

Das Steuerrecht der Europäischen Union

Bearbeitet von
Von Prof. Dr. Juliane Kokott, LL.M., S.J.D.

Mehrwertsteuersystem der Union zu entnehmende Rechtsgrundlage muss dem Staat einen Spielraum zur Verfolgung eigener wirtschafts- oder sozialpolitischer Ziele lassen. Das scheidet aus, wenn die selektive Begünstigung zwingend mit der Inanspruchnahme einer vom Unionsrecht eingeräumten Option verbunden ist. Dann ist die Vorteilsgewährung der Union zuzurechnen⁴⁶⁶ und nicht Gegenstand des Beihilfeverbotes. Abhilfe gegen im Sekundärrecht der Union angelegte Diskriminierungen und Wettbewerbsverzerrungen könnte vor allem der Gleichheitssatz der Grundrechtecharta (Art. 20) bieten (s. → § 3 Rn. 2 ff.).⁴⁶⁷

III. An Unternehmen oder Produktionszweige

Beihilfen müssen an Unternehmen oder Produktionszweige geleistet werden.

154

1. Unternehmen

Der Begriff des Unternehmens umfasst unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung⁴⁶⁸ jede Einheit, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, einschließlich von Freiberuflern.⁴⁶⁹ Das Beihilfeverbot zielt wie das Kartellverbot auf einen freien und unverfälschten Wettbewerb, der Unternehmensbegriff in Art. 107 AEUV (Beihilfeverbot) und in Art. 101 AEUV (Kartellverbot) ist identisch.⁴⁷⁰ Meist wird die wirtschaftliche Tätigkeit unmittelbar auf dem Markt erbracht, sie kann aber auch mittelbar über Kontrollbeteiligungen erfolgen.⁴⁷¹ Neben privaten sind auch öffentliche Unternehmen erfasst.⁴⁷² Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht zwingend erforderlich.⁴⁷³ Entscheidend ist das Merkmal „wirtschaftliche“ Tätigkeit.⁴⁷⁴

Bei staatlichen Unternehmen und Unternehmen der Gemeinwirtschaft ist zu differenzieren, ob und inwieweit sie wirtschaftlich am Markt tätig sind.⁴⁷⁵ Sind sie das, beispielsweise wenn eine öffentlich-rechtliche Anstalt für Arbeit Arbeitsvermittlung betreibt, können sie Beihilfen empfangen.⁴⁷⁶ Von vornherein keine wirtschaftliche Tätigkeit üben hingegen gemeinnützige Organisationen („non profit organizations“), für das Allgemeinwohl tätige internationale Organisationen⁴⁷⁷ und Einrichtungen wie Krankenkassen aus, die weder untereinander noch mit vergleichbaren Einrichtungen privater Art konkurrieren und keinen Spielraum bei der Preis- und Leistungsgestaltung haben.⁴⁷⁸ Viele staatliche Unternehmen erfüllen öffentliche Aufgaben und wirtschaften am Markt. Steuervergünstigungen für die wirtschaftliche Betätigung fallen unter das Beihilfeverbot, Steuervergünstigungen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben nicht. Das Beihilfeverbot greift hingegen, wenn die

⁴⁶⁶ Vgl. EuGH Urt. v. 26.10.2010 – C-97/09, Rn. 54 – Schmelz. *Englisch* EC Tax Review 2013, 9 (15).

⁴⁶⁷ GA Kokott v. 4.9.2014 zum Urt. v. 26.2.2015 – C-144/13, C-154/13 und C-160/13, Rn. 94 f. – VDP Dental Laboratory NV und Staatssecretaris van Financien. *Englisch* EC Tax Review 2013, 9 (11).

⁴⁶⁸ ZB EuGH Urt. v. 11.12.1997 – C-55/96, Rn. 22 – Job Center.

⁴⁶⁹ EuGH Urt. v. 3.3.2005 – C-172/03, Rn. 26 – Heiser (Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde).

⁴⁷⁰ Sa Müller-Graf in Vedder/Heintschel von Heinegg, Art. 107 Rn. 19.

⁴⁷¹ S. EuGH Urt. v. 10.1.2006, C-222/04 – Rn. 107 ff. – Cassa di Risparmio di Firenze (Bankstiftung).

⁴⁷² EuGH Urt. v. 15.3.1994 – C-387/92, Rn. 11 – Banco Exterior de España.

⁴⁷³ Vgl. EuGH Urt. v. 11.12.1997 – C-55/96, Rn. 23–25 – Job Centre; v. 17.2.1993 – C-159/91, Rn. 18 – Poucet und Pistre. Dagegen Gieseler in FS Kirchhof, 2013, Bd. II, § 162 Rn. 20.

⁴⁷⁴ Vgl. EuGH Urt. v. 11.12.1997 – C-55/96, Rn. 23–25 – Job Centre; v. 23.4.1991 – C-41/90, Rn. 19 ff. – Höfner und Elser; v. 17.2.1993 – C-159/91, Rn. 18 – Poucet und Pistre.

⁴⁷⁵ Vgl. a.Nr. 199 ff. der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV; *Stevens* EC Tax Review 2014, 149 ff. Allgemeiner und aus österreichischer Sicht Raab, Das EU-Beihilfeverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, Eine Analyse anhand der Ertragsbesteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 2011.

⁴⁷⁶ EuGH Urt. v. 23.4.1991 – C-41/90, Rn. 21 ff. – Höfner und Elser.

⁴⁷⁷ EuGH Urt. v. 19.1.1994 – C-364/92, Rn. 18 ff., 27 – SAT Fluggesellschaft.

