

# Beihilfenrecht

Immenga / Mestmäcker

6. Auflage 2022  
ISBN 978-3-406-72485-5  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

ren Lage befindlichen Unternehmen offenkundig. Dies kann bei Einzelmaßnahmen zugunsten bestimmter Unternehmen der Fall sein, aber auch bei Ausnahmeregelungen, die bestimmte Unternehmen von einer von allen übrigen Unternehmen zu tragenden Belastung freistellen. In anderen Fällen, in denen eine große Gruppe von Unternehmen von einer bestimmten, allgemein gefassten Regelung profitiert, kann die Feststellung einer selektiven Begünstigung größere Schwierigkeiten bereiten.<sup>755</sup> In solchen Fällen hat die Kommission darzutun, „dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft“.<sup>756</sup> In diesen Fällen muss zuerst der Vergleichsmaßstab ermittelt werden, anhand dessen die Situation der möglicherweise begünstigten Unternehmen zu beurteilen ist, und sodann die Gruppe vergleichbarer Unternehmen. Für diese Fälle hat die Rechtsprechung ein Prüfungsschema in drei Schritten entwickelt:<sup>757</sup> In einem ersten Schritt wird das **Referenzsystem** der Maßnahme ermittelt (1). In einem zweiten Schritt hat die Kommission darzutun, dass die **Maßnahme von diesem Referenzsystem abweicht** und zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich unter Berücksichtigung der inhärenten Logik und der Ziele des Referenzsystems in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden (2).<sup>758</sup> Gelingt der Kommission dieser Nachweis nicht, so ist die Maßnahme nicht selektiv. Andernfalls ist die Maßnahme *prima facie* selektiv. Bei einer *prima facie* selektiven Maßnahme ist in einem dritten Schritt zu prüfen, ob die Abweichung **durch die Natur oder den inneren Aufbau des Referenzsystems gerechtfertigt** ist (3)<sup>759</sup> – in diesem Fall unterfällt sie nicht dem Verbotstatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Eine solche Rechtfertigung muss allerdings von dem Mitgliedstaat dargetan und bewiesen werden, der sich auf sie beruft.<sup>760</sup> Der EuGH

<sup>755</sup> Siehe dazu GA *Mischo*, Schlussanträge v. 8.5.2001, in: EuGH 8.11.2001, Rs. C-143/99, Slg. 2001 I-8365 Rn. 41–42 „*Adria Wien Pipeline*“.

<sup>756</sup> EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 55 „*World Duty Free Group*“ mwN. Siehe auch Rn. 56: Ein Steuervorteil aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren Maßnahme stellt keine Beihilfe dar.

<sup>757</sup> Siehe zB EuGH 29.4.2008, Rs. C-308/01, Slg. 2004 I-4777 Rn. 65 ff. „*GIL Insurance*“; EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-7611 Rn. 49 ff. „*Paint Graphos*“; EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 57–58 „*World Duty Free Group*“; EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 86–87 „*Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)*“; EuG 7.3.2012, Rs. T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110 Rn. 46–49 „*British Aggregates/Kommission*“; EuG 13.12.2017, Rs. T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903 Rn. 86 ff. „*Griechenland/Kommission*“. Siehe auch Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 128 ff.

<sup>758</sup> EuGH 8.9.2011, Rs. C-279/08 P, Slg. 2011 I-7671 Rn. 62 „*Kommission/Niederlande*“; EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 86 „*Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)*“: Die Kommission muss dartun, dass die fragliche (steuerliche) Maßnahme „Differenzierungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern schafft, die sich im Hinblick auf das mit der allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“; EuG 7.11.2014, Rs. T-399/11, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 50 „*Banco Santander*“ (insoweit bestätigt durch EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 57, 67 „*World Duty Free Group*“).

<sup>759</sup> EuGH 8.11.2001, Rs. C-143/99, Slg. 2001 I-8365 Rn. 42 „*Adria Wien Pipeline*“; EuGH 15.12.2005, Rs. C-148/04, Slg. 2005 I-11137 Rn. 51 „*Unicredito Italiano*“; EuGH 22.12.2008, Rs. C-487/06 P, Slg. 2008 I-10515 Rn. 83 „*British Aggregates/Kommission*“; EuGH 21.12.2016, Rs. C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971 Rn. 41 „*Kommission/Hansestadt Lübeck*“; EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 87 „*Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)*“. Die Formulierung unterscheidet sich im Einzelnen – siehe z. B. EuGH 3.3.2005, Rs. C-172/03, Slg. 2005 I-1627 Rn. 43 „*Heiser*“ (keine Selektivität, „wenn eine Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellte, aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt wäre“); EuGH 29.3.2012, Rs. C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184 Rn. 40 „*3M Italia*“ (keine Selektivität, wenn sich die Differenzierung „aus der Natur oder der Systematik der Regelung ergibt, in die sie eingebunden ist“).

