

Materielle Selektivität von Steuerbeihilfen im Lichte des Gibraltar-Urteils des EuGH

- I Das *Gibraltar*-Urteil des EuGH
 1. Rechtlicher Hintergrund: das geplante Steuerregime für Gibraltar
 2. Vorverfahren: Kommissionsentscheidung und Urteil des EuG
 3. Schlussanträge von GA *Jääskinen*
 4. Urteil des EuGH
 5. Anmerkung
 - a. Zur Besonderheit des Urteils
 - b. Zur vermeintlichen Irrelevanz einer „Begünstigung“
 - c. Zur Irrelevanz der Regelungstechnik
 - d. Zur Feststellung der Vergleichbarkeit: Zwei alternative Ansätze
- II Materielle Selektivität einer Steuerregelung
 1. Rechtsprechung des EuGH
 2. Meinungsstand im Schrifttum
 - a. Zur Unterscheidung von Vorteil und Selektivität
 - b. Zum Maßstab der Selektivität
 3. Eigene Auffassung
 - a. Zur Unterscheidung von Vorteil und Selektivität
 - b. Zum Maßstab der Selektivität
- III Der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten im Steuerrecht im Lichte des Beihilferechts
 1. Ermessen bei der Schaffung von Fiskalzwecknormen
 2. Ermessen bei der Schaffung von Lenkungsnormen
- IV Zusammenfassung

Die Feststellung der Selektivität einer Maßnahme steht typischerweise im Zentrum einer Prüfung im Lichte beihilferechtlicher Vorgaben. Zumal bei steuerlichen Regelungen liegt darin auch die fundamentale Schwierigkeit, ein Referenzsystem „normaler Besteuerung“ zu definieren, an deren Maßstab ihr Ausnahmecharakter bestimmt werden kann. In seiner jüngsten Rechtsprechung scheint der EuGH mit einem revolutionären Ansatz zu reagieren, indem er der Qualifikation bestimmter Steuersysteme als „intrinsisch selektiv“ durch die Kommission zustimmt, wodurch der Bezug zu einem Referenzsystem „normaler Besteuerung“ scheinbar redundant wird. Dies wirft die Frage auf, ob die Mitgliedstaaten ihre bisher unangetastete Freiheit, die Grundstruktur ihrer Steuersysteme ungeachtet beihilferechtlicher Überlegungen zu gestalten, bereits verloren haben, und wo gegebenenfalls die Grenzen dieser Freiheit zu ziehen sind. Dieser Beitrag versucht, ausgehend vom jüngst ergangenen *Gibraltar*-Urteil des EuGH eine Antwort auf diese Frage zu geben.

I Das Gibraltar-Urteil des EuGH

1. Die Körperschaftsteuerreform für Gibraltar

Den Ausgangspunkt des hier zuerst zu untersuchenden jüngsten Urteiles des EuGH zu einer Steuerbeihilfe bildete der Vorschlag einer gesamthaften Körperschaftsteuerreform für das britische Überseegebiet Gibraltar in Reaktion auf die erwartete Qualifizierung der bestehenden Besteuerungsregelungen für Offshore-Unternehmen als verbotene Beihilfe durch die Kommission und das EuG.¹ Ziel dieser Steuerreform war offenbar, im Ergebnis ein ähnlich begünstigendes Besteuerungssystem für in Gibraltar registrierte Offshore-Unternehmen zu schaffen, dieses aber derart auszugestalten, dass es einer beihilferechtlichen Prüfung standhalten könnte. Konkret war vorgesehen, ein für alle in Gibraltar niedergelassenen Unternehmen geltendes Steuersystem zu schaffen, das aus drei kumulativ anfallenden Abgaben bestehen sollte: Einer **Lohnsummensteuer**, einer **Gewerbegrundbenutzungssteuer (BPOT)**² sowie einer jährlich anfallenden „Eintragungsgebühr“ für Körperschaften. Zusätzlich zu diesen „allgemein erhobenen“ „Körperschaftsteuern“, wurden spezielle Steuerzuschläge für Finanzdienstleistungsunternehmen und Versorgungsunternehmen erhoben, um deren besondere wirtschaftliche Situation zu berücksichtigen. Die im vorliegenden Urteil des EuGH behandelten Steuern, nämlich die Lohnsummensteuer und die BPOT, sollten nach dem Reformvorschlag zusätzlich mit **15 % des Gesamtgewinns** der steuerpflichtigen Unternehmen gedeckelt sein. Gibraltar brachte vor, dieses System beruhe auf einer „zweifachen Logik“, wonach die Beschäftigung von Personal und die Nutzung von Geschäftsräumen die Bemessungsgrundlage bildeten, die Profitabilität dieser Faktoren aber eine quantitative Schwelle für die Steuerschuld darstellte: das Steuersystem stelle somit auf die gewinnbringende Nutzung der Produktionsfaktoren Personal und Kapital ab und sei zudem regressiv gedacht.³ Eingedenk des Zweckes des Reformvorschlages meldete das Vereinigte Königreich als maßgeblicher Mitgliedstaat das geplante Steuersystem zur beihilferechtlichen Prüfung bei der Kommission an und begehrte die Feststellung, dass keine Beihilfe vorliege.

2. Vorverfahren: Kommissionsentscheidung und Urteil des EuG

Die Kommission erachtete den Reformvorschlag allerdings ebenso wie das zuvor bestehende Regime als unzulässige Beihilfe für den Offshore-Sektor in Gibraltar und untersagte dementsprechend seine Umsetzung.⁴ Nach Ansicht der Kommission handelte es sich um ein regional und materiell selektives Steuersystem, da es einerseits gibraltarische Unternehmen gegenüber jenen im übrigen Vereinigten Königreich begünstige, andererseits durch die Gewinnobergrenze von 15 % für die maßgeblichen Steuern unprofitable Unternehmen begünstigt würden, sowie durch die Festlegung der Lohnsummen

¹ Zur näheren Vorgeschichte des „alten“ Steuerregimes siehe die Ausführungen im Urteil des EuGH, C-106/09, *Kommission/Gibraltar*, Rn. 3 ff.

² Business property occupation tax.

³ Vgl. die Erklärungen der Regierung von Gibraltar in der Entscheidung der Kommission 2005/261/EG, Abl. 2005, L85/6, Rn. 37, 40 und 91.

⁴ KommissionE vom 30. 3. 2004, 2005/261/EG, Abl. L 085 vom 2. 4. 2005, 1-26.

und Nutzung von Gewerbesteuer als alleinige Bemessungsgrundlagen Offshore-Unternehmen von vornherein unbesteuert blieben.⁵ Eine solche Besteuerung sei nicht geeignet, selbst ein allgemeines System der Besteuerung darzustellen, da der gewichtige Offshore-Sektor faktisch zur Gänze ausgenommen bleibe. Aus diesem Grund erachtete die Kommission es offenbar auch nicht für notwendig, den Ausnahmecharakter der entsprechenden Regelung im Verhältnis zur „normalen Besteuerung“ in Gibraltar festzustellen.

Das Europäische Gericht erster Instanz widersprach jedoch der Auslegung der Kommission und erklärte die negative Entscheidung aufgrund von Klagen Gibaltars und des Vereinigten Königreichs am 12. Dezember 2008 für nichtig.⁶ Zur Feststellung der Kommission hinsichtlich des Bestehens regionaler Selektivität des ausschließlich für in Gibraltar niedergelassene Unternehmen anwendbaren Steuersystem verwies das Gericht auf das nach dem Erlass der angefochtenen Entscheidung ergangene *Azoren-Urteil*⁷ des EuGH: Da Gibraltar die dort entwickelten **Voraussetzungen der rechtlichen, politischen und wirtschaftlichen Autonomie** von der Zentralregierung des Mitgliedstaates, dem es aus Sicht des EU-Rechts angehört, erfüllte, liege jedenfalls keine regionale Selektivität vor.⁸

Betreffend die materielle Selektivität der einzelnen Elemente der geplanten Steuerreform rügte das Gericht insbesondere die fehlende Identifizierung der „normalen Steuerregelung“ Gibaltars als unabdingbare Voraussetzung sowohl für die Feststellung eines selektiven Vorteils als auch für die Beurteilung einer allenfalls vorgebrachten Rechtfertigung eines solchen mit Hinweis auf die Natur und den Aufbau des Steuersystems.⁹ Die Auslassung dieses Prüfungsschrittes führe dazu, die Kommission „bei der Festlegung des Steuersystems und der allgemeinen oder „normalen“ Regelung des Mitgliedstaats, [...] an die Stelle des Mitgliedstaats zu setzen“¹⁰, was angesichts der Kompetenz der Mitgliedstaaten, ihre (direkten) Besteuerungssysteme auf die Bedürfnisse ihrer Wirtschaftssysteme anzupassen und unter Berücksichtigung des Fehlens eines harmonisierten Unionsstandards für die „allgemeine“ oder „normale“ Regelung eines nationalen Steuersystems unzulässig sei.¹¹ Es stehe daher der Kommission nicht zu, die „hybride“ Ausrichtung des Körperschaftssteuersystems in Gibraltar als *a priori* selektiv einzustufen.¹² Nach Ansicht des Gerichts sei es aber grundsätzlich möglich, sowohl das Kriterium der Gewinnerzielung als auch jenes der 15 % Gewinnobergrenze als konstitutive Elemente des allgemeinen

⁵ *Ibid.*, Rn 127, 133, 141 und 143 f.

⁶ EuG 18. 12. 2008, T-211/04 und T-215/04, *Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission*, Slg. 2008, II-3745.

⁷ EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115.

⁸ *Ibid.*, Rn 114 ff. Der EuGH setzte sich mit dieser Frage in seinem späteren Urteil nicht mehr auseinander: Dies explizit deshalb, weil er die Entscheidung des EuG bereits aus anderem Grund aufhob. Implizit kann darin wohl dennoch eine Bestätigung der Abgrenzungskriterien des *Azoren-Urteils* gesehen werden. Dies umso mehr, als auch die Kommission der Beurteilung durch das EuG insofern nicht mehr widersprach.

⁹ EuG 18. 12. 2008, T-211/04 und T-215/04, *Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission*, Slg. 2008, II-3745, Rn 145 und 170.

¹⁰ *Ibid.*, Rn 145.

¹¹ *Ibid.*, Rn 145 f und 179.

¹² *Ibid.*, Rn 179.

Materielle Selektivität von Steuerbeihilfen im Lichte des Gibraltar-Urteils des EuGH

Systems anzusehen, womit schon das Vorliegen eines relevanten Vorteils ausscheide.

Angesichts der Nichtigkeitsentscheidung beantragten sowohl die Kommission als auch Spanien als verfahrensbeteiligter Mitgliedstaat die Aufhebung des Urteils durch den EuGH.