⁴⁷⁸ EuGH Urt. v. 16.3.2004 – C-264/01, Rn. 58 ff. – Krankenkassen Nr. 25 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV (2016/C 262/01).

Steuervergünstigung durch Quersubventionierung auch der wirtschaftlichen Tätigkeit des staatlichen Unternehmens zugute kommt.

- 157 Bei der Durchsetzung des Beihilfeverbots wendet die Kommission eine sog. *de-minimis-Schwelle* an. Hier kommt es darauf an, ob die Beihilfe einem einzelnen oder mehreren selbständigen Unternehmen gewährt wurde. Unter Umständen erreichen mehrere einzelne Unternehmen die *de-minimis*-Schwelle nicht, wohl aber wird die Schwelle überschritten, wenn man sie als wirtschaftliche Einheit, als nur ein Unternehmen betrachtet.⁴⁷⁹ Kriterien dafür, ob von der Existenz eines, zweier oder mehrerer Unternehmen auszugehen ist, bietet die *de-minimis*-Verordnung der Kommission.⁴⁸⁰

2. Produktionszweige

- 158 Der Begriff Produktionszweige⁴⁸¹ betrifft Beihilfen, die einem Sektor zugute kommen (sektorspezifische Beihilfen). Regelmäßig geht es um eine in einem Produktionszweig tätige Mehrheit von Unternehmen,⁴⁸² auch Gewerbezweige und die freien Berufe sind erfasst.⁴⁸³

3. Beihilfenbegünstigte im Steuerrecht

- 159 Die Feststellung der Beihilfebegünstigten im Steuerrecht ist aufwändiger als die der Empfänger von Subventionen im engeren Sinne.⁴⁸⁴ Je nach Betrachtungsweise gibt es unterschiedliche Möglichkeiten. Unmittelbar begünstigt sind die die Steuer abführenden Unternehmen, mittelbar profitieren jedoch (auch) die Verbraucher. Ein und dieselbe steuerliche Maßnahme kann also mehrere Begünstigte haben: den unmittelbaren Empfänger, der den steuerlichen Vorteil *tel quel* erhält und die Verbraucher, die billiger einkaufen können. Allerdings gibt es Beihilfen, die speziell darauf abzielen die Wettbewerbsnachteile auszugleichen, die mit bestimmten, bspw. umweltfreundlichen, aufwändigen Produktionsprozessen verbunden sind. Diese sollen gerade nicht auf die Verbraucher abgewälzt werden. Letzterenfalls sind die steuerpflichtigen Unternehmen und nicht die Verbraucher als Beihilfenbegünstigte anzusehen.
- 160 Besonders kompliziert wird es bei der *Umsatzsteuer*. Wenn sie der Endverbraucher trägt, könnte der Beihilfetatbestand nur erfüllt sein, soweit die Verbraucher Unternehmer sind. Die Feststellung einer Begünstigung bestimmter Unternehmen (Selektivität) dürfte allerdings auf Verbraucherseite ganz besonders schwierig sein.⁴⁸⁵ Im Übrigen können auch weiter gereichte, umsatzsteuerliche Beihilfen das steuerpflichtige Unternehmen noch (teilweise) begünstigen.⁴⁸⁶ Dem entspricht, dass der Gerichtshof bei der Rückforderung zu Unrecht eingehobener Umsatzsteuern entschädigungspflichtige Umsatzverluste bei den steuerpflichtigen Unternehmen für möglich hält, obwohl diese die Steuer auf die Verbraucher abwälzen.⁴⁸⁷ Jedenfalls wirft die Anerkennung mittelbar Begünstigter Probleme im Hinblick auf die Rechtssicherheit auf und muss daher restriktiv gehandhabt werden.⁴⁸⁸

⁴⁷⁹ Sa *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht, 2013, S. 59.

⁴⁸⁰ Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf *De-minimis*-Beihilfen, Erwägungsgrund 4.

⁴⁸¹ Synonym verwendet wird der Begriff „Wirtschaftszweig“: Vgl. EuGH Urt. v. 17.6.1999 – C-75/97, Rn. 32 ff. – Belgien/Kommission. Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, S. 115, Rn. 46.

⁴⁸² Daher die eigenständige Bedeutung des Merkmals „Produktionszweig“ verneinend *Cremer* in Callies/Ruffert, 4. Aufl. 2011, AEUV Art. 107 Rn. 25 aE.

⁴⁸³ Vgl. *Koenig/Paul* in Streinz, 2. Aufl. 2012, AEUV Art. 107, Rn. 73.

⁴⁸⁴ Vgl. *Schön* in Hancher/Ottersvanger/Slot, EU State Aids, 2016, S. 430 ff., Rn. 13–086 ff. mit Beispielen; *Englisch* EC Tax Review 2013, 9 (13).

⁴⁸⁵ Vgl. *Englisch* EC Tax Review 2013, 9 (12).

⁴⁸⁶ Vgl. *Englisch* EC Tax Review 2013, 9 (13 f.).

⁴⁸⁷ EuGH Urt. v. 10.4.2008 – C-309/06, Rn. 56 – Marks & Spencer.

⁴⁸⁸ Kritisch aus Beratersicht *Jennert/Ellenrieder* EWS 2011, 305 ff. (311).

