2013, 197 ff.; vgl. hierzu auch Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 282, Falkenberg in: EnergieStG - eKommentar (Fassung vom 01.01.2016), § 3 Rn. 4.1 ff.
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: nicht zurechenbar, da von Art. 14 Abs. 1 lit. a RL 2003/96/EG obligatorisch vorgesehen.</p>	
§ 50 aF (ist zum 31.12.2017 ausgelaufen)	Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe	Begünstigung zu Umweltzwecken und zur Versorgungssicherheit, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 282; durch die KOM genehmigt, vgl. K(2010)2557 (N81/2010); zuletzt angezeigt seitens der BReg in SA.39497; vgl. hierzu BFHE 253, 181 und FG Hamburg, 24.10.2013 - 4 K 38/11; Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (184); vorgehende Beihilfenentscheidungen der KOM (tw. noch MinöStG): N 685/2002; N 579/2006; N 553/2008.

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
		<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Selektivität: tätigkeitsbezogene Selektivität (Einfuhr oder Herstellung von Biokraftstoffen).</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>
§ 53a aF (ist zum 1.1.2018 abgeschafft worden)	Vollständige Energiesteuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme (KWK)	Begünstigung bestimmter Betriebe aus Umweltzwecken; vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 280; zuletzt seitens der BReg ggü. der KOM angezeigt in SA. 33848; auf 10 Jahre genehmigt, vgl. KOM C(2013) 1104 final; vgl. zudem Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 278 (287); Liebheit, in: Danner/Theobald, Energierecht, 89. EL Mai 2016, Rn. 163; vorgehende Beihilfenentscheidungen der KOM (noch MinöStG): N 47/1999; N 575a/1999; N 449/2001.
		<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), vgl. auch Art. 15 Abs. 1 lit. c RL (EG) 2003/96.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: wohl nicht von der AGVO getragen.</p>
§ 53a nF (veränderte Fassung von § 53b aF)	Teilweise Energiesteuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme (KWK)	Begünstigung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung; vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 281; zuletzt seitens der BReg ggü. KOM angezeigt, vgl. SA.39551; vgl. zudem Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (287); Liebheit, in: Danner/Theobald, Energierecht (89. EL Mai 2016), Rn. 163; vorgehende Beihilfenentscheidungen der KOM (noch MinöStG): N 47/1999; N 575a/1999; N 449/2001.
		<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), vgl. auch Art. 15 Abs. 1 lit. c RL (EG) 2003/96.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>
§ 54	Energiesteuerbegünstigung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft	Begünstigung der Unternehmen des produzierenden Gewerbes sowie der Land- und Forstwirtschaft zur Vermeidung einer Verschlechterung der internationalen Wettbewerbsposition, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 283; durch die KOM genehmigt, vgl. K(2007) 2416 endg. (N 775/2006); zuletzt seitens der BReg die Verlängerung ggü. KOM angezeigt, vgl. SA. 39495; vgl. auch Ekardt, EurUP 2013,197 ff.; Regelung beruht auf Art. 17 Abs. 1 lit. a, Abs. 2 RL 2003/96/EG, vgl. hierzu Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (285); vorgehende Beihilfenentscheidungen der KOM (noch MinöStG): N 47/1999; N 50/1999; N 575a/1999; N625/1999; N 449/2001.