<sup>760</sup> EuGH 29.4.2004, Rs. C-159/01, Slg. 2004 I-4461 Rn. 43–46 „*Niederlande/Kommission*“; EuGH 6.9.2006, Rs. C-88/03, Slg. 2006 I-7155 Rn. 80–82 „*Portugal/Kommission*“; EuGH 15.11.2011, Rs. C-106/09 und C-107/09 P, Slg. 2011 I-11113 Rn. 146–147 „*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*“ mwN zur Rspr.; EuGH 8.9.2011, Rs. C-279/08 P, Slg. 2011 I-7671

leitet dies aus einer Kooperationspflicht der Mitgliedstaaten mit der Kommission ab, wenn sie die Ermächtigung zur Gewährung von Beihilfen in Abweichung von den Regeln des Vertrags beantragten: Es sind in einem solchen Fall alle Angaben zu machen, die der Kommission die Prüfung erlauben, ob die Voraussetzungen für eine Ausnahmeermächtigung vorliegen.<sup>761</sup> Als Ausnahme von dem grundsätzlichen Verbot selektiver Maßnahmen ist die Rechtfertigung ferner eng auszulegen.<sup>762</sup>

**191a** Der soeben skizzierte 3-Stufen-Test gilt insbesondere auch für nationale Steuerregelungen und hat dort wohl seinen größten Anwendungsbereich.<sup>763</sup> Im ersten Schritt wird die im betreffenden Mitgliedstaat geltende „allgemeine“ oder „normale“ Steuerregelung und damit das Referenzsystem ermittelt.<sup>764</sup> In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte Vorteil *prima facie* selektiv ist, ob die steuerliche Maßnahme nämlich Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich mit Blick auf das mit der „normalen“ Steuerregelung des Mitgliedstaates verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und dabei bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt.<sup>765</sup> In einem dritten Schritt ist schließlich zu ermitteln, ob eine im zweiten Schritt festgestellte *prima facie* selektive Steuervergünstigung durch das Wesen oder den allgemeinen Aufbau bzw. Zweck des Systems, in das sie sich einfügt, gerechtfertigt ist.<sup>766</sup> Eine Maßnahme, die zwar eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, dabei jedoch unmittelbar auf den Grund- bzw. Leitprinzipien des Steuersystems beruht, ist nicht selektiv<sup>767</sup> (näher zur Selektivität von Steuerregelungen: → XVIII. Abschnitt Rn. 42 ff.).

**192 (1) Ermittlung des Referenzsystems:** Das Referenzsystem ist der Regelrahmen, der für Unternehmen normalerweise gilt.<sup>768</sup> Nach der Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfenbegriff setzt sich das Referenzsystem

„[...] aus kohärenten Vorschriften zusammen, die – auf der Grundlage objektiver Kriterien – generell auf alle Unternehmen Anwendung finden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fallen. Typischerweise werden in diesen Vorschriften nicht nur der Anwendungsbereich des Systems, sondern auch die Voraussetzungen für seine Anwendung, die Rechte und Pflichten der ihm unterliegenden Unternehmen und die technischen Aspekte seiner Funktionsweise festgelegt.“<sup>769</sup>

**193** Häufig ist Gegenstand der beihilfenrechtlichen Würdigung eine Ausnahmenvorschrift zu einer allgemeineren Regelung. Die Grundsatzregelung bildet dann regelmäßig den Referenzrahmen. Eine solche Grundsatzregelung kann etwa die Entscheidung eines Mitgliedstaates sein, den Gewinn aus der Tätigkeit eines integrierten Unternehmens so zu be-

Rn. 62 „Kommission/Niederlande“ („NOx“); EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 58 „World Duty Free Group“; EuG 30.11.2009, Rs. T-427/04 und T-17/05, Slg. 2009 II-4315 Rn. 232 „Frankreich und France Télécom/Kommission“.

<sup>761</sup> EuGH 15.11.2011, Rs. C-106/09 und C-107/09 P, Slg. 2011 I-11113 Rn. 147 „Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich“ mwN zur Rspr.

<sup>762</sup> EuG 6.3.2002, Rs. T-127/99, Slg. 2002 II-1275 Rn. 250 „Diputación Foral de Álava u. a./Kommission“.

<sup>763</sup> Siehe zB: EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 57 „World Duty Free Group“; EuG 7.3.2012, Rs. T-210/02 RENV, ECLI:EU:T:2012:110 Rn. 49 „British Aggregates/Kommission“.

<sup>764</sup> Siehe zB EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 19 „P Oy“.

<sup>765</sup> EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-7611 Rn. 49 „Paint Graphos“; EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 19 „P Oy“; EuG 7.11.2014, Rs. T-399/11, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 35 „Banco Santander“; insoweit bestätigt durch EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 54 „World Duty Free Group“.

<sup>766</sup> EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-7611 Rn. 64 „Paint Graphos“; EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 22 „P Oy“.

<sup>767</sup> EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 22 „P Oy“ mwN.

<sup>768</sup> Für dessen Ermittlung siehe zB EuG 11.6.2009, Rs. T-222/04, Slg. 2009 II-1877 Rn. 66 „Italien/Kommission“; EuG 13.9.2012, Rs. T-379/09, ECLI:EU:T:2012:422 Rn. 47 „Italien/Kommission“. Vgl. auch EuGH 21.12.2016, Rs. C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971 Rn. 60 „Kommission/Hansestadt Lübeck“.

<sup>769</sup> Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 133.

steuern, als ob dieser aus zu Marktpreisen getätigten Transaktionen stammte (Fremdvergleichsgrundsatz bzw. „arm's length“-Prinzip). Ist dies der Fall, so kann jede Abweichung von diesem Prinzip bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke eine selektive Begünstigung sein<sup>770</sup> (näher zum Fremdvergleichsgrundsatz und seiner beihilfenrechtlichen Relevanz siehe → XVIII. Abschnitt Rn. 86 ff.).

