# EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Köln\*

#### Inhaltsübersicht

- I. Die Steuervergünstigung ein Klassiker im modernen Gewand des EU-Beihilfenrechts
- II. Zweck der Abgrenzung von Regel und Ausnahme (Steuervergünstigung/Beihilfe)
  - Abgrenzungskriterien müssen sich an den mit der Einordnung verfolgten Zwecken orientieren
  - Das Erkenntnisinteresse an der Identifikation von Steuervergünstigungen
  - 3. Der Telos des Beihilfeverbots
  - 4. Keine allgemeine Gleichheitssatzkontrolle über die Begriffe der Steuervergünstigung/Beihilfe
  - Bedürfnis nach eindeutigen Ergebnissen im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Zuordnung
- III. Kriterien für die Identifikation von Steuervergünstigungen

- Die Identifikation von Steuervergünstigungen als Aufgabe steuerlicher Tatbestandsbildung
- 2. Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen
- 3. Belastbarkeit der Abgrenzung
- IV. Kriterien für die Identifikation von EU-rechtlichen Beihilfen
  - Relevanz der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV
  - 2. EU-Rechtspraxis: Abgrenzung anhand des Merkmals der Selektivität
  - Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen des Mitgliedstaates
  - Bedeutung der Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

V. Fazit

## I. Die Steuervergünstigung – ein Klassiker im modernen Gewand des EU-Beihilfenrechts

Über Jahrzehnte stand die Unterscheidung von Steuervergünstigungen und Fiskalzwecknormen im vorwiegend akademischen Interesse der Systematisierung des Steuerrechts, einem zentralen Anliegen des wissenschaftlichen Schaffens von Klaus Tipke<sup>1</sup>. Es ging um das bessere Verständnis steuerlicher Normen, durchaus auch mit praktischem Nutzen. So kann der außerfiskalische Zweck im Rahmen teleologischer Auslegung die Rechtsanwendung beeinflussen<sup>2</sup>. Zudem spielt die Abgrenzung eine Rolle für die Aufstellung des Subventionsberichts, der gem. § 12 StabG neben Finanzhilfen auch Steuervergünstigungen zum Gegenstand hat<sup>3</sup>. Im Übrigen wird um die richtige Einordnung vor allem in der steuerpolitischen Debatte gerungen. Seit Beginn der 1990er Jahre stehen Steuerreformen im Zeichen des internationalen Steuerwettbewerbs. Der Wettbewerbsdruck auf die

Steuersätze zwingt zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, um die Absenkung der Sätze "gegenzufinanzieren". Tunlichst sollte man dabei zunächst bei den Steuervergünstigungen ansetzen. In der Tat sind viele Sonderabschreibungstatbestände dem Rotstift zum Opfer gefallen. Dieser realpolitische Trend wurde wissenschaftlich teils vorweggenommen, teils aufgegriffen. Joachim Langs vielfältige Steuergesetzgebungsstudien verfolgten von Beginn an als ein wichtiges Anliegen, das Steuerrecht möglichst von außerfiskalischen Begünstigungsnormen freizuhalten, diese jedenfalls gesetzestechnisch zu separieren<sup>4</sup>. Paul Kirchhof verband das Schicksals seines Flat Tax-Vorschlags gar mit der Streichung jedweder Steuervergünstigung<sup>5</sup> - ein Vorstoß, der in seiner Radikalität dazu herausforderte, das zugrunde gelegte Verständnis der Steuervergünstigung zu hinterfragen. So ist die wissenschaftliche Diskussion um das Wesen von Steuervergünstigungen und ihre Abgrenzung von den Fiskalzwecknormen seit den grundlegenden Arbeiten aus den 1970er Jahren<sup>6</sup> von Georg Ruppe<sup>7</sup>

- \* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Ich danke Herrn M.Sc. Gary Rüsch für umfangreiche Unterstützung bei der Quellenrecherche.
- 1 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 61 ff. (äußeres und inneres System). Die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen Sozial-und Fiskalzwecknormen hat Tipke bereits seit der 1. Aufl. seines Lehrbuchs hervorgehoben.
- 2 Zur Relevanz der richtigen Einordnung s. J. Lang, in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 25.
- 3 Steuervergünstigungen als "spezielle steuerliche Ausnahmeregelungen …, die für die öffentliche Hand zu Mindereinnahmen führen", vgl. 25. Subventionsbericht, BT-Drucks. 18/5940, 11.
- 4 J. Lang, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposion, Band II, 1985, 23, 84; J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe Heft 49, 1993, Rz. 15 f., 92 f.; J. Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, Rz. 117 ff.
- 5 "Wir haben jetzt 511 Ausnahmen identifiziert", P. Kirchhof, in: Der Spiegel, Heft 51/2005, 44.
- 6 Siehe auch den grundlegenden Aufsatz von Klaus Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, 97.
- 7 Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes: Probleme der Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung bei den "Steuerbegünstigungen" der österreichischen Einkommensteuer, 1971.

und *Joachim Lang*<sup>8</sup> nie zum Erliegen gekommen<sup>9</sup>. *Unmittelbare* Rechtsfolgen knüpften sich indes nicht an die Unterscheidung.

Dies hat sich grundlegend geändert, seit steuerliche Maßnahmen in das Visier der europäischen Beihilfenaufsicht geraten sind. Negativentscheidungen der EU-Kommission führen als "logische Folge"10 der Rechtswidrigkeit unmittelbar zur Rückforderung der Beihilfe. Bemerkenswert ist dabei, dass die Rechtsgrundlagen seit 1957 unverändert sind; das Beihilfeverbot war Bestandteil der Gründungsverträge<sup>11</sup>. Trotzdem hat es Jahrzehnte gedauert, bis diese Vorschriften auch im Steuerrecht aktiviert wurden. Dass Steuervergünstigungen unter den Tatbestand "Beihilfen gleich welcher Art" fallen, ist zwar seit Beginn der 1970er Jahre12 bekannt. Jedoch wurde das Beihilferecht zunächst nur zögerlich auf allgemeine Steuern angewandt. Erst ab den späten 1990er Jahren finden sich vermehrt Entscheidungen, die Regelungen aus dem Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts aufgreifen<sup>13</sup>. Den entscheidenden Bedeutungszuwachs hat die Beihilfekontrolle im Steuerrecht aber erst im Kontext der Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs erfahren. Die Kommissionsmitteilung zur Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung aus dem Jahr 199814 stellte die Verbindung zu dem ein Jahr zuvor erlassenen Verhaltenskodex gegen unfairen Steuerwettbewerb15 her. Bis heute ist freilich unklar, in welchem Verhältnis das scharfe Schwert des Beihilfenrechts zu den politischen Bemühungen um die Eindämmung des Steuerwettbewerbs steht<sup>16</sup>.

Damit zeigt sich die Frage nach der Unterscheidung von Fiskalzwecknormen und Steuervergünstigungen zwar in wechselndem Licht, der Sache nach ändert sich aber nichts an dem zugrunde liegenden Problem. So praxisrelevant die richtige Einordnung heutzutage für Zwecke der Anwendung der Art. 107 f. AEUV ist, so sehr verlangt diese nach elementaren Erkenntnissen über das Wesen der Besteuerung. Ob eine Nichtbe-

steuerung einen direkter Subventionierung vergleichbaren Verzicht darstellt, lässt sich nur ermitteln, wenn man weiß, was richtigerweise besteuert wird bzw. besteuert werden müsste. Zu beachten ist dabei für Zwecke der Beihilfekontrolle die fortbestehende Steuersouveränität der Mitgliedstaaten<sup>17</sup>. Steuerwürdigkeit ist keine Naturgesetzlichkeit, sondern gesetzgeberische Setzung<sup>18</sup>. Zwar müssen die zur Ermittlung von Besteuerungswürdigkeit und beihilferechtsrelevantem Verzicht eingesetzten Methoden im Interesse unionaler Gleichbehandlung<sup>19</sup> der Mitgliedstaaten einheitlich sein, sie können aber im Kontext des Steuersystems des jeweiligen Mitgliedstaates zu unterschiedlichen Antworten führen.

Der vorliegende Beitrag nimmt die Arbeiten von Joachim Lang und Klaus Tipke zum Anlass, Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen Steuervergünstigungen und Beihilfen zu analysieren. Dabei stellt sich insbesondere die Frage, inwieweit sich die zur Identifikation von Steuervergünstigungen im nationalen Kontext entwickelten Methoden für die Identifikation von Beihilfen nutzbar machen lassen. Besteht eine Identität zwischen Steuervergünstigung und Beihilfe? Ist die Beihilfe eine unternehmensbezogene Teilmenge der Steuervergünstigung? Oder geht der Beihilfebegriff weiter als der der Steuervergünstigung? Anders formuliert: Kann es sein, dass etwas aus nationaler Sicht als Steuervergünstigung eingeordnet wird, das unionsrechtlich nicht als Beihilfe zu qualifizieren ist? Und kann es umgekehrt sein, dass etwas unionsrechtliche Beihilfe ist, aber keine Steuervergünstigung?

# II. Zweck der Abgrenzung von Regel und Ausnahme (Steuervergünstigung/Beihilfe)

# Abgrenzungskriterien müssen sich an den mit der Einordnung verfolgten Zwecken orientieren

Welche Schnittmengen zwischen Steuervergünstigung und Beihilfe bestehen und ob Methoden der Abgrenzung parallel eingesetzt werden können, lässt

<sup>8</sup> *J. Lang*, Systematisierung der Steuervergünstigungen. Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand, 1974.

<sup>9</sup> Siehe aus jüngerer Zeit die Dissertationen von Groß, Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?, 1997; v. Schweinitz, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, 2005; Reinke, Die Identifikation der Steuervergünstigungen, 2006; Fann, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuervergünstigung, 2009; s. ferner grundlegend zu Unterschieden zwischen direkten und indirekten Subventionen Schön, in FS Spindler, 2011, 189.

<sup>10</sup> EuGH v. 21.3.1990 – Rs. C-142/87, Belgien/Kommission, Slg. 1990, I-959, Rz. 66.

<sup>11</sup> Vgl. Art. 92 EWG 1957, Art. 92 EEA 1986, Art. 92 EUV 1992, Art. 87 EG 1997, Art. 107 AEUV 2007; zur Vorläufervorschrift des Vertrages über die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl, Art. 4 Buchst. c EGKS-Vertrags s. Koppensteiner, Das Subventionsverbot im Vertrag über die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl, 1965.

<sup>12</sup> Zu Investitionszulagen für den Kohleabbau EuGH v. 12.7.1973 – Rs. C-70/72, Kommission/Deutschland, Slg. 1973, 813 ff. und v. 2.7.1974 – Rs. C-173/73; zur Befreiung von Sozialversicherungsabgaben EuGH v. 2.7.1974 – Rs. C-173/73, Italien/Kommission, Slg. 1974, 709 ff., 3. Leitsatz: Eine entsprechende Wertung findet sich auch in Art. 1

Abs. 1.1 des WTO-Abkommens über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen, der klarstellt, dass eine Subvention auch dann anzunehmen ist, wenn öffentliche Abgaben erlassen oder nicht erhoben werden, vgl. Strüber, Steuerliche Beihilfen, 2005, 66 f.

<sup>13</sup> Als erste Entscheidung im Beihilferecht zum deutschen EStG s. EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98, Deutschland/ Kommission, Slg. 2000, I-6857. Für eine Analyse der Anwendung des Beihilfeverbots im Bereich der direkten Steuern vgl. Strüber, Steuerliche Beihilfen, 2005.

<sup>14</sup> ABl. EG Nr. C 384/3 v. 10.12.1998.

