

Leseprobe zu



Schaumburg/Englisch (Hrsg.)
Europäisches Steuerrecht

2015, ca. 1000 Seiten, Handbuch
ISBN 978-3-504-26017-0

Kapitel 9

Das Beihilfenverbot im Steuerrecht

Literatur

Bartosch, Materielle Selektivität und Europäische Beihilfenkontrolle, EuZW 2010, 12; *Becker*, Die parallele Prüfung beihilferechtlicher Sachverhalte durch Kommission und nationale Gerichte – Entscheidungskompetenzen und -konflikte, EuZW 2012, 725; *Bernabeu*, R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules, European Taxation 2014, 178; *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften der EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, Diss., Heidelberg 2007; *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011); *Boder*, Steuerliche Begünstigungen als staatliche Beihilfe i.S. des Art. 107 AEUV, FR 2011, 1034; *Boeshertz*, Community state aid policy and energy taxation, EC Tax Review 2003, 214; *Cordewener*, Die asymmetrische Belastung von Wirtschaftssektoren im Lichte aktueller Entwicklungen des EU-Beihilfeverbots – ein Problem für die Kernbrennstoffsteuer?, Ubg 2012, 607; *Drüen*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, DStR 2011, 289; *Engelen*, State Aid and Restrictions on Free Movement: Two Sides of the Same Coin?, European Taxation 2012, 204; *Englisch*, Steuerliche Sonderbelastung als verbotene Beihilfe – eine unionsrechtliche Achillesferse der Kernbrennstoffsteuer, StuW 2012, 318; *Englisch*, State Aid and Indirect Taxation, EC Tax Review 2013, 9; *Ezcurra*, State Aids and Energy Taxes: Towards a Coherent Reference Framework, Intertax 2013, 340; *Frick*, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, Diss., Tübingen 1994; *Geburtig*, Konkurrentenrechtsschutz aus Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EGV. Am Beispiel von Steuervergünstigungen, Diss., Heidelberg 2002; *Geelhoed*, The Demarcation of State Aid and Regulatory Charges, EStAL 2005, 401; *Glaser*, Regionale Steuerautonomie im Fokus des EG-Beihilfenrechts, EuZW 2009, 363; *Grube*, Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfeverbots auf das deutsche Steuerrecht, Diss., Passau 2014; *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, Diss., Osnabrück 2004; *Helios*, Indirekte Steuern als Gegenstand des EG-Beihilfenrechts, EWS 2005, 208; *Helios*, EG-beihilfenrechtliche Vereinbarkeit von gemeinnützigkeitsabhängigen Steuervergünstigungen, EWS 2006, 61 u. 108; *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, Diss., Wien 2006; *Jaeger*, Fehlstellungen im Verhältnis von Steuer- und Beihilferecht: Ein Plädoyer für mehr Ausgewogenheit, EuZW 2012, 92; *Jann*, Nationale Steuern und das EG-Beihilfenverbot, in Monti u.a. (Hrsg.), Economic law and justice in times of globalisation/Wirtschaftsrecht und Justiz in Zeiten der Globalisierung, FS für Baudenbacher, Baden-Baden 2007, 419; *Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht, Diss., Saarbrücken 2003; *Jennert/Ellenrieder*, Unternehmensbesteuerung im Lichte des EU-Beihilfenrechts, EWS 2011, 305; *Jestaedt*, in Heidenhain (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Beihilfenrechts, § 8: Steuern, Abgaben, 2003; *Jochum*, Die Steuervergünstigung, Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht, Berlin u.a. 2006; *Kalloe*, Corporate Tax Treatment of Interest, European Taxation 2011, 504; *Kirchhof. F.*, Nationale Steuerermäßigungen und europäisches Beihilfeverbot, ZfZ 2006, 246; *Koschyk*, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Art. 92 EG-Vertrag, Diss., Hamburg 1999; *Kube*, Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht, in Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, Tübingen 2005, 99; *Kühling*, Die beihilfenrechtliche Bewertung der Kernbrennstoffsteuer, EWS 2013, 113; *Rossi-Maccanico*, Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions, Intertax 2012, 92; *Lang, M.*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Verhandlungen 17. ÖJT,

Band IV/1, 2009; *Lang, M.*, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfenverbot, IStR 2010, 570; *Lang, M.*, State Aid and Taxation, EStAL 2012, 411; *Lehnert*, Die Korrektur von gemeinschaftsrechtswidrigen Beihilfen in Form von Steuervergünstigungen, Diss., Mannheim 2007; *Linn*, Die Anwendung des Beihilfenverbots im Unternehmenssteuerrecht, IStR 2008, 601; *López López*, General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters, EStAL 2010, 807; *Luja*, Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO, Diss., Maastricht 2002; *Luja*, Group Taxation, Sectoral Tax Benefits and De Facto Selectivity in State Aid Review, EStAL 2009, 473; *Luja*, (Re)shaping Fiscal State Aid: Selected Recent Cases and Their Impact, Intertax 2012, 120; *Markert*, Deutsche Steuervergünstigungsnormen im Lichte unionsrechtlicher Vorgaben, insbesondere des Beihilferechts und der Grundfreiheiten, 2013; *Mehra*, Tax Harmonization and State Aid, EStAL 2007, 257; *Micheau*, Tax Selectivity in State Aid Review: A Debatable Case Practice, EC Tax Review 2008, 276; *Micheau*, Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The Example of Taxation, European Taxation 2012, 210; *Micheau*, State Aid, Subsidy and Tax Incentives Under EU and WTO Law, Alphen aan den Rijn 2014; *Paterno*, State Aid and Fiscal Protectionism in the European Union from the Perspective of Competitors, Bulletin for International Taxation 2011, 343; *Quigley*, Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity, Intertax 2012, 112; *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, Wien 2011; *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, Diss., Bonn 2006; *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot in Steuerverfahren, Diss., Köln 2014; *Rossi-Maccanico*, State Aid Review of Business Tax Measures, EStAL 2007, 215; *Rossi-Maccanico*, The Notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice, EStAL 2009, 161; *Rossi-Maccanico*, EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control, EC Tax Review 2013, 19; *Rydelski*, Distinction between State Aid and General Tax Measures, EC Tax Review 2010, 149; *Schön*, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLRev. 1999, 911; *Schön*, Special Charges – A Gap in European Competition Law?, EStAL 2006, 495; *Schön*, State Aid in the Area of Taxation, in Hancher u.a. (Hrsg.), EU State Aids, London 2012, 321; *Strüber*, Steuerliche Beihilfen, Diss., Köln 2005; *Staes*, The Combined Application of the Fundamental Freedoms and the EU State Aid Rules, Intertax 2014, 106; *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, Wien 2005; *Traversa*, Is There Still Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities?, EC Tax Review 2011, 4; *Vermeulen*, Fiscal State Aid and Real Estate Collective Investment Vehicles, EC Tax Review 2011, 155; *Wattel*, Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters, World Tax Journal 2013, 128. S. auch weitere Beiträge im Sonderheft Intertax 2/2012; sowie im Tagungsband von *Rust/Micheau* (Hrsg.), State Aid and Tax Law, 2013.

A. Konzept und ideengeschichtlicher Hintergrund

- 9.1 Der AEUV verfügt mit den Art. 107f. über ein **spezielles Regime der Beihilfenkontrolle**.¹ Dessen materiell-rechtliche Grundlage bildet Art. 107 Abs. 1 AEUV, wonach die wettbewerbsverfälschende Unterstützung be-

¹ Der EWRV enthält eine Parallelregelung in Art. 61. S. ferner zu Art. 23 des Freihandelsabkommens EU – Schweiz (1972) *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2007, 133; *Luja*, EC Tax Review 2007, 231.

stimmter Unternehmen oder Produktionszweige durch staatliche Beihilfen grundsätzlich verboten ist, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt. Staatliche Maßnahmen, die von diesem grundsätzlichen Verbot betroffen sind, müssen bzw. können allerdings von der EU-Kommission nach Maßgabe des Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt und genehmigt werden. Verfahrensrechtlich flankiert wird diese Beihilfenkontrolle durch die Notifizierungspflichten der Mitgliedstaaten und die Prüfungsbefugnisse der EU-Kommission nach Art. 108 AEUV. Danach sind beihilfeverdächtige Maßnahmen der EU-Kommission mitzuteilen, die dann in einem bis zu zweistufigen Verfahren untersucht, ob eine Beihilfe vorliegt und ob diese ggf. genehmigt wird; bis zum Abschluss dieses Verfahrens darf eine (tatsächliche) Beihilfe vom Mitgliedstaat nicht gewährt werden.

Integrationspolitischer Sinn der Beihilfenkontrolle ist es, den **Wettbewerb** zwischen den **im EU-Binnenmarkt** tätigen Unternehmen **vor Verfälschungen zu schützen**.¹ Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst nur staatliche Beihilfen, nicht auch Unionsbeihilfen (zur Abgrenzung Rz. 9.39), mit denen die Mitgliedstaaten ihre eigenen wirtschafts- und sozialpolitischen Ziele verfolgen.² Denn von dieser Art der staatlichen Wirtschaftsförderung geht in besonderem Maße die Gefahr wettbewerbsverzerrender Effekte spezifisch zu Lasten des grenzüberschreitenden Handels im Binnenmarkt aus.³ Nationale Beihilfen sind nicht zuletzt eine traditionelle, wenn auch kostspielige Form der Kompensation von Zolltarifzugeständnissen.⁴ Zudem haben die übrigen Mitgliedstaaten wegen des Verbotes von Zöllen und mengenmäßigen Beschränkungen nach Art. 30ff. AEUV auch keine Möglichkeit mehr, unilaterale Abwehrmaßnahmen für den Fall einer Subventionierung der Exportwirtschaft eines anderen Mitgliedstaates zu ergreifen.⁵ Nationale Beihilfen bedürfen in einer Zollunion wie der Europäischen Union deshalb in besonderem Maße der Kontrolle.⁶

Es darf allerdings auch nicht verkannt werden, dass sich die Beihilfenkontrolle inzwischen zu einem machtvollen **Instrument der industriepolitischen Steuerung** der Mitgliedstaaten durch die EU-Kommission entwickelt hat. Als Hebel dient der Kommission dabei ihr weites Ermessen

1 Siehe dazu *Cremer* in *Calliess/Ruffert*⁴, Art. 107 AEUV Rz. 4.

2 Vgl. EuGH v. 27.3.1980 – Rs. C-61/79 – *Denkavit italiana*, Slg. 1980, 1205, Rz. 31.

3 S. *Bleckmann*, *RabelsZ* 48 (1984), 419 (449).

4 S. *Cremer* in *Calliess/Ruffert*⁴, Art. 107 AEUV Rz. 25; *Schmidt*, *Öffentliches Wirtschaftsrecht*, 1990, 261; vgl. auch *Seidel* in *Börner/Neundörfer, Recht und Praxis der Beihilfen im Gemeinsamen Markt*, 1984, 55 (58).

5 S. *Börner* in *Magiera, Entwicklungsperspektiven der Europäischen Gemeinschaft*, 1985, 83 (85); *Grabitz* in *Magiera, Entwicklungsperspektiven der Europäischen Gemeinschaft*, 1985, 95 (98). Eine Ausnahme bildet die Festsetzung von Ausgleichsabgaben nach Art. 44 AEUV, die jedoch von der Kommission initiiert werden muss.