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
		<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), vgl. aber Art. 17 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 der RL (EG) 2003/96.</p> <p>(3) Selektivität: Begünstigung der Unternehmen des produzierenden Gewerbes sowie der Land- und Forstwirtschaft.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: ggf. VO (EU) Nr. 702/2014; wurde aber wohl auch auf Art. 44 AGVO gestützt.</p>
§ 55	Spitzenausgleich	Begünstigung der Unternehmen des produzierenden Gewerbes zur Vermeidung einer Verschlechterung der internationalen Wettbewerbsposition, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 284; KOM K(2007) 2416; zuletzt seitens der BReg ggü. der KOM die Verlängerung angezeigt (vgl. SA 39496 (2014/x)); Regelung beruht auf Art. 17 Abs. 1 lit. a, 2 RL 2003/96/EG, vgl. hierzu Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 285; Jatzke, Europ. Verbrauchsteuerrecht (München 2016), Rn. B31; zur Genehmigungsfähigkeit siehe Kirchhof, ZfZ 2006, 246 ff.
		<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), fakultativ nach Art. 17 Abs. 1 lit. a, 2 RL (EG) 2003/96.</p> <p>(3) Selektivität: Begünstigung der Unternehmen des produzierenden Gewerbes.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>
§ 56	Steuerbegünstigung für den öffentlichen Personennahverkehr	Begünstigung zur Sicherung und Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des öffentlichen Personennahverkehrs, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 309; Jansen, in: Bongartz/Jatzke/Schreier-Schallenberg (Hrsg.), EnergieStG/StromStG, 12. Aufl. 2016, § 56 EnergieStG Rn. 3; durch KOM 2012 für 10 Jahre genehmigt, vgl. SA.34672 (ABl. EU v. 13.7.2012, C 207/26); zuletzt seitens der BReg angezeigt in SA.39498; Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (285); vorgehende Beihilfenentscheidungen der KOM (noch Mi-nöStG): N 449/2001.
		<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), fakultativ, vgl. Art. 15 Abs. 1 lit. e der RL (EG) 2003/96.</p> <p>(3) Selektivität: sektorale Selektivität: Unternehmen des öfftl. Personennahverkehrs.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: Art 44 AGVO.</p>
§ 57 Abs. 1	Steuererleichterungen für Agrardiesel	Begünstigung der landwirtschaftlichen Primärerzeugung zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit, vgl. 25. Subventionsrecht BReg, BT-Drs. 18/5940, 242; KOM, Genehmigung v. 2.5.2013, C(2013) 2366 final (SA.36321); vorgehend NN 74/2006, N 366/2009; Regelung beruht auf Art. 15 Abs. 3 RL 2003/96/EG, vgl. Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (285).