Die Einstufung einer Regelung als „selektiv“ darf allerdings nicht von der Regelungstechnik abhängen, die ein Mitgliedstaat im Einzelfall verwendet hat (s. o., Rn. 183).<sup>771</sup> Andernfalls könnte ein Mitgliedstaat die rechtliche Qualifizierung einer Maßnahme als Beihilfe vermeiden, indem er – anstatt mit allgemeinen Regeln und Ausnahmen zu arbeiten – bereits im Ausgangspunkt zwischen verschiedenen Gruppen von Unternehmen unterscheidet.<sup>772</sup> Die Mitgliedstaaten dürfen aber den Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht durch die Wahl bestimmter Regelungstechniken vermeiden können.<sup>773</sup> Maßgeblich ist nicht die Form der staatlichen Maßnahme, sondern ihre diskriminierende Wirkung.<sup>774</sup> In einem solchen Fall ist daher die normalerweise geltende Regel unabhängig vom Aufbau der mitgliedstaatlichen Vorschrift zu ermitteln. Allerdings ist dabei die Regelungskompetenz – in der Praxis häufig die Steuerautonomie – der Mitgliedstaaten zu wahren: Sofern eine unionsrechtliche Harmonisierung fehlt, ist das Referenzsystem auf der Grundlage der Entscheidung des jeweiligen nationalen Gesetzgebers zu bestimmen. Nur in Fällen einer missbräuchlichen Regelgestaltung kann die Grundregel selbst als selektiv zu beurteilen sein (siehe dazu unten, Rn. 198 ff.).

Der Bestimmung des maßgeblichen Referenzsystems kommt im Falle steuerlicher Maßnahmen besondere Bedeutung zu, da sich das Vorliegen einer Vergünstigung nur mit Blick auf eine „normale“ Besteuerung feststellen lässt.<sup>775</sup> Die Prüfung eines wirtschaftlichen Vorteils und der Selektivität fallen unter diesen Bedingungen zusammen.<sup>776</sup> Die Bestimmung der „normalen“ Besteuerung geht allerdings mit besonderen konzeptionellen Herausforderungen einher.<sup>777</sup> Soweit es an einer unionsrechtlichen Harmonisierung fehlt, kommt ange-

<sup>770</sup> Siehe dazu EuG 24.9.2019, Rs. T-755/15 und T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670 Rn. 141 ff. „*Fiat Chrysler Finance Europe*“; EuG, 24.9.2019, Rs. T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669 Rn. 153 ff. „*Niederlande und Starbucks*“; EuG 15.7.2020, Rs. T-778/16 und T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338 Rn. 207 ff. „*Apple*“.

<sup>771</sup> EuGH 15.11.2011, Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Slg. 2011 I-11113 Rn. 88 „*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*“; EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 90–91 „*Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)*“; EuG 20.9.2019, Rs. T-696/17, ECLI:EU:T:2019:652 Rn. 133 „*Havenbedrijf Antwerpen u. a.*“.

<sup>772</sup> Siehe EuGH 21.12.2016, Rs. C-164/15 P, ECLI:EU:C:2016:990 Rn. 58 „*Aer Lingus und Ryanair*“: Die gleichzeitige Einführung zweier verschiedener Steuersätze für Fluggäste auf Kurz- und Langstreckenflügen kann nicht zur Verneinung eines Referenzsystems und damit eines selektiven Vorteils führen.

<sup>773</sup> Siehe dazu EuGH 15.11.2011, Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Slg. 2011 I-11113 Rn. 91–93 „*Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich*“.

<sup>774</sup> EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 91–92 „*Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)*“.

<sup>775</sup> EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 88 „*Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)*“; EuG 20.9.2019, Rs. T-696/17, ECLI:EU:T:2019:652 Rn. 131 „*Havenbedrijf Antwerpen u. a.*“. Siehe ferner: EuG 1.7.2010, Rs. T-335/08, Slg. 2010 II-3323 Rn. 161 „*BNP Paribas und BNL/Kommission*“; in diesem Punkt bestätigt durch EuGH 21.6.2012, Rs. C-452/10 P Rn. 61 „*BNP Paribas und BNL/Kommission*“; EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-7611 Rn. 49 „*Paint Graphos*“; EuGH, 6.9.2006, Rs. C-88/03, Slg. 2006 I-7115 Rn. 56 „*Portugal/Kommission*“; EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 19 „*P Oy*“; EuG 7.11.2014, Rs. T-399/11, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 48–49 „*Banco Santander*“ (aus anderen Gründen aufgehoben durch EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 „*World Duty Free Group*“); st. Rspr.

<sup>776</sup> EuG 15.7.2020, Rs. T-778/16 und T-892/16, ECLI:EU:T:2020:338 Rn. 136 „*Apple*“ mwN zur Rspr.

<sup>777</sup> Zu den Schwierigkeiten siehe Schön, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen, S. 106, 114–115 mwN.

sichts der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten ein überstaatlicher Maßstab nicht in Betracht.<sup>778</sup> Der Maßstab muss aus den Grund- und Leitprinzipien des jeweiligen nationalen Steuerrechts abgeleitet werden.<sup>779</sup> In der Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfenbegriff aus dem Jahr 2016 heißt es, das Referenzsystem setze sich

„aus Elementen wie der Steuerbemessungsgrundlage, den Steuerpflichtigen, dem Steuertatbestand und den Steuersätzen zusammen. Mögliche Bezugssysteme wären beispielsweise das Körperschaftsteuersystem,<sup>780</sup> das Mehrwertsteuersystem<sup>781</sup> oder das allgemeine Versicherungsbesteuerungssystem.<sup>782</sup>“ (Rn. 133)

**193c** Zwar gilt auch hier, dass die Regelungstechnik eines Mitgliedstaats nicht über die Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV entscheiden kann. Der Umstand allein, dass Steuervorteile an bestimmte Voraussetzungen geknüpft sind, kann aber für die Einstufung einer Regelung als „selektiv“ ebenso wenig genügen<sup>783</sup> wie der Umstand, dass ein Mitgliedstaat a priori zwischen verschiedenen Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern unterscheidet.<sup>784</sup> Maßgeblich bleibt stets eine als diskriminierend einzustufende Ungleichbehandlung.<sup>785</sup> Im Urteil zur Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG hat der EuGH außerdem hervorgehoben, dass das Referenzsystem zur Beurteilung einer steuerlichen Maßnahme nicht künstlich einige Bestimmungen aus einem breiteren rechtlichen Rahmen herauslösen darf<sup>786</sup> (näher zur Selektivität im Steuerrecht: → XVIII. Abschnitt Rn. 42 ff.).