6 S. auch EuGH v. 16.7.1998 – Rs. C-298/96 – *Oelmühle Hamburg*, Slg. 1998, I-4767, Rz. 37. Grundsätzlich a.A. *Sykes*, *Journal of Legal Analysis* 2010, 473.

bei der Genehmigung von Beihilfen gem. Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV, d.h. von Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete. Diese Befugnis wird von der EU-Kommission weit interpretiert und hat ihr als Grundlage für den Erlass zahlreicher Verwaltungsvorschriften gedient, in denen detaillierte Vorgaben dazu enthalten sind, unter welchen Voraussetzungen die EU-Kommission umweltpolitisch motivierte Beihilfen, Beihilfen für Forschung und Entwicklung, Sanierungsbeihilfen usw. genehmigen wird (dazu näher [Rz. 9.50](#)). Bedenklich ist diese Entwicklung insofern, als die EU-Kommission dabei trotz nur geringer demokratischer Legitimation weitreichende Mitwirkungsbefugnisse auf zentralen Politikfeldern der Mitgliedstaaten beansprucht.¹

B. Bedeutung im Steuerrecht

- 9.4 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist der in Art. 107 Abs. 1 AEUV verwendete Begriff der Beihilfe weiter als der Begriff der (Direkt-)Subvention. Er umfasst nicht nur offen als solche ausgewiesene Zuwendungen in Form von verlorenen Zuschüssen, vergünstigten Konditionen der Kreditgewährung, etc. Vielmehr können **auch Verschönungssubventionen** staatliche Beihilfen darstellen, wenn eine von Unternehmen „normalerweise“ zu tragende abgaben- bzw. steuerrechtliche Belastung vermindert wird.² Dies betrifft im Steuerrecht der EU-Mitgliedstaaten vor allem **gesetzliche Steuervergünstigungen für Unternehmen**. Daneben können aber auch eine bloße **Verwaltungspraxis oder Einzelmaßnahmen** im Steuervollzug das Beihilfenverbot tangieren, soweit bestimmten Unternehmen infolgedessen eine günstigere steuerliche Behandlung als anderen zuteil wird.³
- 9.5 Vor der ECOFIN-Entscheidung zum schädlichen Steuerwettbewerb im Jahr 1997⁴ hat die Kommission steuerliche Vergünstigungen nur sporadisch zum Gegenstand einer beihilferechtlichen Kontrolle gemacht; dem-

1 S. dazu auch schon *Nanetti/Mameli*, EC Tax Review 2002, 185 (191); **a.A.** aus Sicht der EU-Kommission *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2007, 90 (103).

2 Grundlegend EuGH v. 23.2.1961 – Rs. C-30/59 – Steenkolenmijnen, Slg. 1961, 3, 42, zum Beihilfenverbot der damaligen EGKS; seither st. Rspr., s. beispielsweise EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – Adria-Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365, Rz. 38; v. 15.6.2006 – Rs. C-393/04 – Air Liquide Industries Belgium, Slg. 2006, I-5239, Rz. 29; v. 22.6.2006 – Rs. C-182/03 u. C-217/03 – Belgien und Forum 187, Slg. 2006, I-5479, Rz. 81 u. 86; v. 17.11.2009 – Rs. C-169/08 – Regione Sardegna, Slg. 2009, I-10821, Rz. 56; v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – Kommission und Spanien/Gibraltar u.a., Slg. 2011, I-11113, Rz. 71; v. 24.1.2013 – Rs. C-73/11 P – Frucona Košice, EU:C:2013:32, Rz. 69.

3 S. EuGH v. 12.10.2000 – Rs. C-480/98 – Magefesa, Slg. 2000, I-8717; v. 5.6.2012 – Rs. C-124/10 P – Kommission/EDF, EU:C:2012:318; *Cremer* in *Callies/Ruffert*⁴, Art. 116 AEUV Rz. 38, m.w.N.

4 Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 1.12.1997 zur Steuerpolitik, (98 C 2/01), ABl. C 2/01 v. 6.1.1998, 1.

entsprechend schwach entwickelt war auch die EuGH-Rechtsprechung auf diesem Gebiet. Zwecks Effektivierung des Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung, der integraler Bestandteil der ECOFIN-Resolution war,¹ wurden von der Kommission erstmals Kriterien für eine systematische Prüfung vorteilhafter mitgliedstaatlicher Steuerregime anhand des Art. 107 Abs. 1 AEUV entwickelt.² Das Prüfschema basierte auf der bis dahin ergangenen EuGH-Rechtsprechung und wurde in einer **Mitteilung der Kommission zur Anwendung der Beihilfenvorschriften im Bereich direkter Unternehmensteuern** veröffentlicht.³ Auf dieser Grundlage wurde die beihilferechtliche Kontrolle mitgliedstaatlicher Steuervergünstigungen erheblich intensiviert. Seither ergehen jährlich Dutzende Kommissionsentscheidungen auf diesem Gebiet, und es sind zahlreiche Einzelfragen des Beihilfebegriffs letztinstanzlich durch den EuGH geklärt worden. Ergänzt um Erkenntnisse aus dem von der Kommission 2004 erstatteten Bericht zum Stand der Umsetzung ihrer Mitteilung⁴ prägt diese auch gegenwärtig noch die Beihilfenkontrollpraxis.⁵

➤ **Hinweis:** Derzeit überarbeitet die Kommission dieses zentrale Regelwerk als Teil ihrer übergreifenden **Initiative zur Modernisierung des Beihilfenrechts**.⁶ Ein erster Entwurf ist bereits veröffentlicht worden.⁷ Er modifiziert und ergänzt die bisherige Mitteilung und fasst sie mit den Erwägungen zu Beihilfen nicht abgaberechtlicher Art zusammen. Es zeichnet sich aber bereits ab, dass einige wesentliche Probleme der Klassifizierung steuerlicher Maßnahmen als staatliche Beihilfe nach wie vor nicht oder nur oberflächlich thematisiert werden.

Entsprechend der Zielrichtung der ECOFIN-Resolution standen nach 1998 **zunächst Steuervergünstigungen auf dem Gebiet der direkten Unternehmensteuern im Fokus** der Beihilfenkontrolle. Im Jahr 2000 etwa war nur eine einzige Beihilfeentscheidung der Kommission mit einer indirekten Steuer befasst. Seither jedoch sind **in zunehmendem Maße auch Verkehr- und Verbrauchsteuern** ins Visier der Kommission geraten; inzwischen entfällt knapp die Hälfte aller Kommissionsentscheidungen auf sie. Dabei hat die Kommission schon im Sachstandsbericht von 2004 zum Ausdruck gebracht, indirekte Steuern grundsätzlich nach denselben Kriterien beurteilen zu wollen, wie sie diese in der Mitteilung 1998 für die di-

9.6

1 S. Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 1.12.1997 zur Steuerpolitik, ABl. C 2/01 v. 6.1.1998, 2.

2 Dazu eingehend *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfenvorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, S. 77 ff.

3 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, KOM (98/C 384/03), ABl. C 384 v. 10.12.1998, 3.

4 Umsetzungsbericht der Kommission v. 9.2.2004, C(2004) 434.

5 S. auch *Koenig/Paul* in Streinz², Art. 107 AEUV Rz. 84.

6 S. dazu die Mitteilung der Kommission v. 8.5.2012, Modernisierung des EU-Beihilfenrechts, KOM (2012) 209 endgültig; zu den Zielen der Initiative s. vor allem Rz. 18.

7 S. Kommissionsentwurf v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/con-sultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf.

rekten Unternehmensteuern formuliert hat.¹ Generell dominieren bei den direkten Steuern Vergünstigungen im Körperschaftsteuerrecht, bei den indirekten Steuern hingegen Entlastungen von Energiesteuern.² Speziell die Kommissionsentscheidungen betreffend das deutsche Steuersystem befassen sich überwiegend mit „Ökosteuer“-Vergünstigungen, auch wenn die Entscheidungen zum Recht der direkten Steuern – jüngst zu § 8c Abs. 1 KStG³ – in der Fachöffentlichkeit größere Aufmerksamkeit erfahren.

C. Verbotene steuerliche Beihilfen

I. Prüfungsstruktur

- 9.7 Der voll justiziable⁴ Beihilfenbegriff des Art. 107 Abs. 1 AEUV wird vom EuGH und ihm folgend von der Kommission bei der Kontrolle steuerrechtlicher Maßnahmen der Mitgliedstaaten regelmäßig über eine **vierstufige Prüfungsstruktur** entfaltet:⁵ Erstens muss die untersuchte steuerliche Maßnahme bestimmten *Unternehmen* einen *selektiven Vorteil* in Gestalt einer steuerlichen Entlastung verschaffen. Zweitens muss diese Steuervergünstigung als „*staatliche und staatlich finanzierte*“ Maßnahme zu qualifizieren sein. Drittens muss sie den *Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen* und schließlich viertens eine *wettbewerbsverfälschende Wirkung* haben.

II. Steuerliche Begünstigung von Unternehmen

- 9.8 Beihilferechtlich relevant ist **nur die Begünstigung von Unternehmen**. Steuerliche Entlastungen sind daher nur an Art. 107 Abs. 1 AEUV zu messen, soweit sie natürlichen oder juristischen Personen oder Personenvereinigungen in deren Eigenschaft als Unternehmer zugute kommen.

1 S. den Umsetzungsbericht der Kommission v. 9.2.2004, C(2004) 434, 21 f.

2 Einen Überblick über laufende und abgeschlossene Beihilfverfahren bietet die online-Datenbank der Kommission: <http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy-area-id=3>. S. speziell zu den Entscheidungen betreffend indirekte Steuern auch *Terra*, Intertax 2012, 101.

3 S. den Beschluss der Kommission vom 26.6.2011, K(2011) 275, ABl. Nr. L 235 v. 10.9.2011.

4 S. beispielsweise EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 – British Aggregates, Slg. 2008, I-10515, Rz. 111 ff.; v. 9.6.2011 – Rs. C-71/09 P u.a. – Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission, Slg. 2011, I-4727, Rz. 132; v. 21.6.2012 – Rs. C-452/10 P – BNP Paribas, EU:C:2012:366, Rz. 100.

5 S. dazu die Mitteilung der Kommission, KOM (98/C 384/03), ABl. C 384 v. 10.12.1998, 3, Rz. 9 ff. sowie beispielsweise EuGH v. 17.11.2009 – Rs. C-169/08 – Regione Sardegna, Slg. 2009, I-10821, Rz. 52; v. 29.3.2012 – Rs. C-417/10 – 3M Italia, EU:C:2012:184, Rz. 37.

Der **Begriff des Unternehmens** wird vom EuGH in ständiger Rechtsprechung weit verstanden und soll jede selbständig ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit umfassen.¹ Als wirtschaftliche Tätigkeit wird das entgeltliche Angebot von Gütern oder Dienstleistungen am Markt angesehen.² Auf die Rechtsform des Unternehmens kommt es ebenso wenig an³ wie auf die Gewinnerzielungsabsicht.⁴ Insbesondere können auch gemeinnützige Organisationen als Unternehmen zu charakterisieren sein, soweit sie durch wirtschaftliche Tätigkeiten im obigen Sinne – und sei es auch nur geringfügigem Maße – am Markt in Wettbewerb mit gewinnorientierten Unternehmen treten.⁵ Auch öffentliche Unternehmen unterliegen ausweislich des Art. 106 Abs. 1 AEUV grundsätzlich der Beihilfenkontrolle, soweit sie keine hoheitlichen Befugnisse ausüben.⁶ Reine Holdinggesellschaften können ebenfalls als – mittelbar – am Markt tätige Unterneh-