<sup>15</sup> Abl. Nr. C 2 v. 6.1.1998, 1.

<sup>16</sup> Hierzu Schön, Steuerliche Beihilfen, ZHR-Beiheft 69 (2001), 106 (129 ff.). Strüber, Steuerliche Beihilfen, 2005, 233 ff.; Wattel, World Tax Journal 2013, 128 (135 ff.).

<sup>17</sup> Zu diesem Spannungsverhältnis Schön, Steuerliche Beihilfen, ZHR-Beiheft 69 (2001), 106 (110 f.).

<sup>18</sup> Zur Relativität von Steuergerechtigkeit z.B. Birk, StuW 2011, 354.

<sup>19</sup> EuGH v. 26.6.2012 - Rs. C-3 36/09 P, Polen/Kommission, ABI. EU 2012, Nr. C 258, 2-3, Rz. 37; EuGH v. 3.9.2008 - Rs. C-402/05 P und C-415/05 P, Al Barakaat International Foundation, Slg. 2008, I-6351, Rz. 281; EuGH v. 29.6.2010 - Rs. C-550/09, E und F, Slg. 2010, I-6249, Rz. 44.

sich erst ermitteln, wenn der Zweck der Abgrenzung festgestellt ist. Im Kontext des Art. 107 AEUV reicht es dabei nicht aus, auf das Verbot als solches hinzuweisen, sondern es ist nach dem Zweck des Beihilfeverbots zu fragen.

# 2. Das Erkenntnisinteresse an der Identifikation von Steuervergünstigungen

## a) Bedeutung der richtigen Einordnung für die Rechtsanwendung

Aus nationaler Sicht besteht eine Notwendigkeit der Identifikation von Steuervergünstigungen und ihrer Abgrenzung von Fiskalzwecknormen zum einen im Interesse der Rechtsanwendung und Rechtfertigung, zum anderen ist sie wichtige Vorbedingung steuerpolitischer Maßnahmen.

Unstreitig ist, dass Steuervergünstigungen gerade nicht anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips zu konkretisieren sind<sup>20</sup>, sondern ihre Auslegung an dem von ihnen verfolgten außerfiskalischen Förderzweck zu orientieren ist.

Weniger klar ist, ob bei der Auslegung von Steuervergünstigungen auch ein Zweck der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu berücksichtigen ist. Das BVerfG hat dies für die umsatzsteuerliche Privilegierung der Heilbehandlung, wenngleich nicht explizit, so durch vom Effekt her, getan<sup>21</sup>. Mit einer solchen Auslegung ließe sich dem ökonomischen Anforderungsprofil Rechnung tragen, dass Steuervergünstigungen gerechtfertigt werden können, um Marktversagen auszugleichen<sup>22</sup>. Richtig dosierte Steuervergünstigungen gleichen bestehende Wettbewerbsnachteile aus und vermeiden damit Wettbewerbsverzerrungen statt sie zu verursachen. Ob aus einer derartigen, dem Gebot der Wettbewerbsneutralität verpflichteten Rechtsanwendung eine enge Auslegung folgt, wie sie zum Teil generell für Ausnahmevorschriften propagiert wird<sup>23</sup>, lässt sich nicht pauschal sagen<sup>24</sup>, sondern hängt von der Formulierung der jeweiligen Steuervergünstigung ab. Ist sie überschießend ausgestaltet, muss sie eng ausgelegt werden. Sind dagegen Gruppen in vergleichbarer Wettbewerbslage nicht berücksichtigt, spricht dies für eine extensive Auslegung<sup>25</sup>.

Eine weitere Frage wäre, ob Verteilungswirkungen in der Rechtsanwendung Berücksichtigung finden können. Steuervergünstigungen folgen entweder dem Bedürfnis- oder dem Verdienstprinzip<sup>26</sup>, je nachdem ob es sich um Normen zur Besserstellung von Geringverdienern oder notleidenden Unternehmen handelt oder ob sie der Verhaltenslenkung dienen. Welche Verteilungswirkungen erreicht werden, ist jedoch primär Gegenstand der gesetzlichen Ausgestaltung und

kann nur innerhalb dieser Grenzen bei der Rechtsanwendung berücksichtigt werden. So lässt sich die nicht mit dem Bedürfnisprinzip zu vereinbarende Wirkung von in die Bemessungsgrundlage progressiver Steuern eingebauten Steuervergünstigungen nicht im Wege der Gesetzesauslegung beseitigen.<sup>27</sup>

#### b) Kontroll- und abbautheoretische Interessen

Das Erkenntnisinteresse an der Identifikation von Steuervergünstigungen speist sich, nachdem der Kategorie wenig praktische Bedeutung zukommt, vor allem aus den Vorbehalten gegen sie.

Gleichheitsrechtlich rechtfertigen lassen sich Steuervergünstigungen nur, wenn sie zur Verfolgung eines Gemeinwohlziels geeignet, erforderlich und angemessen sind, sonst handelt es sich um Steuerprivilegien<sup>28</sup>. Sie sind bereit aus verfassungsrechtlichen Gründen abzuschaffen.

Indes sind Steuervergünstigungen nicht per se unzulässig. Insbesondere ist der gängige Einwand einer Verkomplizierung des Steuerrechts<sup>29</sup> als pauschales Argument für die Abschaffung jedweder Vergünstigung ungeeignet. Vielmehr ist im Fall einer an einem legitimen Gemeinwohlinteresse ausgerichteten und sachgerecht ausgestalteten Steuervergünstigung ein Vergleich zu einer Alternativförderung durch eine direkte Subvention (Finanzhilfe) zu ziehen. Wie die Abwägung zwischen verschiedenen Förderinstrumenten ausgeht, hängt ganz von der individuellen Einzelmaßnahme ab.

Gewichtiger ist die Gefahr von Mitnahmeeffekten. Zwar stellt sich dieses Problem auch bei Finanzhilfen<sup>30</sup>. Indes gibt es einen sehr relevanten strukturellen Unterschied: Steuervergünstigungen werden per se erst im Nachhinein nach Tatbestandsverwirklichung gewährt. § 38 AO gilt auch hier. Folglich muss der Steuerpflichtige stets zunächst "ins Risiko gehen" und die - ohne die Vergünstigung - (angeblich) unwirtschaftliche Investition tätigen. Er wird dies im Zweifel unterlassen, je schwerer prognostizierbar ist, ob ihm die Steuervergünstigung bei der nachfolgenden Veranlagung zuerkannt wird. Hieraus ergeben sich Rückwirkungen für die tatbestandliche Ausgestaltung von Steuervergünstigungen: Nur wenn der Vergünstigungstatbestand einfach gehalten ist und keinerlei Beurteilungsspielräume lässt, wird der Steuerpflichtige wirklich wegen der Vergünstigung handeln. Ist die Gewähr dagegen unsicher, wird er entweder gar nicht handeln (dann verpufft die Vergünstigung wirkungslos) oder er wird handeln, weil er ohnehin gehandelt hätte und auf die Vergünstigung nicht angewiesen ist, dann nimmt er die Vergünstigung hinterher einfach nur mit.

<sup>20</sup> Tipke (FN 1) 84; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 7 Rz. 39.

<sup>21</sup> BVerfG v. 10.11.1999 - 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 ff.

<sup>22</sup> Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 181; in diesem Sinne auch Tipke (FN 1) 340.

<sup>23</sup> Etwa EuGH v. 19.7.2012 - Rs. C-33/11, A Oy, Rz. 49, m.w.N.

<sup>24</sup> Wie hier Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 65; ausf. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 355 f.

 $<sup>25\ \</sup> BVerfG\ v.\ 17.12.2014-1\ BvL\ 21/12,\ BStBl.\ II\ 2015,\ 50\ ff.$ 

<sup>26</sup> Tipke (FN 1) 530.

<sup>27</sup> J. Lang (FN 8) 158.

<sup>28</sup> J. Lang (FN 8), 141 ff.; Tipke (FN 1) 347.

<sup>29</sup> Prominent vertreten durch P. Kirchhof, vgl. P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 359; P. Kirchhof, StuW 2002, 3 f.

<sup>30</sup> Vgl. Bultmann, Beihilfenrecht und Vergaberecht, 2004, 59, m.w.N. in FN 117; auch VG Neustadt v. 24.5.2012 – 2 K 504/ 11.NW, juris, Rz. 26.

Mag es im Einzelfall sachgerecht ausgestaltete Steuervergünstigungen geben, so sind sämtliche nicht durch den Fiskalzweck begründete Ausnahmetatbestände steuerpolitisch Verfügungsmasse zur Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen. Auch die gerechtfertigte Steuervergünstigung kann ohne Schaden für die steuerliche Systematik abgeschafft werden. Das gilt natürlich umso mehr für nicht gerechtfertigte Privilegien. Stets muss bei der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage dem Abbau von Steuervergünstigungen der Vorrang eingeräumt werden vor Maßnahmen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip beschneiden. Zwar gibt es auch hier Wertungsspielräume, etwa bei der Typisierung von allgemeinen Abschreibungssätzen. Die Beseitigung sämtlicher Steuervergünstigungen markiert aber grundsätzlich den Endpunkt einer systematisch zu rechtfertigenden Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.

Politisch stößt dieser an sich klare Fahrplan zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage freilich oft auf erhebliche Widerstände, weil Steuervergünstigungen von den einschlägigen Lobbygruppen vehement verteidigt werden. Insofern ist es durchaus zu begrüßen, wenn das EU-Beihilferecht dem nationalen Gesetzgeber zu Hilfe kommt, indem es Verantwortlichkeiten auf die EU-Ebene verschiebt<sup>31</sup>.

#### 3. Der Telos des Beihilfeverbots

Ungeachtet dessen, dass die EU selbst seit jeher in erheblichem Maße interventionistisch tätig ist, vor allem im Agrarbereich<sup>32</sup>, folgt aus den Wettbewerbsregeln des VII. Titels des AEUV (Art. 101 ff. AEUV) ein generelles Bekenntnis zu einem unverfälschten Wettbewerb<sup>33</sup>. Die Wurzel des unionalen Beihilfeverbots dürfte damit durchaus mit den im nationalen Kontext geäußerten Vorbehalten gegenüber staatlicher Wirtschaftsintervention übereinstimmen<sup>34</sup>, auch wenn AltBeihilfen<sup>35</sup> nicht dem präventiven Beihilfeverbot unterliegen<sup>36</sup>, sich dem AEUV also kein unmittelbarer Befehl zum Abbau bestehender Subventionen entnehmen lässt. In den Genehmigungstatbeständen des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV kommt aber zum Aus-

druck, dass Subventionen und Steuervergünstigungen vorwiegend auf die Kompensation von Marktversagen zu beschränken sind. Die daneben auch zulässigen verteilungspolitischen Förderzwecke (Regionalund Strukturbeihilfen) führen freilich zu einer Aufweichung<sup>37</sup>.

Entstehungsgeschichtlich steht die Beihilfekontrolle in engem Kontext mit der Errichtung der Zollunion³8. Einerseits sollte verhindert werden, dass Steuervergünstigungen anstelle früherer Ein- oder Ausfuhrvergünstigungen eingesetzt werden. Andererseits sollte dem Umstand Rechnung getragen werden, dass sich infolge der Abschaffung der Zölle zwischen den Mitgliedstaaten von einem anderen Staat gewährte Steuervergünstigungen nicht mehr mittels Einfuhr bzw. Ausfuhrabgaben kompensieren lassen.