<sup>778</sup> Siehe EuG 1.7.2004, Rs. T-308/00, Slg. 2004 II-1933 Rn. 81 „Salzgitter/Kommission“ (im Hinblick auf die Bestimmung, was eine „normale“ Steuerbelastung darstellt, würde „ein Vergleich mit den steuerrechtlichen Vorschriften aller Mitgliedstaaten oder auch nur mit einigen von ihnen den Zweck der Vorschriften über die Beihilfeaufsicht verkennen. Denn in Ermangelung einer Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Steuervorschriften auf Gemeinschaftsebene liefe dieser Vergleich darauf hinaus, aufgrund der Unterschiede in den Regelungen der Mitgliedstaaten unterschiedliche tatsächliche und rechtliche Verhältnisse miteinander zu vergleichen“); in diesem Teil bestätigt durch EuGH 22.4.2008, Rs. C-408/04 P, Slg. 2008 I-2767 Rn. 109 „Kommission/Salgitter“. Aus der Lit. vgl. Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot, Rn. 13-011, 13-075 f. Dort, wo es eine europäische Harmonisierung gibt (insbes. im Bereich der Mehrwertsteuer), kommt eine Bezugnahme auf europäische Standards in Betracht.

<sup>779</sup> Siehe dazu auch GA Fennelly, Schlussanträge v. 21.9.2000, in: EuGH 20.9.2001, Rs. C-390/98, Slg. 2001 I-6117 Rn. 19 „Banks“. In „Bereichen wie Steuern, soziale Sicherheit oder Insolvenz gibt es im Gemeinschaftsrecht a priori keine Vorstellung davon, was das ‚normale‘ Niveau von Belastungen oder Vergünstigungen sein sollte [...] der Gerichtshof prüft nur, ob im Rahmen einer bestimmten nationalen Regelung Unternehmen unterschiedlich behandelt werden und einige von ihnen im Vergleich zur allgemein anwendbaren Norm Vorteile genießen“.

<sup>780</sup> EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-7611 Rn. 50 „Paint Graphos“.

<sup>781</sup> EuGH 3.3.2005, Rs. C-172/03, Slg. 2005 I-1627 Rn. 40 ff. „Heiser“.

<sup>782</sup> EuGH 29.4.2012, Rs. C-308/01, Slg. 2004 I-4777 Rn. 75 und 78 „GIL Insurance“.

<sup>783</sup> EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 59 „World Duty Free Group“; EuGH 16.3.2017, Rs. C-493/15, ECLI:EU:C:2017:219 Rn. 27 „Identi“ (zur im italienischen Recht vorgesehenen Möglichkeit der Restschuldbefreiung für natürliche Personen): Eine Maßnahme ist nicht schon deshalb selektiv, „weil nur die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für ihre Anwendung erfüllen, sie in Anspruch nehmen können“. Die Regelung zur Restschuldbefreiung im Insolvenzverfahren beinhaltet keine selektive Begünstigung i. S. d. Art. 107 Abs. 1 AEUV, weil sich Personen, welche die Restschuldbefreiung nicht in Anspruch nehmen können, „nicht in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die mit der Situation der Personen vergleichbar wäre, die dieses Verfahren in Anspruch nehmen können“. Die Voraussetzungen, an welche die Restschuldbefreiung geknüpft war, dienten nämlich im Wesentlichen dazu sicherzustellen, dass das Restschuldbefreiungsverfahren allein gutgläubigen Schuldnern vorbehalten blieb; EuGH 19.12.2018, Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 24 „Finanzamt B/A Brauerei“.

<sup>784</sup> Für die Relevanz der Unterscheidung bei gleichzeitiger Feststellung einer Ungleichbehandlung siehe EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 77 „World Duty Free Group SA u. a.“; EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 93 „Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)“.

<sup>785</sup> Vgl. EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 60, 67, 77 „World Duty Free Group SA u. a.“.

<sup>786</sup> EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 103 „Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)“. Im konkreten Fall war die allgemeine Regel die Möglichkeit eines Verlustvortrags für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen. Die Kommission hatte aber für die Beurteilung

**(2) Abweichungen vom Referenzsystem/Begünstigung bestimmter Unter-** 194

**nehmen – Prima facie selektive Maßnahmen:** Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob eine prima facie selektive Maßnahme vorliegt. Dies ist der Fall, wenn zugunsten bestimmter Unternehmen, die sich mit Blick auf das inhärente Ziel des Referenzsystems in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage wie die übrigen Unternehmen befinden, vom Referenzsystem abgewichen wird.<sup>787</sup> Die Feststellung einer Ungleichbehandlung hängt somit von der Zielsetzung des Referenzsystems ab.<sup>788</sup> Bei einer Energieabgabe, die umweltschutzbezogene Ziele verfolgt, kann nicht geltend gemacht werden, dass sich die begünstigten güterproduzierenden Unternehmen gegenüber dienstleistenden Unternehmen in einer anderen Lage befänden, denn dienstleistende Unternehmen können ebenso Energiegroßverbraucher sein wie gütererzeugende Unternehmen, und der Energieverbrauch durch gütererzeugende Unternehmen ist nicht weniger umweltschädlich als der durch dienstleistende Unternehmen.<sup>789</sup> In einem Steuersystem, das grundsätzlich jeden Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück besteuert und dabei das Ziel verfolgt, jeden Eigentumswechsel einer Besteuerung zu unterwerfen, liegt in einer Regel, welche Grundstücksübertragungen im Rahmen von Umwandlungsvorgängen innerhalb eines Konzerns von der Grundstücksteuer befreit (§ 6a GrEStG), eine Ungleichbehandlung zwischen Gesellschaften, die eine Umwandlung innerhalb eines Konzerns vornehmen, und Gesellschaften, welche die gleiche Umwandlung vornehmen, aber keinem Konzern angehören.<sup>790</sup> Für eine Selektivität kann auch die zeitlich befristete Geltung einer Regelung sprechen.<sup>791</sup>