- 1 S. beispielsweise EuGH v. 18.6.1998 – Rs. C-35/96 – Kommission/Italien, Slg. 1998, I-3851, Rz. 36; v. 16.3.2004 – Rs. C-264/01 – AOK Bundesverband u.a., Slg. 2004, I-2493, Rz. 46; v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – Cassa di Risparmio di Firenze u.a., Slg. 2006, I-289, Rz. 107 m.w.N.; *Cremer* in *Callies/Ruffert*⁴, Art. 107 AEUV Rz. 25.
- 2 S. EuGH v. 18.6.1998 – Rs. C-35/96 – Kommission/Italien, Slg. 1998, I-3851, Rz. 36; v. 12.12.2000 – Rs. C-180/98 u.a. – Pavlov u.a., Slg. 2000, I-6451, Rz. 75 und v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – Casa di Risparmio di Firenze u.a., Slg. 2006, I-289, Rz. 107. Zahlreiche Abgrenzungsprobleme aus verschiedenen Sektoren werden eingehend diskutiert in dem Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf), Rz. 20ff.
- 3 S. EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – Cassa di Risparmio di Firenze u.a., Slg. 2006, I-289, Rz. 107; Kommissionsbeschluss v. 19.12.2012 C(2012) 9461 final, Rz. 100.
- 4 S. EuGH v. 16.11.1995 – Rs. C-244/94 – FFSA, Slg. 1995, I-4013, Rz. 21; v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – Cassa di Risparmio di Firenze, Slg. 2006, I-289, Rz. 123; Kommissionsbeschluss v. 2.5.2013, C(2013) 2372 final, Rz. 54; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf), Rz. 8; *Koenig/Paul* in *Streinz*², Art. 107 AEUV Rz. 69; *Hüttemann*, DB 2006, 914.
- 5 S. EuG v. 12.9.2013 – Rs. T-347/09 – Deutschland/Kommission, n.n.v., Rz. 31 ff., m.w.N.; eingehend dazu *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 87 ff.; *Helios*, EWS 2006, 108 f. Kritisch *Fischer*, FR 2009, 929.
- 6 S. EuG v. 12.9.2013 – Rs. T-347/09 – Deutschland/Kommission, n.n.v., Rz. 26 ff., m.w.N.; Kommissionsbeschluss v. 9.7.2014, C(2014) 4480 final, Rz. 30; So auch der Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf), Rz. 8. Zur den Kriterien für die Annahme einer bloßen Ausübung hoheitlicher Befugnisse s. EuGH v. 19.1.1994 – Rs. C-364/92 –, SAT, Slg. 1994, I-43, Rz. 30f. sowie den Entwurf der Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, a.a.O., Rz. 18 m.w.N. S. ferner *Raab*, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, 238 ff.; *Stevens*, EC Tax Review 2014, 149 (152 und – zu Art. 106 Abs. 2 AEUV – 162 ff.). Problematisch ist vor diesem Hintergrund im deutschen KStG die mangelnde KSt-Pflicht der von einer jPdÖR ausgeübten Vermögensverwaltung.

men eingestuft werden, wenn sie unmittelbar oder mittelbar Einfluss auf die Verwaltung einer unternehmerisch tätigen Tochtergesellschaft nehmen.¹ Bei Steuervergünstigungen für offene Investmentfonds ist regelmäßig die Kapitalanlagegesellschaft als begünstigtes Unternehmen anzusehen.²

- 9.10 Die Gerichte der EU haben ferner in ständiger Rechtsprechung klargestellt, dass auch die **indirekte bzw. mittelbare Begünstigung von Unternehmen** der Beihilfekontrolle unterliegt.³ Das ergibt sich insbesondere auch aus Art. 107 Abs. 2 Buchst. a AEUV.⁴ Die Reichweite des Beihilfeverbotes nach Art. 107 Abs. 1 AEUV beschränkt sich daher nicht auf Unternehmensteuervergünstigungen, obschon diese in der Praxis den Hauptanwendungsfall bilden. Potentielle Beihilfen zugunsten von Unternehmen können auch in steuerlichen Entlastungen oder Anreizen für Verbraucher,⁵ Arbeitnehmer⁶ oder Kapitalanleger⁷ bestehen, sofern sich infolge der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des jeweiligen Steuervorteils mittelbar positive Auswirkungen auf die Wettbewerbsposition bestimmter Unternehmen ergeben. Diese können etwa in einer Ausweitung des Marktanteils oder höheren Gewinnen, in verminderten Betriebskosten oder in einer größeren Attraktivität für Investoren bestehen.
- 9.11 Im Übrigen kann eine Steuervergünstigung **auch nur teilweise dem Verbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV unterfallen**, wenn sie zwar nicht ausschließlich, aber u.a. Unternehmen steuerlich entlastet.⁸ Es bedarf also nicht der Feststellung eines spezifisch auf Unternehmen zugeschnittenen persönlichen Anwendungsbereichs der fraglichen Regelung.

1 S. EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – Cassa di Risparmio di Firenze, Slg. 2006, I-289, Rz. 111 ff.; Rossi, in Weber (Hrsg.), EU Income Tax Law: Issues for the Years Ahead, 2013, 123 (126 f.).

2 S. EuG v. 4.3.2009 – Rs. T-445/05 – Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management, Slg. 2009, II-289, Rz. 135; s. auch Luja, European Taxation 2006, 565 f.

3 S. dazu vorerst statt aller EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Rz. 22 ff.; v. 13.6.2002 – Rs. C-382/99 – Niederlande/Kommission, Slg. 2002, I-5163, Rz. 38 u. 60 ff.; EuG v. 4.3.2009 – Rs. T-445/05 – Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management, Slg. 2009, II-289, Rz. 27 u. 127 ff. S. ferner Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014 Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 74.

4 S. EuGH v. 28.7.2011 – Rs. C-403/10 P – Mediaset, n.n.v., Rz. 81.

5 S. EuGH v. 28.7.2011 – Rs. C-403/10 P – Mediaset, n.n.v., Rz. 81.

6 S. EuGH v. 23.2.1961 – Rs. C-30/59 – Steenkolenmijnen, Slg. 1961, 3, 52 ff.

7 S. EuG v. 4.3.2009 – Rs. T-445/05 – Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management, Slg. 2009, II-289, Rz. 131; s. dazu auch Luja, European Taxation 2009, 369 (372 ff.); Staes, Intertax 2014, 106 (108 f.).

8 S. EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 – Italien/Kommission, Slg. 2005, I-10901, Rz. 91 f.; EuG v. 4.3.2009 – Rs. T-424/05 – Italien/Kommission, Slg. 2009, II-23, Rz. 64; Kommissionsbeschluss v. 19.12.2012 C(2012) 9461 final, Rz. 107.

III. Gewährung eines selektiven Steuervorteils

Weder die europäischen Gerichte noch die EU-Kommission widmen der Prüfung, ob ein die Minderung der Steuerschuld bewirkender gesetzlicher Tatbestand oder eine anderweitige Minderung von mit der Besteuerung einhergehenden Belastungen einen **beihilferelevanten Vorteil** bzw. – in der Diktion des Art. 107 Abs. 1 AEUV – eine „Begünstigung“ darstellt, besondere Aufmerksamkeit. Wird ein Unternehmen durch eine bestimmte steuerliche Regelung oder Verwaltungspraxis finanziell besser gestellt als andere Unternehmen, die sich hierfür nicht qualifizieren, so wird das Vorliegen eines Vorteils ohne weiteres bejaht.¹ Vielfach wird der Begünstigungscharakter einer steuerliche Belastungen mindernden staatlichen Maßnahme inzwischen auch gar nicht mehr gesondert bzw. eigenständig angesprochen, sondern er geht in der Prüfung der Selektivität der Maßnahme mit auf.² Ergibt sich die Begünstigung als Folge einer Steuerreform, so ist nicht erforderlich, dass sich die Steuerbelastung der privilegierten Unternehmen gegenüber dem früheren Rechtszustand verbessert hat; maßgeblich ist allein der Belastungsvergleich mit den anderen, ggf. durch die Reform höher als bisher belasteten Unternehmen.³

Staatliche Beihilfen können demnach etwa sein:⁴ Eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage beispielsweise durch Gewährung erhöhter Abschreibungen oder besonderer Abzüge,⁵ die Möglichkeit steuerfreier Rücklagenbildung, Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen, die teilweise oder vollständige Ermäßigung der Steuerschuld,⁶ Verzicht auf die übliche Quellensteuererhebung,⁷ beson-

1 S. beispielsweise EuGH v. 15.3.1994 – Rs. C-387/92 – Banco Exterior de España, Slg.1994, I-877, Rz. 14; v. 8.9.2011 – verb. Rs. C-78-08 bis C-80/08 – Paint Graphos u.a., Slg. 2011, I-7611 Rz. 46; v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – Kommission und Spanien/Gibraltar u.a., Slg. 2011, I-11113, Rz. 72; EuG v. 7.3.2012 – Rs. T-210/02 RENV – British Aggregates, n.n.v., Rz. 46: S. auch Mitteilung der Kommission, KOM (98/C 384/03), ABl. C 384 v. 10.12.1998, 3, Rz. 9.

2 S. beispielsweise EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – British Aggregates, Slg. 2008, I-10515, Rz. 82; v. 13.2.2003 – Rs. C-409/00 – Spanien/Kommission, Slg. 2003, I-1487, Rz. 47; v. 11.9.2008 – Rs. C-428/06 – Unión General de Trabajadores de la Rioja, Slg. 2008, I-6747, Rz. 46; v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos u.a., Slg. 2011 I-7611, Rz. 49: S. dazu auch *Ezcurra*, Intertax 2013, 340 (343) m.w.N.; *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation, 2013, 574ff. Zu Recht kritisch etwa *Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht, S. 65ff.

3 S. EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – Adria-Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365 Rz. 41; s. auch EuG v. 4.3.2009 – Rs. T-445/05 – Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management, Slg. 2009, II-289, Rz. 143.

4 S. auch EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 – Italien/Kommission, Slg. 2005, I-10901, Rz. 77f.; v. 15.12.2005 – Rs. C-148/04 – Unicredito, Slg. 2005, I-11137, Rz. 50; Mitteilung der Kommission (Fn. 12), Rz. 9; *Jann* in FS Baudenbacher, 426 m.w.N.; *Strüber*, Steuerliche Beihilfen, S. 132ff., m.w.N.

5 S. beispielsweise Kommissionsbeschluss v. 23.4.2014, C(2014) 2716 final, Rz. 14 (Sofortaufwand statt AfA bei Reparatur von Hochwasserschäden).

6 S. auch EuG v. 9.9.2009 – Rs. T-227/01 u.a. – Territorio Histórico de Álava u.a., Slg. 2009, II-3029, Rz. 126.

7 S. EuGH v. 22.6.2006 – Rs. C-182/03 u. C-217/03 – Belgien und Forum 187, Slg. 2006, I-5479, Rz. 109ff.

dere Verrechnungspreisregelungen,¹ ein Steuererlass,² ein Besteuerungsaufschub³ oder ein Verzicht auf die Vollstreckung von Steuerforderungen.⁴ Nach Ansicht der EU-Kommission können auch Verständigungen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen als staatliche Beihilfe zu klassifizieren sein, wenn sie entweder klar gesetzeswidrig sind oder aber bei „unverhältnismäßigem“ Entgegenkommen der Finanzverwaltung.⁵ Das letztgenannte Kriterium lässt sich freilich kaum rechtssicher handhaben und darf jedenfalls nur sehr zurückhaltend angewendet werden. Keine beihilferechtlich relevante Begünstigung stellt hingegen die Erstattung rechtswidrig erhobener Steuern dar.⁶

- 9.13 Werden allerdings bestimmten Unternehmen **Steuerentlastungen auch aus Gründen der Sicherung von Staatseinnahmen** gewährt, ist die Feststellung einer Begünstigung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV an die zusätzliche Voraussetzung geknüpft, dass der betreffende Vorteil unter normalen Marktbedingungen von privater Seite nicht gewährt worden wäre.⁷ Dabei waren bislang zwei Szenarien Gegenstand einer Entscheidung des EuGH: Zum einen der Steuererlass durch den Staat als Anteilseigner eines öffentlichen Unternehmens,⁸ zum anderen die steuerliche Schonung von insolvenzbedrohten Unternehmen mit Zahlungsschwierigkeiten.⁹ Ersterenfalls beurteilt sich die Marktüblichkeit des Vorgehens der Finanzverwaltung nach dem sog. „**Kriterium des privaten Kapitalgebers**“, das auch für einen Steuerverzicht Geltung beansprucht. Es ist dann danach zu fragen, ob ein privater Anteilseigner unter ähnlichen Umständen dem Kapital eines Unternehmens, das sich in einer vergleichbaren Lage wie das öffent-

1 S. EuGH v. 22.6.2006 – Rs. C-182/03 u. C-217/03 – Belgien und Forum 187, Slg. 2006, I-5479, Rz. 95 ff. S. dazu auch die öffentlichkeitswirksam eingeleiteten Verfahren betreffend Verrechnungspreisabreden u.a. zugunsten der Unternehmen Apple und Starbucks, Pressemitteilung der Kommission v. 11.6.2014, IP/14/663.

2 S. EuG v. 7.12.2010 – Rs. T-11/07 – Frucone Košice, Slg. 2010, II-5453, und EuGH v. 24.1.2013 – Rs. C-73/11 P – Frucona Košice, n.n.v.