IV. Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige (Selektivität)

Das Beihilfeverbot ist ein besonderes Diskriminierungsverbot.⁴⁸⁹ Zu prüfen ist, ob eine Maßnahme zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.⁴⁹⁰ 161

1. Vergleich nur inländischer Unternehmen und Produktionszweige

Die Rechtsprechung legt den Terminus „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ weit aus. Klar ist aber, dass eine Begünstigung nur der gebietsansässigen zulasten ausländischer Unternehmen oder Produktionszweige nicht ausreicht.⁴⁹¹ Anders als bei den Grundfreiheiten findet der Vergleich normalerweise zwischen inländischen Begünstigten und Benachteiligten statt. Man könnte die Selektivität iSd Art. 107 AEUV nun noch weiter als die Rechtsprechung dahin gehend auslegen, dass er alle Wettbewerbsverzerrungen, auch die zu Lasten ausländischer Wettbewerber erfasst.⁴⁹² Das würde aber evident zu stark in die Souveränität der Mitgliedstaaten eingreifen, da sich die Wettbewerbsbeeinträchtigungen im Binnenmarkt insoweit aus der Unterschiedlichkeit der Steuersätze und Bemessungsgrundlagen ergeben. Um sie zu vermeiden müssten die Mitgliedstaaten ihre Steuersätze am Niveau derjenigen der anderen Mitgliedstaaten orientieren. Das widerspricht dem Autonomiegrundsatz (s. o. → § 2 Rn. 155 ff.). Allgemeine Steuerrechtsregeln wirken auch nicht per se wettbewerbsverfälschend iSd Beihilfeverbots, sondern müssen in Zusammenhang mit anderen Faktoren wie den Lohnkosten, Sozialabgaben, der Infrastruktur usw. gesehen werden,⁴⁹³ die von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat stark variieren. Das würde die nationalen Gerichte und den Gerichtshof vor zu große Herausforderungen stellen.⁴⁹⁴ In diesem Kontext sehen Art. 116 f. AEUV ein Konsultationsverfahren zwischen Mitgliedstaat und Kommission für den Fall vor, dass ein innerstaatliches Gesetz grenzüberschreitend den Wettbewerb verfälscht.⁴⁹⁵ Im Übrigen ist der steuerliche Standortwettbewerb nicht per se vertragswidrig.⁴⁹⁶ Beihilfen können daher umgekehrt auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass mit ihnen lediglich eine Annäherung an die geringere Abgabenbelastung eines anderen Mitgliedstaates erreicht werden solle.⁴⁹⁷ Schließlich hat die Verfahrensregel des Art. 108 Abs. 3 AEUV ebenso wie die Rechtfertigungsgründe der Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV nur *selektive*, aber keine allgemeinen Maßnahmen im 162

⁴⁸⁹ Vgl. EuGH Urt. v. 14.1.2015 – C-518/13, Rn. 53 ff., 56 – Eventech mit GA Wahl v. 24.9.2014, Rn. 35; v. 21.12.2016 – C-524/14 P, Rn. 53 – Flughafen Lübeck; EuG Urt. v. 4.2.2016 – T-620/11 (Sanierungsklausel), Rn. 144 – GFKL Financial Services und die Lit.: *Birstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, S. 252, Rn. 575; *Lang*, in Lüdike, Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts, 2012, S. 85 ff., 97 ff.; *Villar Ezcurra* Intertax 2013, 340 ff. (343 f.); *Jaeger* in MüKo-EuWettbR, 2011, E. Steuerliche Maßnahmen, Rn. 12.

⁴⁹⁰ zB EuGH Urt. v. 4.6.2015 – C-5/14, Rn. 74 – Kernkraftwerke Lippe-Ems; v. 9.10.2014 – C-522/13, Rn. 34 – Navantia; EuG Urt. v. 4.2.2016 – T-620/11 (Sanierungsklausel), Rn. 144 – GFKL Financial Services.

⁴⁹¹ EuG Urt. v. 7.11.2014 – T-219/10, Rn. 71 ff. – Autogrill.

⁴⁹² *Roth* in Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 119 ff., 124 ff.; *Bourgeois* in Mélanges à M. Waelbroeck, Bd. II, 1999, S. 765 ff.

⁴⁹³ Kritisch gegenüber dieser makroökonomischen Betrachtungsweise *Bourgeois*, State Aids in Mélanges à M. Waelbroeck, Bd. II, 1999, S. 765 ff., 769 ff.

⁴⁹⁴ *Roth* in Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 119 ff., 126.

⁴⁹⁵ Zur umstrittenen Auslegung von Art. 116 AEUV, der teils als Reaktionsmöglichkeit nur auf spezifische (!) Wettbewerbsverzerrungen verstanden wird, *Leible/Schröderin* Streinz, 2. Aufl. 2012, AEUV Art. 116 Rn. 8 und *Bourgeois* in Mélanges à M. Waelbroeck, Bd. II, 1999, S. 765 ff., 770. Stellt man hingegen bei Art. 116 AEUV auf die Intensität und Nachhaltigkeit der Wettbewerbsverfälschung ab, hält das Argument der Abgrenzung zwischen Art. 107 f. und 116 f. AEUV stand.

⁴⁹⁶ *Roth* in Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 119 ff., 126 ff. unter Hinweis auf den Spaak-Bericht vom 21.4.1956 sowie 129 f.

⁴⁹⁷ EuGH Urt. v. 19.5.1999 – C-6/97, Rn. 21 – Italien/Kommission; GA Tizzano v. 28.10.2004 zum Urt. v. 3.3.2005 – C-172/03, Rn. 50 – Wolfgang Heiser.

Blick.⁴⁹⁸ Es kann nicht angehen, dass die Mitgliedstaaten all ihre Steuergesetze gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV notifizieren müssten und nicht erlassen dürften, wenn sie sich im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten als wettbewerbsverzerrend erweisen.