Die Kenntnis des Inhalts der Rechtsvorschriften reicht nicht immer aus, um eine prima facie-Selektivität festzustellen. Es kann vielmehr erforderlich sein, die Tragweite einer Regelung gestützt auf die Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis in einem Mitgliedstaat zu prüfen.<sup>792</sup> Ferner ist eine Maßnahme nicht schon deswegen prima facie selektiv, weil mit ihr vom Referenzsystem abgewichen wird. Erforderlich ist vielmehr zusätzlich, dass aus der Abweichung eine Ungleichbehandlung von Wirtschaftsteilnehmern folgt, die sich rechtlich und tatsächlich in einer vergleichbaren Situation befinden.<sup>793</sup> Eine Ausnahmeregelung, die rechtlich wie faktisch grundsätzlich jedem Unternehmen zugänglich ist, ist nicht selektiv, wenn ihr nicht eine Tendenz innewohnt, dass nur bestimmte Unternehmen – Unternehmen einer bestimmten Größenordnung, eines bestimmten Sektors oder Unternehmen, die bestimmte Tätigkeiten ausüben<sup>794</sup> – von ihr Gebrauch machen.<sup>795</sup> Das EuG ging in der

der Sanierungsklausel auf die Regel des Verfalls von Verlusten beim Erwerb einer Beteiligung von 25% oder mehr als maßgebliches Referenzsystem abgestellt.

<sup>787</sup> Siehe EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-7611 Rn. 49 „*Paint Graphos*“; EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 19 „*P Oy*“.

<sup>788</sup> EuGH 21.12.2016, Rs. C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971 Rn. 60 „*Kommission/Hansestadt Lübeck*“; EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 89 „*Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)*“.

<sup>789</sup> EuGH 8.11.2001, Rs. C-143/99, Slg. 2001 I-8365 Rn. 48–53 „*Adria-Wien Pipeline*“.

<sup>790</sup> EuGH 19.12.2018, Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 42 ff. „*Finanzamt B/A Brauerei*“.

<sup>791</sup> Siehe zB EuG 11.6.2009, Rs. T-222/04, Slg. 2009 II-1877 Rn. 65 „*Italien/Kommission*“: Aus der Begrenzung der Körperschaftsteuerbefreiung auf drei Jahre ab Erwerb des Status einer juristischen Person und bis längstens zum Ende des Steuerjahrs 1999 ergebe sich klar die Selektivität der Regelung; EuG 12.9.2007, Rs. T-239/04 und T-323/04, 2007 II-3265, Slg. 2007 II-3265 Rn. 66 ff. „*Italien/Kommission*“. Aus der Lit. siehe *Pache/Pieper*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Art. 107 Abs. 1 Rn. 219 („zeitliche Selektivität“).

<sup>792</sup> EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 20 „*P Oy*“.

<sup>793</sup> EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 77 „*World Duty Free Group*“; EuGH 28.6.2018, Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 84 „*Andres (Insolvenzverwalter Heitkamp BauHolding)*“; auch Rn. 85: Ein Steuervorteil, „der sich aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren allgemeinen Maßnahme ergibt, [stellt] keine Beihilfe“ iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV dar; EuG 7.11.2014, Rs. T-399/11, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 56 „*Banco Santander*“.

<sup>794</sup> Als selektiv wurde z.B. eine Regelung qualifiziert, die einen Steuervorteil gewährte, wenn Unternehmen Beteiligungen an ausländischen Unternehmen erwarben, die unmittelbar mit dem Export

Rechtssache „*Banco Santander*“ zusätzlich davon aus, dass die Kommission die von einer allgemein gefassten Ausnahmeregelung profitierenden Unternehmen aufgrund *ex ante* feststellbarer, spezifischer und gemeinsamer Eigenarten ermitteln müsse.<sup>796</sup> Da die Kommission das im fraglichen Beschluss unterlassen hatte, hielt das Gericht die Selektivität einer Maßnahme nicht für erwiesen, die es allen in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen, die eine mindestens 5%ige Beteiligung an einem „ausländischen Unternehmen“ erwerben, ermöglicht, den Geschäfts- und Firmenwert aus dieser Beteiligung als Abschreibung von der Steuerbemessungsgrundlage für die vom Unternehmen geschuldete Körperschaftsteuer geltend zu machen.<sup>797</sup> Der EuGH lehnte im Rechtsmittelverfahren dieses zusätzliche Kriterium ab (näher hierzu oben, Rn. 168a) und verwies die Rechtssache zur erneuten Prüfung an das EuG zurück.<sup>798</sup> Dieses stellte daraufhin fest, dass die fragliche Steuerbegünstigung eine Unterscheidung zwischen Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben, und solchen Unternehmen einführe, die Beteiligungen an inländischen Gesellschaften erwerben und dass sich beide Unternehmen in einer im Hinblick auf das dem Referenzsystem inhärente Ziel in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation befänden.<sup>799</sup> Ungeachtet der allgemeinen Fassung der Ausnahmeregelung konnten somit nur solche Unternehmen von ihr Gebrauch machen, die eine bestimmte (Investment-)Tätigkeit betrieben.