3 S. dazu auch EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 – Italien/Kommission, Slg. 2005, I-10901, Rz. 82; v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – Cassa di Risparmio di Firenze, Slg. 2006, I-289, Rz. 132; v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 56; EuG v. 7.3.2012 – Rs. T-210/02 RENV – British Aggregates, n.n.v., Rz. 46.

4 S. beispielsweise Kommissionsbeschlüsse v. 4.7.2006, C(2006) 2949 final, Rz. 206 (Olympic Airways); v. 1.9.2012, C(2011) 9316 final (Malév Hungarian Airlines); v. 6.3.2013, C(2013) 1167 final (Larco), Rz. 30; s. auch die Pressemitteilung v. 18.12.2013, IP/13/1287 (zu den spanischen Profi-Fußballclubs).

5 S. Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 172 f. S. ferner *Luja*, Intertax 2012, 120 f., m.w.N.

6 S. EuGH v. 27.3.1980 – Rs. C-61/79 – Denavit italiana, Slg. 1980, 1205, Rz. 29 ff.

7 S. EuGH v. 5.6.2012 – Rs. C-124/10 P – Kommission/EDF, EU:C:2012:318, Rz. 78; v. 24.1.2013 – Rs. C-73/11 P – Frucona Košice, EU:C:2013:32, Rz. 70. Zur Unanwendbarkeit bei Steuerentlastungen aus sonstigen, insbesondere wirtschafts- oder lenkungspolitischen Motiven s. EuGH v. 9.6.2011 – Rs. C-71/09 P u.a. – Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission, Slg. 2011, I-4727, Rz. 101.

8 S. EuGH v. 5.6.2012 – Rs. C-124/10 P – Kommission/EDF, EU:C:2012:318.

9 S. EuGH v. 21.1.2013 – Rs. C-73/11 P – Frucona Košice, EU:C:2013:32.

liche Unternehmen befindet, einen Betrag in Höhe der geschuldeten Steuer zugeführt hätte.¹ In der weitaus häufiger anzutreffenden Situation eines Zahlungsaufschubs, eines Billigkeitserlasses oder sonstiger steuerlicher Erleichterungen für Unternehmen in Schwierigkeiten soll spiegelbildlich dazu² eine Beurteilung anhand des „**Kriteriums des privaten Gläubigers**“ erfolgen. Es ist somit anhand aller Umstände des Einzelfalles zu prüfen, ob das begünstigte Unternehmen in Anbetracht der Bedeutung des hiermit gewährten wirtschaftlichen Vorteils die steuerlichen Erleichterungen ceteris paribus „offenkundig“ nicht von einem marktwirtschaftlich handelnden privaten Gläubiger erhalten hätte.³ In der erforderlichen Gesamtwürdigung ist jeder Sachverhaltsaspekt als erheblich zu betrachten, der den Entscheidungsprozess eines hypothetischen privaten Gläubigers in ähnlicher Lage bei durchschnittlich sorgfältigem Vorgehen nicht unwesentlich beeinflussen kann.⁴ Dabei gesteht der Gerichtshof der EU-Kommission einen nur begrenzt überprüfaren Beurteilungsspielraum zu.⁵

Ausnahmsweise kann eine Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV auch in der **gezielten steuerlichen Mehrbelastung** von unmittelbaren Wettbewerbern bestehen. Der Umstand, dass die Vorschrift anders als der ausgelaufene Art. 4 Buchst. c des EGKS-Vertrages die Auferlegung von Sonderlasten nicht ausdrücklich erwähnt, steht dem nicht entgegen.⁶ Allerdings besteht hier ein Spannungsfeld zwischen der effektiven Beihilfenkontrolle einerseits, welche eine Umgehung des Art. 107 Abs. 1 AEUV durch die Einführung von Sonderbelastungen anstelle von Steuerfreistellungen mit gleichermaßen wettbewerbsverfälschender Wirkung ausschließen muss, und der Notwendigkeit der Wahrung der mitgliedstaatlichen Souveränität bei der Ausgestaltung des nationalen Steuersystems, namentlich bei der Auswahl von speziellen Besteuerungsgegenständen im Rahmen von Fiskalzwecksteuern.⁷ Der EuGH hat sich daher für einen Mittelweg in der beihilferechtlichen Kontrolle von abgabenrechtlichen Sonderbelastungen

1 S. EuGH v. 5.6.2012 – Rs. C-124/10 P – Kommission/EDF, EU:C:2012:318, Rz. 79 u. 88 ff.; *Stevens*, EC Tax Review 2014, 149 (155).

2 S. zur Übereinstimmung in den Grundwertungen beider Ansätze GA Kokott, Schlussanträge v. 6.9.2012 – Rs. C-73/11 P – Frucona Košice, n.n.v., Rz. 58.

3 S. EuGH v. 21.1.2013 – Rs. C-73/11 P – Frucona Košice, EU:C:2013:32, Rz. 72; s. dazu auch *Luja*, Intertax 2012, 120 (122 ff.).

4 S. EuGH v. 21.1.2013 – Rs. C-73/11 P – Frucona Košice, EU:C:2013:32, Rz. 78.

5 S. EuGH v. 21.1.2013 – Rs. C-73/11 P – Frucona Košice, EU:C:2013:32, Rz. 75.

6 Dazu ausführlich *Englisch*, StuW 2012, 318 (322). **A.A. Sutter**, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 123 f.; *Flett/Walkerova* in Liber Amicorum *Santaolalla Gadea*, 2008, 223 (227); *Schön* in Hancher u.a., EU State Aids, Rz. 10-013; anders noch *Schön*, EStAL 2006, 495 (503).

7 S. dazu GA Tizzano, Schlussanträge v. 8.5.2001 – Rs. C-53/00 – Ferring, Slg. 2001, I-9067, Rz. 36 ff. Ablehnend hingegen *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation, 2013, 519 ff., die sich für eine Beihilfenrelevanz jeglicher von der Regelsteuerbelastung abweichenden Mehrbelastung ausspricht.

entschieden. Während in der Rechtssache *GIL Insurance*¹ die Möglichkeit einer beihilfenrelevanten Begünstigung durch Sonderbelastungen offen gelassen und in der Rechtssache *AEM SpA*² nur angedeutet wurde, sprach sich der Gerichtshof in den Rechtssachen *Ferring*³ und *Laboratoires Boiron*⁴ unter bestimmten Bedingungen für die Qualifizierung einer abgabenrechtlichen Sonderbelastung als verbotene Beihilfe aus.⁵ Ausschlaggebende Bedeutung hat der EuGH dabei dem Umstand beigemessen, dass die sonderbelasteten und die von der Belastung verschonten Unternehmen in unmittelbarem Wettbewerb miteinander standen und dass die fragliche Abgabe auch gerade dazu diente und den Effekt hatte, auf diese Wettbewerbssituation Einfluss zu nehmen.⁶ Jedenfalls unter diesen Bedingungen nahm der EuGH zu Recht⁷ an, dass die Auferlegung einer Sonderabgabe einer Abgabenbefreiung zugunsten der hiervon verschonten Unternehmen gleichstand und diesen insoweit ein beihilferechtlich relevanter Vorteil zukam.⁸ Als beihilferechtlich problematisch erweist sich vor diesem Hintergrund die Kernbrennstoffsteuer.⁹

- 9.15 Der Gerichtshof erlaubt ferner nur unter strengen, im Steuerrecht kaum je zu erfüllenden Voraussetzungen, eine **Saldierung** von begünstigend wirkenden Maßnahmen mit anderweitigen (Sonder-)Belastungen, die den

1 EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-308/01 – *GIL Insurance*, Slg. 2004, I-4803.

2 EuGH v. 14.4.2005 – verb. Rs. C-128/03 u. C-129/03 – *AEM SpA*, Slg. 2005, I-2861, Rz. 40–43; s. dazu auch *Cordewener*, Ubg 2012, 607 (612).

3 EuGH v. 22.11.2001 – Rs. C-53/00 – *Ferring*, Slg. 2001, I-9067; kritisch *Strüber*, Steuerliche Beihilfen, 147.

4 EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-526/04 – *Laboratoires Boiron*, Slg. 2006, I-7529.

5 Nicht gefolgt ist der EuGH damit den ablehnenden Schlussanträgen des GA *Geelhoed* v. 18.9.2003 – Rs. C-308/01 – *GIL Insurance*, Slg. 2004, I-4777, Rz. 64 ff.; s. auch *Geelhoed*, EStAL 2005, 401.

6 So jetzt tendenziell auch die EU-Kommission, s. Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 131.

7 Befürwortend wie hier *Jann* in FS Baudenbacher, 419 (428 f.). Ablehnend jedoch neben den oben in Fn. 57 Genannten auch *Roth* in Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, 119 (129); wie hier *Cordewener*, Ubg 2012, 607 (611).

8 EuGH v. 22.11.2001 – Rs. C-53/00 – *Ferring*, Slg. 2001, I-9067, Rz. 23 ff.; v. 7.9.2006 – Rs. C-526/04 – *Laboratoires Boiron*, Slg. 2006, I-7529, Rz. 36; s. auch Schlussanträge des GA *Tizzano* v. 8.5.2001 – Rs. C-53/00 – *Ferring*, Slg. 2001, I-9067, Rz. 39. So auch *Jann* in FS Baudenbacher, 2007, 419 (428); ähnlich (gezielter Eingriff in den Wettbewerb) *Koschyk*, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Art. 92 EG-Vertrag, 140.

9 Dazu ausführlich *Englisch*, StuW 2012, 318; *Cordewener*, Ubg 2012, 607; ebenso *Eiling*, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, 2014, 209 ff.; a.A. *Kühling*, EWS 2013, 113 (121 ff.). S. auch den Vorlagebeschluss des FG Hamburg v. 19.11.2013 – 4 K 122/13, ABl. 85 C 2014, 10.

begünstigten Unternehmen staatlicherseits auferlegt werden.¹ Insbesondere hat der EuGH in der Grundlageneentscheidung *Altmark Trans* entschieden, dass ein solcher Vorteilsausgleich u.a. nur eine Charakterisierung der Begünstigung als staatliche Beihilfe ausschließt, wenn es durch die begünstigende Regelung nicht zu einer Überkompensation der mit der auszugleichenden Gemeinwohlverpflichtung verbundenen Lasten kommt.² Außerdem müssen die Parameter, anhand deren der Ausgleich berechnet wird, objektiv und transparent in der begünstigenden Regelung zum Ausdruck kommen.³ Diese Kriterien sind auch auf Vergünstigungen in Gestalt einer Minderung von staatlich auferlegten Abgaben anzuwenden.⁴ Speziell bei Konzernunternehmen soll zudem nach Auffassung der EU-Kommission die steuerliche Begünstigung einer Konzerngesellschaft nicht durch die spiegelbildliche Mehrbelastung einer anderen Konzerngesellschaft – unter Wahrung steuerlicher Neutralität auf Konzernebene – kompensiert werden können.⁵ Diese Sichtweise negiert allerdings die wirtschaftliche Einheit der verbundenen Unternehmen, die darum nach ständiger Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich für die Zwecke des Beihilferechts als ein einziges Unternehmen anzusehen sind.⁶ Zurückzuweisen ist im Übrigen der seitens der Kommission vereinzelt zu beobachtende Ansatz, den Ausgleich anderweitig bestehender Nachteile im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung (dazu näher Rz. 9.22) zu diskutieren.⁷

Das Kriterium der **Selektivität** wird vom EuGH **bei gesetzlich determinierten Minderungen steuerlicher Belastungen dreistufig geprüft**:⁸ In einem ersten Schritt muss festgestellt werden, ob die steuerliche Maßnahme im Kontext des Steuersystems insgesamt dazu angetan ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Un-

9.16

1 S. dazu auch die implizite Zurückweisung einer saldierenden Betrachtungsweise in EuGH v. 17.11.2009 – Rs. C-169/08 – Regione Sardegna, Slg. 2009, I-10821, Rz. 55 ff.

2 S. EuGH v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00 – *Altmark Trans*, Slg. 2003, I-7747, Rz. 92; s. zuvor auch schon EuGH v. 7.2.1985 – Rs. C-240/83 – *ADBHU*, Slg. 1985, 531, Rz. 18; v. 22.11.2001 – Rs. C-53/00 – *Ferring*, Slg. 2001, I-9067, Rz. 26 f. S. auch Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 72.