3. Schlussanträge von GA *Jääskinen*

In seinen Schlussanträgen stimmte GA *Jääskinen* im Wesentlichen mit der Beurteilung des EuG überein und wies sämtliche Rechtsmittelgründe zurück. Insbesondere die Ausführungen zur Feststellung eines selektiven Vorteils verdienen dabei Beachtung, da in diesem Punkt der Kern der unterschiedlichen Auffassungen der Kommission und des EuG liegt.

GA *Jääskinen* wandte sich zunächst dem beihilferechtlichen „Schlüsselbegriff“ des Vorteils zu.¹³ Dieser sei ein eigenständiges Merkmal einer Beihilfe und daher zwingend getrennt von der Prüfung der Selektivität zu ermitteln. Nur so könne unter anderem geklärt werden, in welcher Höhe eine allfällige Beihilfe gewährt worden sei. Dafür sei aber erforderlich, das „normalerweise geltende System“ der Besteuerung zu ermitteln, damit es möglich wäre, das Fehlen eben dieser Besteuerung als Vorteil zu qualifizieren. Der Ansatz der Kommission, wonach von der Ermittlung einer allgemeinen Regelung abgesehen und stattdessen auf das Bestehen einer „systemimmanenten Diskriminierung“ abgestellt werden könne, würde aber bedeuten, das bekannte Prüfungsschema „in einem Einzelfall aufzugeben, der [...] unter dem Aspekt des schädlichen Steuerwettbewerbs zu beurteilen ist“.¹⁴ In Antwort auf das im Ergebnis ähnliche Rechtsmittelvorbringen Spaniens hinsichtlich der „*De-facto*-Selektivität“ des Systems angesichts der Befreiung der großen Mehrheit der auf Gibraltar ansässigen Unternehmen führte GA *Jääskinen* aus, dass sich gerade damit nicht das Vorliegen einer Beihilfe begründen ließe, da angesichts der wirtschaftlichen Auswirkungen offenbar eher bezweckt werde, weniger als 1% der Gesellschaften „selektive Nachteile“ durch ihre tatsächliche Besteuerung aufzuerlegen.¹⁵

Hinsichtlich der materiellen Selektivität führte GA *Jääskinen* aus, es sei unerlässlich, den Bezugsrahmen einer Regelung zu bestimmen, anhand dessen eine Maßnahme als „anormal“ und damit selektiv eingestuft werden kann.¹⁶ Nur dadurch könnte nämlich zwischen allgemeinen und selektiven Maßnahmen unterschieden werden. Darauf aufbauend setzte er sich mit der im Schrifttum geäußerten Kritik an diesem zweistufigen „Ausnahmeansatz“ auseinander und verwies auf mehrere alternative Prüfungsschemata, die in Schlussanträgen zu früheren Entscheidungen und im Schrifttum vorgeschlagen wurden: Eine Maßnahme könnte etwa dann als allgemein angesehen werden, wenn sie sich „aus der inneren Logik der Steuerregelung“ ergäbe, das Ziel verfolge, „Gleichheit zwischen den Wirtschaftsteilnehmern herzustellen“; wenn jedes Unternehmen „grundsätzlich in deren Genuss kommen“ könne; oder wenn eine Maßnahme

¹³ Schlussanträge GA *Jääskinen* 7. 4. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 157 ff.

¹⁴ *Ibid.*, Rn. 170.

¹⁵ *Ibid.*, Rn. 239.

¹⁶ *Ibid.*, Rn. 178.

grundsätzlich auf alle Unternehmen in einer „vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation“ angewandt werden könnte.¹⁷ GA *Jääskinen* konnte in diesen Alternativen jedoch keinen gleichwertigen Ersatz für das Kriterium der Ausnahme erkennen: Selbst wenn dieses mitunter unsicher sei, entspräche es doch „am ehesten der Verteilung der Zuständigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten und der Kommission“. Da die Mitgliedstaaten nämlich für die (grundsätzliche) Ausgestaltung ihrer Steuersysteme zuständig bleiben, sei es gerechtfertigt, „die Befugnisse der Kommission gemäß Art. 87 Abs. 1 EG auf die Maßnahmen [zu beschränken], die eine Ausnahme vom allgemein anwendbaren System darstellen“.¹⁸ Darüber hinaus ergebe sich der Ansatz, in einem ersten Schritt ein allgemeines System und in einem zweiten eine Abweichung davon zu ermitteln, aus der „dem Begriff der staatlichen Beihilfe zugrunde liegenden Logik, nach der es erforderlich ist, zunächst einen Vorteil festzustellen, bevor dann geprüft wird, ob es sich dabei um einen selektiven Vorteil handelt.“¹⁹

In seiner weiteren Würdigung der Vorgehensweise der Kommission und deren Beurteilung durch das EuG führte GA *Jääskinen* aus, deren Ansatz einer „systemimmanenten Diskriminierung“ zu folgen, liefe darauf hinaus, „die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen [...] in methodischer Hinsicht zu revolutionieren“; es würde ein „Vergleich zwischen der steuerlichen Regelung, wie sie vorliegt, und einem anderen System, das hypothetisch ist und nicht existent“ vorgenommen, was aber „die Schaffung eines steuerlichen *tertium comparationis* für die Europäische Union erfordern [würde], um die diskriminierenden Auswirkungen beurteilen zu können“. „Ein solches gemeinsames Kriterium existiert aber nicht, und die Anwendung des rechtlichen Rahmens über die staatlichen Beihilfen rechtfertigt es nicht, *de facto* eine solche Maßnahme der Steuerharmonisierung zu erlassen“.²⁰ Das Gericht habe daher keinen Rechtsfehler begangen, indem es die Feststellungen der Kommission zum „hybriden“ Steuersystem für unzureichend erachtete, um das Vorliegen einer Beihilfe nachzuweisen.

4. Urteil des EuGH

Der EuGH folgte in seinem Urteil vom 15. November 2011 jedoch nicht den Schlussanträgen seines GA. Ausschließlicher Prüfungsgegenstand des Urteils war dabei die Beurteilung der materiellen Selektivität der geplanten Steuerreform Gibraltars durch das EuG. Für die Beurteilung der Selektivität verwies der EuGH auf seine ständige Rechtsprechung, wonach die Eignung einer Maßnahme, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen“ festzustellen sei.²¹ Anschließend prüfte der EuGH zunächst die Selektivität der Kriterien der Gewinnerzielung und

¹⁷ *Ibid.*, Rn. 185 ff.

¹⁸ *Ibid.*, Rn. 189.

¹⁹ *Ibid.*, Rn. 190.

²⁰ *Ibid.*, Rn. 202.

²¹ EuGH 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 75 mit Hinweis auf EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rn. 41 und EuGH 22. 12. 2008, C-487/06 P, *British Aggregates Association*, Slg. 2008, I-10515, Rn. 82.

Materielle Selektivität von Steuerbeihilfen im Lichte des Gibraltar-Urteils des EuGH

der 15 %-Gewinnobergrenze und stellte fest, dass diese „unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbare allgemeine Maßnahmen“ seien und daher keine selektiven Vorteile verschaffen könnten.²²

Hinsichtlich der Selektivität der ebenso *prima facie* allgemeinen bzw. „neutralen“ Kriterien für die Besteuerung, dem Vorliegen von Personal und der Nutzung von Gewerbestand in Gibraltar, kam der EuGH dagegen zu einem anderen Ergebnis. Insbesondere „das Fehlen einer allgemein anwendbaren Besteuerungsgrundlage, die eine Besteuerung aller von [der] Regelung betroffenen Unternehmen vorsieht“ führe nämlich „in der Praxis offensichtlich zu einer unterschiedlichen Behandlung von Gesellschaften, die sich im Hinblick auf das mit dem Steuerreformvorhaben verfolgte Ziel, ein allgemeines Besteuerungssystem für alle in Gibraltar ansässigen Unternehmen einzuführen, in einer vergleichbaren Lage befinden“.²³ Diese unterschiedliche Besteuerung genügt dem EuGH für die Feststellung der Selektivität jedoch auch nur unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass die „als Besteuerungsgrundlage festgelegten Kriterien [...] geeignet [sind], die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen, und damit die Einstufung eines solchen Systems als Regelung ermöglichen, die ‚bestimmte‘ Unternehmen oder ‚bestimmte‘ Produktionszweige im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG begünstigt“.²⁴ Dies sei im vorliegenden Fall gegeben, da die Nichtbesteuerung von Offshore-Unternehmen unvermeidliche Konsequenz der Konzeption der Besteuerungsgrundlagen in der Weise sei, dass jene keine der Bemessungsgrundlagen aufweisen.²⁵ Dieser letzte Hinweis des EuGH ist freilich schwer verständlich, wenn man sich nicht die Genese des Steuerreformvorhabens vor Augen hält, aus der sich klar ergibt, dass es Ziel der Reform war, den bislang befreiten Offshore-Sektor auch weiterhin steuerfrei zu belassen. Wie ohne Berücksichtigung dieser Tatsache eine Unterscheidung zwischen „zufälligen“ und „gewollten“ Folgen eines Gesetzes unterschieden werden kann, ist aber ebenso wenig ersichtlich wie ein Grund für seine rechtliche Bedeutsamkeit für das Bestehen einer Beihilfe.²⁶ Vor dem Hintergrund der Maßgeblichkeit der Wirkungen einer Maßnahme für das Beihilferecht wäre zu erwarten, dass der Gesetzgeber für sämtliche Folgen seiner legislativen Tätigkeit einzustehen hat; dann wäre der vom EuGH anscheinend als notwendig erachtete Prüfungsschritt jedoch in jedem Fall erfüllt und somit bedeutungslos.

Der EuGH jedenfalls sah damit das Vorliegen einer selektiv begünstigenden Regelung für erwiesen an, weshalb er das erstinstanzliche Urteil ohne weitere inhaltliche Prüfung – etwa der regionalen Selektivität, aber auch einer möglichen Rechtfertigung mit dem Natur und dem inneren Aufbau des Steuersystems – für nichtig erklärte und zur neuerlichen Entscheidung an das EuG zurückverwies.

5. Anmerkung

²² EuGH 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 80.

²³ *Ibid.*, Rn. 101.

²⁴ *Ibid.*, Rn. 104.

²⁵ *Ibid.*, Rn. 106.