**196 (3) Systemimmanente Differenzierungen:** Selbst wenn eine Maßnahme bestimmten Unternehmen unter Abweichung von einer Grundregel Vorteile verschafft, ist nach st. Rspr. die Selektivität des Vorteils zu verneinen, insofern die Differenzierung „durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist.“<sup>800</sup> Dies ist

von Waren oder Dienstleistungen zusammenhängen, siehe EuGH 15.7.2004, Rs. C-501/00, Slg. 2004 I-6717 Rn. 120 „*Spanien/Kommission*“.

<sup>795</sup> Dafür, dass der Umstand, dass nur diejenigen Unternehmen eine vorteilhafte Ausnahme in Anspruch nehmen können, die die Voraussetzungen für deren Anwendung erfüllen, als solcher nicht genügt, um eine selektive Begünstigung festzustellen: EuGH 29.3.2012, Rs. C-417/10, ECLI:EU:C:2012:184 Rn. 42 „*3M Italia*“; EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 59, 85 „*World Duty Free Group*“. Anders zuvor die Argumentation der Kommission in EuG 7.11.2014, Rs. T-399/11, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 67 „*Banco Santander*“ und KOMM. 28.10.2009, C 45/2007 ABl. 2011, Nr. L 7/48 Rn. 102 „*Spanien: Steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen*“.

<sup>796</sup> EuG 7.11.2014, Rs. T-399/11, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 45, 49, 71 und 72 „*Banco Santander*“.

<sup>797</sup> EuG 7.11.2014, Rs. T-399/11, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 61–62 „*Banco Santander*“. Siehe umgekehrt EuGH 15.12.2005, Rs. C-148/04, Slg. 2005 I-11137 Rn. 47 „*Unicredito Italiano*“: Steuervergünstigung für öffentlich-rechtliche Kreditinstitute bei der Umwandlung in Aktiengesellschaften – hier wurde die Selektivität auch deswegen bejaht, weil die Vergünstigung auf bestimmte Transaktionen beschränkt war, die nicht allen Kreditinstituten zugänglich waren.

<sup>798</sup> EuGH 21.12.2016, Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 70 ff. „*World Duty Free Group*“.

<sup>799</sup> EuG 15.11.2018, Rs. T-399/11 RENV, ECLI:EU:T:2018:787 Rn. 123, 125 „*Banco Santander u. a./Kommission*“; gegen die Entscheidung ist ein Rechtsmittel anhängig (EuGH Rs. C-53/19 P, siehe ABl. 2019 Nr. C 112/32).

<sup>800</sup> EuG 23.10.2002, Rs. T-269/99, T-271/99 und T-272/99, Slg. 2002 II-4217 Rn. 60 „*Diputación Foral de Guipúzcoa u. a./Kommission*“; EuG 23.10.2002, T-346/99, Slg. 2002 II-4259 Rn. 58 „*Diputación Foral de Álava u. a./Kommission II*“. Die Formulierung variiert im Detail. Siehe z. B. EuGH 17.6.1999, Rs. C-75/97, Slg. 1999 I-3671 Rn. 33 f. „*Belgien/Kommission*“ („*Maribel*“) („durch das Wesen und die Struktur dieses Systems gerechtfertigt . . .“); EuGH 2.7.1974, Rs. C-173/73, Slg. 1974, 709 Rn. 33/35 „*Italien/Kommission*“ („durch die Natur oder den inneren Aufbau dieses Systems gerechtfertigt“) – ganz ähnlich Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 138 („durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau dieses Systems gerechtfertigt“); EuGH 6.9.2006, Rs. C-88/03, Slg. 2006 I-7115 Rn. 52 „*Portugal/Kommission*“: „wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung folgt, mit der sie im Zusammenhang steht“ – so auch EuGH 16.12.2005, Rs. C-148/04, Slg. 2005 I-11137 Rn. 51 „*Unicredito Italiano*“. Dazu, dass eine Beurteilung, ob es sich bei einer prima facie selektiven Regelung um eine systemimmanente Differenzierung handelt, nur nach einer sorgfältigen Prüfung der beiden vorausgegangenen Prüfungsschritte in Betracht kommt, siehe EuG, Rs. T-211/04, Slg. 2008 II-3745 Rn. 145 „*Government of Gibraltar*“.

insbesondere dann der Fall, wenn die Differenzierung unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems beruht, diesem „systemimmanent“<sup>801</sup> oder für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich ist.<sup>802</sup> Die Beweislast hierfür liegt beim Mitgliedstaat, der sich auf die Rechtfertigung beruft.<sup>803</sup>

Demgegenüber können sich die Mitgliedstaaten im Rahmen des Art. 107 Abs. 1 AEUV zur Rechtfertigung von prima facie selektiven Abweichungen vom Bezugssystem nicht auf politische Ziele – etwa regional-, umwelt- oder industriepolitische Ziele – berufen, insofern diese von den Grundgedanken des Bezugssystems abweichen,<sup>804</sup> diesem gegenüber mithin als „externe“ **politische Ziele** zu qualifizieren sind.<sup>805</sup> Derartige externe Rechtfertigungsgründe sind vielmehr im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 AEUV zu prüfen.