3 S. EuGH v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00 – *Altmark Trans*, Slg. 2003, I-7747, Rz. 90.

4 Vgl. EuGH v. 7.9.2006 – Rs. C-526/04 – *Laboratoires Boiron*, Slg. 2006, I-7529, Rz. 55.

5 Vgl. Kommissionsentscheidung v. 28.10.2009, C 10/07, K(2009) 8130, Rz. 132.

6 Grundlegend EuGH v. 12.7.1984 – Rs. C-170/83 – *Hydrotherm Gerätebau*, Slg. 1984, 2999, Rz. 11.

7 S. Kommissionsentscheidung v. 28.10.2009, K(2009) 8107, Rz. 92 ff.

8 S. dazu neben den nachfolgenden Entscheidungsnachweisen auch *Drabbe* in Rust/Micheau, *State Aid and Tax Law*, 2013, 87 (90). Die Kommission hat sich dem angeschlossen, vgl. Kommissionsentscheidung v. 16.10.2013, C(2013) 6654 final, Rz. 28 u. 128.

ternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen.¹ Dazu ist nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs regelmäßig die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ steuerliche Behandlung zu ermitteln. Ausgehend von diesem Referenzrahmen ist festzustellen, ob die konkret in Rede stehende steuerentlastend wirkende Regelung zugunsten bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige davon abweicht.² Der Begriff, Produktionszweig“ ist dabei weit zu verstehen und umfasst jeden Wirtschaftszweig einschließlich der Branchen des Dienstleistungssektors.³ Sodann ist zweitens zu untersuchen, ob sich die unterschiedlich behandelten Gruppen im Hinblick auf die maßgeblichen gesetzlichen Zielsetzungen in einer „vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“.⁴ Kann auch dies bejaht werden, so ist die Maßnahme als *prima facie* bzw. *a priori* selektiv einzustufen.⁵ Drittens schließlich kann die dadurch indizierte Annahme einer selektiven Vergünstigung widerlegt werden, wenn die betreffende Maßnahme durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist.⁶ Alle drei Prüfungsschritte werfen weitergehende, mit-

- 1 S. beispielsweise EuGH 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rz. 41; v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – *British Aggregates*, Slg. 2008, I-10515, Rz. 82; v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – *Kommission u. Spanien/Gibraltar u.a.*, Slg. 2011, I-11113, Rz. 75.
- 2 S. beispielsweise EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rz. 41; v. 29.4.2004 – Rs. C-308/01 – *GIL Insurance u.a.*, Slg. 2004, I-4777, Rz. 68; v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03 – *Heiser*, Slg. 2005, I-1627, Rz. 40; v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rz. 54 und 56; v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – *British Aggregates*, Slg. 2008, I-10515, Rz. 82; v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u.a. – *Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Slg. 2011, I-11113, Rz. 90; v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis C-80/08 – *Paint Graphos u.a.*, Slg. 2011, I-7611, Rz. 49, m.w.N.; v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12 – *P Oy*, EU:C:2013:525 = *ISR* 2013, 291 m. Anm. von *Brocke/Wohlhöffler*, Rz. 19. S. auch die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, KOM (98/C 384/03), ABl. C 384 v. 10.12.1998, 3, Rz. 9 und 16. Sehr kritisch zu diesem Ansatz *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT, Band IV/1, 24f.
- 3 S. EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-148/04 – *Unicredito*, Slg. 2005, I-11137, Rz. 45f.; *von Wallenberg/Schütte in G/H/N*, Art. 107 AEUV Rz. 40 (Stand: Januar 2014).
- 4 S. beispielsweise EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rz. 41; v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03 – *Heiser*, Slg. 2005, I-1627, Rz. 40; v. 22.6.2006 – Rs. C-182/03 u. C-217/03 – *Belgien und Forum 187*, Slg. 2006, I-5479, Rz. 119; v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rz. 54; v. 11.9.2008 – Rs. C-428/06 bis C-434/06 – *UGT Rioja u.a.*, Slg. 2008, I-6747, Rz. 46; v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – *British Aggregates*, Slg. 2008, I-10505, Rz. 82; v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – *Kommission u. Spanien/Gibraltar u.a.*, Slg. 2005, I-11113, Rz. 75.
- 5 S. beispielsweise EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – *British Aggregates*, Slg. 2008, I-10505, Rz. 83; v. 29.3.2012 – Rs. C-417/10 – *3M Italia, n.n.v.*, Rz. 40.
- 6 Grundlegend EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – *Italien/Kommission*, Slg. 1974, 709, Rz. 33–35. Seither st. Rspr., s. beispielsweise EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rz. 42; v. 15.12.2005 – Rs. C-148/04 – *Unicredito Italiano*, Slg. 2005, I-11137, Rz. 51; v. 6.9.2006 – Rs. 88/03 – *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rz. 52; v. 22.12.2008 – Rs. 487/06 P –

einander verwobene Fragen auf, die der EuGH bislang nur teilweise klären konnte:¹

Die Bestimmung der „Normalbelastung“ wird vom Gerichtshof regelmäßig im Kontext ein und derselben Steuerart vorgenommen. Dabei bildeten dann bislang die fiskal- oder lenkungs politischen Leitprinzipien der Steuer insgesamt den Referenzrahmen für die Ermittlung der Normalbelastung.² Unterschiede in der individuellen Steuerbelastung, die sich lediglich als Konsequenz der folgerichtigen Umsetzung und Anwendung dieser Leitprinzipien darstellen, werden von den europäischen Gerichten dann nicht als selektive Begünstigung eingestuft. So sind etwa branchenspezifische Sondervorschriften zur Rückstellungsbildung keine Beihilfe, wenn sie lediglich allgemeine Rückstellungsgrundsätze konkretisieren.³ Eine am Unternehmensgewinn bemessene Körperschaftsteuer ist nicht allein deshalb selektiv, weil weniger profitable Unternehmen infolgedessen einer geringeren absoluten Steuerbelastung unterliegen als ertragsstarke Unternehmen.⁴ Auch eine duale Einkommensteuer, die kapitalintensiv wirtschaftende Personenunternehmen bei gleich hohem Gewinn einer niedrigeren Steuerbelastung unterwirft als arbeitsintensive Personenunternehmen, wäre vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden. Ebenso akzeptiert der EuGH unterschiedliche Belastungswirkungen von lenkungs politisch – z.B. umweltpolitisch – motivierten Faktoreinsatz-

9.17

British Aggregates/Kommission, Slg. 2008, I-10515, Rz. 83; v. 8.9.2011 – Rs. C-279/08 P – Kommission/Niederlande, Slg. 2011, I-7671, Rz. 62; v. 15.11.2011 – Rs. 106/09 P und 107/109 P – Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Slg. 2011, I-11113, Rz. 145; v. 21.6.2012 – Rs. C-452/10 P – BNP Paribas, EU:C:2012:366, Rz. 101; v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12 – P Oy, EU:C:2013:525 = ISR 2013, 291 m. Anm. von Brocke/Wohlhöfler, Rz. 22.

- 1 Zu den Schwierigkeiten bei der Konkretisierung dieses zentralen Kriteriums der beihilferechtlichen Überprüfung von Steuerentlastungen s. auch GA Jääskinen, Schlussanträge v. 7.4.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Slg. 2011, I-11113, Rz. 176.
- 2 EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – British Aggregates/Kommission, Slg. 2008, I-10515; EuG v. 7.3.2012 – Rs. T-210/02 RENV – British Aggregates/Kommission, n.n.v., Rz. 49ff. So auch die Kommission, vgl. Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 134; sowie exemplarisch die Kommissionsentscheidung v. 16.10.2013, C(2013) 6654 final, Rz. 31. Kritisch M. Lang, ISR 2013, 65 (67), m.w.N.
- 3 S. EuG v. 26.1.2006 – Rs. T-92/02 – Stadtwerke Schwäbisch Hall u.a./Kommission, Slg. 2006, II-11, Rz. 198 (Rückstellung für Entsorgung nuklearer Brennstoffe und Anlagenstilllegung); s. dazu auch Kessler, IStR 2006, 98. Anders bzgl. der Würdigung der konkret in Rede stehenden Vorschriften Reich/Helios, IStR 2005, 44.
- 4 Vgl. EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Slg. 2011, I-11113, Rz. 79ff.

steuern.¹ In diesem Sinne sind die Mitgliedstaaten in der Ausgestaltung ihres Steuersystems frei und dürfen unterschiedliche Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren je unterschiedlichen Steuerbelastungen aussetzen.² Daraus folgt auch, dass das EU-Beihilfenrecht keine Handhabe gegen den „fairen“ Steuersystemwettbewerb bietet, etwa in Gestalt eines allgemein niedrigen KSt-Satzes, wie ihn Irland und Zypern eingeführt und bislang trotz Staatschuldenkrise beibehalten haben.³

- 9.18 Stellt sich eine günstige steuerliche Behandlung hingegen als **Abweichung von Belastungsgrundprinzipien** der betreffenden Steuer dar, so kann ihre Selektivität nicht schon im Hinblick darauf ausgeschlossen werden, dass eine große Zahl von Unternehmen aus unterschiedlichen Branchen⁴ oder ein ganzer Wirtschaftszweig⁵ eine Steuervergünstigung in Anspruch nehmen können. Insbesondere können auch Steuervergünstigungen, die branchenübergreifend an bestimmte Unternehmensfunktionen, Unternehmensgrößen oder an die Rechtsform geknüpft sind, staatliche Beihilfen darstellen.⁶ Ebenfalls selektiv wirkt die gezielte steuerliche

1 EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – British Aggregates/Kommission, Slg. 2008, I-10515, Rz. 121.

2 S. EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Slg. 2011, I-11113, Rz. 97; sowie die Schlussanträge des GA *Jääskinen* v. 7.4.2011, Rz. 139f.

3 Vgl. EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 56ff.; Schlussanträge von GA *Darmon* v. 17.3.1992 – Rs. C-72/91 und C-73/91 – Sloman Neptun u.a., Slg. 1993, I-887, Rz. 62; GA Kokott v. 8.5.2008 – Rs. C-428/06 u.a. – UGT-Rioja u.a., Slg. 2008, I-6747, Rz. 48.

4 S. beispielsweise EuGH v. 17.6.1999 – Rs. C-75/97 – Belgien/Kommission („Maribel“), Slg. 1999, I-3671, Rz. 32; v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – Adria-Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365, Rz. 48; v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03 – Heiser, Slg. 2005, I-1627, Rz. 39–42; v. 8.9.2011 – Rs. C-279/08 P – Kommission/Niederlande, Slg. 2011, I-7671, Rz. 50, m.w.N.; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 119. Verfehlt daher die Argumentation des BFH v. 23.11.1999 – VII R 17/97, BFHE 191, 174 (177).

5 S. beispielsweise EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 – Italien/Kommission, Slg. 2005, I-10901, Rz. 95f.; v. 15.12.2005 – Rs. C-148/04 – Unicredito Italiano, Slg. 2005, I-11137, Rz. 45 (Bankensektor); v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos u.a., Slg. 2011, I-7611, Rz. 53 (Genossenschaftswesen); EuG v. 4.3.2009 – Rs. T-445/05 – Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management, Slg. 2009, II-289, Rz. 155f. (Finanzsektor); v. 13.9.2012 – Rs. T-379/09 – Italien/Kommission, n.n.v., Rz. 47f. (Gewächshausbetreiber); Kommissionsbeschluss v. 27.3.2014 C(2014) 1786 final, Rz. 36 (Videospielehersteller). Krit. *Lang*, IStR 2010, 570 (578); wie hier *Rossi-Maccanico*, EStAL 2009, 489 (496).