²⁶ Nicht zuletzt ist es der EuGH, der in seinem Urteil wiederholt darauf hinweist, dass es gerade nicht auf Ziel und Zweck des Gesetzgebers, sondern alleine auf die Wirkungen und Effekte seiner Maßnahmen ankomme.

a) Zur Besonderheit des Urteils

Vor der weiteren Analyse des derzeitigen Stands der Dogmatik der Selektivität von steuerlichen Maßnahmen nach *Gibraltar* seien hier einige Anmerkungen zum allgemeinen Verständnis des Urteils angeführt. Auf den ersten Blick fällt auf, dass die Rechtssache vom EuGH von der Großen Kammer entschieden wurde, was als deutliches Zeichen für die Besonderheit und Bedeutung des Falles in rechtlicher und politischer Hinsicht zu werten ist.²⁷ Die politische Sensibilität liegt im Spannungsverhältnis der mitgliedstaatlichen Kompetenz zur Festlegung des eigenen direkten Steuersystems, hier in der besonderen Ausprägung der gleichartigen Kompetenz einer autonomen Region eines Mitgliedstaates, die gleichsam selbst wie ein Mitgliedstaat zu behandeln ist, einerseits, und dem Verbot, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige durch staatliche Mittel zu begünstigen, andererseits. Diese Problematik liegt freilich jeder Prüfung einer vermeintlichen Steuerbeihilfe zugrunde. Als Besonderheit stellen sich in *Gibraltar* insbesondere folgende Umstände dar: Zum einen die Generalität des geprüften Steuersystems, welches den Rückgriff auf ein Referenzsystem im relevanten Recht als Maßstab praktisch verunmöglichte; zum anderen der historisch-politische Hintergrund des Reformvorhabens, nämlich das offensichtliche Ziel, durch bloß formale Änderungen des Steuersystems Europarechtskonformität herzustellen; schließlich der **Aspekt des unfairen Steuerwettbewerbs** und der Schwierigkeit der Kommission, diesen angesichts innereuropäischer Negativbeispiele glaubwürdig im Verhältnis zu Drittstaaten anzuprangern.²⁸

b) Zur vermeintlichen Irrelevanz einer „Begünstigung“

Zustimmen mag man dem EuGH noch, soweit er ausführt, das Vorliegen einer selektiven Begünstigung setze nicht voraus, das die vermeintlich begünstigten Unternehmen grundsätzlich denselben steuerlichen Belastungen unterliegen wie die sonstigen Unternehmen, aber von speziellen Ausnahmenvorschriften profitieren könnten, da es nicht auf die gewählte Regelungstechnik ankommen könne.²⁹ Das steht jedenfalls insoweit mit der bisherigen Rechtsprechung in Einklang, als diese zur Feststellung der Selektivität auf die Vergleichbarkeit der unterschiedlich behandelten Unternehmen im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgten Zieles abstellt, und nicht auf die „grundsätzlich gleiche Steuerbelastung“. Daraus ergibt sich aber nicht, dass auf die Feststellung jener Besteuerung, die keine Beihilfe darstellen würde, verzichtet werden könnte. Der EuGH übergeht dies und die Frage, wie allenfalls das Vorliegen einer Begünstigung zu bestimmen sei, indem er ausschließlich die Selektivität prüft. Ungeachtet der Frage, ob das Vorliegen einer Begünstigung und jenes der Selektivität streng zu trennen sind, kann aber die Feststellung einer Begünstigung (allenfalls im Rahmen der Selektivitätsprüfung) wohl nicht gänzlich unterbleiben.³⁰

²⁷ Vgl. Art. 44 § 3 EuGH-Verfahrensordnung;

²⁸ So M. Lang, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht? ÖstZ 2011, 593 (598)

²⁹ EuGH 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 91 f.

³⁰ Siehe dazu noch weiter unten II.3.a.

Materielle Selektivität von Steuerbeihilfen im Lichte des Gibraltar-Urteils des EuGH

Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass die Prüfung hinsichtlich der möglicherweise begünstigten Gruppe von Unternehmen offen bleiben muss:³¹ Insbesondere könnte daher etwa untersucht werden, ob durch die Steuerfreiheit von Offshore-Gesellschaften in Wahrheit eine mittelbare Beihilfe für auf Gibraltar tätige Rechtsberater vorliegt.

c) Zur Irrelevanz der Regelungstechnik

Die Bedenken des EuGH, der Bezug auf das „Normalsteuersystem“ sei zwingend anfällig für regelungstechnische Manipulation, erscheint auch nicht vollständig überzeugend. „**Regel**“ und „**Ausnahme**“ können schließlich nicht nur im Hinblick auf die Regelungstechnik ermittelt werden: richtigerweise sind diese **im Lichte der Regelungs- bzw. Besteuerungszwecke zu bestimmen**. Ob die Körperschaftsteuer als ein einzelnes Gesetz eingeführt, auf mehrere Gesetze verteilt, oder, wie im Falle Gibaltars, durch drei, ein gesamthaftes System bildende „Einzelsteuern“ aufgebaut ist, spielt für die Beurteilung keine Rolle. Es ist daher auch zweifellos richtig, wie der EuGH ausführt, dass es gleichgültig ist, ob ein Steuersystem „allgemeine Vorschriften für sämtliche Unternehmen [vorsieht], von denen zugunsten bestimmter Unternehmen Ausnahmen gemacht werden, [oder] zu demselben Ergebnis [gelangt], indem es die Steuervorschriften derart anpasst und verknüpft, dass ihre Anwendung selbst zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung für die verschiedenen Unternehmen führt.“³² Voraussetzung für das Vorliegen einer selektiven Begünstigung ist aber in beiden Fällen, dass die unterschiedlich behandelten Unternehmen einander vergleichbar sind – denn auch das kann nicht aus der Regelungstechnik abgeleitet werden, sondern muss im Hinblick auf die Regelungszwecke festgestellt werden,³³ weshalb die bloße Tatsache, dass zwei Unternehmen grundsätzlich in den Anwendungsbereich einer Steuer einbezogen sind, nicht zwingend deren Vergleichbarkeit begründet – nicht einmal in Hinblick auf diese konkrete Steuer.³⁴ Die diesbezüglichen Ausführungen des EuGH in *Gibraltar* sind freilich unklar, und lassen insbesondere **zwei verschiedene Lesarten** zu:

d) Zur Feststellung der Vergleichbarkeit: Zwei alternative Ansätze

Auf der einen Seite könnte aus dem Prüfungsablauf, den der EuGH anwendet, abgeleitet werden, die Feststellung einer **Vergleichbarkeit** unterschiedlich behandelter Unternehmen sei in diesem besonderen Fall nicht im Lichte des Zieles des konkreten Steuersystems, sondern **im Hinblick auf ein hypothetisches Steuersystem zu ermitteln**, welches der EuGH den Mitgliedstaaten einem „Goldstandard“ gleich als Maßstab verordnet.³⁵ Versteht man den EuGH dahingehend, dass das ausschließliche Abstellen auf

³¹ Vgl. *Schön*, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLR 1999, 911 (931).

³² EuGH 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 93.

³³ Dazu ebenso näher unten II.3.b.

³⁴ Zu denken ist etwa an die zulässige unterschiedliche Behandlung gemeinnütziger Körperschaften und gewinnorientierter Körperschaften: ungeachtet der Einbeziehung in den Anwendungsbereich des Körperschaftsteuergesetzes sind diese beiden Gruppen im Hinblick auf den Besteuerungszweck, nämlich den Gewinn von Körperschaften zu besteuern, nicht vergleichbar. Siehe auch *Schön* in *Hancher/Ottervanger/Slot*, EC State Aids⁹ (2006) 10-026.

³⁵ Dies scheint jedenfalls nach Auffassung von GA *Jääskinen* die Sichtweise der Kommission zu sein, vgl. Schlussanträge GA *Jääskinen* 7. 4. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 202.

Arbeitnehmer und die Nutzung unbeweglichen Vermögens für die Steuererhebung für sich genommen „**intrinsisch selektiv**“ ist, weil es von vornherein die Besteuerung bloß formal ansässiger Unternehmen ausschließt, obwohl diese mit wirtschaftlich tatsächlich eingegliederten Unternehmen (im Lichte des Steuerideals des EuGH) vergleichbar wären, erscheint dies, selbst dann, wenn man von der kompetenzrechtlichen Problematik absieht, wie sie GA *Jääskinen* in seinen Schlussanträgen herausstreicht,³⁶ in mehrerlei Hinsicht merkwürdig: **Erstens** ist die tatsächliche **wirtschaftliche Eingliederung** in die Volkswirtschaft eines Staates wenigstens **als legitimes (allgemeines) Kriterium** – wenn schon nicht als ein allgemeiner Grundsatz – **für die Steueranknüpfung** im internationalen Steuerrecht anzusehen. Dies wird insbesondere aus dem typischerweise auf das Vorliegen einer Betriebsstätte oder eine ähnlich enge Beziehung abstellenden Besteuerungsrecht des Quellenstaates sowie der vom Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen gegengleich (häufig) gewährten Einkommensbefreiung ersichtlich, wie sie regelmäßig in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), zumal solchen zwischen OECD-Mitgliedstaaten, auf Basis des OECD-Musterabkommens vereinbart werden. Bedeutet das Urteil des EuGH nun, dass die Anwendung der Befreiungsmethode auf Auslandseinkünfte nach Art. 23A des OECD-Musterabkommens als Beihilfe einzustufen ist, weil dadurch Unternehmen ohne inländische Einkünfte der Besteuerung in ihrem Ansässigkeitsstaat gänzlich entgehen? Man wird dies schwerlich annehmen können;³⁷ und selbst wenn man die Zulässigkeit dieser Befreiung der besonderen Stellung von DBA für die Beurteilung grenzüberschreitender Besteuerungsfolgen im EU-Recht zuschreiben wollte, bliebe darauf zu verweisen, dass ein Ergebnis wie das vom EuGH in *Gibraltar* für unzulässig erachtete unabhängig von Doppelbesteuerungsabkommen eintreten können: So werden in einem Staat, dessen Körperschaftsteuersystem generell am Territorialitätsprinzip ausgerichtet ist, Offshore-Gesellschaften ebenso nicht besteuert, soweit sie dort keine für steuerwürdig erachteten Aktivitäten entfalten. Soll es den Mitgliedstaaten daher aufgrund von Art. 107 AEUV verwehrt sein, ein solches Steuersystem einzuführen?³⁸ Anzumerken ist, dass bisher nicht behauptet worden ist, es läge darin eine Form „unfairen Steuerwettbewerbs“; der EuGH schränkt seine Analyse aber jedenfalls nicht explizit auf solche Maßnahmen ein. Abgesehen von dieser Unstimmigkeit mit international anerkannten Besteuerungskriterien bestehen noch weitere Bedenken gegen einen solchen Ansatz. So knüpft nämlich **zweitens** auch die Europäische Kommission in ihrem Vorschlag betreffend die **Aufteilung einer gemeinsamen europäischen**

³⁶ *Ibid.*, Rn. 202.

³⁷ Etwas anderes mag insofern gelten, als die Befreiungsmethode nicht allgemein, sondern nur für ganz bestimmte Steuerpflichtige bzw im Zusammenhang mit ganz bestimmtem ausländischen Einkommen angewendet wird, da sich insofern aus der ausnahmsweisen Anwendung ein spezifischer Vorteil für bestimmte Unternehmen ergeben kann; vgl dazu *Schön* in *Hancher/Ottervanger/Slot*, EC State Aids⁹ (2006) 10-030.