# 4. Keine allgemeine Gleichheitssatzkontrolle über die Begriffe der Steuervergünstigung/Beihilfe

Nicht jede unvollkommene Umsetzung einer Belastungsentscheidung ist Steuervergünstigung. Die Annahme einer Steuervergünstigung setzt eine auf ein außerfiskalisches Ziel gerichtete Lenkungsabsicht voraus (s. unten III.2). Sie ist also nicht die richtige Kategorie zur gleichheitsrechtlichen Überprüfung unvollkommener Fiskalzwecknormen.

Auch das Beihilfeverbot hat nicht die Aufgabe, jedwede Verzerrung durch Ungleichbehandlung rechtlich und tatsächlich gleicher Sachverhalte aufzugreifen<sup>39</sup>. Theoretisch ließe es sich zu einem derartigen Instrument ausbauen. Zwar wirkt das Verbot der Begünstigung auf den ersten Blick nur gegenüber verzerrenden Entlastungen. Indes ließe es sich zu einem umfassenden Neutralitätsgebot ausdehnen, weil jede verzerrende Belastung, soweit sie nicht ausnahmslos alle Unternehmen erfasst, als Begünstigung der nicht belasteten Unternehmen interpretiert und damit ebenfalls der Beihilfekontrolle unterworfen werden könnte<sup>40</sup>, wobei dann freilich nicht die Belastung selbst, sondern stets nur die Ausnahme von dieser dem Beihilfeverdikt anheimfallen würde. Beispiel hierfür ist

<sup>31</sup> Langner, Die Europäische Beihilfekontrolle auf dem Prüfstand, CEP Studie, 2009, 18 f.

<sup>32</sup> Sonderstellung der Agrarpolitik s. Art. 38 ff. AEUV.

<sup>33</sup> Allerdings kann dies wohl nicht als ein zwingendes Bekenntnis zum Marktliberalismus gewertet werden, s. Stober, Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht, 16. Aufl. 2008, 44; strikter von Yoo, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 119 AEUV, Rz. 5: Festlegung auf eine offene Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb. Ausf. zur Funktion des europäischen Beihilfeverbots Koppensteiner (FN 11), 31-63.

<sup>34</sup> Frenz, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfe- und Vergaberecht, 2007, § 1 Rz. 2 ff.

<sup>35</sup> Zur Abgrenzung Soltész/Wagner, Wann werden "Altbeihilfen" zu "Neubeihilfen", EuZW 2013, 856 ff. m.w.N.

<sup>36</sup> EuGH v. 15.3.1994 - Rs. C-387/92, Banco Exterior de España, Slg. 1994, I-877, Rz. 20; EuGH v. 29.11.2012 - Rs. C-262/11, Kremikovtzi, Celex-Nr. 62011 CJ0262, Rz. 36. Damit birgt die Bereichsausnahme für Alt-Beihilfen auch eine erhebliche Versteinerungsgefahr. Wenn Mitgliedstaaten befürch-

ten müssen, dass neue Regelungen unter das Beihilfeverbot subsumiert werden und sie keine Genehmigung der EU-Kommission erhalten, werden sie an bestehenden Maßnahmen auch dann festhalten, wenn diese nicht hinreichend wirksam oder nicht erforderlich sind. Dies kann die Verfassungsmäßigkeit der Maßnahme in Frage stellen, jedenfalls ihre ökonomische Sinnhaftigkeit. An die Mitgliedstaaten gerichtete Vorschläge zweckdienlicher Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 108 Abs. 1 AEUV, Art. 18 VerfVO, die auch Alt-Beihilfen zum Gegenstand haben können, sind nicht rechtlich durchsetzbar, vgl. Kühling, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 108 AEUV, Rz. 11.

<sup>37</sup> Kritisch Langner, Die Europäische Beihilfekontrolle auf dem Prüfstand, CEP Studie, 2009, S. 20 ff.

<sup>38</sup> Englisch, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 9.2; Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 4.

<sup>39</sup> H.M. etwa M. Lang, EStAL 2012, 411 (420).

<sup>40</sup> Hierzu ausf. Englisch (FN 38) Rz. 9.14.

die Diskussion über die Selektivität der Kernbrennstoffsteuer.41

Eine derart umfassende Kontrolle durch das Beihilferecht stünde jedoch in eklatantem Widerspruch zur nationalen Souveränität auf dem Gebiet der nichtharmonisierten Steuern<sup>42</sup>. Zwar besteht diese Souveränität nur in den Grenzen des AEUV. Indes würde eine derart weit verstandene Kontrolle durch die Beihilfevorschriften sich nicht auf grenzüberschreitende Betätigungen und Verzerrungen speziell des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs beschränken, sondern es käme zu einer umfassenden Überprüfung der nationalen Steuersysteme, was freilich vor allem daran liegt, dass der EuGH der Voraussetzung der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten keine eigenständige Bedeutung beimisst (hierzu unten IV.4). Anders als andere Gleichheitssätze lässt das Beihilferecht zudem kaum Spielräume für die Beseitigung der Ungleichbehandlung, denn die Anwendung von Art. 107 AEUV erschöpft sich nicht in der Feststellung einer Ungleichbehandlung, sondern basiert auf der Feststellung, was richtige Besteuerung (Regelbelastung) ist. Das Beihilfeverbot wirkt - anders als eine Unvereinbarkeitserklärung – unmittelbar und immer nur in eine Richtung, indem es zur Unanwendbarkeit der begünstigenden Norm führt. Nur über eine grundlegende Umgestaltung des Systems können sich die Mitgliedstaaten Spielräume verschaffen. Das ist aber im Zweifel nicht gewollt. So wird der deutsche Gesetzgeber, bestätigt der EuGH die Kommissionsentscheidung zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG<sup>43</sup>, wohl kaum die Konsequenz einer kompletten Abschaffung von § 8c KStG ziehen, um sanierungsbedürftigen Unternehmen den Verlustvortrag trotz Anteilseignerwechsels zu erhalten. Das zeigt, wie prekär das Beihilfeverbot im Hinblick auf den Gewaltenteilungsgrundsatz ist.

Im Übrigen eröffnet das Beihilferecht ohnehin bereits erhebliches Steuerungspotential. Dies gilt zum einen für die Genehmigungspraxis nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV, insbesondere auch durch das Instrument der Gruppenfreistellungen<sup>44</sup>, erstreckt sich im Steuerrecht aber eben auch vorgelagert auf die Begründung der Genehmigungsbedürftigkeit mit dem daran geknüpften Durchführungsverbot (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV). Die Unsicherheit darüber, welche steuerlichen Normen als Beihilfen zu qualifizieren sind, verschafft der EU-Kommission eine nicht unproblemati-

sche Machtposition gegenüber den Mitgliedstaaten sowohl im Hinblick darauf, welche Vorschriften aufgegriffen werden, als auch welche nicht aufgegriffen werden. Aus Sicht der Kommission ist dies sehr attraktiv, weil sie hier, allein kontrolliert durch den EuGH, vollständig autonom agieren kann. Im Bereich der Harmonisierung ist die Kommission dagegen auf ein Initiativrecht beschränkt (Art. 17 Abs. 2 AEUV) und scheitert oft genug am Erfordernis einstimmiger Annahme durch den Ministerrat. Mag die Abneigung der Mitgliedstaaten gegenüber Beschränkungen ihrer nationalen Steuersouveränität den europäischen Integrationszielen auch abträglich sein, so darf die Beihilfeaufsicht nicht zu einer Umgehung des für steuerrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen geltenden Einstimmigkeitsprinzips genutzt werden. Dies spricht für eine eher restriktive Handhabung.

Aus der Beachtung der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten folgt schließlich, dass Bezugsrahmen immer nur die Behandlung im und durch den jeweiligen Mitgliedstaat sein kann. Wenn alle Unternehmen des betreffenden Mitgliedstaates gegenüber Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat bevorzugt werden, ist dies unbeachtlich<sup>45</sup>. Es geht nicht darum, durch die Hintertür des Beihilferechts Standards zu erzwingen. Hieraus folgt gleichzeitig, dass eine Vergünstigung, die erst aus dem Zusammenwirken der Vorschriften zweier Mitgliedstaaten resultiert, nicht Beihilfe sein kann. Beihilferechtliche Verantwortung kann einen Mitgliedstaat nur für seine eigenen Regeln treffen.

# Bedürfnis nach eindeutigen Ergebnissen im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Zuordnung

#### a) Steuervergünstigungen

Die Behandlung uneindeutiger Fälle hat im rein nationalen Kontext keine gravierenden Auswirkungen, weil sich an die Einordnung einer Norm als Steuervergünstigung – jedenfalls in der aktuellen Praxis von Rechtsprechung und Verwaltung – keine unmittelbaren Rechtsfolgen knüpfen<sup>46</sup>. Selbst im Gesetzesvollzug werden Fiskalzwecknormen und Steuervergünstigungen gleich behandelt. Die Rechtsprechung wendet – entgegen berechtigter Kritik im Schrifttum<sup>47</sup> – die § 30; §§ 39ff. AO – unterschiedslos auch auf Steuervergünstigungen an<sup>48</sup>.

<sup>41</sup> Vgl. Kühling, EWS 2013, 113 (119), der eine selektive Begünstigung bei der Kernbrennstoffsteuer verneint. Allgemein zur Einführung von Zwecksteuern für bestimmte Unternehmen, um andere zu begünstigen Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 131 s. http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014\_stateid\_notion/draft\_guidance\_de.pdf.

<sup>42</sup> Ähnlich Schön, DStJG 23 (2000), 214 f.

<sup>43</sup> Trotz der Verfristung der Klage der Bundesrepublik, vgl. EuGH am 3.7.2014 – Rs. C-102/13 P, DStR 2014, 9, wird es zu einer Überprüfung kommen, vgl. die anhängigen Nichtigkeitsklagen, T-287/11, T-610/11, T-612/11, T-619/11, T-620/11.

<sup>44</sup> Z.B. für KMU Verordnung (EU) Nr. 651-2014; vgl. auch Frenz, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfe- und Verga-

berecht, 2007, Rz. 791-895.

<sup>45</sup> EuG v. 7.11.2014 - Rs. C-399/11, Banco Santander, BB 2015, 1188, Rz. 79.

<sup>46</sup> Zur Relevanz der Einordnung aber Tipke (FN 1) 83 ff.

<sup>47</sup> Tipke (FN 1) 86; ausf. Groß, Steuervergünstigungen & Steuerbenachteiligungen. Gibt es besondere Regeln für den Gesetzesvollzug?, 1997; Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 40 AO, Rz. 16 f. (Nov. 2012); Schmieszek, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 40 AO, Rz. 7 (Juni 2013); Ratschow, in: Klein, AO, 12. Aufl. 2014, § 40 AO, Rz. 12 ff.

<sup>48</sup> Vgl. z.B. zu § 30 AO BFH v. 15.10.1997 - I R 10/92, BStBl. II 1998, 63; zu § 40 AO z.B. BFH v. 7.11.1989 - VII R 115/87, BStBl. 1990, 251; BFH v. 31.5.1995 - X R 245/93, BStBl. II 1995, 875 (aber offen gelassen).