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), in Art. 15 Abs. 3 RL (EG) 2003/96 nur fakultativ.</p> <p>(3) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: VO (EU) Nr. 702/2014; Art. 44 AGVO.</p>	
§ 57 Abs. 5	Steuerentlastung für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft für Gasöl	vgl. hierzu Anzeige SA.45490 (2016/X), Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ, 278, 285; i.Ü. Ausführungen zu § 57 Abs. 1 EnergieStG; siehe auch Regelung des § 57 Abs. 9 EnergieStG.
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: VO (EU) Nr. 702/2014; Art. 44 AGVO.</p>	
§ 66 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 105 EnergieStV	Steuerbegünstigung für Pilotprojekte	Begünstigung für Entwicklungsunternehmen aus Umweltzwecken; vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 286; zu der Vereinbarkeit eines Pilotprojekts in FRA vgl. Jatzke, Europ. Verbrauchsteuerrecht, München 2016, Rn. B12.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), arg. Art. 15 Abs. 1 lit. a der RL (EG) 2003/96 ist nur fakultativ.</p> <p>(3) Selektivität: (+), es werden insbesondere Start-Ups gefördert.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung ggf. Art 17 AGVO?</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Stromsteuergesetz (StromStG)		
§ 9 Abs. 1 Nr. 1	Steuerbefreiung für erneuerbare Energien; nach neuem Referentenentwurf § 8e	Begünstigung aus Anreizzwecken/Umweltzwecken, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 287; Regelung beruht auf Art. 15 Abs. 1 lit. b der RL 2003/96EG, vgl. Ismer/Haufner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 284; Stein/Meister, ZfZ 2012, 155 ff.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), nur fakultativ (Art. 15 Abs. 1 lit. b der RL 2003/96/EG).</p> <p>(3) Selektivität: sektorale Begünstigung (Erneuerbare Energien-Sektor).</p> <p>(4) Innere Rechtfertigung: zur Problematik der Teleologie von Lenkungssteuern im Rahmen der inneren Rechtfertigung vgl. in diesem Band: <i>Jung/Neckenich</i>, HFSt 8 (2018), 133 (156) unter § 7 IV.2.f.</p> <p>(5) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. b bzw. c AEUV; vgl. hierzu in diesem Band: <i>Zimmer</i>, HFSt 8 (2018), 187 (209 f.) unter § 9 III.2.a.</p> <p>(6) Freistellungsverordnung: hilfsweise Art. 44 AGVO.</p>	
§ 9 Abs. 1 Nr. 2	Steuerbefreiung für Strom zur Stromerzeugung	Ismer/Haufner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 282.
	<p>(1) Vorteil: (+).</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (-), arg. Art. 14 Abs. 1 lit. a sowie Art. 21 Abs. 3 S. 1 der RL (EG) 2003/96 schreiben dies obligatorisch vor; daher keine Zurechnung möglich.</p>	
§ 9 Abs. 1 Nr. 3	Steuerbefreiung bei Eigengebrauch	Ismer/Haufner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278, 284; u.a. auch N 575a/1999.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: die Steuerbefreiung ist nicht selektiv, da sie aufgrund der Begrenzung auf 2 MW allen Unternehmen die Möglichkeit einer Eigenerzeugung und Eigenverwendung eröffnen.</p>	
§ 9 Abs. 1 Nr. 4	Steuerbefreiung bei Notstromanlagen	
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: Es fehlt an der Selektivität: Die Notstromversorgung dient allen Unternehmen und es steht allen Unternehmen offen, eine solche aufzubauen.</p>	
§ 9 Abs. 1 Nr. 5	Steuerbefreiung von Eigenenerzeugung innerhalb von Transportmitteln	
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), nur fakultativ (Art. 15 Abs. 1 lit. e der RL (EG) 2003/96).</p> <p>(3) Selektivität: sektorale Selektivität: Unternehmen des öfftl. Personennahverkehrs.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 9 Abs. 2 Var. 1	Stromsteuerbegünstigung für den Fahrbetrieb im Schienenbahnverkehr	Stärkung der umweltfreundlichen Verkehrsträger, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 310; erstmalig 1999 durch KOM genehmigt, vgl. (N 47/1999) ABl. EG 1999, Nr. C 166, 2; anschließend N 575a/1999 und N 449/2001; zuletzt angezeigt seitens der BReg ggü. KOM in SA.39494; vgl. hierzu auch Jatzke, Europ. Verbrauchsteuerrecht, 2016, Rn. B29 f.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), Art. 15 Abs. 1 lit. e der RL (EG) 2003/96 gilt nur fakultativ.</p> <p>(3) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(4) Rechtfertigung: Art. 93 AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: Art. 3 Abs. 1 lit. b der VO (EWG) 1107/70; heute übergegangen in VO (EG) 1370/2007.</p>	