6 Zur Selektivität solcher Kriterien s. EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-182/03 u.a. – Belgien und Forum 187, Slg. 2003, I-6930, Rz. 125; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, KOM (98/C 384/03), ABl. C 384 v. 10.12.1998, 3, Rz. 19f.; Umsetzungsbericht der Kommission v. 9.2.2004, C(2004) 434, Rz. 27f.; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU,

Bevorzugung grenzüberschreitender Investitionen, etwa über Sonderregelungen für Koordinationszentren.¹ Inwieweit die Steuervergünstigungen von den potentiell Begünstigten tatsächlich in Anspruch genommen werden, spielt dabei keine Rolle.² Auch kommt es nicht darauf an, ob neben der beihilfeverdächtigen Steuervergünstigung weitere Ausnahmen von der Regelbesteuerung zu verzeichnen sind.³ Nicht zu beanstanden sind lediglich allgemeine Steuervergünstigungen, die (rechtlich wie auch faktisch, s. Rz. 9.26 u. 9.31) allen Unternehmen unterschiedslos zugute kommen können.⁴ Exemplarisch hierfür ist – jedenfalls aus Sicht des Zuwendenden – der Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Um eine allgemeine Vergünstigung handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung allerdings nicht mehr, wenn den Finanzbehörden bei der Gewährung hinsichtlich der Modalitäten ein Ermessen oder ein Beurteilungsspielraum zukommt.⁵

Des Weiteren betont der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass die beihilferechtliche Prüfung einer begünstigenden steuerlichen Regelung nach ihren Wirkungen vorzunehmen ist und somit **unabhängig von**

http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 122; *Micheau*, EC Tax Review 2008, 276 (277).

- 1 S. EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-182/03 u. C-217/03 – Belgien und Forum 187, Slg. 2003, I-6930, Rz. 119.
- 2 S. EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-182/03 u.a. – Belgien und Forum 187, Slg. 2003, I-6930, Rz. 105.
- 3 S. EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-182/03 u.a. – Belgien und Forum 187, Slg. 2003, I-6930, Rz. 112 und 120; EuG v. 1.7.2010 – Rs. T-335/08 – BNP Paribas und BNL/Kommission, Slg. 2010, II-3323, Rz. 162.
- 4 S. EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg. 200, I-6857, Rz. 22; v. 15.6.2006 – Rs. C-393/04 u.a. – Air Liquide Industries Belgium, Slg. 2006, I-5293, Rz. 32; v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P – Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Slg. 2011, I-11113, Rz. 73; GA Jääskinen, Schlussanträge v. 7.4.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – Kommission u. Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Slg. 2011, I-11113, Rz. 167; Kommissionsbeschlüsse v. 11.7.2012, C(2012) 4629 final (Lettische Steueramnestie), Rz. 18 ff.; v. 20.11.2012, C(2012) 8252 final (span. Leasing-Abschreibungen), Rz. 27 f.; v. 31.7.2014, C(2014) 5309 final, Rz. 27–29 (ital. IRAP, Steigerung von Produktion und Arbeitskräften); *Micheau*, EC Tax Review 2008, 276 (281). **A.A.** *Rossi-Maccanico* in Rust/*Micheau*, State Aid and Tax Law, 39 (40); *Rossi*, in Weber (Hrsg.), EU Income Tax Law: Issues for the Years Ahead, 2013, 123 (133); *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation, 2013, 581: stets prima facie selektiv, aber u.U. rechtfertigungsfähig. So im Ergebnis auch Kommissionsbeschluss v. 1.3.2013, C(2013) 1265 final, Rz. 32.
- 5 S. dazu generell EuGH v. 26.9.1996 – Rs. C-241/94 – Frankreich/Kommission, Slg. 1996, I-4551, Rz. 23 f.; v. 1.12.1998 – Rs. C-200/97 – Ecotrade, Slg. 1998, I-7907, Rz. 40; v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12 – P Oy, EU:C:2013:525 = ISR 2013, 291 m. Anm. von *Brocke/Wohlhöfler*, Rz. 25 ff.; EuG v. 6.3.2002 – Rs. T-127/99 – Diputación Foral de Álava u.a./Kommission, Slg. 2002, II-1275, Rz. 154. S. ferner den Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 124 f.

der Zielsetzung oder der tatbestandstechnischen Ausgestaltung der Begünstigung.¹ Insbesondere ist es für die Charakterisierung als Beihilfe nicht erforderlich, dass die Begünstigung als eine Ausnahmebestimmung von einer allgemeingültigen Regelsteuerbelastung konzipiert ist.² Grundlegend war diesbezüglich die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *British Aggregates*.³ Gegenstand des Verfahrens war eine britische Regelung zur Besteuerung nur einiger – nicht aller – mineralischer Granulate aus umweltpolitischen Gründen. Das EuG hatte die Annahme einer Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV noch abgelehnt, da die fragliche Ökoabgabe hinsichtlich ihres materiellen Anwendungsbereichs begrenzt war und die Begünstigungswirkung für die nicht erfassten Granulate nicht auf einer Steuerfreistellung beruhte.⁴ Dieser formalistische Ansatz ist vom EuGH im Rechtsbehelfsverfahren jedoch unmissverständlich zurückgewiesen worden. Entscheidend ist danach allein die selektive Wirkung der Maßnahme.⁵ Die Auswahl von Steuersubjekt und Steuerobjekt muss daher den jeweiligen Belastungsgrund der Steuer folgerichtig widerspiegeln; unter dieser Voraussetzung können dann allerdings auch persönliche oder sachliche Befreiungen von einer Beihilfenkontrolle ausgenommen sein.⁶ Instruktiv ist insoweit auch die kontrovers diskutierte⁷ EuGH-Entscheidung *Kommission/Gibraltar*.⁸ Bei zutreffendem Verständnis hat der EuGH hier beanstandet, dass eine Steuer auf Gewinne aus betriebli-

1 Grundlegend EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Italien/Kommission, Slg. 1974, 709, Rz. 26–28. Seither ständige Rspr, s. beispielsweise EuGH v. 17.6.199 – Rs. C-75/97 – Belgien/Kommission („Maribel“), Slg. 1999, I-3671, Rz. 25 m.w.N.; v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03 – Heiser, Slg. 2005, I-1627, Rz. 46; v. 22.12.2008 – Rs. 487/06 P – British Aggregates/Kommission, Slg. 2008, I-10505, Rz. 85 u. 89; v. 8.9.2011 – Rs. C-279/08 P – Kommission/Niederlande, Slg. 2011, I-7671, Rz. 51; v. 9.6.2011 – Rs. C-71/09 P u.a. – Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission, Slg. 2011, I-4727, Rz. 94. S. auch GA Kokott, Schlussanträge v. 2.7.2009 – Rs. C-169/08 – Presidente del Consiglio die Ministri – Slg. 2009, I-10821, Rz. 128; *Drabbe* in Rust/Micheau, *State Aid and Tax Law*, 2013, 87 (104); Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 68 u. 129.

2 S. auch *Rydelski*, *EC Tax Review* 2010, 149 (150); *Biondi*, *Common Market Law Review* 2013, 1719 (1735).

3 EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 – British Aggregates, Slg. 2008, I-10515.

4 EuG v. 13.9.2006 – Rs. T-210/02 – British Aggregates/Kommission, Slg. 2006, II-2789, Rz. 120.

5 EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – British Aggregates, Slg. 2008, I-10515, Rz. 89, 92; s. jetzt auch die Kommissionsentscheidung v. 31.7.2013 C(2013) 4901 endgültig, Rz. 51 ff. (British Aggregates II). So auch *Flett/Walkerova* in Santalalla Gadea, *EC State Aid Law*, 2008, 223 (233); *Bartosch*, *EuZW* 2010, 12 (13); *Micheau*, *EStAL* 2008, 276 (280).

6 S. auch Kommissionsbeschluss v. 9.7.2014, C(2014) 4546 final, Rz. 26–29 u. 121 ff.

7 S. *Lang*, *ÖStZ* 2011, 593; *Jaeger*, *EuZW* 2012, 92; *Prek/Lefèvre*, *EStAL* 2012, 335 (336); *Luja*, *Highlights & Insights* 2012, 98; *Luja* in *Weber*, *EU Income Tax Law: Issues for the Years Ahead*, 2013, 115.

8 S. EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u.a. – Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Slg. 2011, I-11113, Rz. 90 ff.

cher Tätigkeit nur bei den Produktionsfaktoren Arbeit und Boden ansetzte, den Erfolgsbeitrag des Faktors Kapital hingegen zugunsten der klar abgrenzbaren, homogenen Gruppe der offshore-Unternehmen ausblendete.¹ Der eigentliche Belastungsgrund – die im Gewinn ausgedrückte steuerliche Leistungsfähigkeit – wurde somit nicht folgerichtig und gleichmäßig erfasst, und die daraus resultierenden Begünstigungswirkungen verteilten sich auch nicht zufällig auf die Gesamtheit aller Unternehmen, sondern bevorzugten eine „Gruppe von Unternehmen ... , [die] gerade aufgrund der typischen und spezifischen Merkmale dieser Gruppe nicht besteuert werden.“²

Einen Spezialfall bildet die sog. **regionale Selektivität**, wenn die Begünstigung nur den in einem bestimmten Gebiet niedergelassenen Unternehmen zuteil wird. Auch eine derartige Begrenzung des Kreises potentiell begünstigter Unternehmen ist grundsätzlich verboten, wie sich Art. 107 Abs. 3 Buchst. a und c AEUV entnehmen lässt.³ Gleichwohl bestehen hier in der Rechtsprechung des EuGH Besonderheiten, die der Steuerautonomie von subnationalen Gebietskörperschaften in föderal organisierten Staaten wie der Bundesrepublik Deutschland Rechnung tragen sollen. Im Einzelnen ist wie folgt zu differenzieren:⁴ Ist die steuerliche Vorzugsbehandlung der in einem bestimmten Gebiet des Mitgliedstaates niedergelassenen Unternehmen dem Zentralstaat zurechenbar, also bundesgesetzlich verankert, so ist die Selektivität der Steuervergünstigung ohne weiteres zu bejahen.⁵ In Deutschland betraf und betrifft das vor allem Steuererleichterungen für Investitionen in den neuen Bundesländern.

1 Ähnlich die Würdigung durch *Luja*, Intertax 2012, 120 (130); *Luja*, in Weber (Hrsg.), EU Income Tax Law: Issues for the Years Ahead, 2013, 115 (117f.); *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation, 2013, 489f.; *Stevens*, EC Tax Review 2014, 149 (159).

2 S. EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u.a. – Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Rz. 106f. S. ferner die Kommissionsentscheidung v. 16.10.2013, C(2013) 6654 final, Rz. 29 (Gibraltar II).

3 S. EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 60; v. 9.6.2011 – Rs. C-71/09 P u.a. – Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission, Slg. 2011, I-4727, Rz. 96; s. auch Schlussanträge von GA Kokott v. 2.7.2009 – Rs. C-169/08 – Presidente del Consiglio die Ministri, Slg. 2009, I-10821, Rz. 131f.

4 S. insbesondere EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Rz. 23 ff.; v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 63 ff.; sowie zusammenfassend GA Kokott, Schlussanträge v. 8.5.2008 – Rs. C-428/06 u.a. – Unión General de Trabajadores de la Rioja, Slg. 2008, I-6747, Rz. 45 ff.; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 144. Dazu auch *Lang*, 17. ÖJT, Bd. IV/2, 2009, 36. Noch stärker differenzierend *Luja* in Rust/Micheau, State Aid and Tax Law, 107 (122 ff.). Kritisch *Micheau*, State Aid, Subsidy and Tax Incentives under EU and WTO Law, 2014, 242 ff.