#### b) Beihilfen

Ganz anders ist dies hinsichtlich der Einordnung als Beihilfe. Das Vorliegen einer Beihilfe begründet zum einen die Pflicht der Notifikation (Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV), zum anderen das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV. Dabei liegt das Risiko der Fehlbeurteilung nicht etwa (allein) beim subventionierenden Staat, sondern trifft diejenigen, die die Beihilfe in Anspruch genommen haben bzw. im Vertrauen auf deren Rechtmäßigkeit Vermögensdispositionen vorgenommen haben. Der richtigen Einordnung kommt hier eklatante Bedeutung zu, weil dem Steuerpflichtigen keinerlei Vertrauen in das Nichtvorliegen einer Beihilfe zugebilligt wird. Die empfangenen Vorteile sind stets mit zehnjähriger Rückwirkung einschließlich Verzinsung zurückzugewähren (s. Art. 15 Abs. 1 Beihilfeverfahrensverordnung)49. Nationales Verfahrensrecht, das dem entgegensteht, ist unanwendbar<sup>50</sup>. Der Steuerpflichtige kann sich bei fehlendem Notifikationsverfahren nicht darauf verlassen, dass der die Beihilfe gewährende Staat in seiner Beurteilung, es handle sich nicht um eine Beihilfe. richtig gelegen hat, obwohl im System der §§ 172 ff. AO Fehler der rechtlichen Wertung generell zu Lasten des Staates gehen. Im Interesse des effet utile wird das durchaus auch dem Gemeinschaftsrecht bekannte Gebot des Vertrauensschutzes für das Beihilfenrecht nahezu vollständig außer Kraft gesetzt<sup>51</sup>. Auf diese Weise wird einem kollusiven Zusammenwirken von Mitgliedstaat und Bürger und der Gefahr der Umgehung des Beihilferechts vorgebeugt.

Es bestehen jedoch erhebliche Zweifel, ob diese Mechanismen auch für das Steuerrecht sachgerecht sind<sup>52</sup>. Für den Bereich der direkten Subventionen mag die Versagung von Vertrauensschutz angehen, weil sie in der Regel leicht erkennbar sind. Der Empfänger eines verlorenen Zuschusses oder eines zinslosen staatlichen Darlehns, dürfte sich wohl kaum über dessen Charakter irren. Auch im Bereich der Steuervergünstigungen gibt es eindeutige Fälle. Investitionszulagen sind Steuervergünstigungen/Beihilfen, auch für die meisten Sonderabschreibungen wird man dies bejahen können. Allerdings zeigt sich schon hier, wie schleichend die Übergänge sind<sup>53</sup>. Wann ein Abschreibungstatbestand zur Steuervergünstigung/Beihilfe wird, hängt nicht von seiner Bezeichnung ab (s. § 7a EStG: "erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen"), sondern davon ab, ob der Abschreibungssatz der wirtschaftlichen Nutzungsdauer entspricht. Dies lässt sich ohnehin nur typisieren, und die Realitätsgerechtigkeit dieser Typisierung bestimmt dann die Einordnung.

Nun ließen sich zwei Schlüsse ziehen: Will man an den scharfen Rechtsfolgen, insbesondere dem Ausschluss jedweden Vertrauensschutzes auch für Steuervergünstigungen festhalten, könnte sich hieraus die Forderung ergeben, den Beihilfebegriff eng auszulegen und auf eindeutige Fälle zu beschränken. Damit wäre auch einer prospektiven Beihilfeaufsicht die Kontrollmöglichkeit abgeschnitten. Der Anwendungsbereich im Steuerrecht wäre relativ schmal. Soll am status quo eines eher extensiven Beihilfenbegriffes festgehalten werden, für den der Wortlaut Beihilfen "gleich welcher Art" spricht, kann sich eigentlich nur der Schluss ergeben, die Rechtsfolgen zu modifizieren, indem in Fällen mit Wertungsspielräumen, in denen der Beihilfecharakter nicht ohne weiteres erkennbar ist, Vertrauensschutz gewährt wird. Dem Phänomen der indirekten Subventionen wird man wohl nur so gerecht werden. Ihre Identifikation setzt stets eine komplexe Ermittlung der "Regelbelastung" (hierzu im Weiteren unten IV.2) voraus. Es liegt in der Natur der Sache, dass dabei Spielräume in der Beurteilung existieren, die scharfen Rechtsfolgen zu Lasten der Steuerpflichtigen entgegenstehen. Hieran wird auch der bisher nicht offiziell verabschiedete Entwurf der Überarbeitung der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV aus 2014<sup>54</sup> nichts ändern. Zwar wird in Tz. 126 ff. abstrakt erläutert, wie Bezugssystem und Ausnahme zu ermitteln sind, die Wertungsspielräume bei der Beurteilung des Einzelfalls werden aber bestehen bleiben.

Überdies dürfte die Gefahr des absichtsvollen Zusammenwirkens von Unternehmen und Mitgliedstaaten im Bereich von Steuervergünstigungen geringer sein, weil sie durch abstrakt-generelle Gesetze gewährt werden, folglich jedermann zustehen, der die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt und nicht von einem individuellen Vergabeakt abhängig sind<sup>55</sup>. Zwar ist denkbar, dass durch gezielte Ausgestaltung eines abstrakt generell formulierten Gesetzes im Ergebnis nur ein einziges bzw. einzelne Unternehmen begünstigt werden. Auch mag der Gesetzesvorbehalt für Steuervergünstigungen nicht in allen Staaten so streng ge-

<sup>49</sup> Verordnung Nr. 659/1999 des Rates v. 22.3.1999, ABI. Nr. L 083, 27.3.1999, p. 1. Hierfür kann schon ein bloßes Auskunftsersuchen genügen, selbst wenn der Beihilfenempfänger von diesem keine Kenntnis erlangt hatte, EuG v. 10.4.2003 – Rs. C-366/00, Scott/Kommission, Slg. 2003, II-1763, Rz. 59 ff.; EuGH v. 6.10.2005 – Rs. C-276/03, Scott/ Kommission, Slg. 2005, II-8437, Rz. 33 ff. Ausnahme: Nichteinschreiten der EU-Kommission trotz Kenntnis s. EuGH v. 24.11.1987 – Rs. 223/85, RSV, Slg. 1987, 4617, Rz. 17.

<sup>50</sup> EuGH v. 20.3.1997 - Rs. C-24/95, Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland, Slg. 1997, I-1591; BVerwG v. 23.4.1998 - 3 C 1 5/97, BVerwGE 106, 328.

<sup>51</sup> Zum Vertrauen in unionsrechtswidrige Beihilfen a) zu direkten Beihilfen z.B. EuGH v. 14.1.1997 - Rs. C-169/95, Spanien/Kommission, Slg. 1997, I-135, Rz. 51 f.; EuGH v.

<sup>20.3.1997 -</sup> Rs. C-24/95, *Alcan II*, Slg. 1997, I-1591, Rz. 25 f.; b) zu steuerlichen Beihilfen EuG v. 9.9.2009 - Rs. C-270, 227, 228, 229/01 u.a., *Diputacion Foral de Alava*, Slg. 2009, II-3029, Rz. 29.

<sup>52</sup> In diese Richtung auch Englisch (FN 38) Rz. 9.68.

<sup>53</sup> Hierzu v. Schweinitz, Abschreibungen zwischen Aufwandsund Subventionstatbestand, 2005, 93 ff.

<sup>54</sup> http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014-\_stateid\_notion/draft\_guidance\_de.pdf.

<sup>55</sup> Dies war anders in der finnischen Rechtssache EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, P Oy, DStR 2013, 1588, Rz. 23 ff., die Präjudiz für die Beurteilung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG sein könnte, in der aber die Besonderheit bestand, dass die Finanzbehörde über Ermessen verfügte.

handhabt werden wie in Deutschland<sup>56</sup>. Dennoch dürfte die Begünstigung in der Regel nicht das Resultat eines gezielten Einwirkens des einzelnen Unternehmens auf den Staat sein. Der Gefahr der Umgehung des Beihilfeverbots durch Verzicht auf die Rückforderung kommt damit im Rahmen einer Güterabwägung mit dem Gebot der Rechtssicherheit geringeres Gewicht zu als bei individuell vergebenen Finanzhilfen. Eine forcierte steuerliche Beihilfenkontrolle mit Rückforderung läuft Gefahr, das Gesetzesvertrauen massiv zu erschüttern, wenn diese Zusammenhänge und Unterschiede zwischen steuerlichen Verschonungssubventionen und direkten Beihilfen nicht beachtet werden. Rechtsstaatlichkeit und Rechtssicherheit sind oberste Rechtsgrundsätze auch des Unionsrechts<sup>57</sup> und sollten der effektiven Durchsetzung des Beihilfeverbots nicht blind geopfert werden.

## III. Kriterien für die Identifikation von Steuervergünstigungen

## Die Identifikation von Steuervergünstigungen als Aufgabe steuerlicher Tatbestandsbildung

Steuervergünstigungen sind Ausnahmebestimmungen. Ihr Ausnahmecharakter lässt sich indes nicht formal, sondern nur *materiell*<sup>58</sup> bestimmen.

Joachim Lang hat in der Entwicklung einer Steuertatbestandslehre den Schlüssel zur Identifikation von Steuervergünstigungen gesehen. Als Steuervergünstigungen ordnet er Ausnahmevorschriften ein, die nicht auf einem "steuerartbegründenden Prinzip" beruhen<sup>59</sup>. Sie sind von negativen Tatbestandsmerkmalen abzugrenzen, die als negative Geltungsanordnungen<sup>60</sup> den Steuertatbestand quasi nach unten hin abgrenzen, indem sie Sachverhalte ausnehmen, die von vornherein nicht in den Steuertatbestand fallen sollen. Eines der prominentesten Beispiele ist die Steuerfreiheit privater Veräußerungsgewinne<sup>61</sup>. Sie setzt die Quellentheorie im Bereich der Überschusseinkünfte<sup>62</sup> um. Nicht durchsetzen konnte sich Joachim Langs Einordnung von Normen, die Steuerwürdigkeitsentscheidungen unvollkommen umsetzen, als Steuervergünstigungen. So sind Normen, die der Berücksichtigung

des existenznotwendigen Bedarfs dienen, gerade keine Steuervergünstigungen<sup>63</sup> ungeachtet dessen, ob das Einkommensteuerrecht das subjektive Nettoprinzip vollkommen oder nur rudimentär verwirklicht. Ebenso wenig werden nach heutigem Verständnis Normen, die eine Übermaß- oder Doppelbesteuerung verhindern, als Steuervergünstigungen eingeordnet<sup>64</sup>. Joachim Lang selbst hat später<sup>65</sup> den Begriff der Steuervergünstigung auf solche Normen beschränkt, die "in Durchbrechung des steuerartbegründenden Prinzips, insbesondere in Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, bevorzugen wollen und bevorzugen".

Dabei kommt es entgegen der Nomenklatur des Subventionsberichts<sup>66</sup> nicht auf die Größe der Gruppe der Begünstigten an<sup>67</sup>. Nicht nur die schmale Ausnahme ist Steuervergünstigung. Begünstigt werden kann auch die Mehrheit der Steuerpflichtigen.

# 2. Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen

Des Weiteren setzt die Annahme einer Steuervergünstigung voraus, dass es sich um eine bezweckte Maßnahme handelt<sup>68</sup>. Als Instrument der Wirtschaftslenkung oder Sozialgestaltung kommt der Vorstellung des Gesetzgebers entscheidende Bedeutung zu. Lenkung impliziert Intention. Ob die Norm wirkt, muss anhand der mit ihr verfolgten Ziele beurteilt werden. Die faktische Begünstigungswirkung lückenhafter Fiskalzwecknormen macht diese nicht zu Steuervergünstigungen.

Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, welche Anforderungen an die Sichtbarkeit der gesetzgeberischen Intention zu stellen sind. Reicht eine mögliche Lenkungsabsicht? Muss diese explizit geäußert werden? Im Steuertatbestand oder in den Gesetzgebungsmaterialien? Offen gehalten sind die Vorgaben des BVerfG, Förderungs- und Lenkungsziele seien als Rechtfertigungsgründe nur dann geeignet, wenn sie von "erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden". Der gesetzgeberische Zweck muss danach entweder im Gesetzestext oder in den Materialien zum Ausdruck kommen". Da sich im Gesetzestext in den seltensten Fällen explizite Ausführungen zu den gesetzgeberischen Motiven finden, muss es

<sup>56</sup> Gegen untergesetzliche Steuervergünstigungen BFH v. 26.8.1954 – IV 512/53 U, BStBl. III 1954, 313; BFH v. 9.3.1993 – VII R 87/92, BStBl. II 1993, 468.