§ 9 Abs. 2 Var. 2	Stromsteuerbegünstigung für den Verkehr mit Oberleitungsm omnibussen	Stärkung der umweltfreundlichen Verkehrsträger, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 310; erstmalig 1999 durch KOM genehmigt, vgl. (NN 47/1999), ABl. EG 1999 Nr. C 166/2; vgl. auch Jatzke, Europ. Verbrauchsteuerrecht, 2016, Rn. B30, wonach Kommission bereits fehlende Wettbewerbsverfälschung feststellte; zuletzt angezeigt seitens der BReg ggü. KOM in SA.39494 (2014/X).
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), Art. 15 Abs. 1 lit. e der RL (EG) 2003/96 gilt nur fakultativ.</p> <p>(3) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(4) Wettbewerbsverfälschung: Kommission sieht mangels konkurrierender Anbieter keine Wettbewerbsverfälschung (so Jatzke, Europ. Verbrauchsteuerrecht, 2016, Rn. B29); vgl. auch in diesem Band: Langner, HFSt 8 (2018), 161 (167 f.) unter § 8 II.2.</p> <p>(5) hilfsweise Rechtfertigung: Art. 93 AEUV.</p> <p>(6) hilfsweise Freistellungsverordnung: Art. 3 Abs. 1 lit. b der VO (EWG) 1107/70; heute übergegangen in VO (EG) 1370/2007.</p>	
§ 9 Abs. 3	Stromsteuerermäßigung für Landstromversorgung von Wasserfahrzeugen	Begünstigung zum Zwecke der Senkung von Schadstoff und Lärmemissionen in Häfen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 311; durch KOM genehmigt, vgl. SA.33607, ABl. EU 2011, Nr. C 329/46; zuletzt angezeigt durch BReg SA.39849; vgl. auch Ismer/Haufner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (283).
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität, insb. Häfen.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. b.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 9a	Erstattung oder Erlass der Stromsteuer für bestimmte Prozesse	Begünstigung bestimmter Unternehmen zu Wettbewerbszwecken, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 290; Steuerbefreiung in der Natur und Logik des Steuersystems begründet, vgl. KOM, 7.2.2007, K(2007) 298 final (N 820/2006); vgl. hierzu auch Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (282 f.).
	<p>(1) Vorteil: zwar Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung (§ 1 Abs. 1 StromStG); allerdings verfolgt die StromSt auch nach den Vorgaben der Union den Zweck der Besteuerung von Energieträgern zur Verwendung als Heiz- oder Kraftstoff, daher schon keine Abweichung von der Grundentscheidung.</p> <p>(2) Selektivität: die explizite Nennung bestimmter Prozesse ist nach dem weiten Verständnis der Selektivität bereits ausreichend; aber auch die typischerweise dahinterstehenden Unternehmen sind bestimmbar.</p> <p>(3) hilfsweise Innere Rechtfertigung: Telos der StromSt ist die Besteuerung von Erzeugnissen, die zu Heiz- oder Kraftstoffzwecken verwendet werden; andere Prozesse sind gerade nicht von dem Besteuerungszweck erfasst; die Abgrenzung bestimmter Prozesse folgt damit der Logik des Steuersystems.</p>	
§ 9b	Steuerentlastung für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und LuF	Begünstigung bestimmter Unternehmen zu Wettbewerbszwecken, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 288; erstmalig 1999 durch KOM genehmigt, vgl. N 47/1999 in ABl. EG 1999, Nr. C 166/2 und (N 50/1999) Nr. C 245/2; anschließend N 575a/1999; N625/1999; N 449/2001; N 775/2006; zuletzt angezeigt seitens der BReg ggü. KOM in SA.39499; hierzu auch Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (286 f.); Jatzke, Europ. Verbrauchsteuerrecht, 2016, B29.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: (+), Art. 17 Abs. 1 lit. a der RL (EG) 2003/96 nur fakultativ.</p> <p>(3) Selektivität: produzierende Gewerbe als eigener Sektor, daher sektorale Selektivität.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Rechtfertigung gem. Art 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(5) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>	
§ 9c: tritt erst nach der erforderlichen beihilfenrechtlichen Genehmigung der Kommission in Kraft.	Steuerentlastung für den öffentlichen Personenverkehr	
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. gem. Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>	