- 163 Zwar sind also nur inländische Unternehmen vergleichbar, ausländische dürfen ausgeschlossen werden. Jedoch kann eine Differenzierung zwischen inländischen Unternehmen, die im EU-Ausland investieren und solchen die nur intern wirtschaften, eine Beihilfe begründen. Die Selektivität wird hier über die Definition des sachlichen Anwendungsbereichs – „nur die Unternehmen begünstigt, die die von [der steuerliche Maßnahme] erfassten Transaktionen durchführen,“⁴⁹⁹ statt des persönlichen Anwendungsbereichs definiert. Das entfernt sich zwar vom Wortlaut des Art. 107 AEUV, der seinen persönlichen Anwendungsbereich auf die Begünstigung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ beschränkt. Der Wettbewerbsneutralität und dem Binnenmarktgedanken dürfte ein solches Differenzierungsverbot zwischen internen und grenzüberschreitenden Transaktionen jedoch Rechnung tragen. Art. 111 AEUV beruht auf einem ähnlichen Gedanken. Diese Vorschrift hat ebenfalls die Märkte anderer Mitgliedstaaten im Blick. Sie verbietet versteckte steuerliche Subventionierungen bei der Warenausfuhr in andere Mitgliedstaaten und dient der Erschwerung der Umgehung des Beihilfeverbots.⁵⁰⁰

2. Selektiver Vorteil bei Steuergesetzen

- 164 Die Selektivität⁵⁰¹ ist wie gesagt bei individuellen Entscheidungen von Steuerbehörden viel einfacher zu bejahen als bei gesetzlichen Maßnahmen. Beispiele liefern die Entscheidungen der Kommission zu Transferpreisvereinbarungen zwischen Luxemburg und Amazon,⁵⁰² zwischen Irland und Apple⁵⁰³ und zwischen den Niederlanden und Starbucks.⁵⁰⁴ Bei begünstigenden gesetzlichen Steuerregelungen stellt die Selektivität hingegen den Prüfungsschwerpunkt und eine Herausforderung dar. Bei weiter Auslegung könnte nämlich jedes Steuergesetz allein aufgrund der Tatsache, dass es differenziert und nur diejenigen begünstigt, die seinen Tatbestand erfüllen, selektiv sein. Jedes Steuergesetz müsste dann der Kommission notifiziert werden⁵⁰⁵ und unterläge ihrer Rechtfertigungsprüfung – wahrlich ein Eingriff in die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten. Ein solcher, wohl von niemandem ernsthaft vertretener Ansatz ließe sich theoretisch auf eine Passage des Große Kammer-Urteils *World Duty Free* vom 21.12.2016 stützen. Danach kann „eine steuerliche Maßnahme, die nur die Unternehmen begünstigt, die die von ihr erfassten Transaktionen durchführen, und nicht die Unternehmen derselben Branche, die diese Transaktionen nicht durchführen selektiv sein..., ohne dass geprüft werden muss, ob diese Maßnahme große Unternehmen stärker begünstigt.“⁵⁰⁶ An anderer Stelle weist das gleiche Urteil aber eigens zutreffend darauf hin, „dass der Umstand, dass nur die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für die Anwendung einer Maßnahme erfüllen, diese in Anspruch nehmen können, als solcher dieser Maßnahme keinen selektiven Charakter verleihen kann.“⁵⁰⁷ Ein

⁴⁹⁸ *Roth* in Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, S. 119 ff., 125 f., 128 f.; s. aber das Ur. v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, Rn. 88 – *World Duty Free* und *Banco Santander*; dazu *Eisendle* ISR 2017, 51.

⁴⁹⁹ EuGH Ur. v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, Rn. 88 – *World Duty Free* und *Banco Santander*.

⁵⁰⁰ Vgl. *Waldhoff* in Calliess/Ruffert, Aufl. 2016, AEUV Art. 111 Rn. 1.

⁵⁰¹ Vgl. Nr. 117 ff. der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV (2016/C 262/01).

⁵⁰² C(2014) 7156 final vom 7.10.2014, dazu Verfahren EuG T-759/15 und T-755/15.

⁵⁰³ C(2014) 3606 final vom 11.6.2014, SA 38373, Rn. 70.

⁵⁰⁴ C(2014) 3606 final vom 11.6.2014, SA 38374, Rn. 125.

⁵⁰⁵ Vgl. Steuervergünstigungen und EU-Beihilfeaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministerium der Finanzen, 03/2017, S. 17 f.

⁵⁰⁶ EuGH Ur. v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, Rn. 88 – *World Duty Free*.

⁵⁰⁷ EuGH Ur. v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, Rn. 59 – *World Duty Free*; EuGH Ur. v. 16.3.2017 – C-493/15, Rn. 27 – *Identi*.

extensiver Ansatz würde nicht nur die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten zu weit einschränken, sondern hätte auch notwendigerweise Willkür und Rechtsunsicherheit zur Folge. Die Kommission hat weder die Aufgabe, noch die Kapazität alle Steuergesetze der Mitgliedstaaten zu überprüfen. Sie könnte auch unter dem weiten Ansatz nur vereinzelt Steuergesetze ausgreifen. Die Steuerpflichtigen verlören aber jede Planungssicherheit. Der Beihilfetatbestand ist in Bezug auf Gesetze ohnehin schwer eingrenzbar und bewirkt eine erhebliche Rechtsunsicherheit bei den Unternehmen, obwohl die Kommission nur gegen „Ausreißer“ in der Steuergesetzgebung vorgehen will. Der Beihilfetatbestand bedarf vor diesem Hintergrund stärkerer Konturierung. Dabei muss man sich vergegenwärtigen, dass das Beihilfeverbot ein besonderer Gleichheitssatz ist, der die Begünstigung „bestimmter“ Unternehmer oder Produktionszweige voraussetzt. Nach der Rechtsprechung beinhaltet dies ausnahmsweise Abweichung von der „normalen“ Besteuerung.