<sup>57</sup> Art. 2 EUV; Rechtssicherheit gilt auch im Unionsrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz, vgl. schon EuGH, Rs. 42 u. 45/59, SNUPAT, Slg. 1961, 109, 172; vgl. ferner aus jüngerer Zeit z.B. EuGH v. 10.9.2009 – Rs. C-201/08, Plantanol, Slg. 2009, I-8343, Rz. 46.

<sup>58</sup> J. Lang (FN 8) 75.

<sup>59</sup> J. Lang (FN 8) 141.

<sup>60</sup> J. Lang (FN 8) 63 ff.

<sup>61</sup> Tipke (FN 1) 80.

<sup>62</sup> Freilich lässt sich darüber streiten, ob der Gesetzgeber nach der erheblichen Ausweitung der Steuerpflicht privater Veräußerungsgewinne überhaupt noch an der Quellentheorie festhält, hierzu Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. ESt. Anm. 630 (Aug. 2014).

<sup>63</sup> A.A. noch J. Lang (FN 8) 77 ff.

<sup>64</sup> Nach J. Lang (FN 8) 118 ff., handelt es sich um "aptive Steuervergünstigungen", ein Begriff, der sich nicht durch-

gesetzt hat.

<sup>65</sup> S. J. Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 7 Rz. 37.

<sup>66 &</sup>quot;Sonstige steuerliche Regelungen" nach Anlage 3 des Subventionsberichts, s. 25. Subventionsbericht, BT-Drucks. 18/5940, 85.

<sup>67</sup> Tipke (FN 1) 82.

<sup>68</sup> Tipke (FN 1) 80 f.; Wemsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, 67/68. Im weiter gefassten Konzept der Steuervergünstigung in J. Langs Dissertation kann dies nur für die von ihm als "subventiv" bezeichneten Steuervergünstigungen gelten, J. Lang (FN 8) 124 ff.

<sup>69</sup> BVerfG v. 6.3.2002 - 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (112); BVerfG v. 20.4.2004 - 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); BVerfG v. 21.6.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); BVerfG v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32); BVerfG v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.

<sup>70</sup> BVerfG v. 9.12.2008 - 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (237).

ausreichen, wenn sich ein solcher qua Auslegung ermitteln lässt. Hierzu kann auf die Materialien zurückgegriffen werden<sup>71</sup>.

#### 3. Belastbarkeit der Abgrenzung

Die Abgrenzungskriterien für die Identifikation von Steuervergünstigungen müssen sich selten bewähren, weil, wie gesagt, die Einordnung in der Regel keine fallentscheidende Wirkung entfaltet. Auch die Verfassungsmäßigkeit hängt nicht daran, ob eine Norm Steuervergünstigung ist, sondern ob sie gleichheitssatzkonform ausgestaltet ist, woran es gerade in den Zweifelsfällen unklarer Lenkungsintention häufig fehlen wird. Dennoch stellt sich die Frage nach der Belastbarkeit der Einordnung.

Auch hierbei spielt die Lenkungsabsicht ein zentrale, allerdings nicht die allein entscheidende Rolle. Bestimmt ein interventionistisches Ziel die gesetzgeberische Maßnahme bereits im Gesetzgebungsverfahren. findet dies regelmäßig seinen Niederschlag auch im gesetzlichen Tatbestand. Es handelt sich in diesen Fällen eindeutig um Steuervergünstigungen. So muss der Vergünstigungscharakter eines "Fördergebietsgesetzes"72 oder von Sonderabschreibungen für bestimmte Branchen nicht hinterfragt werden. Umgekehrt macht jedoch die Subventionsabsicht allein eine Norm nicht automatisch zur Steuervergünstigung. Qua Deklaration können Fiskalzwecknormen nicht in Steuervergünstigungen umqualifiziert werden. Wenn der Gesetzgeber die Verlustverrechnung als tragende Säule des Nettoprinzips plötzlich als Steuervergünstigung bezeichnet, um Einschränkungen ohne weitere Rechtfertigung vornehmen zu können, so hat dies weder auf die Einordnung Einfluss73, noch reduziert es die Rechtfertigungslast.

Schwieriger ist die Beurteilung in Mischfällen, in denen steuersystematisch mehrere Lösungen möglich sind, etwa an der Grenze zwischen Erwerbs- und Privatsphäre in Fällen gemischter Veranlassung. Auch hier bleibt es grundsätzlich bei der Einordnung als Fiskalzwecknorm. Allerdings kann bei der Ausgestaltung ein Lenkungszweck einfließen. Hätte der Gesetzgeber die Entfernungspauschale umgekehrt zu der für verfassungswidrig befundenen Regelung des Steueränderungsgesetzes 2007<sup>74</sup> für Fernpendler eingeschränkt, so hätte sich nicht nur ein Gleichlauf mit der Typisierung privater Veranlassung ergeben; es

wäre auch eine ökologische Rechtfertigung möglich gewesen.

Besondere Probleme werfen Vereinfachungsbefreiungen auf. Sie enthalten nicht selten verdecke Steuervergünstigungen. So soll die Arbeitnehmerpauschale des § 9a Nr. 1a EStG vereinfachen, hat aber aufgrund ihrer konkreten Ausgestaltung in vielen Fällen erhebliche Begünstigungswirkung. Ob dies intendiert ist, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen<sup>75</sup>. Im Ergebnis dürfte dies allerdings kaum eine Rolle spielen, weil Vereinfachungsnormen prinzipiell daran zu messen sind, ob sie den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grenzen verfassungskonformer Typisierung<sup>76</sup> entsprechen. Nur wenn der Gesetzgeber explizit (zusätzlich) Förderzwecke verfolgt, können diese rechtfertigend herangezogen werden. Allerdings müsste die Norm dann auch im Hinblick auf den Förderzweck sachgerecht ausgestaltet sein, was nur schwerlich vorstellbar ist.

## IV. Kriterien für die Identifikation von EU-rechtlichen Beihilfen

### Relevanz der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet "staatliche Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen …, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen".

Dass der Beihilfebegriff nicht auf direkte Subventionen (Finanzhilfen) beschränkt ist, sondern eben auch Steuervergünstigungen als indirekte Subventionen erfasst, ist unproblematisch<sup>77</sup>. Unklar ist die Wertigkeit der einzelnen Tatbestandsmerkmale. Zwar betont der Gerichtshof, die Einstufung als Beihilfe setze voraus, dass alle in Art. 107 Abs. 1 AEUV genannten Voraussetzungen vorliegen<sup>78</sup>, die Prüfung konzentriert sich aber auf das Tatbestandsmerkmal der "Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige". Hierzu hat der EuGH die Selektivität der Maßnahme als zentrales Kriterium der Abschichtung zwischen Normalbelastung und Begünstigung einer von der Allgemeinheit abgrenzbaren Gruppe entwickelt.

<sup>71</sup> Grundlegend zur Bedeutung der Gesetzesbegründung Tappe, Die Begründung von Steuergesetzen, 2012, 2. Teil, Abschnitt B.

<sup>72</sup> Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz), BGBl. I 1993, 1654.

<sup>73</sup> Der 25. Subventionsbericht, BT-Drucks. 18/5940, 258, führt die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG a.F. zu Unrecht als Steuervergünstigung.

<sup>74</sup> Gesetz v. 19.7.2006, BGBl. I 2006, 1652.

<sup>75</sup> Verneinend BFH v. 7.11.2000 – III R. 79/97, BStBl. II 2001, 702 (705); zustimmend *Prinz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9a EStG, Anm. 5 (Sept. 2012).

<sup>76</sup> Hierzu Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 147.

<sup>77</sup> Vgl. etwa EuGH v. 15.6.2006 - Rs. C-393/04, Air Liquide Industries Belgium, Slg. 2006, I-5293, 2. Leitsatz: "... so ist der

Begriff der Beihilfe weiter als der der Subvention; er umfasst nicht nur positive Leistungen wie etwa die Subventionen selbst, sondern auch staatliche Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen. Daraus folgt, dass eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine Steuerbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, eine staatliche Beihilfe i.S.v. Art. 87 Abs. 1 EG ist."

<sup>78</sup> EuGH v. 24.7.2003 - Rs. C-280/00, Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747, Rz. 74 m.w.N.; EuG v. 7.11.2014 - Rs. C-399/11, Banco Santander, BB 2015, 1188, Rz. 31.

## EU-Rechtspraxis: Abgrenzung anhand des Merkmals der Selektivität

## a) Dreistufige Prüfung des EuGH

Die Qualifikation als "selektiv" setzt voraus, dass die nationale Steuermaßnahme drei Prüfungsschritte durchläuft<sup>79</sup>. In einem ersten Schritt wird die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder "normale" Steuerregelung ermittelt. Im zweiten Schritt wird gefragt, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte Vorteil selektiv ist. Dies soll dann der Fall sein, "wenn die Maßnahme von dem allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden"80. Ist dies der Fall, gilt die Maßnahme prima facie als selektiv. Der dritte Prüfungsschritt hat lediglich Korrekturfunktion. Hier wird es dem Mitgliedstaat möglich gemacht nachzuweisen, dass die Maßnahme "durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems, mit dem sie in Zusammenhang steht, gerechtfertigt ist". Da hierbei außerfiskalische Rechtfertigungsgründe keine Rolle spielen - sie können die Genehmigung der Beihilfe nach Art 107 Abs. 2 und 3 AEUV ermöglichen und sind nur dort zu berücksichtigen - geht es auf dieser Stufe letztlich nur um eine Rückkoppelung mit dem, was auf der ersten Stufe bereits als allgemeines System festgestellt worden ist.

## b) Ermittlung des Bezugsystems

Zentral ist die Frage, wie das "Bezugssystem"82 zu bestimmen ist. Je nachdem, ob der Rahmen eng oder weit gefasst wird, sind Einzelregeln Ausnahmen oder begründen eine eigene Systementscheidung. Der Entwurf einer Mitteilung der EU-Kommission zur Anwendung von Art. 107 AEUV schlägt eine Orientierung an der Gesamtheit aller systembildenden Prinzipien der jeweiligen Steuer vor. Bezugssystem sei "die Abgabe selbst"83. Roland Ismer spricht sich dagegen für die Ermittlung des Ausnahmecharakters anhand einer am "kleinstmöglichen System orientierten Bewertung" aus. Ein derart enger Ansatz "eigne" sich besser, führe zu größerer Rechtssicherheit und sei missbrauchsfester84. Unklar sind indes auch hier die Grenzen, wenn nicht jede Einzelregelung zum "System" aufgewertet werden soll. Zwar mag es innerhalb einer Steuer Subsysteme geben, diese sind aber alle an den steuerartbegründenden Prinzipien auszurichten. Nur so lässt sich verstehen, ob es sich um den Vollzug des Systems oder um Durchbrechungen desselben handelt. Dabei geht es bei der Frage nach den systemtragenden Prinzipien einer Steuer nicht um verfassungsrechtliche Wertungen<sup>85</sup>, sondern um die Ermittlung des Ausnahme-/Regelverhältnisses innerhalb des vom einfachgesetzlichen Gesetzgeber gewählten Systems.