<i>Norm</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Fundstellen</i>
	<i>Bewertung</i>	
§ 10	Stromsteuerbegünstigung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes in Sonderfällen (Spitzenausgleich)	Begünstigung bestimmter Unternehmen zu Wettbewerbszwecken, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT-Drs. 18/5940, 291; erstmalig 1999 genehmigt durch KOM, N 575a/1999 in ABl. EG 2000 Nr. C 322/9 und N 625/1999 in Nr. C 134/2; anschließend N 449/2001; NN 61/2003; N 775/2006; zuletzt angezeigt seitens der BReg in SA.39500; vgl. zudem Ismer/Haußner/Piotrowski, ZfZ 2016, 278 (285); Jatzke, Europ. Verbrauchsteuerrecht, 2016, B30.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: energieintensive Unternehmen.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Rechtfertigung gem. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG)		
§ 3 - § 3d	Steuerbefreiungen	
	<p>(1) Vorteil: Begünstigungen bestimmter Unternehmen oder Wirtschaftszweige, soweit der (ggf. mittelbar) Begünstigte den Unternehmensbegriff iSd Art 107 AEUV erfüllt.</p> <p>(2) Weitere Tatbestandsvoraussetzungen: je nach Einzelregelungen.</p>	
insb. § 3 Nr. 1	Befreiung der nicht zulassungspflichtigen Fahrzeuge (§ 3 Nr. 1) u. Steuerbefreiungen für Fahrzeuge, die zu bestimmten im Allgemeininteresse liegenden Aufgaben verwendet werden	vgl. 25. Subventionsbericht, dt BT, Drucks. 18/5040, S. 240.
	<p>(1) Vorteil: (P) Referenzrahmen, sofern man nur zulassungspflichtige Fahrzeuge als Anwendungsbereich ansieht (str.); vorzugsweise aber alle zum Verkehr gehaltene Fahrzeuge, damit stellt die Steuerbefreiung einen Vorteil dar.</p> <p>(2) Selektivität: fragwürdig, da hierdurch keine erkennbar abgrenzbaren Unternehmen oder Tätigkeiten begünstigt werden.</p>	
insb. § 3 Nr. 6	Steuerbefreiung für Kraftomnibusse und Personenkraftwagen, die überwiegend im Linienverkehr verwendet werden	Begünstigung von Verkehrsbetrieben, die dem Tarifzwang bzw. Beförderungspflicht unterliegen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 240.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung: ggf. Art. 93 AEUV; daneben aber auch Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: ggf. Art 44 AGVO.</p> <p>(5) DAWI: sofern ein Betrauungsakt (einschließlich dessen Voraussetzungen) vorliegt.</p>	
insb. § 3 Nr. 7	Steuerbefreiung für Zugmaschinen (ausgenommen Sattelzugmaschinen), Sonderfahrzeuge und hinter diesen mitgeführte Kraftfahrzeuganhänger bei Einsatz in der LuF	Begünstigung der LuF, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 297; vgl. hierzu aber auch KOM, 33. Wettbewerbsbericht (2003), Tz. 566.
	<p>(1) Vorteil: Steuerbefreiung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität (LuF).</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3:, Art. 107 Abs. 3 lit. c.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
insb. § 3 Nr. 8	Steuerbefreiung für Zugmaschinen und Wohnmobile sowie für bestimmte Wohn- und Packwagen im Gewerbe nach Schaustellerart	Begünstigung des Schaustellergewerbes, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 338.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Selektivität: Schaustellergewerbe.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: allenfalls Art. 107 Abs. 3 lit. c oder d AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: wohl (-), Art. 53 AGVO kaum erfüllt.</p>	
insb. § 3 Nr. 9	Steuerbefreiung bzw. -erstattung für Fahrzeuge im kombinierten Verkehr Schiene, Binnenwasserstraße, See/Straße	vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 298.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: nur fakultative Befreiung nach Art. 6 Abs. 2 u. 3 der RL 92/106 (EWG); daher Zurechnung (+).</p> <p>(3) Selektivität: Logistikunternehmen.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: dient schon nach der RL Umweltzwecken, insofern ggf. Art 107 Abs. 3 lit. b AEUV.</p>	
insb. § 3b	Steuerbefreiung für schadstoffreduzierte Personenkraftwagen mit Selbstzündungsmotor	
	<p>(1) Vorteil: mittelbare Begünstigung von Automobilunternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität (Dieselmotoren); sowie temporale Selektivität aufgrund des Zulassungszeitraums.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV.</p>	
insb. § 3d	Zeitlich befristete Steuerbefreiung für erstmalig zugelassene Kraftfahrzeuge mit reinem Elektroantrieb	25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 299; Notifizierung 2016/275/D.
	<p>(1) Vorteil: Begünstigung von Leasingunternehmen bzw. mittelbare Begünstigung von Automobilunternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. b oder c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: ggf. Art. 44 AGVO.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
§ 4	Erstattung der Steuer bei Beförderungen von Fahrzeugen mit der Eisenbahn	vgl. hierzu Ausführungen zu § 3 Nr. 9 sowie Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 298.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung.</p> <p>(2) Staatliche Maßnahme: Steuerbefreiung wird in Art. 6 Abs. 1 der RL 92/106/EWG festgeschrieben, daher obligatorisch und somit Zurechnung (-).</p> <p>(3) hilfsweise Rechtfertigung nach Abs. 2-3: dient schon nach der RL Umweltzwecken, insofern ggf. Art 107 Abs. 3 lit. b AEUV.</p>	
§ 9 Abs. 2	50%ige Ermäßigung der Kraftfahrzeugsteuer für Elektrofahrzeuge	mittelbare Begünstigung von Automobilunternehmen aus Umweltzwecken; vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 19/5940, 300.
	<p>(1) Vorteil: mittelbarer Vorteil für Anbieter von Elektromobilität.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Art. 107 Abs. 3 lit. c.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 44 AGVO.</p>	
§ 10 Abs. 1 iVm Abs. 3	Nichterhebung der Steuer für Kraftfahrzeuganhänger insbesondere im Straßengüterverkehr bei Zahlung des Anhängerzuschlags von 373,24 Euro	Begünstigung von Transportunternehmen zur Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 19/5940, 301.
	<p>(1) Vorteil: Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung pro Anhänger gem. § 9 Abs. 1 Nr. 5 KraftStG.</p> <p>(2) Selektivität: de-facto selektiv für große Logistikunternehmen.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	