a) Abweichung vom „normalen“ Besteuerungssystem/Gleichheitsprüfung. Um 165 den Kreis der Begünstigten einzugrenzen, verlangt die Rechtsprechung erstens eine Begünstigung unter Abweichung vom „normalen“ Besteuerungssystem, die zweitens Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern in vergleichbarer Situation einführt und schließlich nicht durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist.⁵⁰⁸ Dabei herrscht in Literatur und Rechtsprechung Unklarheit, ob und inwieweit diese Voraussetzungen unter dem Merkmal der Vorteilsgewährung, die einem Steuergesetz erst den Subventionscharakter verleiht, oder dem Merkmal der Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige (Selektivität) zu prüfen ist und ob überhaupt eine getrennte Prüfung von Vorteil und Selektivität möglich und sachdienlich ist.⁵⁰⁹ Zuerst ist also eine Gleichheitsprüfung vorzunehmen. Im Hinblick auf das Regelungsziel, insbes. die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit,⁵¹⁰ muss eine in vergleichbarer Lage befindliche Gruppe von Wirtschaftsteilnehmern inkohärent bevorzugt worden sein („Vorteil“). Diese Gleichheitsprüfung setzt voraus, dass die Gruppen überhaupt voneinander abgrenzbar sind. Das kann auch aus der Abgrenzung der benachteiligten Gruppe folgen.⁵¹¹ Die bevorzugte Gruppe muss mE bestimmt, so der Wortlaut des Art. 107 AEUV, oder normalerweise zumindest bestimmbar sein (Selektivität).⁵¹² Diese Voraussetzung erfüllte die Beihilfe im Fall World Duty Free zwar nicht. Das ist aber aus der besonderen Konstellation der gezielten Exportförderung zu erklären (s. → § 3 Rn. 191 ff.). Die Rechtsprechung hierzu ist noch in der Entwicklung begriffen.

aa) Vorteil. Die Vorteilsprüfung kann bei Beihilfen durch Steuergesetze dazu dienen, 166 evident zulässige, „steuerlogische“ Unterscheidungen von vornherein aus der Beihilfeprü-

⁵⁰⁸ ZB EuGH Urt. v. 18.7.2013 – C-6/12, Rn. 19 ff. – P Oy.

⁵⁰⁹ Zur umfangreichen Diskussion zur Vorteils- und Selektivitätsprüfung *Schön* in Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 3 ff., 15 ff. – mit Abgrenzung; *Micheau* in Szyszczak, Research Handbook on European State Aid Law, 2011, S. 198; *Haslehner*, Materielle Selektivität von Steuerbeihilfen im Lichte des Gibraltar-Urteils des EuGH, Jahrbuch Beihilferecht 2012, 301, 307 ff. Gegen zweistufige Prüfung von Vorteil und Selektivität Kommission und GA Mengozzi in der Rs. C-284/12, GA Mengozzi v. 27.6.2013 zum Urt. v. 21.11.2013 – C-284/12, Rn. 52 – Deutsche Lufthansa. Auch im Beschluss zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG prüfte die Kommission die Begünstigung und die Selektivität anscheinend einheitlich im Rahmen eines „selektiven Vorteils“. Vgl. *Jennert/Ellenrieder* EWS 2011, 305 ff. (307). *Lang* in Lüdiche, Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts, 2012, S. 85 ff., 112 und 126 nimmt Identität von Vorteils- und Selektivitätsprüfung an; anders – für klare Trennung zwischen Vorteil und Selektivität – *Schön* in Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, 2016, S. 429, Rn. 13–083; *ders.* in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, Rn. 581.

⁵¹⁰ Für starke Betonung dieses Kriteriums der Leistungsfähigkeit *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516, 2017, S. 67.

⁵¹¹ EuG Urt. v. 7.11.2014 – T-219/10, Rn. 40 – Autogrill; v. 29.9.2000 – T-55/99, Rn. 39, 40 und 47 – CETM/Kommission.

⁵¹² Ähnlich *Schön* in Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 3 ff., 18.

fung auszuschneiden.⁵¹³ Damit erfüllt die Vorteilsprüfung eine ähnliche Funktion wie nach hier vertretener Auffassung die Vergleichbarkeitsprüfung beim Gleichheitssatz. Sie ist ihr funktionelles Äquivalent iRd besonderen Gleichheitsprüfung des Beihilfenrechts. Denn offenbar impliziert nicht jede steuerliche Ungleichbehandlung eine Beihilfe. Steuergesetze differenzieren naturgemäß unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit und stellen dadurch die Belastungsgleichheit erst her. Zu unterscheiden sind im Hinblick auf den Gesetzeszweck ohne weiteres zulässige systemimmanente (steuerlogische) Differenzierungen von prinzipiell unzulässigen, systemfremden Differenzierungen.⁵¹⁴ Im Blick ist die Konsistenz oder Kohärenz⁵¹⁵ der steuerlichen Maßnahme insgesamt. Diese ist am Zweck der jeweiligen Gesetze zu messen. Bei Einzelbeihilfen können Vorteils- und Selektivitätsprüfung dagegen zusammen erfolgen.⁵¹⁶