³⁸ Siehe zu dieser Frage auch *M. Lang*, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht? *ÖstZ* 2011, 593 (600), der den EuGH im Sinne dieser ersten Lesart versteht, wenngleich er einschränkend ausführt, dass dies angesichts der Besonderheit des Falles wohl kaum auf andere Fälle übertragen werden könne.

Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB)³⁹ unter den Mitgliedstaaten insbesondere auf das Vorliegen körperlicher Wirtschaftsgüter, die Anzahl der Arbeitnehmer und die Lohnsumme sowie die Destination abgesetzter Güter bzw. den physischen Erbringungsort einer Dienstleistung an.⁴⁰ Die Anwendung eben dieser Kriterien würde aber ebenso wie das verhinderte Steuerregime Gibaltars die Besteuerung von Offshore-Unternehmen in deren Ansässigkeitsstaat praktisch ausschließen. Verstößt die Kommission damit gegen ihre eigenen Vorstellungen einer sachgerechten Besteuerung (bzw. Steueraufteilung) soweit sie für Mitgliedstaaten gelten? Kann das gleiche, den Wettbewerb übermäßig verzerrende Ergebnis dadurch sachgerechter werden, dass es sich auf eine sekundärrechtliche Maßnahme stützt? Man wird dies wohl kaum annehmen können, auch wenn zwingende Bestimmungen des sekundären Unionsrechts mangels Zurechenbarkeit zum Mitgliedstaat nicht als Beihilfe angreifbar sind.⁴¹ **Drittens** ergibt sich aus der **Rechtsprechung des EuGH zu missbräuchlichen Steuergestaltungen**, dass das Bestehen einer physischen Präsenz in einem Staat, insbesondere in Form von Geschäftsräumen und Personal, die wirtschaftliche Realität einer Niederlassung begründet, bei deren Fehlen ein Mitgliedstaat daher nicht daran gehindert ist, seinen eigenen Besteuerungsanspruch unter diskriminierender Außerachtlassung der (innerstaatlich fortbestehenden) rechtsforminduzierten Abschirmwirkung durchzusetzen.⁴² Es erscheint als offener Wertungswiderspruch, in einem solchen Fall den bloß formalen Ansässigkeitsstaat beihilferechtlich zur Steuererhebung zu verpflichten, seinem Besteuerungsanspruch aber gleichzeitig jegliche Relevanz für die rechtmäßige Ausübung der Besteuerungshoheit anderer Mitgliedstaaten abzusprechen. Auch aus dieser Sicht erscheint das der ersten Lesart des EuGH-Urteils entsprechende Ergebnis höchst problematisch.

Auf der anderen Seite kann das Urteil des EuGH jedoch so gelesen werden, dass sich weder ein Widerspruch zu der in den Schlussanträgen angeführten kompetenzrechtlichen Problematik, den Mitgliedstaaten gleichsam ein vom EuGH selbst entwickeltes Referenzsteuersystem vorzuhalten, ergibt, noch zu den soeben dargelegten potentiellen Wertungswidersprüchen. Nach dieser Lesart bleibt der EuGH seiner „ständigen Rechtsprechung“ treu, die Selektivität angesichts der **Vergleichbarkeit von Unternehmen im Lichte des Zieles des betreffenden Steuerregimes** festzustellen. Dann wäre wohl aus dem Ziel der Steuerreform, ein gesamthaftes Steuersystem für alle ansässigen Unternehmen zu schaffen,⁴³ abzuleiten, dass jedenfalls alle ansässigen Unternehmen sich in einer „rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Lage“ befinden, wodurch die Anknüpfung an zusätzliche Merkmale die Selektivität begründen könnte. Dies setzt gleichsam voraus, anzunehmen, dass im Hinblick auf die Natur eines ansässigkeitsbezogenen Steuersystems diese Merkmale Fremdkörper darstellen, die daher auch nicht als systemimmanent gerechtfertigt sein können. Dem Urteil können insbesondere an zwei Stellen starke Anhaltspunkte für diese

³⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4 [SEK(2011) 315, SEK(2011) 316].

⁴⁰ Siehe Art. 86 ff GKKB-Vorschlag.

⁴¹ *Hancher* in *Hancher/Ottervanger/Slot*, EC State Aids⁹ (2006) 3-031.

⁴² Vgl. z.B. EuGH 23.4.2008, C-201/05, *CFC and Dividend Group Litigation*, Slg 2008, I-2875, Rn 79; EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg 2006, I-7995, Rn 67.

⁴³ Vgl. EuGH 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 101.

Lesart entnommen werden: In Randnummer 95 erörtert der EuGH die Vorgehensweise der Kommission, welche die Selektivität „im Hinblick auf die fragliche **Steuerregelung** geprüft hat, **die formell für alle Unternehmen gilt**“. Die „für alle Unternehmen“ geltende Regelung habe daher – nach Ansicht des EuGH offensichtlich zu Recht – den Bezugsrahmen der Selektivitätsprüfung dargestellt. Noch deutlicher bringt der EuGH diesen Zusammenhang in Randnummern 100 und 101 zum Ausdruck: danach führe die Kombination der Besteuerungsgrundlagen und das Fehlen einer „allgemein anwendbaren Besteuerungsgrundlage“ für „alle von dieser Regelung betroffenen Unternehmen“ zu einer „unterschiedlichen Behandlung der Gesellschaften, die sich im Hinblick auf das mit dem Steuerreformvorhaben verfolgte Ziel, ein allgemeines Besteuerungssystem für alle in Gibraltar ansässigen Unternehmen einzuführen, in einer vergleichbaren Lage befinden.“ Aus diesen Ausführungen scheint sich klar zu ergeben, dass der EuGH dem **Zweck des konkreten Steuersystems** maßgebliche Bedeutung **für die Feststellung der Selektivität** beimisst und gerade nicht auf ein hypothetisches „Idealsteuersystem“ abstellt.

Versteht man das Urteil des EuGH aber in dieser Weise, läge der „Fehler“ Gibaltars alleine darin, mit ihrer Steuerreform erklärtermaßen auf die Gesamtheit aller ansässigen Unternehmen abzielen, weil alleine deswegen die nachfolgende faktische Beschränkung des Anwendungsbereiches durch eine enge Festlegung der Bemessungsgrundlagen als Abweichen von diesem allgemeinen Ziel und daher als selektiv erscheint. Hätte Gibraltar sein Steuersystem nicht auf „alle ansässigen“ Unternehmen bezogen, könnte es nach diesem Ansatz an der Vergleichbarkeit besteuert Unternehmen und nicht besteuert „Offshore-Unternehmen“ fehlen. Hierzu ist allerdings zweierlei auszuführen: Zum einen kann der Feststellung des EuGH in Randnummer 101 hinsichtlich des vermeintlichen Zieles des Steuerreformvorhabens, alle in Gibraltar ansässigen Unternehmen zu erfassen, nicht zugestimmt werden. Wie sich aus der Beschreibung der Steuerreform in der Kommissionsentscheidung ergibt, sehe dieses vielmehr „eine vollständige Abschaffung der Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden“ vor.⁴⁴ Die Steuerreform strebt demnach gerade nicht die Einführung eines Systems für „alle in Gibraltar ansässigen Unternehmen“ (so aber der EuGH), sondern für „alle in Gibraltar Personal beschäftigende oder Gewerbetreibende nutzende Unternehmen“ an. Der EuGH unterstellt dem Steuersystem somit einen Zweck, den es nicht hat, um auf dieser Basis eine inkohärente Behandlung im Lichte des vermeintlichen Zwecks vergleichbarer Unternehmen festzustellen. Zum anderen erscheint es wenigstens zweifelhaft, ob der EuGH zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, wenn das Körperschaftsteuersystem nicht das formelle Ziel hätte, „für alle Unternehmen zu gelten“. Die Einführung eines Steuersystems, das von vornherein nur bestimmte Unternehmen erfasst, würde wohl ebenso „intrinsisch“ selektiv identifiziert werden. Zumindest wäre der EuGH aber dazu gezwungen, offenzulegen, dass er in solchen Fällen einen hypothetischen Bezugsrahmen annimmt und daher von seiner bisherigen ständigen Rechtsprechung abweicht.

Interessant ist, dass der EuGH nicht wie die Kommission im Bestehen eines „hybriden“ Steuersystems für sich eine Selektivität erkennt, sondern

⁴⁴ KommissionE vom 30. 3. 2004, 2005/261/EG, Abl. L 085 vom 2. 4. 2005, 1-26, Rn 5.

ausschließlich in der faktischen Nichtbesteuerung von Offshore-Unternehmen. Der scheinbare Widerspruch der Verwendung gewinnunabhängiger Bemessungsgrundlagen und einer gewinnabhängigen Obergrenze war für den EuGH unbedeutend: er beließ es diesbezüglich bei der Feststellung, dass diese Kriterien für sich genommen neutral seien. Freilich wäre hier ein anderes Ergebnis denkbar gewesen: Der EuGH hätte feststellen können, bei dem von Gibraltar eingeführten Körperschaftsteuersystem handle es sich im Kern – d.h. seinem Zweck nach – um ein System zur Gewinnbesteuerung, um daraus die Vergleichbarkeit aller gewinnerzielenden Unternehmen inklusive der Offshore-Unternehmen abzuleiten.

Die Entscheidung des EuGH scheint im Hinblick auf die hier angesprochenen Unstimmigkeiten mehr Fragen aufzuwerfen als Antworten zu geben. Insbesondere bleibt offen, wie die materielle Selektivität eines Steuervorteils zu bestimmen ist: Die soeben erörterten Lesarten des Urteils führen beide zu keinem befriedigenden Ergebnis. Damit alleine kann das Urteil aber wohl nicht als Fehlurteil abgetan werden, da noch weitere Ansätze denkbar scheinen, nach denen das *Gibraltar*-Steuersystem als Beihilfe zu qualifizieren wäre. Es wird daher im Folgenden unternommen, den Stand der Rechtsprechung vor *Gibraltar* sowie die im Schrifttum erörterten Auffassungen zu referieren.