Versicherungsteuergesetz (VersStG)		
§ 4	Steuerbefreiungen	Begünstigungen bestimmter Versicherungsnehmer, sofern diese den Unternehmensbegriff iSd Art 107 AEUV erfüllen, i.Ü. ggf. mittelbare Begünstigung für das Versicherungsunternehmen; Steuerbefreiung primär aus sozialpolitischen Erwägungen, vereinzelt auch zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (§ 4 Nr. 1); Grünwald/Dallmayr, VersStG FeuerschStG Kommentar, München 2016, § 4 Rn. 2 ff.
	<p>(1) Vorteil: Die Steuerbefreiungen sind Abweichungen vom Grundsatz der Besteuerung, wonach Zahlungen eines Versicherungsentgelts auf Grund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses steuerpflichtig sind (§§ 1 - 3 VerStG).</p> <p>(2) Weitere Tatbestandsvoraussetzungen: je nach Einzelregelung.</p>	
insb. § 4 Nr. 5	Steuerbefreiung für Lebens-, Kranken-, Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit, Alters- und Pflegepflichtversicherungen	Begünstigung aus Sozialerwägungen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 337; Grünwald/Dallmayr, VersStG FeuerschStG Kommentar, München 2016, § 4 Rn. 55 ff.
	<p>(1) Vorteil: mittelbare Begünstigung der Versicherungsunternehmen, soweit diese Unternehmen iSd Art. 107 AEUV sind (insb. nicht der Fall bei gesetzlichen Pflichtversicherungen, vgl. hierzu in diesem Band: <i>Schmidt</i>, HFSt 8 (2018), 63 (68) unter § 4 II.1.c.); Begünstigung der Versicherungsnehmer, soweit sie dem Unternehmerbegriff des Art. 107 AEUV unterfallen; Begünstigung sozialpolitisch erwünscht zur Förderung der Eigenvorsorge u. Versorgung.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art 107 Abs. 2 lit. a AEUV; der mittelbare Vorteil ist hiervon nur zwingende Folge.</p>	
insb. § 4 Nr. 9	Steuerbefreiungen von Viehversicherung	Begünstigung der LuF, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 237; Begünstigung der Viehhaltung in kleineren Betrieben; Grünwald/Dallmayr, VersStG FeuerschStG Kommentar, München 2016, § 4 Rn. 120 ff.
	<p>(1) Vorteil: (a) Begünstigung von insbesondere kleineren LuF-Betrieben; (b) mittelbarer Vorteil für Versicherungsunternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität; Selektivität der Größe nach.</p> <p>(3) Wettbewerbsverfälschung: ggf. De-minimis-Beihilfe im Agrarsektor nach VO (EU) 1408/2013.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p>	
insb. § 4 Nr. 10	Steuerbefreiung für Versicherungen beförderter Güter gegen Verlust oder Beschädigung als grenzüberschreitende Transportgüterversicherung	mittelbare Begünstigung der Versicherungsunternehmen, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks. 18/5940, 296; begünstigt ist die Versicherung der Beförderung von Gütern im Ausland oder im grenzüberschreitenden Verkehr, Grünwald/Dallmayr, VersStG FeuerschStG Kommentar, München 2016, § 4 Rn. 130 ff.