- 167** Zweck *allgemeiner Steuergesetze* ist, dass der Staat Einkommen erzielt. Ihnen zu Grunde liegende steuerlogische Prinzipien sind der Fiskalzweck von Steuern, das Prinzip der Gleichheit, einschließlich der Leistungsfähigkeit, auch die Progression und Umverteilung, sowie die Gewinnbezogenheit der Einkommenssteuer. Bei Verbrauchsteuern sollen die Steuerpflichtigen abhängig vom Verbrauch gleichmäßig belastet werden, bei Verkehrssteuern abhängig von der Vornahme bestimmter Rechtsgeschäfte, usw.
- 168** *Regulative Steuergesetze* verfolgen daneben besondere Ziele wie zB Umwelt- oder Sozialschutz. Die daraus resultierenden Differenzierungen unterliegen einer strengeren Verhältnismäßigkeitsprüfung, in deren Rahmen insbesondere die konsistente Umsetzung des zwar steuerextrinsischen, aber legitimen, Zieles zu untersuchen ist.⁵¹⁷ Neben allgemeinen und regulativen Steuergesetzen gibt es noch allgemeine Steuergesetze, die regulative Klauseln enthalten, die ebenfalls strengerer Prüfung unterliegen (s. u., → § 3 Rn. 187 ff.).
- 169 bb) Selektivität.** Eine selektive Ungleichbehandlung ist nach dem in Rechtsprechung und Literatur vorherrschenden Ansatz eine ausnahmsweise Abweichung von der „Natur“ der Regelung.⁵¹⁸ Das zeigt schon, dass Vorteils- und Selektivitätsprüfung *im Rahmen dieses Ansatzes* kaum trennbar sind. Die Abweichung ergibt sich, wenn Unternehmen eines bestimmten Produktionszweiges teilweise oder vollständig von den Belastungen ausgenommen sind, die sich aus der „normalen“ Anwendung der allgemeinen Regeln ergeben.⁵¹⁹ Ausschlaggebend sind die Wirkungen und nicht die Regelungstechnik.⁵²⁰ Es reicht also,

⁵¹³ Im Ergebnis wohl ähnlich: Die Vorteilsprüfung diene zur Feststellung der „prima facie“-Selektivität, so Szudoczky, *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, 2014, S. 572 ff., 582.

⁵¹⁴ EuGH Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09, Rn. 74 ff. – Gibraltar; v. 15.12.2005 – C-148/04, Rn. 44 ff. – Unicredito Italiano; GA Kokott v. 2.7.2009 zum Urt. v. 17.11.2009 – C-169/08, Rn. 130 – Presidente del Consiglio. Jäger EuZW 2012, 92 (96 f.); ähnlich Rust, *Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht*, 2013, S. 39.

⁵¹⁵ Sa EuGH Urt. v. 8.9.2011 – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, Rn. 74 ff. – Paint Graphos: Kohärenz; v. 15.6.2006 – C-393/04 und 41/05, Rn. 29 – Air Liquide; v. 8.11.2001 – C-143/99, Rn. 42 – Adria-Wien. Sa Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, *Europäisches Beihilfenrecht*, 2013, S. 256, Rn. 584; Kube in Becker/Schön, *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb*, 2005, S. 99 ff., 116; Roth in Becker/Schön, *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb*, 2005, S. 119 ff., 133, 138.

⁵¹⁶ Sa Rapp, *Institutional Report on Taxation, State aid and distortions of competition*, XXVIII FIDE Congress, 2018.

⁵¹⁷ Vgl. Schön in Hancher/Ottervanger/Slo, *EU State Aids*, 2016, S. 419 ff., Rn. 13–059 ff.; Haslehner, *Materielle Selektivität von Steuerbeihilfen im Lichte des Gibraltar-Urteils des EuGH*, *Jahrbuch Beihilferecht* 2012, 301, 307 ff.

⁵¹⁸ EuGH Urt. v. 18.7.2013 – C-6/12, Tenor unter 1 – P Oy; v. 6.9.2006 – C-88/03, Rn. 20 ff., 52 f. – Kommission/Portugal; v. 15.6.2006 – C-393/04 und 41/05, Rn. 29 – Air Liquide; v. 29.4.2004 – C-308/01, Rn. 72 – GIL Insurance; v. 8.11.2001 – C-143/99, Rn. 42 – Adria-Wien; sa Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. C 384 vom 10.12.1998.

⁵¹⁹ EuGH Urt. v. 18.7.2013 – C-6/12, Rn. 18 f. – P Oy; v. 9.10.2014 – C-522/13, Rn. 22 – Navantia. Kritisch Jäger EuZW 2012, 92 (97).

⁵²⁰ EuG Urt. v. 7.11.2014 – T-219/10, Rn. 65 – Autogrill.

wenn eine Regelung lediglich faktisch bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt.⁵²¹ Der Kreis der Begünstigten muss nicht vorher bestimmbar sein.⁵²² Weder die große Zahl der betroffenen Unternehmen, noch die Verschiedenartigkeit und Bedeutung der Wirtschaftszweige, zu denen sie gehören, qualifizieren eine staatliche Initiative als – nicht selektive – allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme.⁵²³ Es scheint auch unerheblich zu sein, dass die Mehrzahl der Steuerpflichtigen begünstigt ist, so dass man vom Wortsinn her eher von einer selektiven Benachteiligung der Minderheit sprechen könnte.⁵²⁴ Die Gruppe der „ausnahmsweise“ oder systemwidrig Begünstigten kann auch besonders groß oder heterogen sein. Dann seien nicht die Begünstigten, sondern die ausgeschlossenen Unternehmen abzugrenzen.⁵²⁵ Der resultierende Selektivitätsbegriff ist also sehr weit. Vor diesem Hintergrund könnte theoretisch jede – sachliche – Einschränkung einer Norm selektiv wirken. UU kann ausreichen, dass nur diejenigen begünstigt sind, die den Gesetzestatbestand erfüllen.⁵²⁶