II Materielle Selektivität einer Steuerregelung

1. (Neuere) Rechtsprechung des EuGH

Der EuGH hatte sich in der jüngeren Zeit wiederholt mit besonderen Besteuerungsregelungen und insbesondere auch mit **Sondersteuerregimen** auseinanderzusetzen, wobei gerade die Frage der materiellen Selektivität im Vordergrund stand. Seit dem *Adria-Wien* Urteil weist der EuGH regelmäßig darauf hin, die Selektivität sei gegeben, wenn ein „staatliche Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, ‚bestimmte... Unternehmen oder Produktionszweige‘ [...] gegenüber anderen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Maßnahme verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen“.⁴⁵ Diese Formel scheint aber besondere Schwierigkeiten zu beinhalten, wo Kommission und Gerichte nicht einzelne Befreiungen oder Ausnahmen im Rahmen allgemeiner Steuern zu beurteilen haben, sondern eine bestimmte Steuer insgesamt zu prüfen ist. Die Probleme, welche die Feststellung der Selektivität in diesen Fällen bereitet wird nicht zuletzt daraus ersichtlich, dass in diesen jüngsten Fällen wiederholt Uneinigkeit zwischen EuG und EuGH herrschte, wie dies auch im erörterten *Gibraltar*-Urteil der Fall war.

So erachtete der EuGH in *British Aggregates Association*⁴⁶ die Einführung einer „**Ökoabgabe**“ auf die Verwendung von „Virgin-Granulat“ als verbotenen

⁴⁵ EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rn 41; EuGH 29. 4. 2004, C-308/01, *GIL Insurance*, Slg. 2004, I-4777, Rn. 68; EuGH 3. 3. 2005, C-172/03, *Heiser*, Slg. 2005, I-1627, Rn. 40; EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal / Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rn. 54; EuGH 22. 12. 2008, C-487/06 P, *British Aggregates / Kommission*, Slg. 2008, I-10515, Rn. 82; EuGH 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 75.

⁴⁶ EuGH 22. 12. 2008, C-487/06 P, *British Aggregates / Kommission*, Slg. 2008, I-10515.

selektiven Vorteil zugunsten jener Tätigkeiten, die eine vergleichbare Umweltauswirkung hätten, ohne einer solchen vergleichbaren Abgabe zu unterliegen.⁴⁷ Das EuG hatte in diesem Fall zwar die Spezifität der Steuer als einer Ökoabgabe „naturgemäß“ bejaht,⁴⁸ in Anbetracht der dem Mitgliedstaat freistehenden Zielbestimmung im Bereich des Umweltschutzes als beihilferechtlich nicht angreifbar erachtet und von *Adria-Wien* darin unterschieden, dass jener Fall eine teilweise Freistellung der in den Anwendungsbereich der Abgabe fallenden Unternehmen betroffen habe, während hier die Abgrenzung des Anwendungsbereiches selbst zu beurteilen sei. Dieses Urteil erscheint insofern problematisch, als ihr ein beihilferechtliches Verständnis zugrunde liegt, wonach die Kommission bzw. in weiterer Folge der EuGH untersuchen müssen, ob der Abbau von Granulat (Fels, Kies und Sand) mit dem Abbau etwa von Kohle, der nicht besteuert wird, im Hinblick auf sein Umweltauswirkungen vergleichbar ist. Die Gleichwertigkeit negativer Umweltauswirkungen stellt aber wohl eine politische Wertungsfrage dar, die zu beantworten weder der EuGH die richtige Institution, noch das Beihilferecht der richtige Maßstab zu sein scheinen.⁴⁹ Weniger kontrovers ist hingegen die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache **Presidente del Consiglio dei Ministro/Regione Sardegna**,⁵⁰ in der eine regional erhobene **Bootsabgabe (Landungssteuer)**, von der in Sardinien ansässige Bootsinhaber allerdings befreit waren, als selektive Begünstigung letzterer eingestuft wurde.⁵¹ Auch diese diene nach dem Vorbringen Sardiniens der Gewährleistung des Umweltschutzes, wobei die Befreiung Gebietsansässiger damit begründet wurde, dass diese durch die Entrichtung anderer Abgaben, die von Nichtansässigen nicht erhoben würden, einen Beitrag leisten, der sie mit jenen unvergleichbar machen würde. Der EuGH wies dies mit dem Argument zurück, die Abgabe werde unabhängig von der finanziellen Situation alleine aufgrund der Landung erhoben – im Hinblick auf den Zweck der Steuer ergebe sich daraus die Vergleichbarkeit. Weiters dienten die von Gebietsansässigen erhobenen Steuern anderen Zielen und hätten daher keinen Einfluss auf die Vergleichbarkeit.⁵² Die Selektivität ist in diesem Fall deshalb einfacher zu bejahen, weil die unterschiedlich behandelten Personen tatsächlich die gleiche Tätigkeit ausüben, die als Steuergrund diene. Auch in seinem jüngsten Urteil in der Rechtssache **Kommission / Niederlande** über die beihilferechtliche Beurteilung eines neu eingeführten System handelbarer Zertifikate für **NO_x-Emissionen** widersprach der EuGH der Selektivitätsprüfung des EuG. Letzteres hatte ausgeführt, dass die kostenlose Vergabe einer bestimmten Menge an

⁴⁷ EuGH 22. 12. 2008, C-487/06 P, *British Aggregates / Kommission*, Slg. 2008, I-10515, Rn. 86 ff.

⁴⁸ EuG 13. 9. 2006, T-210/02, *British Aggregates / Kommission*, Slg. 2006, II-2789, Rn. 117.

⁴⁹ Vgl. Die kritische Auseinandersetzung mit der Rechtssache (vor Ergehen des EuGH-Urteils) *Flett/Walkerova*, An Ecotax under the State Aid Spotlight: The UK Aggregates Levy, in EC State Aid Law - Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea (2008) 223.

⁵⁰ EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministro/Regione Sardegna*.

⁵¹ Siehe die Besprechungen des Falles von *Luja*, EstAL 1/2010, 161; und *Lang*, IStR 2010, 570.

⁵² Die Argumente zur Vergleichbarkeit wurden nur im Rahmen der grundfreiheitlichen Analyse erörtert, die Selektivität aufgrund der dort festgestellten Vergleichbarkeit ohne weiteres bejaht. Die unterschiedlichen Ziele der von Gebietsansässigen erhobenen Steuern wären im Beihilferecht aber wohl allenfalls insofern relevant, als damit sichergestellt ist, dass diese das Vorliegen eines Vorteils nicht ausschließen, was sehr wohl der Fall wäre, wenn von Gebietsansässigen eine andere der Landungsabgabe vergleichbare Steuer in gleicher Höhe erhoben würde – schließlich kann es auf die Regelungstechnik alleine nicht ankommen.

handelbaren Zertifikaten an sämtliche von der zeitgleich eingeführten Emissionsgrenze betroffenen Unternehmen eine „allgemeine Maßnahme“ darstelle, da alle vergleichbaren Wirtschaftsteilnehmer gleich behandelt würden.⁵³ Der EuGH zog den Kreis der Vergleichbarkeit hingegen in Übereinstimmung mit der Kommission weiter als das EuG und erachtete alle Unternehmen, für die irgendeine Verpflichtung zur Begrenzung oder Reduktion ihrer NO_x-Emission, nicht aber der konkreten Emissionsgrenze für Großanlagen, bestand, als tatsächlich und rechtlich vergleichbar im Hinblick auf den nur manchen gewährten Vorteil, kostenlose und handelbare Emissionszertifikate zu erhalten.⁵⁴ Maßgeblichen Rahmen für die Vergleichbarkeit bildete somit scheinbar das Gesamtsystem der Emissionsregulierung, und nicht das konkret bloß für Großanlagen eingeführte „Dynamic-Cap“-System. Daraus lässt sich jedenfalls ableiten, dass es Mitgliedstaaten nicht freisteht, scheinbar neue „Systeme“ einzuführen, auf deren zugrundeliegendem Zweck alleine ihre Selektivität beurteilt wird; der Blick des **EuGH geht vielmehr weiter, über eine formale, rechtstechnische Abgrenzung von System und konkreter Maßnahme hinaus**. Dieses Ergebnis kann auch als Frage der Verhältnismäßigkeit der Maßnahme ausgedrückt werden: der durch zusammen mit dem „Dynamic-Cap“-System eingeführte, zweifellos bestehende Unterschied zwischen Unternehmen, die weniger strengen Emissionsauflagen unterlagen und jenen, die eine fixe Grenze einhalten mussten, kann demnach nicht ausreichen, die damit gleichzeitig eingeführte Ungleichbehandlung zu rechtfertigen – die ungleichen Situationen also nicht „verhältnismäßig ungleich“ behandelt.

2. Meinungsstand im Schrifttum

a. Zur Unterscheidung von Vorteil und Selektivität

Wie schon GA *Jääskinen* in seinen Schlussanträgen ausgeführt hat, ist es im Schrifttum umstritten, ob insbesondere für Steuerbeihilfen das Bestehen eines „Vorteils“ als eigenes Tatbestandselement zu behandeln ist, oder vielmehr in der Selektivitätsprüfung aufgeht. Letztere Auffassung hat in besonderer Rücksichtnahme auf das *Gibraltar*-Urteil jüngst *Lang* vertreten: Relevant sei einzig und allein das Vorliegen einer „unterschiedlichen Behandlung vergleichbarer Unternehmen“. Dies folge zwingend daraus, dass die Feststellung von Regel und Ausnahme willkürlich⁵⁵ bzw. beliebig⁵⁶ sei. Die Identifizierung eines selektiven Vorteils in Abgrenzung von einem selektiven Nachteil sei damit ebenso willkürlich und unnötig. Die hA hält hingegen daran fest, dass die Gewährung eines selektiven Vorteils mehr als bloß die Feststellung einer Ungleichbehandlung voraussetzt, wengleich die Schwierigkeit der Identifizierung eines Vorteils anhand eines Abweichens von der „normalen Besteuerung“ weitgehend anerkannt wird.⁵⁷ Nach dem Ansatz von *Schön* etwa

⁵³ EuG 10. 4. 2008, T-233/04, *Niederlande / Kommission*, Slg. 2008, II-591, Rn. 94 ff.

⁵⁴ EuGH 8. 9. 2011, C-279/08 P, *Niederlande / Kommission*, Rn. 63 ff.

⁵⁵ *M. Lang*, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570 (576).

⁵⁶ *M. Lang*, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht? ÖStZ 2011/1070, 593 (596).