Norm	Kurzbeschreibung	Fundstellen
	Bewertung	
	<p>(1) Vorteil: (a) unmittelbarer Vorteil für Transportunternehmen; (b) mittelbare Begünstigung der Versicherungsunternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Wettbewerbsverfälschung: Meinung der Bundesregierung im Subventionsbericht: lediglich Anpassung an den liberalisierten europäischen Markt für Transportgüterversicherungen; Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Anbieter von Versicherungsleistungen, um eine Abwanderung dieses Versicherungsgeschäfts in das Ausland zu vermeiden; zahlreiche EWR-Staaten, u.a. Großbritannien und Frankreich erheben keine Versicherungsteuer auf derartige Transporte; dies alleine scheint aber nicht gegen eine Verfälschung zu sprechen.</p> <p>(4) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: Evtl. Rechtfertigungsmöglichkeit nach Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV: Rechtfertigung denkbar; es findet die Förderung eines gewissen Wirtschaftszweiges statt, die in Anbetracht der Regelungen in zahlreichen anderen EWR-Staaten (keine Versicherungsteuer auf derartige Transporte) die Handelsbedingungen nicht in einer Weise beeinträchtigen dürfte, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft.</p>	
§ 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 6 Abs. 2 Nr. 4	Steuerermäßigung für sog. „agrarisches Hagel- und Mehrfachversicherungen“	Begünstigung der LuF, vgl. 25. Subventionsbericht BReg, BT Drucks, 18/5940, 239; Steuerermäßigung für Versicherungen von Schäden an Bodenerzeugnissen und Glasdeckungen über Bodenerzeugnissen; anders als üblich findet die Berechnung der Versicherungsteuer nicht wie regelmäßig anhand des Versicherungsentgelts statt, sondern anhand der Versicherungssumme (Sondersteuersatz von 0,3 Promille bezogen auf die Versicherungssumme für jedes Kalenderjahr); Grünwald/Dallmayr, VersStG FeuerschStG Kommentar, München 2016, § 5 Rn. 8 ff. sowie § 6 Rn. 1 ff.
	<p>(1) Vorteil: (a) Steuerermäßigung (Sondersteuersatz) als Vorteil für LuF-Betriebe; (b) mittelbarer Vorteil für Versicherungsunternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: kein Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV, da hiervon nur nicht typischerweise versicherte Schäden erfasst sind; ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: Art. 28 VO (EU) Nr. 702/2014; i.Ü. Hagelversicherung als Altbeihilfe, vgl. RgBl. I 1937, S. 795.</p>	
§ 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 3	reduzierte Bemessungsgrundlage für Feuer-, Wohngebäude- und Hausratsversicherung	
	<p>(1) Vorteil: Die Abweichung gründet in dem besonderen FeuerschStG, auf das das VersStG verweist; sofern man daher einen einheitlichen Referenzrahmen bildet, schon kein Vorteil (andernfalls innere Rechtfertigung).</p> <p>(2) hilfsweise Innere Rechtfertigung: Vermeidung einer Doppelbelastung.</p>	