## c) Allgemein günstige Steuersysteme

Keiner Diskussion bedarf es, dass eine allgemein günstige Ausgestaltung des Steuersystems weder Steuervergünstigung noch Beihilfe ist und zwar auch dann nicht, wenn der Gesetzgeber dabei auch standort- oder lenkungspolitische Ziele verfolgt. Ein niedriger allgemeiner Körperschaftsteuersatz, mag er auch mittels Steuererhöhungen an anderer Stelle finanziert sein, ist weder Steuervergünstigung noch Beihilfe<sup>86</sup>.

Aber auch einzelne Vorschriften wie etwa weitreichende Verlustausgleichsmöglichkeiten sind nicht als Beihilfen einzustufen, soweit sie nicht persönlich oder sachlich begrenzt sind, mögen sie auch im internationalen Vergleich (mittlerweile) unüblich sein.

Ebenso wenig sind Beteiligungsertragsbefreiungen wie in § 8b Abs. 1 und 2 KStG Beihilfen. Zweifelhaft ist bereits, ob sie sich an eine von der Unternehmensgesamtheit abgrenzbare Teilmenge bestimmter Unternehmen richten, nämlich solche, die Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften halten, schließlich ist das Halten von Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften nicht auf spezifische Unternehmen oder Branchen beschränkt. Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG ist aber vor allem deshalb nicht selektiv, weil sie lediglich wirtschaftliche Doppelbelastungen vermeidet und damit Ausdruck der allgemeinen Systementscheidung für eine Einmalbelastung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ist<sup>87</sup>. Selbst wenn man § 8b Abs. 1 und 2 KStG auf der ersten Stufe als eine Ausnahme vom umfassenden Einkommensbegriff des KStG wertet, würde die Vorschrift auf der dritten Stufe aus dem Beihilfenbegriff herausfallen, weil sie durch die Natur des praktizierten Körperschaftsteuersystems gerechtfertigt ist. Dasselbe Ergebnis lässt sich erzielen, wenn man die Regelbelastung durch das Körperschaftsteuersystem der Einmalbelastung definiert. Dann stellen §§ 8b Abs. 1 und 2 KStG gar keine Ausnahmen von der Regelbelastung dar. $^{88}$  Es fehlt schon an der Begünstigung.

<sup>79</sup> Vgl. EuGH v. 2.7.1974 - Rs. C-173/73, Kommission/Italien, Slg. 1974, 709 Rz. 33; EuGH v. 17.6.1999 - Rs. C-75/97, Belgien/Kommission, Slg. 1999, I-03671, Rz. 28 ff.; EuGH v. 8.11.2001 - Rs. C-143/99, Adria-Wien Pipeline, Slg. 2001, I-08365, Rz. 41; EuGH v. 15.12.2005 - Rs. C-148/-04, Unicredito Italiano, Slg. 2005, I-11137, Rz. 51; EuGH v. 6.9.2006 - Rs. C-8 8/03, Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-07115, Rz. 54; EuGH v. 8.9.2011 - Rs. C-78/08, Paint Graphos, Slg. 2011, I-07611, Rz. 49; EuGH v. 18.7.2013 - Rs. C-6 /12, P Oy, IStR 2013, 635, Rz. 19.

<sup>80</sup> EuG v. 7.3.2012 - Rs. C-210/02, British Aggregates/Kommission, juris, Rz. 49.

<sup>81</sup> EuG v. 7.11.2014 - Rs. C-399/11, Banco Santander, BB 2015, 1188, Rz. 37; EuGH v. 6.9.2006 - Rs. C-88/03, Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 53.

<sup>82</sup> Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 128 (FN 41).

<sup>83</sup> Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 134 (FN 41).

<sup>84</sup> Ismer/Karch, IStR 2014, 130 (134 f.).

<sup>85</sup> So aber als zentraler Grund für den Alternativvorschlag des "kleinstmöglichen Systems" Ismer/Karch, IStR 2014, 130 (134).

<sup>86</sup> Englisch (FN 38) Rz. 9.17, hebt zu Recht hervor, dass die Beihilfeaufsicht damit kein Instrument zur Eindämmung "fairen" Steuerwettbewerbs darstellt.

<sup>87</sup> J. Lang, DStJG 24 (2000), 49 (90 ff.).

<sup>88</sup> Vgl. Suchanek, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG, Anm. 57 (Mai 2011): § 8b KStG als "technische Steuerbefreiung".

d) Abgrenzung von Beihilfen gegenüber allgemein günstigen Steuersystemen

Zur Abgrenzung gegenüber allgemein günstigen Steuersystemen zieht die europäische Rechtsprechung die *Bestimmbarkeit*<sup>99</sup> einer Teilmenge begünstigter Unternehmen gegenüber der Unternehmensgesamtheit heran. Diese kann durchaus groß sein<sup>90</sup>.

Unzweifelhaft sind danach Steuervergünstigungen, deren subjektiver Anwendungsbereich auf eine bestimmte Branche<sup>91</sup> beschränkt ist, selektiv. Ob die Unternehmen der begünstigten Branche in unmittelbarem Wettbewerb zu nicht begünstigten Branchen stehen oder ganz unterschiedlichen Wirtschaftszweigen angehören, ist dabei unerheblich<sup>92</sup>. Derartige Vorschriften könnten allenfalls dann noch dem Selektivitätsverdikt entgehen, wenn auf diese Weise systemimmanent eine nur diese Branche an anderer Stelle betreffende Belastung ausglichen wird<sup>63</sup>.

Europäischer Gerichtshof und Europäisches Gericht gehen weiter, wenn sie die Selektivität auch für regional<sup>94</sup> oder zeitlich<sup>95</sup> begrenzte Steuervorteile bejahen. Zwar stehen diese Begünstigungen Unternehmen aller Branchen und Produktionszweige offen. Auch hier lassen sich die begünstigten Unternehmen aber anhand vorher festgelegter Kriterien von der Allgemeinheit der Unternehmen abschichten. Dabei dürfte dies für zeitlich begrenzte Steuervorteile wohl nur dann zutreffen, wenn die zeitliche Befristung von Anfang an feststeht, weil es geradezu zum Wesen steuerrechtlicher Normen gehört, dass sie sehr kurzen Änderungszyklen unterliegen. Dies ist der Normalfall und keine Ausnahme.

Selektiv sollen ferner auch solche Vorschriften sein, die, ohne dass sie tatbestandlich bestimmte Grenzen enthalten, faktisch nur von Großunternehmen genutzt werden können<sup>96</sup>. Dann muss von Selektivität erst recht ausgegangen werden, wenn die Gewährung steuerlicher Vorteile ausdrücklich an das Über- oder Unterschreiten bestimmter Umsatz- oder Gewinngrenzen geknüpft ist.

Schließlich begründet eine Differenzierung zwischen in- und ausländischen Unternehmen die Selektivität der Maßnahme, und zwar auch dann, wenn die Regelung de jure unterschiedslos Anwendung findet, de facto aber nur ausländische Unternehmen begünstigt<sup>97</sup>.

e) Faktische Selektivität in den Fällen steuerobjekt-statt steuersubjektbezogener Ausnahmetatbestände

Problematisch ist die Einordnung von Steuervergünstigungen, die nicht (bestimmte) Unternehmen adressieren, sondern ohne subjektive Einschränkungen in der Bemessungsgrundlage normiert sind. Indes kommt es nach ständiger Rechtsprechung<sup>98</sup> nicht auf die Tatbestandstechnik an, maßgeblich sind vielmehr die Wirkungen. Deshalb kann nicht entscheidend sein, ob der nationale Gesetzgeber statt bestimmter Unternehmen bestimmte Investitionen oder Einkünfte begünstigt. Zwar spricht Art. 107 Abs. 1 AEUV von der "Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige". Jedoch ist im Steuerrecht eine unternehmensspezifische Begünstigung die Ausnahme. Auch eine Sonderabschreibung für den Schiffsoder Flugzeugbau ist nicht auf einen bestimmten Unternehmenstypus beschränkt, sondern steht theoretisch allen Unternehmen offen, die Flugzeuge oder Schiffe anschaffen oder herstellen. Deshalb lässt sich auch der Selektivität einer Begünstigung von Lizenzeinnahmen nicht entgegenhalten, von ihr könne jedes Unternehmen Gebrauch machen<sup>99</sup>. Dasselbe Argument hätte man auch im Fall der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG geltend machen können. Die Erleichterung war nicht auf bestimmte Branchen zugeschnitten, sondern stand allen Unternehmen offen, die sich in einer vergleichbaren wirtschaftlichen Lage befanden. Im Übrigen würde es eine derartige Differenzierung von der Tatbestandstechnik abhängig machen, ob eine Beihilfe vorliegt. Statt IT-Unternehmen zu begünstigen, muss der Gesetzgeber nur IT-unternehmensspezifische Gewinne begünstigen, um der

<sup>89</sup> EuG v. 7.11.2014 - Rs. C-399/11, Banco Santander, BB 2015, 1188, Rz. 45.

<sup>90</sup> Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 119 (FN 41).

<sup>91</sup> Ausschließlichkeit ist nicht erforderlich. Der EuGH lässt ausreichen, dass die Maßnahme "im Wesentlichen" auf einen Wirtschaftsbereich oder auf verschiedene Wirtschaftsbereiche bezogen ist EuGH v. 12.7.1990 – Rs. C-169/84, COFAZ/Kommission, Slg. 1990, I-3083, Rz. 22 und 23, und v. 20.11.2003 – Rs. C-126/01, GEMO, Slg. 2003, I-13769, Rz. 37 bis 39.

<sup>92</sup> Entwurf einer Mitteilung zur Anwendung von Art. 107 AEUV, 2014, Tz. 119 (FN 41).

<sup>93</sup> Zur Möglichkeit der Berücksichtigung eines Nachteilsausgleichs EuGH v. 24.7.2003 – Rs. C-280/00, Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747, Rz. 87 ff.

<sup>94</sup> EuGH v. 19.9.2000 - Rs. C-156/98, Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Rz. 23; EuGH v. 6.9.2006 - Rs. C-88/03, Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115.

<sup>95</sup> EuG v. 4.9.2009 - Rs. T-211/05, Italien/Kommission, Slg. 2009, II-2777, Rz. 120 und 121.

<sup>96</sup> EuGH v. 8.9.2011 - Rs. C-279/08 P, Kommission/Niederlande, Slg. 2011, I-07671, Rz. 63 zu Vergünstigungstatbeständen im Rahmen des Emissionshandels, die nur von Unterneh-

men genutzt werden konnten, deren Leistungsbedarf einen bestimmten Grenzwert überschritt.

<sup>97</sup> S. etwa EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission/Gibralta, Slg. 2011, I-11113. Andererseits EuG, v. 7.11.2014 – Rs. C-399/11, Banco Santande, BB 2015, 1188, Rz. 63 ff.; mit krit. Anm. Linn, IStR 2015, 114 (116), der es bemerkenswert findet, dass die Beschränkung der Goodwill Abschreibung auf den Erwerb ausländischer Beteiligungen nicht als selektiv eingestuft wurde. Natürlich stellt sich auch die umgekehrte Frage, ob eine Besserstellung inländischer Unternehmen als Beihilfe einzuordnen ist. Gemeinhin werden diese Fälle nur im Licht der Diskriminierungsverbote geprüft. Die Schnittmenge zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht ist indes noch nicht ausdiskutiert; hierzu Wattel, World Tax Journal 2013, 128 (130 ff.); Englisch (FN 38) Rz. 951 ff.

<sup>98</sup> EuG v. 7.11.2014 - Rs. C-399/11, Banco Santandez, BB 2015, 1188, Rz. 69; EuGH v. 2.7.1974 - Rs. C-173/73, Italien/Kommission, Slg. 1974, 709, Rz. 27, und v. 29.4.2004 - Rs. C-159/01, Niederlande/Kommission, Slg. 2004, I-4461, Rz. 51.