In der Praxis spielt die Rechtfertigung einer Abweichung mit Blick auf die Natur und den Aufbau des Systems vor allem bei steuerlichen Regelungen eine Rolle<sup>806</sup> (siehe dazu → XVIII. Abschnitt Rn. 58 ff.): Eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems ist gerechtfertigt, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie „unmittelbar auf den **Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems** beruht“<sup>807</sup> – etwa auf dem Ziel, eine doppelte und damit übermäßige Besteuerung zu vermeiden.<sup>808</sup> Als dem Steuersystem wesensgemäß werden ferner der Grundsatz der Steuerneutralität, die

*Kommission*“: Andernfalls würde es der Kommission ermöglicht, sich bei der Festlegung des Steuersystems und der allgemeinen oder „normalen“ Regelung des Mitgliedstaats, einschließlich der Ziele, der inhärenten Mechanismen zur Erreichung dieser Ziele und der Besteuerungsgrundlagen der Regelung, an die Stelle des Mitgliedstaats zu setzen, und dem Mitgliedstaat würde die Möglichkeit genommen, die fraglichen Differenzierungen durch die Natur und den inneren Aufbau des angemeldeten Steuersystems zu rechtfertigen, da die Kommission im Vorfeld weder die allgemeine oder „normale“ Regelung identifiziert noch den Ausnahmecharakter der Differenzierungen nachgewiesen hätte.

<sup>801</sup> Vgl. für die Entwicklung dieses Gedankens EuGH 2.7.1974, Rs. C-173/73, Slg. 1974, 709 Rn. 33/35 „*Italien/Kommission*“. Aus der neueren Rspr.: EuGH 9.12.1997, Rs. C-353/95 P, Slg. 1997 I-7007 Rn. 33–36 „*Tiercé Ladbroke/Kommission*“; EuGH 5.10.1999, Rs. C-251/97, Slg. 1999 I-6639 Rn. 36–38 „*Frankreich/Kommission*“; EuGH 8.11.2001, Rs. C-143/99, Slg. 2001 I-8365 Rn. 42 „*Adria-Wien Pipeline*“; EuGH 22.11.2001, Rs. C-53/00, Slg. 2001–9067, 9108 Rn. 17 „*Ferring*“; EuGH 7.3.2002, Rs. C-310/99, Slg. 2002 I-2289 Rn. 51 „*Italien/Kommission*“; EuG 29.9.2000, Rs. T-55/99, Slg. 2000 II-3207 Rn. 54 „*CETM/Kommission*“; GA Alber, Schlussanträge v. 7.5.2002, in: EuGH 26.9.2002, Rs. C-351/98, Slg. 2002 I-8031 Rn. 33–35 „*Spanien/Kommission*“; EuGH 16.12.2005, Rs. C-148/04, Slg. 2005 I-11137 Rn. 51 „*Unicredito Italiano*“.

<sup>802</sup> Siehe z. B. EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-766 Rn. 69 „*Paint Graphos*“.

<sup>803</sup> EuG, 24.9.2019, Rs. T-760/15 und T-636/16, ECLI:EU:T:2019:669 Rn. 194 f. „*Niederlande und Starbucks*“; Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 141.

<sup>804</sup> Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 135–136.

<sup>805</sup> EuGH 6.9.2006, Rs. C-88/03, Slg. 2006 I-7115 Rn. 81 „*Portugal/Kommission*“; EuGH 22.12.2008, Rs. C-487/06 P, Slg. 2008 I-10515 Rn. 92 „*British Aggregates/Kommission*“; EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-766 Rn. 69, 70 „*Paint Graphos*“; EuGH 8.9.2011, Rs. C-279/08 P, Slg. 2011 I-7671 Rn. 75 „*Kommission/Niederlande*“ („*NO<sub>x</sub>*“); EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 29 „*P Oy*“: Die Anwendung einer Politik der regionalen Entwicklung oder des sozialen Zusammenhalts reicht für sich allein nicht aus, um eine im Rahmen dieser Politik erlassene Maßnahme als durch die Natur und den inneren Aufbau eines nationalen Steuersystems gerechtfertigt anzusehen.

<sup>806</sup> Vgl. z. B. EuG 18.9.1995, Rs. T-471/93, Slg. 1995 II-2537 Rn. 62 „*Tiercé Ladbroke/Kommission*“; EuGH 9.12.1997, Rs. C-353/95 P, Slg. 1997 I-7007 Rn. 34–36 „*Tiercé Ladbroke*“; EuGH 17.6.1999, Rs. C-75/97, Slg. 1999 I-3671 Rn. 34–39 „*Belgien/Kommission*“ („*Maribel*“); EuGH 8.11.2001, Rs. C-143/99, Slg. 2001 I-8365 Rn. 42 ff. „*Adria-Wien Pipeline*“; EuG 23.10.2002, Rs. T-269/99, Slg. 2002 II-4217 Rn. 60 ff. „*Diputación Foral de Álava u. a./Kommission*“. Siehe auch: Kommission, Bericht zur Umsetzung der Unternehmenssteuer-Mitteilung v. 26.11.2003, S. 9 Rn. 34–42. Aus der Lit.: Münch/Komm/Arhold, Art. 107 AEUV Rn. 394; Lübbig/Martín-Ehlers, Beihilfenrecht der EU, Rn. 234.

<sup>807</sup> EuGH 26.4.2018, Rs. C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280 Rn. 43 „*ANGED*“, m. w. N. Zuvor bereits: EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011 I-7611 Rn. 65 „*Paint Graphos*“; EuGH 18.7.2013, Rs. C-6/12 Rn. 22, ECLI:EU:C:2013:525 „*P Oy*“. Siehe auch Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 138.

<sup>808</sup> EuGH 19.12.2018, Rs. C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 Rn. 49, 52 „*Finanzamt B/A Brauerei*“.