⁵⁷ *Schön*, Taxation and State Aid Law in the European Union, CMLR 1999, 911 (922 ff); *derselbe*, in *Hancker/Ottervanger/Slot*, EC State Aids³ (2006) 251 ff; *Kurcz/Vallindas*, Can general measures be... selective? Some Thoughts on the interpretation of a state aid definition, CMLR 2008, 159 ff;

stellt jede vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichende Steuerregelung eine „Ausnahme“ dar, die daher, soweit sie zu einer geringeren Steuerbelastung führt, als Begünstigung anzusehen wäre.⁵⁸ Wie *Schön* selbst anerkennt, ist ein Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip jedoch mitunter schwer zu bestimmen;⁵⁹ darüber hinaus gibt der Test wenig Hilfestellung bei der Beurteilung besonderer Lenkungssteuern, die von vornherein nicht auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip basieren. Für diese sei das Vorliegen eines Vorteils auf Grundlage des konkreten Lenkungszieles zu ermitteln. Daraus ergäbe sich freilich, dass in der Bestimmung des Lenkungszieles niemals eine verbotene Beihilfe gesehen werden könnte, die Lenkungssteuer an sich stellt schließlich nur eine unbedenkliche *Sonderbelastung* dar, die allenfalls nach den Grundfreiheiten zu untersuchen wäre.⁶⁰ Dem wird im Schrifttum entgegnet, insofern käme es auch schon aus beihilferechtlicher Sicht auf die Legitimität des Lenkungszieles an;⁶¹ damit wird aber die vermeintliche beihilferechtliche Neutralität von *Sonderbelastungen* und somit auch die selbständige Bedeutung des Begünstigungskriteriums wenigstens implizit verneint.

b. Zum Maßstab der materiellen Selektivität

Der Ansatz des EuGH in *Adria-Wien*, wonach die Selektivität einer Maßnahme im Hinblick auf ihre Ziele zu ermitteln sei, wurde vom Schrifttum weitgehend übernommen, wenngleich Bedenken hinsichtlich der Breite der materiellen Selektivität eingeräumt werden.⁶² Insofern wird dessen zweistufige Natur aufgrund der nachgeschalteten Möglichkeit einer Rechtfertigung durch das Wesen und die allgemeinen Zwecke des Systems, dem die Maßnahme angehört, allgemein akzeptiert und vorwiegend begrüßt.⁶³ Mitunter werden allerdings Zweifel an der praktischen Relevanz des zielbasierten Tests geäußert: *Kurcz/Vallindas* etwa führen aus, es wären keine praktischen Beispiele anführbar, in denen auf dieser Grundlage die Selektivität verneint worden wäre.⁶⁴ Ebenso wird auf den scheinbaren Widerspruch der Berücksichtigung gesetzgeberischer Ziele mit dem Stehsatz des EuGH, das Beihilferecht

Flett/Walkerova, in EC State Aid Law - Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea (2008) 223 (226 ff); *Luja*, Revisiting the Balance between Aid, Selectivity and Selective Aid in Respect of Taxes and Special Levies, EStAL 1/2010, 161 (167 ff); *Lopéz*, General Thought on Selectivity and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters, EStAL 4/2010, 807 ff.

⁵⁸ *Schön* in *Hancher/Ottervanger/Slot*, EC State Aids³ (2006) 10-021 (260 ff).

⁵⁹ *Ibid.*, 10-022 (261).

⁶⁰ *Ibid.*, 10-023 (262).

⁶¹ Z.B. *Lopéz*, EStAL 4/2010, 807 (814 ff); *Bartosch*, Materielle Selektivität und Europäische Beihilfenkontrolle – Ein Diskussionsbeitrag zum derzeitigen Stand der Gemeinschaftsrechtsprechung, EuZW 2010, 12 (14 ff); *derselbe*, Is there a need for a rule of reason in European state aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity? CMLR 2010, 729 (741 ff); *Rossi-Maccanico*, The Notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice, EStAL 2/2009, 161 (165); *Kurcz/Vallindas*, CMLR 2008, 159 (177 ff).

⁶² *Bartosch*, CMLR 2010, 729 (731)

⁶³ Vgl. Z.B. *Bartosch*, EuZW 2010, 12 ff; *derselbe*, CMLR 2010, 729 (731); *Lang*, ÖStZ 2011, 593 (597); kritisch nur zur vom EuGH im Rahmen der Rechtfertigung judizierten Beweislastumkehr zwischen Kommission und Mitgliedstaat *Rossi-Maccanico*, EStAL 2/2009, 161 (169).

⁶⁴ *Kurcz/Vallindas*, CMLR 2008, 159 (171 ff).

unterscheide nicht nach den „Gründen und Zielen“ einer staatlichen Maßnahme, sondern nach ihren „Wirkungen“, hingewiesen.⁶⁵

Wiederholt wird auf die gleichheitsrechtliche Natur der so verstandenen Selektivitätsprüfung hingewiesen.⁶⁶ Uneinigkeit besteht allerdings hinsichtlich des anwendbaren Prüfungsmaßstabes. *Lang* führt mit Blick auf den Zweck des Beihilfeverbots aus, dass die Vergleichbarkeit nach dem Bestehen eines „erheblichen Wettbewerbsverhältnisses“ zu ermitteln sei,⁶⁷ gesteht aber selbst ein, dass die Vergleichbarkeit auch damit schlussendlich eine richterliche Wertentscheidung bleibe, da es auf die Intensität des Wettbewerbsverhältnisses ankäme. Problematisch an der Verallgemeinerungsfähigkeit dieses Tests ist freilich, dass das Beihilferecht auch sektorielle Begünstigungen erfasst, für welche ein solcher Test kaum sinnvoll zur Anwendung kommen kann. *Bartosch* hat demgegenüber vorgeschlagen, den *Adria-Wien-Test* inklusive der Rechtfertigungsprüfung in ein dreistufiges System einzufügen, wonach die vom Mitgliedstaat gewählten Ziele den Maßstab der Vergleichbarkeit bilden, diese selbst allerdings ebenso auf ihre Zulässigkeit geprüft werden.⁶⁸ Damit könne der Tatsache, dass Mitgliedstaaten auch im Steuerrecht zulässigerweise andere Ziele als die bloße Staatsfinanzierung verfolgen dürfen, Rechnung getragen werden, was mit einem bloßen Abstellen auf die Wettbewerbsauswirkungen nicht möglich wäre.

3. Eigene Auffassung

a. Zur Unterscheidung von Vorteil und Selektivität

Die jüngere Rechtsprechung des EuGH bringt leider wenig Licht in das Dunkel der Beihilfenprüfung, insbesondere hinsichtlich steuerlicher Regelungen. Im Gegenteil wird durch die Abänderung und Erweiterung der diversen Prüfungsschritte das Ergebnis immer weniger vorhersehbar, die einzelnen Tests scheinen zunehmend vom Wortlaut des Art 107 AEUV unabhängig zu operieren und sind darüber hinaus von sprachlicher Unklarheit geprägt: Einerseits wird zwischen dem Vorliegen einer Begünstigung bzw. eines Vorteiles und der Feststellung der Selektivität nicht klar getrennt. Diese Differenzierung wäre jedoch nur dann bedeutungslos, wenn das Beihilferecht nicht nur selektive Begünstigungen, sondern gleichermaßen selektive Belastungen untersagen würde. Dies scheint freilich nicht der Fall zu sein: Wenn die hier referierte jüngere Rechtsprechung der Unionsgerichte den Ausnahmecharakter einer Maßnahme nicht nach dem Umfang der von diesen erfassten Sachverhalte, sondern mit Blick auf den allgemeinen Zweck des Regelungssystems feststellt, werden zwar scheinbar auch ausnahmsweise Belastungen – wie etwa die Sondersteuerbelastung von Virgin-Aggregat in *British Aggregates Association* oder die nur 1 % niedergelassener Unternehmen erfassende „Körperschaftsteuer“ Gibaltars – dem Beihilfeverdacht unterworfen; tatsächlich

⁶⁵ *Bartosch*, CMLR 2010, 729 (748 ff); *Lopéz*, ESTAL 4/2010, 807 (813 f); *Kurcz/Vallindas*, CMLR 2008, 159 (181).

⁶⁶ So bereits AG *Cosmas* in seinen Schlussanträgen zur Rechtssache C-353/95 P, *Tiercé Ladbroke / Kommission*, Slg. 1997, I-7007, Rn. 30; jüngst *Lang*, ÖStZ 2011, 593 (598) mit weiteren Nachweisen; siehe ebenso z.B. *Rossi-Maccanico*, Community Review of direct Business Tax Measures: Selectivity, Discrimination and Restrictions, ESTAL 4/2009, 489 ff.

⁶⁷ *Lang*, ÖStZ 2011, 593 (598); ebenso *Lopéz*, ESTAL 4/2010, 807 (813).

⁶⁸ *Bartosch*, CMLR 2010, 729 (745 ff).

handelte es sich bei diesen aber eben gerade nur dann um Sonderlasten, wenn auf die relative Häufigkeit ihrer Anwendung abgestellt würde, was gerade nicht erfolgt. Aus dem Blickwinkel des Zwecks des jeweiligen Regelungssystems werden diese aber jeweils als allgemeine Regelung qualifiziert, weshalb die davon abweichende, deutlich mehr Sachverhalte erfassenden Normen begünstigende Ausnahmen darstellen. Nimmt man freilich die Beliebigkeit der Qualifizierung als Regel oder Ausnahme an, besteht in der Tat kein Grund mehr, auch nur prüfungstechnisch zwischen Vorteil und Selektivität zu unterscheiden, da in diesem Fall auch Vorteil und Nachteil beliebige Konzepte darstellen. Dies ist aber nur schwer mit Zweck und Wortlaut des Art. 107 AEUV in Einklang zu bringen, der – ungeachtet der praktischen Schwierigkeiten, die sich aus der scheinbaren „Beliebigkeit“ ergeben – die „Begünstigung bestimmter Unternehmen“ untersagt. ME ist die **Feststellung von Regel und Ausnahme** aber **nicht von vornherein beliebig**: Dies wäre zwar in der Tat dann so, wenn auf quantitative Kriterien abgestellt würde, wie sich leicht an jenem Grenzfall verdeutlichen lässt, wo 50 % der relevanten Unternehmen „begünstigt“ bzw. 50 % „belastet“ werden.⁶⁹ Dass die Zahl der konkret betroffenen Steuerpflichtigen nicht vorhersehbar ist,⁷⁰ würde hingegen wohl bloß eine praktische Schwierigkeit darstellen: auch die Wettbewerbsauswirkungen einer Maßnahme sind nicht ohne weiteres vorhersehbar und müssen doch beurteilt werden. Dessen ungeachtet: **Auf die Anzahl der erfassten Sachverhalte unterschiedlicher Regelungen kommt es für die Bestimmung von Regel und Ausnahme nicht an.** Tatsächlich lassen sich aber Rechtssysteme verschiedener Ebenen ebenso identifizieren und zueinander in Beziehung setzen wie Grundprinzipien, Subprinzipien und von diesen jeweils abweichende Maßnahmen. Auf dieser Basis lassen sich dann aber auch „allgemeine“ Regelungssysteme von Ausnahmen und besonderen Maßnahmen abgrenzen. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass etwa die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Umsatzsteuer auf bestimmten Wertungen und Grundprinzipien basieren – daran vermag weder deren prinzipielle Beliebigkeit⁷¹ etwas zu ändern, noch die Tatsache, dass sich diese Prinzipien allzu häufig durch unzählige Sonderregelungen durchlöchert präsentieren. Dementsprechend ist dem Ansatz der Rechtsprechung, **auf den Zweck des jeweiligen Regelungssystems abzustellen**, um einen selektiven Vorteil festzustellen, zuzustimmen; Kritik ist alleine daran zu üben, dass nicht offenkundig dargestellt wird, was damit eigentlich festgestellt wird: Dass nämlich durch das Abweichen einer Regelung von den Grundsätzen des Systems, dem sie angehört, nur deren Ausnahmecharakter festgestellt ist; das Vorliegen einer Beihilfe sollte aber nur dann bejaht werden, wenn eben diese als Ausnahme identifizierte Regelung eine begünstigende Rechtsfolge für die von ihr erfassten (durch den Ausnahmecharakter als „bestimmte“ qualifizierte) Unternehmen im Vergleich zu jenen, die dem gleichen generellen Normensystem unterliegen,

⁶⁹ Vgl. *Flett/Walkerova*, in EC State Aid Law - Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea (2008) 223 (228), die allerdings diesen ungeachtet diesen Ansatz nicht ablehnen, da sie dazu keine Alternative sehen, ohne den Anwendungsbereich des Beihilferechts ungebührlich auszuweiten.