Vom steuerlichen Beihilfeverbot ausgeschlossen werden sollen danach im Wesentlichen **170** nur sehr allgemeine Infrastruktur- oder Fördermaßnahmen,⁵²⁷ wie zB die Senkung der Unternehmensteuern. Diese tangieren zwar den Systemwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten, bevorzugen aber keine bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige innerhalb eines Mitgliedstaates.⁵²⁸

Zur Feststellung der Abweichung muss nach diesem Ansatz zuvor das allgemeine System **171** einer gleichen Besteuerung als Bezugsrahmen definiert werden („benchmarking“).⁵²⁹ Auf dieser Grundlage ist zu prüfen, ob eine systemwidrige Ausnahme vorliegt.⁵³⁰ Diese darf auch nicht durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Regelungswerkes gerechtfertigt sein.⁵³¹

b) Spielraum beim Bezugsrahmen. Die Wahl des Bezugsrahmens eröffnet allerdings **172** Spielräume. Hier werden Weichen gestellt, die das Ergebnis der Beihilfeprüfung präde-

⁵²¹ EuGH Urt. v. 15.11.2011 – verb. Rs. C-106/09 und 107/09, Rn. 101 ff. – Kommission/Spanien und Kommission /Großbritannien; v. 15.11.2011 – C-106/09, Rn. 75 ff. – Gibraltar; v. 22.12.2008 – C-487/06 P, Rn. 85 – British Aggregates; restriktiver das EuG Urt. v. 7.11.2014 – C-399/11, Rn. 48 ff. – Banco Santander und Santusa Holding.

⁵²² EuG Urt. v. 29.9.2000 – T-55/99, Rn. 40 – CETM.

⁵²³ EuGH Urt. v. 8.11.2001 – C-143/99, Rn. 48 – Adria-Wien; v. 8.9.2011 – C-279/08, Rn. 50 – Kommission /Niederlande; v. 17.6.1999 – C-75/97, Rn. 32 f. – Belgien/Kommission (Maribel); v. 13.2.2003 – C-409/00, Rn. 48 f. – Spanien/Kommission; v. 15.12.2005 – C-148/04, Rn. 45 – Unicredito. Kritisch Jaeger, in MüKoEuWettbR, 2011, E. Steuerliche Maßnahmen, Rn. 42, 45.

⁵²⁴ Vgl. EuGH Urt. v. 15.11.2011 – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Gibraltar mit GA Jääskinen v. 7.4.2011, Rn. 173.

⁵²⁵ EuG Urt. v. 7.11.2014 – T-219/10, Rn. 40 – Autogrill; v. 29.9.2000 – T-55/99, Rn. 39, 40 und 47 – CETM/Kommission.

⁵²⁶ Vgl. EuGH Urt. v. 20.11.2003 – C-126/01, Rn. 35–39 – GEMO (Tierkörperbeseitigung); dagegen aber Urt. v. 29.3.2012 – C-417/10, Rn. 42 – 3M Italia (Selektivität abgelehnt); v. 19.9.2000 – C-156/98, Rn. 22 – Deutschland/Kommission; EuG Urt. v. 7.11.2014 – T-219/10, Rn. 63 ff., 77 ff., 83 – Autogrill.

⁵²⁷ EuGH Urt. v. 29.3.2012 – C-417/10, Rn. 39 ff. – 3M Italia; v. 8.11.2005 – 143/99, Rn. 35 – Adria-Wien Pipeline; v. 19.9.2000 – C-156/98, Rn. 22 – Deutschland/Kommission. Jaeger in MüKoEuWettbR, 2011, E. Steuerliche Maßnahmen, Rn. 41.

⁵²⁸ Vgl. Koenig/Paul in Streinz, 2. Aufl. 2012, AEUV Art. 107, Rn. 74 ff., 76.

⁵²⁹ EuGH Urt. v. 15.11.2011 – C-106/09, Rn. 90 – Gibraltar; v. 6.9.2006 – C-88/03, Rn. 56 – Portugal/Kommission; v. 21.12.2016 – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, Rn. 42 ff. – Aer Lingus. Ismer/Karch IStR 2014, 130.

⁵³⁰ Vgl. EuGH Urt. v. 21.6.2012 – C-425/10 P, Rn. 57 ff. – Paris Bas und BNL; v. 8.12.2011 – C-81/10, Rn. 18 – France Télécom/Kommission; v. 15.11.2011 – verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Rn. 90 ff. – Kommission/Gibraltar et al.; v. 8.9.2011 – verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08 Rn. 49 – Paint Graphos ua; GA Kokott v. 16.4.2014 zum Urt. v. 6.10.2015 – C-66/14, Rn. 82 f. – Finanzamt Linz; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 5, Ziff. 16. Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, S. 252, Rn. 573 ff.