5 S. etwa EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Rz. 23 ff.

Sind umgekehrt allein subnationale Gebietskörperschaften zur Festlegung des innerhalb ihres Gebietes jeweils geltenden Steuerniveaus befugt, soll mangels steuerlichen „Normalmaßes“ eine Niedrigbesteuerung im territorialen Geltungsbereich der Steuergesetzgebung einer dieser Gebietskörperschaften für sich genommen keine Beihilfe darstellen.¹ Unterschiedliche kommunale GewSt-Hebesätze oder relativ niedrige GrEst-Sätze in einigen Bundesländern können daher nicht nach Art. 107 Abs. 1 AEUV beanstandet werden.² Eine dritte Kategorie regional begrenzter Vergünstigungen, die allerdings in Deutschland praktisch nicht relevant wird, stellt schließlich die „asymmetrische“ *subnationale Steuerhoheit* in Gestalt einer Befugnis nur bestimmter Gebietskörperschaften zur Abweichung vom an sich bundesgesetzlich vorgegebenen Steuersystem dar. In einer solchen Konstellation soll es nach der Leitentscheidung „*Portugiesische Azoren*“³ maßgeblich auf den Grad an steuerlicher Autonomie dieser Körperschaften ankommen.⁴ Nur wenn die betreffende Gebietskörperschaft bei der Abweichung von der zentralstaatlichen Rahmengesetzgebung institutionell, prozedural und wirtschaftlich autonom handelt, ist ihr statt dem Zentralstaat die begünstigende Wirkung zuzurechnen und dementsprechend die regionale Begrenzung der Steuervergünstigung nicht schon per se selektiv.⁵ Auf diese Weise will der Gerichtshof einer Umgehung des Beihilfeverbots durch rein formale Verlagerung von Gesetzgebungskompetenzen auf subnationale staatliche Einheiten entgegenwirken, aber zugleich eine reale finanzverfassungsrechtliche Autonomie von Gebietskörperschaften in föderal verfassten Mitgliedstaaten respektieren.⁶

1 S. EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 64; *Arhold*, EuZW 2006, 717 (719f.); a.A. *Lang*, IStR 2010, 570 (574f.); s. auch *Glaser*, EuZW 2009, 363.

2 S. *Stein*, EWS 2006, 493 (496); *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht, 279. So i.E. auch *de Weerth*, IStR 2008, 732 (734), aber unter Anwendung der Kriterien der dritten Fallgruppe (s.o.).

3 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115.

4 S. insbesondere EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 65ff.; v. 11.9.2008 – Rs. C-428/06 u.a. – Unión General de Trabajadores de la Rioja, Slg. 2008, I-6747, Rz. 51; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 144ff. Dazu *Stein*, EWS 2006, 493; *Arhold*, EuZW 2006, 717; *de Weerth*, IStR 2008, 732; *Glaser*, EuZW 2009, 363; eingehend *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht, 93ff. Kritisch *Luja* in *Rust/Micheau*, State Aid and Tax Law, 107 (127ff.).

5 S. dazu auch GA Jääskinen, Schlussanträge v. 7.4.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Slg. 2011, I-11113, Rz. 56–58; Kommissionsentscheidungen v. 16.10.2013, C(2013) 6654 final, Rz. 52, m.w.N.; v. 31.7.2014, C(2014) 5309 final, Rz. 30ff.

6 S. GA Kokott, Schlussanträge v. 8.5.2008 – Rs. C-428/06 u.a. – Unión General de Trabajadores de la Rioja, Slg. 2008, I-6747, Rz. 50 u. 56f.

- ▷ **Hinweis:** Handelt die regionale Gebietskörperschaft hinreichend autonom, so hat dies zur Folge, dass ihr Zuständigkeitsgebiet den Referenzrahmen für die Feststellung einer staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV bildet.¹ In diesem Kontext sind sodann die allgemeinen Maßstäbe an die Prüfung der materiellen Selektivität von steuerlichen Vergünstigungen anzulegen.²

Der EuGH und die Kommission haben ferner klargestellt, dass auch **indirekte Vorteile zugunsten bestimmter Unternehmen** beihilfenrelevant sind, wenn diese zwar den in Rede stehenden Steuervorteil nicht selbst beanspruchen können, aber mittelbar durch eine erhöhte Nachfrage nach ihren Produkten oder eine höhere Attraktivität für Investoren profitieren.³ Dies setzt voraus, dass diese selektive Wirkung schon in den gesetzlichen Kriterien für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung angelegt ist (**mittelbare „de jure“ Selektivität**); im Unterschied zur bloß faktisch mittelbaren Selektivität aufgrund unterschiedlicher tatsächlicher Verteilung der Begünstigungswirkungen zwischen bestimmten Unternehmen oder Branchen (Rz. 26).⁴ Wegweisend war insoweit das Beihilfeverfahren betreffend § 6b EStG i.d.F. des JStG 1996. Diese Vorschrift gewährte zwar unterschiedslos *allen* Unternehmen einen Besteuerungsaufschub für gewisse im Unternehmen reinvestierte Veräußerungsgewinne, jedoch nur für qualifizierte Reinvestitionsobjekte, darunter Beteiligungen an *bestimmten* – somit indirekt begünstigten – Unternehmen im Osten Deutschlands. Kommission und EuGH haben dies übereinstimmend als selektiven Vorteil zugunsten der betreffenden ostdeutschen Unternehmen qualifiziert.⁵ An diesen Grundsätzen wird seither konstant festgehalten.⁶ Je nach Ausgestaltung der Steuervergünstigung kann in derartigen Konstellationen auch eine doppelte Selektivität zu prüfen sein, sowohl hinsichtlich der für die Inanspruchnahme des Steuervorteils qualifizierten Unternehmen als auch hinsichtlich der mittelbar begünstigten Gruppe

1 S. EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 58.

2 S. EuGH v. 17.11.2008 – Rs. C-169/08 – Presidente del Consiglio dei Ministri, Slg. 2009, I-10821, Rz. 61; *Luja* in Rust/Micheau, *State Aid and Tax Law*, 107 (123 u. 125); *Koenig/Paul* in Streinz², Art. 107 AEUV Rz. 86.

3 Kritisch *Jennert/Ellenrieder*, EWS 2011, 305 (311).

4 S. auch Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 75, wo allerdings nicht hinreichend zwischen beiden Formen mittelbarer Selektivität abgegrenzt wird.

5 S. EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Rz. 25ff.

6 S. EuGH v. 13.6.2002 – Rs. C-382/99 – Niederlande/Kommission, Slg. 2002, I-5163, Rz. 62ff.; EuG v. 4.3.2009 – Rs. T-424/05 – Italien/Kommission, Slg. 2009, II-23, Rz. 136ff.; Kommissionsbeschluss v. 16.4.2012, C(2012) 2460 final, Rz. 47 u. 50; v. 1.3.2013, C(2013) 1265 final, Rz. 41; v. 5.12.2013, C(2013) 8827 final, Rz. 43; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 74.

von Unternehmen.¹ In diese Kategorie fällt etwa auch die Sonderbestimmung für Wagniskapitalgesellschaften nach § 8c Abs. 2 KStG.²

- 9.22 Bei der Prüfung, ob sich die unterschiedlich behandelten Unternehmen bzw. Produktionszweige in einer „vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation“ befinden, ist die **Festlegung des Vergleichsmaßstabs** von entscheidender Bedeutung. Die Rechtsprechung der Unionsgerichte und die Kontrollpraxis der Kommission haben hier noch nicht zu einer einheitlichen Linie gefunden,³ obwohl oder eventuell auch weil es sich dabei um eine zentrale Weichenstellung für die Beurteilung einer steuerlichen Maßnahme anhand des Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt. Teils wird darauf abgestellt, ob die Unternehmen oder Wirtschaftssektoren im Hinblick auf das „mit der betreffenden Maßnahme verfolgte Ziel“, d.h. gemessen an der Zwecksetzung der Steuervergünstigung vergleichbar sind.⁴ Im Ergebnis wird bei diesem Ansatz nicht jede Steuervergünstigung beihilferechtlich beanstandet, sondern nur eine nicht folgerichtige Ausgestaltung der Begünstigung.⁵ Häufiger allerdings – vor allem dann, wenn ansonsten keine Beihilfe festgestellt werden könnte – tendiert der EuGH aber dahin, den Vergleichsmaßstab anhand der Grundwertungen des fraglichen Steuerregimes, in das die Steuervergünstigung eingebettet ist, zu bestimmen.⁶ Die Kommission hat sich dem in jüngeren Entscheidungen ganz überwiegend angeschlossen.⁷ Da diese Betrachtung im Wesentlichen

1 S. beispielsweise Kommissionsbeschluss v. 18.12.2012, C(2012) 9783 endg.

2 Vgl. Kommissionsentscheidung v. 30.9.2009, K(2009) 7387, S. 18. S. auch generell die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen (2006/C 194/02), Rz. 3.2.

3 S. auch *Bartosch*, *Common Market Law Review* 2010, 729 (741 f.); *Szudoczky*, *The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation*, 2013, 553 f.

4 S. beispielsweise EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rz. 41; v. 8.9.2011 – Rs. C-279/08 P – *Kommission/Niederlande*, Slg. 2011, I-7671, Rz. 52.

5 Exemplarisch ist die Kommissionsentscheidung v. 28.10.2009, C 10/07, Rz. 109 ff. (Abzug von konzerninternen Zinserträgen).

6 S. beispielsweise EuGH v. 6.9.2003 – Rs. C-88/03 – *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rz. 54; v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – *British Aggregates*, Slg. 2006, I-7115, Rz. 87; v. 17.11.2008 – Rs. C-169/08 – *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Slg. 2009, I-10821, Rz. 61 ff.; v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P u. C-107/09 P – *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*, Slg. 2011, I-11113, Rz. 75; v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12 – *P Oy*, EU:C:2013:525 = *ISR* 2013, 291 m. Anm. von *Brocke/Wohlhöfler*, Rz. 19; im Ergebnis auch EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-279/08 P – *Kommission/Niederlande*, Slg. 2011, I-7671, Rz. 52 u. 64; wohl auch v. 29.4.2004 – Rs. C-308/01 – *GIL Insurance*, Slg. 2004, I-4777, Rz. 68. Ansatzweise, obschon im Ergebnis nicht überzeugend, auch EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis C-80/08 – *Paint Graphos*, Slg. 2011, I-7611, Rz. 54 ff. Anders die Analyse von *Biondi*, *Common Market Law Review* 2013, 1719 (1732 f.): Es soll auf die Vergleichbarkeit im Lichte von Zielsetzungen und Grundwertungen der EU ankommen.

7 S. beispielsweise Kommissionsbeschlüsse v. 11.7.2012, C(2012) 4217 final (Steuervergünstigungen für PPP-Projekte); v. 19.12.2012 C(2012) 9461 final, Rz. 115

mit dem vorhergehenden Prüfungsschritt, d.h. der Untersuchung einer Abweichung von der Normalbelastung, übereinstimmt, kommt der Vergleichbarkeitsprüfung dann keine eigenständige Bedeutung mehr zu. Gelegentlich, obschon inzwischen kaum noch, wird die Vergleichbarkeitsprüfung auch ganz ausgelassen;¹ vereinzelt oszilliert sie zwischen den vorgenannten Ansätzen.² Bei der – bislang eher seltenen – Untersuchung von im Steuerverfahrensrecht begründeten Begünstigungen bestimmt der Gerichtshof den Vergleichsmaßstab anhand der insoweit maßgeblichen, in der Regel rechtsstaatlich fundierten Verfahrensgrundsätze.³

Nach Ansicht des EuGH kann ein a priori selektiver Vorteil trotz seines Ausnahmecharakters durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystem bzw. durch die dem Steuersystem inhärenten Zwecke **gerechtfertigt** sein, **wenn** er sich als **folgerichtige Entfaltung von Grund- oder Leitprinzipien** darstellt, die dem relevanten Steuersystem zugrunde liegen.⁴ Das maßstabsbildende Referenzsystem wird dabei regelmäßig – wie schon bei der Feststellung der Normalbelastung – durch die Steuer konstituiert, innerhalb derer die begünstigende Regelung zum Tragen kommt; vereinzelt hat der EuGH aber auch eine im nationalen Steuerrecht angelegte steuerartenübergreifende Systembildung nachvollzogen.⁵ In diesem Rahmen ist dann eine Rechtfertigung zum einen dann anzunehmen, wenn das belastungsvermindernd wirkende Steuerregime lediglich eine im Lichte der systemtragenden Prinzipien konsequente Anpassung an die besonderen Merkmale einer Branche oder bestimmter Unternehmen be-

(Grundsteuerbefreiungen für gemeinnützige Einrichtungen und Kirchen); v. 2.5.2013, C(2013) 2372 final, Rz. 62 (KSt-Befreiung für bestimmte Unternehmen der öffentlichen Hand); v. 16.10.2013, C(2013) 6654 final, Rz. 28 f. (Gibraltar 2011). S. aber auch Kommissionsbeschluss v. 6.3.2013, C(2012) 8765 final (§ 19 Strom-NEV), Rz. 29.