<sup>99</sup> Luts, EC Tax Review 2014, 258 (264), mit Hinweis auf das diesbezügliche und von der EU-Kommission akzeptierte Vorbringen im Fall der spanischen Patentbox.

Beihilfekontrolle zu entgehen. Dies ist mit einem wirkungsorientierten Verständnis unvereinbar<sup>100</sup>.

Allerdings schränkt die Rechtsprechung ein, dass eine Maßnahme, selbst wenn sie eine Abweichung von der allgemeinen oder "normalen" Steuerregelung darstellt, dann nicht selektiv ist, wenn sie potentiell von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden kann, weil es dann "nicht möglich sei, einen Vergleich der rechtlichen und tatsächlichen Situation der Unternehmen, denen die Maßnahme zugutekommen kann, mit der Situation der Unternehmen, denen sie nicht zugutekommen kann, im Hinblick auf das mit der allgemeinen oder normalen Regelung verfolgte Ziel vorzunehmen"<sup>101</sup>. Auf diese Weise soll vermieden werden, dass jede Abweichung von der Regelbesteuerung automatisch zur Annahme der Selektivität führt<sup>102</sup>.

Dass eine Vergünstigung potentiell allen Unternehmen offen steht, wird man aber grundsätzlich bei Vergünstigungen für Einkünfte aus einer bestimmten Tätigkeit nicht annehmen können. Auszugehen ist von konkreten Unternehmen und Unternehmenszwecken und nicht vom hypothetischen Sachverhalt einer Veränderung des Geschäftszwecks oder eines Branchenwechsels. So kann jedes Unternehmen unabhängig von seinem Geschäftsgegenstand (ausländische) Beteiligungen erwerben<sup>103</sup>. Die Begünstigung ist nicht von der Art der Tätigkeit abhängig. Aber nicht jedes Unternehmen kann Gewinne aus dem Betrieb von Handelsschiffen erwirtschaften, und ebenso wenig kann jedes Unternehmen Lizenzeinkünfte erzielen.

#### f) Exkulpation Schedulensteuersystem?

Allerdings könnte eingewandt werden, ein Staat verfolge ein System der Ungleichbehandlung einzelner Einkunftsarten, wenn seine Einkommensteuer als Schedulensteuer eingeordnet werden kann. Wäre die Vorschrift dem allgemeinen Steuersystem zuzuordnen, käme es nach dem Prüfungsduktus des EuGH gar nicht mehr darauf an, ob sie bestimmte Unternehmen oder bestimmte Unternehmenstätigkeiten privilegiert. Welche Schwierigkeiten hier entstehen, lässt sich an der ermäßigten Besteuerung von Kapitaleinkünften

durch die Abgeltungsteuer verdeutlichen. Schon ob es sich hierbei um eine Steuervergünstigung handelt, ist umstritten¹0⁴. Die Einordnung hängt davon ab, ob man in der Abgeltungsteuer einen grundsätzlichen Wechsel hin zu einem Schedulensteuersystem sieht mit einer ermäßigten Besteuerung von Einkünften aus (Finanz)kapital. Dies wird man ungeachtet der vielen Defizite und Brüche der Abgeltungsteuer bejahen müssen. Damit lässt sich folgern, dass "kleine Schedulen" – etwa § 5a EStG¹05 – Steuervergünstigung sind, eine Zweiteilung der Einkommensteuer im Sinne einer (wenn auch möglicherweise sehr imperfekten) dualen Einkommensteuer dagegen Regelbesteuerung eines allgemeinen Systems und damit keine Steuervergünstigung.

Ähnlich ist dies unter dem Vorzeichen des Beihilferechts zu sehen, wobei die Abgeltungsteuer wohl schon deshalb aus dem Beihilferaster herausfällt, weil sie nicht Unternehmen, sondern lediglich private Kapitaleinkünfte begünstigt (§ 20 Abs. 8 EStG)<sup>106</sup>. Dagegen wirft die Begünstigung spezieller unternehmerischer Einkünfte, etwa Lizenzeinkünfte im Rahmen sog. Patent Boxes, die Frage der Einordnung als kohärentes Element eines Schedulensteuersystems unmittelbar auf.

Richtig ist aufgrund der Kontextualität der Ermittlung des allgemeinen Systems innerhalb der jeweiligen mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnung, dass in Staaten, die anders als Deutschland schon dem Grunde nach keinen synthetischen Einkommensbegriff kennen, die Ungleichbehandlung verschiedener Einkunftsarten systemimmanent sein mag. Dies heißt aber nicht, dass jedwede singuläre Begünstigung bestimmter Einkünfte dem Regelsystem zugerechnet werden kann, denn meist wird die Schedulenbildung einem bestimmten übergeordneten Muster folgen, das sich an Fiskalzwecken orientiert. Die Schedulen sind im Zweifel nicht willkürlich gebildet. Ansonsten könnte man kaum von einem "System" sprechen. Umso weniger lässt sich mit der Schedulenbesteuerung als maßgeblichem System argumentieren, wenn ein Staat in Wirklichkeit einen synthetischen Einkommensbegriff verfolgt107.

<sup>100</sup> Ausdrücklich EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P. Kommission/Gibralta; Slg. 2011, I-11113, Rz. 92. Offen gelassen in Bezug auf IP companies vs. IP Boxes bei Luts, Compatibility, of IP Box Regimes with the EU State Aid Rules and Code of Conduct, EC Tax Review 2014, 258 (273).

<sup>101</sup> EuG v. 7.11.2014 - Rs. C-399/11, Banco Santander, BB 2015, 1188, Rz. 48.

<sup>102</sup> EuG v. 7.11.2014 - Rs. C-399/11, Banco Santander, BB 2015, 1188, Rz. 49.

<sup>103</sup> EuG v. 7.11.2014 - Rs. C-399/11, Banco Santander, BB 2015, 1188, Rz. 57.

<sup>104</sup> Hierzu Englisch, StuW 2007, 221 (224); Dahm/Hamachez, ifst-Schrift Nr. 478 (2012), 26.

<sup>105</sup> Einordnung als Steuervergünstigung Voß, in: Herrmann/ Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5a EStG, Anm. 6. (Okt. 2011). § 5a ist als Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV einzuordnen. Die EU-Kommission hat allerdings keine Einwände erhoben und § 5a EStG gebilligt, vgl. EU-Kommission v. 11.12.1998, SG (98) D/11575, S. 7 f. (unveröffentlicht) und Hennichs/Kuntschik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff,

EStG, § 5a EStG, Rz. A 80 (Okt. 2007).

<sup>106</sup> Zwar können auch abnehmerorientierte Begünstigungen mittelbare Unternehmensbeihilfen darstellen (hierzu unten IV.2.g) und für Kapitalanleger EuG v. 4.3.2009 – Rs. C-445/05, Associazione italiana, Slg. 2009, II-289, Rz. 131 ff.), auch ist nicht erforderlich, dass allein Unternehmen begünstigt werden (EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-66/02, Italien/Kommision, Slg. 2005, I-10901, Rz. 91 f.), allerdings ide Abgeltungsteuer nicht so konzipiert, dass sie die Fremdkapitalaufnahme von Unternehmen begünstigen soll. Im Gegenteil, dies dürfte eher unerwünschte Nebenfolge der allgemeinen Begünstigung von Kapitaleinkünften sein.

<sup>107</sup> Insofern passt dieser Rechtfertigungsversuch auch nicht für die spanischen Patentboxen, da auch Spanien vom Grundsatz her einen synthetischen Einkommensbegriff anlegt. Hierzu ausf. Luts, EC Tax Review 2014, 258 (268 ff.), der allerdings wenig überzeugend und deutlichem Widerspruch zu der Rspr. des EuGH Qualifikationsund Rechtfertigungsebene vermengt.

# g) Mittelbare Begünstigung von Unternehmen durch abnehmerbezogene Begünstigungen?

Häufig sind Adressat von (Steuer)vergünstigungen nicht bestimmte Unternehmen oder Branchen, sondern subjektiv berechtigt sind die Abnehmer, wie dies etwa bei der früheren Vergünstigung von Lebensversicherungen der Fall war oder aktuell in der Begünstigung bestimmter Altersvorsorgeprodukte. Hier stellt sich die Frage mittelbarer Selektivität insofern, als es wiederum eine reine Frage der Technik sein kann, wer Begünstigungsadressat ist. Nach dem wirkungsorientierten Ansatz des EuGH muss jedoch gefragt werden, wo die Begünstigung sich tatsächlich niederschlägt. Begünstigungen zugunsten von Arbeitnehmern (Bergbauprämie) hat der EuGH als mittelbare Begünstigung der Arbeitgeber und damit als selektive Beihilfe eingestuft<sup>108</sup>. In der Rechtssache Mediaset wurden Kaufzuschüsse zum Erwerb eines bestimmten Produkts als Unternehmensbeihilfe eingestuft<sup>109</sup>.

Unzweifelhaft verbessern produktbezogene Vergünstigungen die Absatzchancen der diese Unternehmen anbietenden Produkte, auch dann wenn Adressat der Abnehmer und nicht das anbietende Unternehmen ist<sup>110</sup>. Dennoch ist eine Einordnung als Beihilfe problematisch. Unabhängig davon, ob die überwälzten Vorteile noch aus staatlichen Mitteln gewährt werden<sup>111</sup>, lässt sich aufgrund der oftmals sehr unklaren Überwälzungsmechanismen nicht bestimmen, wie hoch der Vorteil der Unternehmen ist. Dies ist aber zwingende Voraussetzung für die Festsetzung des Rückforderungsbetrages<sup>112</sup> und kann im Zweifel auch nicht durch Schätzung ermittelt werden.

# 3. Bedeutung der gesetzgeberischen Intentionen des Mitgliedstaates

Deutliche Unterschiede bestehen zwischen Steuervergünstigungen und Beihilfen hinsichtlich der Bedeutung des mit der Maßnahme verfolgten Zwecks. Welche Ziele mit der staatlichen Maßnahme verfolgt werden, soll für die Einordnung als Beihilfe unbeachtlich sein<sup>113</sup>. Es komme vielmehr allein auf die Wirkungen an. Ganz richtig ist es jedoch nicht, dass der EuGH den Motiven keinerlei Bedeutung beimisst, wenn in der Rechtssache Kommission/Gibraltar der Beihilfecharakter aus dem Umstand ableitet wird, dass die Maßnahme "genau so konzipiert"<sup>114</sup> war, dass sie – trotz allgemeiner Formulierung – bestimmte Unternehmen begünstigt. Für die Zurechnung der selektiven Wirkung und die Abgrenzung gegenüber rein zufälligen Effekten wird also sehr wohl darauf abgestellt,

ob der Maßnahme ein bestimmter Plan, ein auf Begünstigung bestimmter Unternehmen zugeschnittenes Konzept zugrunde liegt.