⁷⁰ So der Hinweis von *Lang*, ÖStZ 2011, 593 (596).

⁷¹ Zu beachten ist freilich, dass der diese „Beliebigkeit“ besser beschreibende Ermessensspielraum des Steuergesetzgebers häufig durch bindende materielle Vorgaben des Verfassungsrechts (und übrigen Europarechts: man denke an die Grundfreiheiten, aber auch das Verbot zur Schaffung einer Steuer mit Charakter einer Umsatzsteuer) beschränkt ist.

vorsieht, nicht hingegen, wenn die Ausnahme zur Schlechterstellung der speziellen Gruppe der von ihr erfassten Unternehmen führt. Somit ist im Hinblick auf die Frage nach der getrennten Prüfung von Vorteil und Selektivität zu antworten, dass es praktisch nicht möglich ist, einen relevanten Vorteil zu identifizieren, ohne zuvor die Selektivität der diesen gewährenden Regelung festzustellen: nach dieser Auffassung **liegt ein Vorteil nämlich nur vor, wo bestimmte Unternehmen davon profitieren**. Allgemein gewährte „Vorteile“ sind hingegen gar keine solchen. Daraus folgt aber nicht, dass jede selektive Maßnahme eine Begünstigung für bestimmte Unternehmen darstellt. Es ist die **Prüfungsreihenfolge somit umzudrehen**, d.h. die Frage nach dem **Vorliegen einer Begünstigung im Anschluss an die Feststellung einer selektiven Maßnahme** zu beantworten. Inhaltlich ändert sich dadurch freilich nichts: Eine Beihilfe kann nur dann vorliegen, wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind.

b. Zum Maßstab der materiellen Selektivität

Eine weiteres, bisher nicht zufriedenstellend gelöstes Problem der Rechtsprechung wird allerdings beim Abstellen auf Normzwecke im Rahmen der Beihilfeprüfung offenkundig: Der EuGH wiederholt scheinbar gebetsmühlenartig die Formel, für die Ermittlung der Selektivität einer Steuerregelung sei nachzuweisen, dass „sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern unterscheidet, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung des betreffenden Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“⁷². Das **Abstellen auf das „Ziel der Steuerregelung“** bzw. allgemein das Ziel der betreffenden Regelung oder Maßnahme **ist unbefriedigend** – viel eher überzeugend wäre die Vergleichbarkeit doch im Lichte des Zwecks des Regelungssystems zu ermitteln. Darauf, dass dies auch der EuGH so meint, deuten insbesondere die englische und französische Sprachfassung des *Gibraltar*-Urteils hin, welche die Vergleichbarkeit der unterschiedlich behandelten Unternehmen „in the light of the objective pursued by that *regime*“ bzw. „au regard de l’objectif poursuivi par ledit *régime*“ voraussetzen,⁷³ sowie die entsprechenden Ausführungen des EuGH in *British Aggregates Association*, welcher auf die Vergleichbarkeit „within the context of a particular system“ („dans le cadre d’un régime juridique donné“) abstellt, ohne auf die Ziele der konkreten Maßnahme einzugehen.⁷⁴ Allerdings ist dies nicht etwa ein bloßer tradierter

⁷² Siehe zB. EuG 18. 12. 2008, T-211/04 und T-215/04, *Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission*, Slg. 2008, II-3745, Rn 143; gleichermaßen; EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rn 41; EuGH 29. 4. 2004, C-308/01, *GIL Insurance u. a.*, Slg. 2004, I-4777, Rn. 68; EuGH 3. 3. 2005, C-172/03, *Heiser*, Slg. 2005, I-1627, Rn 40; EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rn 54.

⁷³ EuGH 15. 11. 2011, C-106/09 P and C-107/09 P, *Gibraltar*, Rn. 75. Noch deutlicher wird in den englischen und französischen Sprachfassungen des erstinstanzlichen Urteils (zum Unterschied von der deutschen Übersetzung) nicht auf das Ziel der konkreten *Steuerregelung* abgestellt, sondern auf „the objective assigned to the tax system of the Member State concerned“ („l’objectif assigné au système fiscal de l’État membre concerné“); vgl. EuG 18. 12. 2008, T-211/04 und T-215/04, *Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission*, Slg. 2008, II-3745, Rn 143.

⁷⁴ EuGH 22. 12. 2008, C-487/06 P, *British Aggregates / Kommission*, Slg. 2008, I-10515, Rn. 82; ebenso EuGH 11. 9. 2008, C-428/06 ua, *UGT Rioja ua*, Slg. 2008, I-6746, Rn. 46. Vgl. hingegen EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rn 41, wonach die Vergleichbarkeit im Rahmen des „particular system“ („régime juridique donné“) – zumindest missverständlich auf deutsch: „einer bestimmten rechtlichen *Regelung*“ -, aber „im Hinblick auf das

Übersetzungsfehler; vielmehr wird insbesondere in manchen Entscheidungen auch in den anderen Sprachfassungen auf das „Ziel der Maßnahme“ zur Ermittlung der Vergleichbarkeit unterschiedlich behandelter Wirtschaftsteilnehmer abgestellt.⁷⁵ Darüber hinaus ist freilich zu bemerken, dass je nach den Umständen des Falles eine einzelne „Maßnahme“ oder aber ein „Regime“ bzw. ein „System“ auf seine Selektivität geprüft werden muss, die Begriffe daher zu einem gewissen Grad austauschbar sind.⁷⁶ Stellt man aber für die Ermittlung der Vergleichbarkeit zweier Unternehmen, von denen eines durch eine bestimmte Maßnahme betroffen ist, das andere aber nicht, tatsächlich auf das Ziel eben dieser Maßnahme ab, **kann durch diesen Test nur dann** das Vorliegen von **Selektivität bejaht werden, wenn das Ziel nicht folgerichtig umgesetzt wurde**, die Maßnahme also ungeeignet ist, ihr selbst gesetztes Ziel zu erreichen. Das Fehlen derart bestimmter Vergleichbarkeit kann aber nicht schon ausreichen, die Maßnahme beihilferechtlich zu immunisieren – schließlich steht im Raum, dass gerade das Ziel der Maßnahme selbst aus beihilferechter Sicht illegitim ist, etwa weil die (spezifische) Maßnahme direkt auf die Stärkung inländischer gegenüber ausländischer Unternehmen abzielt. Würde man einzig auf den Zweck der konkreten Maßnahme abstellen, ergäbe sich etwa für das Steuerregime in Gibraltar aus dem Zweck der konkreten Steuerregelungen, nur Unternehmen mit Personal und Gewerbegründung in Gibraltar einer Steuer zu unterwerfen, automatisch die Unvergleichbarkeit von Unternehmen, die diese Kriterien aufweisen von jenen, die sie nicht aufweisen, mit der Folge, dass keine Selektivität vorliegen könnte. Stellt man hingegen auf den allgemeinen Zweck der Steuerreform ab, ein Steuersystem für „alle Unternehmen in Gibraltar“ zu schaffen – ungeachtet sowohl der Frage, ob dies tatsächlich der Zweck der Steuerreform war, sowie der Frage, ob ein anderer, engerer Zweck zulässig gewesen wäre – ist der Kreis der vergleichbaren Unternehmen weiter zu ziehen. Dies scheint nach der hier vertretenen Interpretation im Ergebnis auch der Ansatz des EuGH zu sein, der insofern auch Zustimmung verdient. Zwar bleibt die Schwierigkeit, den Zweck des allgemeinen Systems zu bestimmen: Dabei kann es nicht auf das vom Gesetzgeber im Gesetzwerdungsprozess oder in Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Ziel ankommen, will man nicht dem Beihilferecht jegliche Effektivität nehmen; vielmehr ist **der objektive Zweck zu ermitteln**. Dies kann kaum als unüberwindbare Schwierigkeit erscheinen: Der objektiven Zweck eines Gesetzes muss schließlich auch stets ermitteln, wer zur richtigen Anwendung des Rechts auf eine (objektiv-)teleologische Gesetzesinterpretation zurückgreift.

Problematisch an diesem Ansatz, wonach die Vergleichbarkeit verschiedener Unternehmen und damit die Selektivität einer Maßnahme nach Maßgabe des allgemeinen „Systemzwecks“ bestimmt wird, ist aber die daraus **möglicherweise folgende Redundanz des Rechtfertigungsgrundes der Systemimmanenz**: Wenn bereits auf der ersten Ebene festgestellt wird, dass eine Maßnahme nicht dem Systemzweck entspricht, kann eine Rechtfertigung

mit der betreffenden Maßnahme verfolgte Ziel“ (hier insofern übereinstimmend mit den anderen Sprachfassungen) zu beurteilen sei.

⁷⁵ ZB. EuGH 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rn 41; EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rn 54.