1 S. beispielsweise EuGH v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – Cassa di Risparmio di Firenze, Slg. 2006, I-289, Rz. 135 ff.; v. 15.6.2006 – Rs. C-393/04 und C-41/05 – Air Liquide Industries Belgium, Slg. 2006, I-5293, Rz. 31 f.

2 S. EuG v. 13.9.2012 – Rs. T-379/09 – Italien/Kommission, n.n.v., Rz. 38 ff.

3 S. EuGH v. 29.3.2012 – Rs. C-417/10 – 3M Italia, EU:C:2012:184, Rz. 42: Grundsatz angemessener Verfahrensdauer.

4 Grundlegend EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 81. S. ferner etwa EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos u.a., Slg. 2011, I-7611, Rz. 69. S. zur Folgerichtigkeit insbesondere EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-182/03 u. C-217/03 – Belgien und Forum 187, Slg. 2003, I-6887, Rz. 125 f.; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 129; instruktiv auch die Kommissionsentscheidung v. 31.7.2013 C(2013) 4901 final, Rz. 85. S. ferner *Schön*, CMLRev. 1999, 911 (930); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2009, 67 (74); *Rossi-Maccanico* in Rust/Micheau, State Aid and Tax Law, 39 (52); *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren, 82 ff.; *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 118 ff.

5 S. EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-308/01 – GIL Insurance u.a., Slg. 2004, I-4744, Rz. 76.

wirkt.¹ Zum anderen kommt eine solche „Rechtfertigung“ für begünstigend wirkende Steuerregelungen in Betracht, wenn diese als Vereinfachungszwecknormen einen effektiven und verhältnismäßigen Steuervollzug sicherstellen sollen,² Vollzugsdefiziten durch eine Zurücknahme des Steueranspruchs Rechnung tragen,³ der Steuerumgehung bzw. der Steuerhinterziehung vorbeugen⁴ oder sonst die Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht befördern.⁵ Auch ein den traditionellen, international anerkannten Methoden der zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen (wie etwa der Befreiungsmethode) inhärenter innerstaatlicher Begünstigungseffekt kann bei konsistenter Handhabung einen Rechtfertigungsgrund bilden.⁶ Im Gegensatz dazu stehen „externe“, innerhalb des jeweiligen Referenzsystems nur punktuell – insbesondere zu Lenkungszwecken oder aus wirtschaftspolitischen Motiven⁷ – verfolgte Zielsetzungen. Sie stellen den Beihilfecharakter der Maßnahme nicht in Frage und können allenfalls von der Kommission im Rahmen der Art. 107 Abs. 2 u. Abs. 3 AEUV berücksichtigt werden.⁸ Bei Lenkungssteuern al-

- 1 Vgl. EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 – Italien/Kommission, Slg. 2005, I-10901, Rz. 101; s. auch den Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014 Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 139 sowie nach Fallgruppen konkretisierend Rz. 157 ff. S. auch *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2009, 67 (75).
- 2 S. den Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014 Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 138 und speziell zu Sonderregeln für kleine Betriebe Rz. 183; sowie Kommissionsentscheidung v. 16.10.2013, C(2013) 6654 endg., Rz. 39.
- 3 S. dazu Kommissionsentscheidung v. 31.7.2013 C(2013) 4901 final, Rz. 131 ff. (*British Aggregates II*).
- 4 S. den Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 139.
- 5 Ähnlich *van de Castele/Hocine* in Mederer/Pesaresi/van Hoof, EU Competition Law, Volume 4: State Aid, 2008, Rz. 2.111. S. auch *Rossi-Maccanico*, Intertax 2012, 92 (99).
- 6 So auch Kommissionsentscheidung v. 11.7.2012, C(2012) 4217 final, Rz. 179 f.; *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation, 2013, 609.
- 7 S. dazu Kommissionsentscheidung v. 11.7.2012, C(2012) 4217 final, Rz. 116 u. 153; *Post*, EC Tax Review 2014, 76 (82).
- 8 S. EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – British Aggregates, Slg. 2008, I-10515, Rz. 92; v. 5.6.2012 – Rs. C-124/10 P – Kommission/EDF, EU:C:2012:318, Rz. 76 f.; s. auch EuG v. 9.9.2009 – Rs. T-227/01 u.a. – Deputación Foral de Álava und Gobierno Vasco/Kommission, Slg. 2009, II-3029, Rz. 184; v. 4.3.2009 – Rs. T-445/05 – Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management/Kommission, Slg. 2009, II-289, Rz. 170; GA Trstenjak, Schlussanträge v. 16.12.2010 – Rs. C-71/09 P u.a. – Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission, Slg. 2011, I-4727, Rz. 117. Grundsätzlich ebenso die Mitteilung der Kommission, KOM (98/C 384/03), ABl. C 384 v. 10.12.1998, 3, Rz. 26 sowie der Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, <http://ec.europa.eu/com>

lerdings bildet deren Lenkungszweck gerade den relevanten Maßstab der Prüfung.¹ Es kommt also stets auf die Grund- und Leitprinzipien des konkreten Referenzsystems, nicht aber auf die Zielsetzung der innerhalb dieses Referenzsystems begünstigend wirkenden Maßnahme an.²

Erst recht **nicht legitimiert** werden kann eine Steuervergünstigung durch das **Ziel**, die **Wettbewerbsfähigkeit** bestimmter Unternehmen **zu verbessern**, weil dies dem Anliegen des Art. 107 Abs. 1 AEUV diametral entgegensteht.³ Dies gilt auch dann, wenn die Steuervergünstigung bezweckt, durch eine punktuelle steuerliche Entlastung die Wettbewerbsbedingungen für die begünstigten Unternehmen oder Wirtschaftssektoren denjenigen im Ausland anzugleichen.⁴ Dabei spielt es keine Rolle, ob die in anderen Staaten niedergelassene Konkurrenz dort von einem generell niedrigen Steuerniveau profitiert oder ob sie im jeweiligen Ansässigkeitsstaat ebenfalls in den Genuss von Steuervergünstigungen kommt, möglicherweise sogar unter Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV. Denn nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH dürfen die Mitgliedstaaten derartigen internationalen Wettbewerbsverzerrungen nicht durch einseitige Maßnahmen entgegen dem Beihilfeverbot abhelfen.⁵ Stattdessen sind sie

9.24

petition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 135. Unzutreffend daher *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786 (790): beschäftigungspolitische Gründe als Rechtfertigungsgrund für die Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG.

- 1 S. GA *Kokott*, Schlussanträge v. 2.7.2009 – Rs. C-169/08 – Presidente del Consiglio die Ministri, Slg. 2009, I-10821, Rz. 136 ff.; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 136; Kommissionsentscheidung v. 31.7.2013 C(2013) 4901 final, Rz. 67 f. (British Aggregates II); *Rossi-Macanicco*, EStAL 2004, 229 (243 f.).
- 2 S. EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 81; v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – Cassa di Risparmio di Firenze u.a., Slg. 2006, I-289, Rz. 137; v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 P – British Aggregates, Slg. 2008, I-10515, Rz. 84; v. 29.4.1999 – Rs. C-342/96 – Spanien/Kommission, Slg. 1999, I-2459, Rz. 23, v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos u.a., Slg. 2011, I-7611, Rz. 67 ff.; s. ferner EuG v. 13.9.2006 – Rs. T-210/02 RENV – British Aggregates/Kommission, Slg. 2006, II-2789, Rz. 48; sowie die Kommissionsentscheidung v. 25.7.2012, C(2012) 5037, Rz. 46 (abgestufte Flugverkehrsteuersätze). Anders wohl *Bartosch*, Common Market Law Review 2010, 729 (741 ff.).
- 3 S. auch EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02 – Italien/Kommission, Slg. 2005, I-10901, Rz. 101; EuG v. 13.9.2012 – Rs. T-379/09 – Italien/Kommission, n.n.v., Rz. 51; Umsetzungsbericht der Kommission v. 9.2.2004, C(2004), Rz. 38; *Bartosch*, Common Market Law Review 2010, 729 (747 f.).
- 4 S. neben den nachfolgend zitierten Entscheidungen auch EuGH v. 13.6.2002 – Rs. C-382/99 – Niederlande/Kommission, Slg. 2002, I-5163, Rz. 63; v. 9.6.2011 – Rs. C-71/09 P u.a. – Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission, Slg. 2011, I-4727, Rz. 95; Entwurf einer Kommissionsmitteilung v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 70.
- 5 S. EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Italien/Kommission, Slg. 1974, 709, Rz. 36–40; v. 22.3.1977 – Rs. 78/76 – Steinike und Weinlig, Slg. 1977, 595, Rz. 24;

auf die Instrumente der Steuerharmonisierung nach Art. 113ff. AEUV bzw. bei in anderen Mitgliedstaaten gewährten Steuerprivilegien auf die Beihilfenkontrolle durch die Kommission verwiesen. In gleicher Weise sind auch regional selektive Abgabentlastungen, welche ungünstige Standortbedingungen innerhalb ein und desselben Mitgliedstaates ausgleichen sollen, nicht schon vom Beihilfebegriff ausgenommen, sondern allenfalls nach Art. 107 Abs. 3 Buchst. a und c AEUV genehmigungsfähig.¹

- 9.25 Gelegentlich haben EuGH und Kommission auch gefordert, dass begünstigende steuerliche Maßnahmen, die sich noch innerhalb des gesetzlichen Gestaltungsermessens bei der Konkretisierung von Leitprinzipien des Steuersystems bewegen und damit grds. gerechtfertigt seien, zusätzlich den **Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes** genügen müssten.² Unter diesem Gesichtspunkt sind etwa Progressions Sprünge beanstandet worden.³ Im Übrigen ist festzustellen, dass die Kommission gelegentlich dazu neigt, systemfremde Zielsetzungen entgegen den Vorgaben des EuGH den Leitprinzipien des Steuersystems zuzurechnen, um auf diese Weise zu einer Ausdehnung möglicher Rechtfertigungsgründe zu gelangen.⁴
- 9.26 Noch keine einheitliche Linie verfolgen die europäischen Gerichte sowie die Kommission bislang in der Frage der Beihilfenrelevanz der sog. **de facto-Selektivität** steuerlicher Vergünstigungen. Dabei handelt es sich um das Phänomen einer faktisch ungleichen Verteilungswirkung einer Steuervergünstigungen im Verhältnis zwischen verschiedenen Branchen oder Unternehmenstypen. Seitens der Kommission wird hier gelegentlich unter Orientierung am Vergünstigungszweck stillschweigend die Vergleichbarkeit der unterschiedlich betroffenen Unternehmen oder Wirt-

v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03 – Heiser, Slg. 2005, I-1627, Rz. 54; s. auch *Rossi-Maccanico* in Rust/Micheau, State Aid and Tax Law, 39 (46); *Ehricke* in Immenga/Mestmäcker, Europäisches Wettbewerbsrecht, Art. 87 Abs. 1 EGV, Rz. 104 m.w.N.

1 S. EuGH v. 9.6.2011 – Rs. C-71/09 P u.a. – Comitato „Venezia vuole vivere“ u.a./Kommission, Slg. 2011, I-4727, Rz. 96.

2 S. EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos u.a., Slg. 2011, I-7611, Rz. 75; Kommissionsbeschluss v. 19.12.2012 C(2012) 9461 final, Rz. 127; Kommissionsentwurf v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_en.pdf, Rz. 140. So auch *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation, 2013, 604 u. 639 ff.; *Rossi*, in Weber (Hrsg.), EU Income Tax Law: Issues for the Years Ahead, 2013, 123 (137).

3 Exemplarisch Kommissionsentscheidung v. 25.7.2012, C(2012) 5037, Rz. 47 ff. (abgestufte Flugverkehrssteuersätze).

4 Umsetzungsbericht der Kommission v. 9.2.2004, C(2004), Rz. 36: niedrigere Grundsteuer für die Landwirtschaft; Kommissionsbeschluss v. 26.5.2014, C(2014) 3152 final, Rz. 19: Neugliederung von Gebietskörperschaften „nach der Logik der GrEst“ kein besterungswürdiger Vorgang (Wertungswiderspruch zu den Feststellungen in Rz. 17).