Die These, es komme auf die Intentionen der nationalen Gesetzgeber nicht an, ist nicht schlüssig, weil es keine gemeineuropäische Vorstellung einer Regelbelastung gibt. Vielmehr obliegt es der Deutungshoheit der nationalen Gesetzgeber, in Ausgestaltung ihrer nationalen Steuersysteme Belastungsentscheidungen zu treffen und damit den Eichstrich der Regelbelastung festzulegen. Die Berücksichtigung der gesetzgeberischen Intention ist Ausdruck der Souveränität der Mitgliedstaaten. Dann aber müssen sich die nationalen Gesetzgeber auch daran festhalten lassen, wenn sie gezielt Ausnahmen von dieser Regelbelastung insbesondere zugunsten besonders mobiler Einkünfte - vorsehen. Verfolgt der Gesetzgeber explizit einen Lenkungszweck, sollte dies bei der Einordnungsentscheidung berücksichtigt werden. Ein Staat, der durch Normierung einer Patentbox, darauf abzielt Buchgewinne anzuziehen, nimmt Verfälschungen des Wettbewerbs billigend in Kauf, wenn er sie nicht sogar intendiert. In diesem Fall ist von einer Beihilfe auszugehen. Ob diese durch das verfolgte Gemeinwohlziel gerechtfertigt werden kann, muss anhand von Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV beantwortet werden. Indes gelangt man auf die Rechtfertigungsebene nur, wenn im ersten Schritt die Beihilfequalität bejaht wird.

Andererseits sollten die Mitgliedstaaten über die Beihilfeaufsicht nicht für zufällige Wirkungen zur Verantwortung gezogen werden. Zudem dürfte im Fall zufälliger Wirkungen der Beihilfecharakter für die begünstigen Steuerpflichtigen kaum noch vorhersehbar sein. Der Differenzierung zwischen zufälligen und intendierten Wirkungen könnte entscheidende Bedeutung zukommen im Hinblick auf die jüngst geäußerte Vorstellung, das Beihilfenrecht lasse sich möglicherweise auch gegen mitgliedstaatliche Regeln einsetzen, die hybride Gestaltungen ermöglichen<sup>115</sup>. Hybride Gestaltungen werden ausgelöst durch die Unabgestimmtheit der nationalen Steuersysteme. Weil sie vom Zusammenwirken zweier oder mehrere Steuersysteme abhängen, lassen sie sich kaum einem einzelnen Steuergesetzgeber zurechnen. Allenfalls wenn ein Steuersystem ganz bewusst so konzipiert wird, dass es doppelte Nichtbesteuerungen ermöglicht, ließe sich von einer planvollen Wirkung ausgehen. Im Übrigen kann aber keine Pflicht zur Vermeidung von Nichtbesteuerung angenommen werden, die das Absehen von entsprechenden Normen zur Beihilfe ma-

<sup>108</sup> EuGH v. 23.2.1961 – Rs. C-30/59, De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde, Slg. 1961, I-3.

<sup>109</sup> EuGH v. 28.7.2011 - Rs. C-403/10 P, Mediaset/Kommission, Slg. 2011, I-117, Rz. 130.

<sup>110</sup> S. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 112.

<sup>111</sup> Zweifelnd Jennert/Ellenrieder, EWS 2011, 305 (309 f.).

<sup>112</sup> Zutreffend Jennen/Ellennieder, EWS 2011, 305 (311); Heidenhain, EWS 2007, 623 (625); a.A. Englisch (FN 38) Rz. 9.30. Zuzustimmen ist, dass es nicht auf "Stoffgleichheit" zwischen Steuervorteil und Begünstigungswirkung ankommen kann, mit zu bedenken sind jedoch auch die Rechtsfolgen der Rückforderung. Denkbar wäre eventuell, wie bereits oben vorgeschlagen (s. II.5.b) für diese

Fälle eine Ausnahme von der Rückwirkung von Beihilfeentscheidungen. A.A. Englisch (FN 38) Rz. 9.65 a.E., der das Problem der Rückgewähr zwar auch sieht, aber von einem unmittelbar unionsrechtlich begründeten Folgenbeseitigungsanspruch ausgeht. dessen Höhe im Wege der Schätzung bestimmt werden soll.

<sup>113</sup> EuGH v. 15.11.2011 - Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission/Gibraltar, Slg. 2011, I-11113, Rz. 87.

<sup>114</sup> EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission/Gibraltaz, Slg. 2011, I-11113, Rz. 106.

<sup>115</sup> So Rossi-Maccanico, 75 Tax Notes International vom 8.9.2014, 857; dagegen Luja, 76 Tax Notes International, Okt. 27, 2014, 453.

chen würde, weil dies einen Standard einer Einmalbesteuerung voraussetzt, den es so nicht gibt.

## Bedeutung der Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

In der Rechtsprechung des EuGH kommt den Tatbestandsmerkmalen der durch die Beihilfe verursachten Wettbewerbsverzerrung und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten keine eigenständige Bedeutung zu. Vielmehr entfaltet das Vorliegen einer Beihilfe diesbezüglich Vermutungswirkung. Zwar verzichtet der Gerichtshof nicht auf die weiteren Tatbestandsmerkmale. Für die Feststellung, dass eine Maßnahme den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt und den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, bedarf es jedoch nicht des Nachweises einer tatsächlichen Auswirkung der Beihilfe auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten und einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung, sondern nur der Prüfung, "ob die Beihilfe geeignet ist, diesen Handel zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen"116. Der innergemeinschaftliche Handel werde dann von einer Beihilfe beeinflusst, wenn sie die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern in diesem Handel stärkt". Hierfür ist weder erforderlich, dass das begünstigte Unternehmen selbst am innergemeinschaftlichen Handel teilnimmt, noch kommt es auf den Umfang der Beihilfe oder die Größe des begünstigten Unternehmens an<sup>118</sup>.

De facto kommt dies einem automatischen Schluss von der Begünstigung auf die Wettbewerbsverfälschung gleich. Damit vermeidet der EuGH kaum lösbare Nachweisprobleme. Nicht einsichtig ist indes, warum der in diesen Tatbestandsmerkmalen ausdrücklich benannte Telos des Beihilfeverbots bei der Auslegung der übrige Tatbestandsmerkmale und der Ausgestaltung der Selektivitätsprüfung keine Berücksichtigung findet. Zu Wettbewerbsverzerrungen kann es nur kommen, wenn Unternehmen in vergleichbarer Situation sind und miteinander in Wettbewerb stehen. Der Frage der Vergleichbarkeit kommt aber neben der Feststellung einer begünstigenden Ausnahme kaum eigenständige Bedeutung zu<sup>119</sup>, dabei gäbe es hier einen Ansatzpunkt, die Beihilfekontrolle auf normativer Ebene auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zurückzuführen, ohne die Notwendigkeit, empirisch Wettbewerbswirkungen ermitteln bzw. prognostizieren zu müssen, was im Kontrollprozess nicht zu leisten ist. Auch wenn dem Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung keine eigenständige Bedeutung im Sinne einer komplexen Wirkungsanalyse beigemessen werden kann, sollte es rückgekoppelt werden mit dem Regel-Ausnahmeverhältnis und der Frage nach der Vergleichbarkeit im Rahmen der Selektivitätsprüfung. Auf diese Weise ließe sich auch vermeiden, dass die Beihilfeaufsicht zur allgemeinen Gleichheitssatzkontrolle entartet<sup>120</sup>. Hieraus folgt die Forderung, Tatbestand und Telos von Art. 107 AEUV ernster zu nehmen.

Dies hätte möglicherweise geholfen bei der Beurteilung von § 8c Abs. 1a KStG. Was hier nach der Wertung des einfachen Gesetzgebers "System" ist, darüber lässt sich - ungeachtet der Frage, was richtigerweise System sein müsste<sup>121</sup> - trefflich streiten. Spätestens bei der Vergleichbarkeit bzw. bei den potentiellen Wettbewerbsverzerrungen erhärten sich jedoch die Zweifel an der Einordnung der Sanierungsklausel als Beihilfe. Von Sanierung betroffene Unternehmen sind insofern nicht vergleichbar mit anderen Unternehmen, als typischerweise nur hier Sanierungsgewinne durch Forderungsverzicht<sup>122</sup> auftreten, die ein besonderes Bedürfnis nach Nutzung von Verlustvorträgen begründen. Zudem handelt es sich typischerweise nicht um Missbrauchsfälle. Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Unternehmen innerhalb Deutschlands waren mangels Differenzierung ausgeschlossen. Ob es zu einer Wettbewerbsverzerrung kommen kann, weil die Steuersysteme anderer Mitgliedstaaten keine entsprechende Ausnahme kennen, ist doppelt zweifelhaft, weil dies zum einen die Existenz einer § 8c KStG vergleichbaren Vorschrift voraussetzen würde, zum anderen eine vergleichbare Behandlung von Sanierungsgewinnen.

## V. Fazit

Steuervergünstigungen und Beihilfe sind nicht deckungsgleich. Das liegt nicht nur daran, dass Beihilfen nur den Teilbereich unternehmensbezogener Vergünstigungen erfassen, sondern einerseits daran, dass das Konzept mittelbarer Selektivität in Bezug auf Vergünstigungstatbestände, die steuerobjekt- und nicht steuersubjektbezogen sind, unklar ist. Hier kommt es im Rahmen der Beihilfekontrolle tendenziell, wenngleich schwer prognostizierbar, zu einer Verengung, weil Steuervergünstigungen auf der Ebene der Bemessungsgrundlage, die theoretisch allen Unternehmen offen stehen, nicht als Beihilfen eingeordnet werden (Beispiel FuE-Förderung). Andererseits läuft die Beihilfekontrolle aktuell Gefahr einer deutlichen Ausweitung, wenn unabhängig von der gesetzgeberischen Intention und einem Begünstigungszweck jede Besteuerungslücke (Beispiel Hybrid Mismatches aufgrund der Unabgestimmtheit der nationalen Steuersysteme) bzw. rechtswidrige Steuerfestsetzung (Bei-

<sup>116</sup> EuGH v. 15.6.2006 - Rs. C-393/04 und C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, Slg. 2006, I-5293, Rz. 34 ff.

<sup>117</sup> EuGH v. 15.6.2006 - Rs. C-393/04 und C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, Slg. 2006, I-5293, Rz. 35.

<sup>118</sup> EuGH v. 15.6.2006 - Rs. C-393/04 und C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, Slg. 2006, I-5293, Rz. 36.

<sup>119</sup> Nach Auffassung von Englisch (FN 38) Rz. 9.32, zu Recht, weil bei einer am Folgerichtigkeitsmaßstab ausgerichteten Feststellung von Regelbelastung und Ausnahme für

eine gesonderte Feststellung der Vergleichbarkeit kein Bedarf besteht.

<sup>120</sup> In diese Richtung M. Lang, State Aid and Taxation, EStAL 2012, 411 (420 f.).

<sup>121</sup> Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 11 Rz. 58.

<sup>122</sup> BFH v. 9.6.1997 - GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zu diesen Zusammenhängen *Eilers*, StuW 2010, 205 (206 f.).

spiel APAs in Abweichung von den OECD Transfer Price Guidelines<sup>123</sup>) als Beihilfe qualifiziert wird. Auf der untergesetzlichen Ebene besteht hier die Gefahr, dass das austarierte System der §§ 172 ff. AO vollständig aus den Angeln gehoben wird<sup>124</sup>. Auf der Ebene der Gesetzgebung muss verhindert werden, dass die Beihilfekontrolle zu einem Instrument allgemeiner

Gleichheitssatzkontrolle in der Hand der EU-Kommission ausgebaut wird. Dies würde die EU-Kommission überfordern, im Hinblick auf die Rechtsfolgen verbotener Beihilfen zu massiver Rechtsunsicherheit mit einer Gefährdung des zentralen Gebots der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung führen und entspricht nicht der institutionellen Rolle des Beihilfeverbots.

<sup>123</sup> Vgl. dazu Linn, IStR 2015, 114 ff.; v. Brocke/Wohlhöfler, IWB 2015, 434 ff.

<sup>124</sup> Eine vorherige Absicherung ist illusorisch, weil das letzt-

lich bedeuten würde, dass jede Zusage einer günstigen Behandlung notifiziert werden müsste.