Steuerprogression<sup>809</sup> und die Umverteilungslogik anerkannt.<sup>810</sup> Eine differenzierte Versicherungsprämiensteuer, die für Versicherungsprämien für Haushaltsgeräte, Kraftfahrzeuge und Reisen einen erhöhten Satz vorsah, war gerechtfertigt, weil damit in Situationen, in denen die fragliche Leistung als mehrwertsteuerpflichtiger Dienstleistungsvertrag oder als der Versicherungsprämiensteuer unterliegender Versicherungsvertrag ausgestaltet werden konnte, eine Differenz zum Mehrwertsteuerregelsatz vermieden werden sollte.<sup>811</sup> Aus der Natur des Steuersystems folgt auch, dass Unternehmen ohne Erwerbscharakter wie Stiftungen oder Verbände von der Gewinnbesteuerung befreit sind, wenn sie tatsächlich keinen Gewinn erzielen können.<sup>812</sup>

**197a** Gerechtfertigt sind nach der Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfenbegriff ferner **Maßnahmen, die „für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind“**.<sup>813</sup> Dazu zählen Regelungen, die Steuerhinterziehung, Betrug und andere Missbräuche verhindern sollen,<sup>814</sup> ferner Buchführungserfordernisse sowie Regeln, die die Handhabbarkeit der Verwaltung erleichtern und die bestmögliche Einziehung der Steuerschuld gewährleisten sollen.<sup>815</sup> So ist eine Abgabebefreiung gerechtfertigt, wenn die Kosten für die Erhebung der Abgabe über deren Aufkommen hinausgehen. Vorschriften zur Pauschalbesteuerung sind gerechtfertigt, wenn sie hohen Verwaltungsaufwand für bestimmte Kategorien von Unternehmen vermeiden, z. B. für kleine Unternehmen und/oder Unternehmen aus bestimmten Wirtschaftszweigen wie der Landwirtschaft oder der Fischerei. Die Pauschalbesteuerung darf im Schnitt nicht dazu führen, dass die Steuerlast für diese Unternehmen geringer ist als die anderer Unternehmen, oder dass zugunsten einer Unterkategorie der von der Regelung umfassten Unternehmen Vorteile entstehen.<sup>816</sup> Eine Regelung, welche die Liquidation kleiner Unternehmen einer geringeren administrativen Belastung unterwirft, kann durch das Ziel gerechtfertigt sein, die vergleichsweise begrenzten Mittel dieser Unternehmen für die Gläubigerbefriedigung zu erhalten.<sup>817</sup>

**197b** Eine Rechtfertigung ist aber auch bei nicht-steuerlichen Maßnahmen nicht ausgeschlossen.<sup>818</sup> Voraussetzung für eine Rechtfertigung ist stets die **Verhältnismäßigkeit** der Maß-

<sup>809</sup> EuG 6.3.2002, Rs. T-92/00, Slg. 2002 II-1385 Rn. 60 „*Diputación Foral de Álava./Kommission*“; EuG 9.9.2009, Rs. T-227/01, Slg. 2009 II-3029 Rn. 179 „*Diputación Foral de Álava und Gobierno Vasco/Kommission*“. Ebenso Schön, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen, S. 106, 123. Weiteres Beispiel für spezifische/selektive, jedoch für das Funktionieren und die Effektivität des Steuersystems notwendige Maßnahmen: Befreiung gemeinnütziger Institutionen von der Körperschaftsteuerpflicht – dies ergibt sich aus der Natur ihrer nicht auf Gewinnerzielung angelegten Tätigkeit.

<sup>810</sup> Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 139.

<sup>811</sup> EuGH 29.4.2004, Rs. C-308/01, Slg. 2004 I-4777 Rn. 73–78 „*GIL Insurance*“. Für weitere Fälle, in denen die Kommission eine Rechtfertigung angenommen hat, siehe KOMM. 7.2.2007, N 820/2006, ABl. 2007 Nr. C 80/1 S. 8 „*Deutschland: Steuerentlastung für bestimmte besonders energieintensive Prozesse und Verfahren (Regelung des § 51 Energiesteuergesetz und Regelung des § 9a Stromsteuergesetz)*“; KOMM. 12.9.2007, N 184/2007, ABl. 2007 Nr. C 245/1 Rn. 32 ff. „*Italien: Cunea fiscal*“; KOMM. 22.11.2004, N 354/2004, ABl. 2005 Nr. C 131/10 Rn. 14 „*Company Holding Regime*“.

<sup>812</sup> Siehe bislang Kommission, Unternehmenssteuer-Mitteilung, Rn. 25. Die Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, die die Unternehmenssteuer-Mitteilung ersetzt (ebd., Rn. 229), enthält hierzu keine ausdrücklichen Angaben mehr.

<sup>813</sup> Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 138 unter Hinweis auf EuGH 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550 Rn. 69 „*Paint Graphos*“.

<sup>814</sup> EuGH 29.4.2004, Rs. C-308/01, Slg. 2004 I-4777 Rn. 65 ff. „*GIL Insurance*“; Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 139, 183; KOMM. 13.2.2008; N 480/2007, ABl. 2008 Nr. C 80/1 „*Spanien: Steuerentlastung für immaterielle Anlagewerte*“.

<sup>815</sup> Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 139.

<sup>816</sup> Kommission, Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff 2016, Rn. 182.

<sup>817</sup> GA Fennelly, Schlussanträge v. 16.7.1998, in: EuGH 1.12.1998, Rs. C-200/97, Slg. 1998 I-7907 Rn. 26 „*Ecotrade*“.

<sup>818</sup> Für eine Prüfung siehe zB EuGH 8.9.2011, Rs. C-279/08 P, Slg. 2011 I-7671 Rn. 74 ff. „*Kommission/Niederlande*“ („*NO<sub>x</sub>*“) – im Ergebnis wurde eine Rechtfertigung der Differenzierung zwischen einer bestimmten Gruppe industrieller Großunternehmen, die Emissionsreduktionen in handel-