⁵³¹ ZB EuGH Urt. v. 18.7.2013 – C-6/12, Rn. 22 – P Oy; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 5 ff. (6), Ziff. 17 ff., 23.

terminieren.⁵³² „Wenn man nur den Referenzrahmen (Regel) richtig definiert, dann gelangt man auch zum Vorliegen einer Ausnahme (= Beihilfe).“⁵³³ Betrachtet man beispielsweise das Steuersystem für Banken (oder für Investmentfonds oder Umweltafgaben) aufgrund der besonderen Art der Bankentätigkeit als einen eigenen, konkreten Bezugsrahmen, so ist das „Bankenprivileg“ gem. § 19 GewStDV schon keine Ausnahme. Geht eine Beihilfeprüfung aber vom allgemeinen Gewerbesteuersystem aus, ist das „Bankenprivileg“ als Ausnahme zu qualifizieren.⁵³⁴ Oder ist der in einem Steuerrechtssystem vorgesehene Verlustausgleich, vorbehaltlich Missbrauchs, die allgemeine Regel? Dann bestätigt eine „Ausnahmegenehmigung“ für einen Verlustausgleich beispielsweise nach einem Anteilseignerwechsel diese Regel und ist keine Vergünstigung. Wertet man hingegen die (ohne Genehmigung) fehlende Möglichkeit des Verlustausgleichs als Regel, dann stellt die einem Unternehmen erteilte Genehmigung für einen Verlustausgleich nach Anteilseignerwechsel eine steuerliche Vergünstigung dar.⁵³⁵ Der zuletzt genannten Auffassung sind die Kommission und das Gericht. Ist mit anderen Worten die Sanierungsklausel eine Ausnahme oder eine Rückkehr zum Bezugssystem („Rückausnahme“) und damit keine Beihilfe?⁵³⁶ Und wie wirkt sich darauf die aktuelle Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁵³⁷ aus, wonach eine Beschränkung des Verlustausgleichs bei „schädlichem Beteiligungserwerb“ teilweise verfassungswidrig und damit nichtig ist. Erklärt diese den Verlustausgleich zur Regel? Verwirrend ist, wenn das EuG beides als Regel betrachtet, den Verfall ebenso wie den Verlustvortrag.⁵³⁸ Das neutralisiert sich gegenseitig, so dass im Ergebnis keine „normale“ allgemeine Regel als Grundlage für Ausnahmen festgestellt wurde.

- 173 Interessant ist in diesem Zusammenhang auch das Spannungsverhältnis zwischen den beiden großen aktuellen Anliegen des Steuerrechts der Union: der Beihilfeaufsicht und der Missbrauchsbekämpfung. Die Kommission weist in ihrer Mitteilung eigens darauf hin, dass Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung selektiv sein können.⁵³⁹ Die Nichtanwendung von Missbrauchsbekämpfungsregeln auf Unternehmen, die einfach nur ihre wirtschaftliche Betätigung ausüben – ohne Missbrauch zu betreiben – sollte jedoch kein selektiver Vorteil sein. Das sollte auch gelten, wenn die Nichtanwendung der Missbrauchsbekämpfungsregel gesetzestechnisch als Ausnahme formuliert ist. Sonst bleibt nur die Aufhebung der Miss-

⁵³² Vgl. GA Kokott v. 16.4.2015 zum Ur. v. 6.10.2015 – C-66/14, Rn. 88 – Finanzamt Linz; GA Wahl v. 20.12.2017 – C-203/16, Rn. 88 ff. – Heitkamp Bauholding. Sehr kritisch *Lang*, State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ, 11 EStAL 2, 2012, S. 411 ff. (419); „...the definition of the rule and of exceptions to it is, ... arbitrary and superfluous in each and every case“; sa *Linn* in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, S. 252, Rn. 578; *Micheau* in Szyszczyk, Research Handbook on European State Aid Law, 2011, S. 203 f.; *Hackemann/Sydow*, Richtungsentscheidung des EuGH in der Rs. C-6/12, P Oy für die Voraussetzungen der Einstufung einer Sanierungsklausel als staatliche Beihilfe, Auswirkungen auf die suspendierte deutsche Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, 786 ff., 798. Für eine die nationale Souveränität schonende enge Fassung des Bezugsrahmens *Ismer/Karch* IStR 2014, 130 ff.

⁵³³ *Soltész* EuZW 2017, 51 (54), der auch auf die Beliebigkeit des „Regel-Ausnahme“-Tests hinweist und auf S. 55 das Selektivitätskriterium als „Büchse der Pandora“ wertet.

⁵³⁴ Vgl. *Linn* in Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 2013, S. 252, Rn. 589.

⁵³⁵ Vgl. EuGH Ur. v. 18.7.2013 – C-6/12, Rn. 13 – P Oy; EuG Ur. v. 4.2.2016 – T – 620/11, Rn. 114–GFKL Financial Services (Sanierungsklausel), Rn. 104 ff. – GFKL Financial Services und anhängige Verfahren Heitkamp, C-203/16 P und C-208/16 mit überzeugendem GA Wahl v. 20.12.2017, Rn. 145.

⁵³⁶ So *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516, 2017, S. 36 ff. (41). Zur Sanierungsklausel *Traversa/Sabbadini* in *Richelle/Schön/Traversa*, State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 85 ff., 95 ff.

⁵³⁷ BVerfG Beschl. v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11.

⁵³⁸ EuG Ur. v. 4.2.2016 – T-620/11 (Sanierungsklausel), Rn. 114 – GFKL Financial Services; v. 4.2.2016 – T-287/11 (Sanierungsklausel), Rn. 104 ff., 112 – *Rapp*, Institutional Report on Taxation, State aid and distortions of competition, XXVIII FIDE Congress, 2018. „... ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Regel des Verlustvortrags eine Möglichkeit ist, in deren Genuss alle Unternehmen bei der Anwendung der Körperschaftsteuer kommen, und zum anderen, dass die Regel des Verfalls von Verlusten diese Möglichkeit beim Erwerb einer Beteiligung von ... einschränkt...“

⁵³⁹ Europäische Kommission, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe iSd Art. 107 Abs. AEUV, 2016/C 262/01, Ziff. 183.