<i>Norm</i>	<i>Kurzbeschreibung</i>	<i>Fundstellen</i>
	<i>Bewertung</i>	
§ 6 Abs. 2 Nr. 5	ermäßigter Steuersatz für Seeschiffskaskoversicherung	ermäßigter Steuersatz für Seeschiffskaskoversicherung für Schiffe, die im deutschen Schiffsregister eingetragen sind, ausschließlich gewerblichen Zwecken dienen und gegen die Gefahren der See versichert sind; Grünwald/Dallmayr, VersStG FeuerschStG Kommentar, München 2016, § 6 Rn. 14 ff.
	<p>(1) Vorteil: ermäßigter Steuersatz als Vorteil für inländische Schifffahrtsgesellschaften; mittelbarer Vorteil für Versicherungsunternehmen.</p> <p>(2) Selektivität: sektorale Selektivität, i.Ü. nur inländische Schiffe.</p> <p>(3) Rechtfertigung nach Abs. 2-3: ggf. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV.</p> <p>(4) Freistellungsverordnung: unklar, aber jedenfalls Altbeihilfe; vgl. Schmidt, VersStG (Stand 2015), § 6 Rn. 5.</p>	

Die Autoren

Janina Brandau, Ref. Iur.

Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg sowie Referendarin am Landgericht Darmstadt.

Christian Jung, Ref. Iur.

Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg sowie Doktorand im Bereich des Internationalen Steuerrechts.

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts sowie geschäftsführender Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Stella Langner, Ref. Iur.

Akademische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf und Doktorandin im Bereich des Internationalen Steuerrechts.

Anđela Milutinović, Stud. Iur.

Studentische Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Lennart Neckenich, Ref. Iur.

Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg sowie Doktorand im Bereich des Europäischen Steuerrechts.

Daniel Reich, Ref. Iur.

Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg sowie Doktorand im Bereich des Internationalen Steuerrechts.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht sowie Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Jan Schmidt, Ref. Iur.

Akademischer Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Referendar am Landgericht Heidelberg.

Jonathan Seebach, Ref. Iur.

Ehemaliger Student an der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg mit Schwerpunkt Steuerrecht.

Tim-Niklas Zimmer, Ref. Iur.

Wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg sowie Doktorand im Bereich des Europäischen Steuerrechts.

Bisher in dieser Reihe erschienen:

- HFSt 1 (2015) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Subsidiarität in der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-783-1
- HFSt 2 (2016) Hanno Kube, Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe, ISBN 978-3-86541-837-1
- HFSt 3 (2016) Ulrich Hufeld/Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Entwicklungslinien der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-888-3
- HFSt 4 (2016) Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre - 50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht, ISBN 978-3-86541-889-0
- HFSt 5 (2016) Johannes Becker/Leonhard Kornwachs/Kamilla Zembala-Börner, Die gemeinsame Europäische Bankenaufsicht als Reformmodell für die verstärkte Zusammenarbeit?, ISBN 978-3-86541-895-1
- HFSt 6 (2017) Hanno Kube/Ekkehart Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, ISBN 978-3-86541-935-4
- HFSt 7 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, ISBN 978-3-86541-981-1