⁷⁶ Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangen auch *Kurcz/Vallindas*, CMLR 2008, 159 (172).

auf Grundlage desselben kaum gelingen.⁷⁷ Dies ist freilich auf jene Fälle einzuschränken, in denen der Systemzweck eine bestimmte Lösung vorgibt: Liegt dieser in der umweltschutzbegründeten Belastung von Virgin-Granulat mit einer Ökoabgabe, ergibt sich bereits daraus, dass aufbereitendes Granulat ungeachtet des klaren Wettbewerbsverhältnisses diesem nicht vergleichbar ist, weshalb sich die Frage nach einer Rechtfertigung mit der „Logik und Natur des Systems“ für deren Befreiung von der Abgabe gar nicht stellen kann. Ist hingegen die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze im Rahmen einer progressiven Einkommensteuer zu untersuchen, kann die grundsätzliche Vergleichbarkeit zweier Steuerpflichtiger mit bloß unterschiedlichem Einkommen wohl bejaht und dennoch – trotz der scheinbaren zweckwidrigen Ungleichbehandlung – eine systematisch gerechtfertigte Maßnahme vorliegt. An diesem Beispiel wird freilich auch deutlich, dass eine zu enge Definition des für die Selektivitätsprüfung relevanten Zieles eines Systems die Beihilfeprüfung übergebührlich eingeschränkt würde, da durch den *a priori*-Ausschluss unterschiedlicher Behandlungen keine Rücksicht auf das möglicherweise disproportionale Ausmaß einer Ungleichbehandlung genommen werden kann. Versteht man die beihilferechtliche Prüfung aber als Spielart des Gleichheitsgebotes, ist die **Vornahme einer Verhältnismäßigkeitsprüfung auf Rechtfertigungsebene aber wohl unumgänglich.**⁷⁸ Um sowohl den vom EuGH verfolgten Ansatz einer zweckbasierten Vergleichbarkeitsprüfung aufrechterhalten und eine effektive Verhältnismäßigkeitsprüfung sicherstellen zu können, muss die Auswahl zulässiger Zwecke für den Gesetzgeber eingeschränkt sein, d.h. diese jedenfalls einer eigenen Prüfung ihrer Legitimität im Lichte des Beihilferechts unterworfen werden. Damit ist der Kern des Ermessensspielraumes der Mitgliedstaaten angesprochen, zu dem daher im Folgenden noch einige Überlegungen angestellt werden sollen.

III Der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten im Steuerrecht im Lichte des Beihilferechts

1. Ermessen bei der Schaffung von Fiskalzwecknormen

Wie bereits ausgeführt, hat *Schön* darauf verwiesen, dass anerkanntermaßen Steuern typischerweise dem Ziel der fiskalen Aufkommensgenerierung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip dienen, welches daher als Maßstab für die Identifizierung *prima facie* beihilfeverdächtiger Bestimmungen herangezogen werden kann. Dem ist im Grunde zuzustimmen; und zwar unabhängig davon, ob eine Regelung, sofern sie mit diesem Grundprinzip entspricht, von vornherein nicht als selektive Begünstigung angesehen, oder erst auf der Rechtfertigungsebene davon ausgenommen wird. Es bleibt allerdings der Grund für diese Immunität zu untersuchen und zu fragen, ob diese alleine dem Leistungsfähigkeitsprinzip zukommen kann. Dafür ist auf das Ziel des

⁷⁷ AA offenbar *Kurcz/Vallindas*, CMLR 2008, 159 (180).

⁷⁸ Für die Vornahme einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zur Berücksichtigung „der Intensität des Wettbewerbsverhältnisses“ auch explizit *Lang*, wenngleich nicht klar wird, wo genau er diese angesiedelt sehen möchte (ÖStZ 2011, 593 [598]). Ansätze einer Verhältnismäßigkeitsprüfung sind auch bei *Bartosch* zu erkennen, der auf die „systemlogische Umsetzung [eines] legitimen Zieles“ abstellt (EuZW 2010, 12 [15]).

Beihilferechts abzustellen, jene mitgliedstaatlichen Maßnahmen, die der schädlichen Beeinflussung des Wettbewerbs dienen, anhand objektiver Merkmale zu identifizieren. Steuerliche Maßnahmen, die ausschließlich der Aufkommensgenerierung dienen, ohne weitere Ziele zu verfolgen, sind somit jedenfalls unverdächtig. Nicht nur ist es aber schwierig, konkrete Maßnahmen mit diesem Zweck zu finden – vielmehr existiert keine Steuer, die alleine diesem Zweck dienen würde: vielmehr hat jede Steuer auch den Zweck, die mit der Aufkommensgenerierung verbundene Belastung der Steuerpflichtigen „gleichmäßig“ auf diese zu verteilen. Da die Frage, was eine „gleichmäßige“ Belastung ist, aber eine politische Wertentscheidung ist, die auch nicht von der Frage, in welcher Höhe der Staat finanzielle Mittel „benötigt“, getrennt werden kann, wird diese Frage in jedem Steuersystem anders beantwortet. Daher ist ein „europarechtlicher Standard“ etwa hinsichtlich der Progressivität einer Steuer nicht ermittelbar. Der Kommission und den europäischen Gerichten fehlt aber nicht nur die Kompetenz, die Höhe von Einnahmen und Ausgaben des Staates, sondern ebenso, einen Standard hinsichtlich der Frage, wie eine gleichmäßige Verteilung der sich daraus ergebenden Gesamtsteuerlast auszusehen habe, festzulegen.

Daraus folgt aber, dass das **Beihilferecht keinen Sachgerechtigkeitsmaßstab der Steuerlastverteilung** zur Verfügung stellen kann. Was im Grunde „steuerwürdig“ ist, muss – jedenfalls aus beihilferechtlicher Sicht⁷⁹ – dem nationalen Gesetzgeber zur Entscheidung überlassen bleiben,⁸⁰ damit dem Grundsatz, dass das direkte Steuerrecht in die Kompetenz der Mitgliedstaaten fällt, überhaupt noch eine Bedeutung beigemessen werden kann. Es wäre dementsprechend verfehlt, aus Art 107 AEUV die Ausrichtung eines nationalen Steuersystems am Leistungsfähigkeitsprinzip als die einzig zulässige Grundentscheidung des Gesetzgebers anzusehen; noch weniger, jede vermeintliche Abweichung von diesem Prinzip als unzulässige Begünstigung bestimmter Unternehmen anzusehen. **Es muss den Mitgliedstaaten generell freistehen, bestimmte Steuern an andere Lastenverteilungsmaßstäbe** anzuknüpfen, etwa an das Nutzenprinzip. Zweifellos muss es auch möglich sein, einzelne Steuern nach unterschiedlichen Maßstäben auszurichten. Dann wird es den Mitgliedstaaten aber auch nicht verwehrt sein können, ihre Steuersysteme auf eine Kombination mehrerer Anknüpfungskriterien zu stützen.

Ist aber die Wahl der Grundprinzipien gerechter Steuerverteilung den Mitgliedstaaten aus Blickwinkel des Beihilferechts freigestellt, wird auch die weitere Ausgestaltung eines Steuersystems, solange das jeweilige Grundprinzip folgerichtig umgesetzt wird, der beihilferechtlichen Überprüfung entzogen bleiben. Dies bringt der EuGH auch typischerweise mit der Bezugnahme auf die Rechtfertigung eines Vorteiles mit der Natur und dem inneren Aufbau (bzw. dem Wesen und Zweck) des Steuersystems zum Ausdruck. Die vom EuGH angenommene Beweislastumkehr zu Lasten der Mitgliedstaaten im Rahmen dieser „Rechtfertigung“ erscheint aus diesem Blickwinkel freilich problematisch:

⁷⁹ Grenzen der mitgliedstaatlichen Entscheidungskompetenz ergeben sich hier aber aus dem übrigen EU-Recht, insbesondere aus den als individuelle Freizügigkeitsrechte verstandenen Grundfreiheiten.

⁸⁰ So auch explizit *Schön*, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht - Teil II, EuR 2001, 341 (358).

soweit sich eine Regel in das dem System zugrundeliegenden Maßstab der Verteilungsgerechtigkeit⁸¹ einfügt, sollte bereits das Vorliegen eines relevanten Vorteils verneint werden. Eine Beweislastumkehr kann aber wohl nicht damit gerechtfertigt werden, dass auf den ersten Blick – d.h. bei unzureichendem Verständnis des Steuersystems – ein systemwidriger Vorteil vorzuliegen scheint.

2. Ermessen bei der Schaffung von Lenkungsnormen

Seinen eigentlichen Anwendungsbereich hat das Beihilferecht demnach im Bereich steuerlicher Lenkungsnormen, deren objektiver Zweck nicht (ausschließlich) in der (beihilferechtlich neutralen) Erhebung von staatlichen Mitteln und allgemeiner Verteilungsgerechtigkeit, sondern im politisch motivierten Eingriff in das freie Spiel der Marktkräfte zugunsten bestimmter anderer Ziele liegt.⁸² Eine genaue Abgrenzung wird zwar vielfach schwer, wenn überhaupt,⁸³ zu treffen sein, da viele Regelungen beiden Zwecken dienen. Für die Bestimmung des Zwecks einer eigenständigen Steuer ist dies weniger problematisch: Bestimmte Steuern dienen offensichtlich allokativen Zwecken, wie etwa Umweltsteuern, deren Ziel die Internalisierung externer Kosten nach Maßgabe des Verursacherprinzips ist. Diese können zum Unterschied reiner Fiskalzwecksteuern nicht *a priori* als unbedenklich eingestuft werden, sondern sind einer Prüfung zu unterwerfen. Gleiches gilt für alle konkreten Maßnahmen, die im Rahmen einer reinen Fiskalzwecksteuer vom dort gewählten allgemeinen Maßstab der Verteilungsgerechtigkeit abweichen. Es besteht insofern kein Unterschied der Prüfungsabfolge.

Bei solchen Regelungen ist stets **zweierlei zu prüfen: Erstens, ob der Zweck der Steuer(regelung)** – sowie jeder anderen hoheitlichen Maßnahme – grundsätzlich **legitim ist**. Dies setzt wohl voraus, dass es sich um einen hinreichend allgemeinen Zweck handelt: So ist etwa eine Regulierungsmaßnahme zum Zweck des „Umweltschutzes“ aus Sicht des Europarechts *a priori* legitim (d.h. nicht „beihilfeverdächtig“), während es weniger offensichtlich ist, dass die „Reduktion von NO_x-Emissionen über einem bestimmten Mindestmaß“ oder die „Reduktion schädlicher Umwelteinflüsse durch den Virgin-Aggregatabbau“ ebenso legitime Ziele sind. Dies können sie zwar wohl insbesondere dann sein, wenn sie auf legitime allgemeine Grundprinzipien zurückzuführen sind, welche sie systematisch und konsistent umsetzen. Wertungswidersprüche in Form nicht objektiv (d.h.: unter Rückgriff auf andere legitime allgemeine Zwecke oder aufgrund faktischer Verschiedenheit im Hinblick auf das gleiche Grundmotiv) begründbarer Abweichungen beeinträchtigen dann aber die derart abgeleitete Legitimität solcher Zwecke. **Zweitens** ist sodann zu prüfen, ob der grundsätzlich anererkennungswürdige „allgemeine“ Zweck nicht dadurch seine Legitimität verliert, dass der mitgliedstaatliche Gesetzgeber diesen bloß in bestimmten, nicht aber allen im

⁸¹ Etwa dem Leistungsfähigkeitsprinzip, allenfalls aber auch anderer Prinzipien.

⁸² Zur Unterscheidung zwischen „Fiskalzwecknormen“ und „Sozialzwecknormen“ im Hinblick auf das allgemeine verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot siehe *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung² (2000) 77 ff.

⁸³ Siehe zur ähnlichen Problematik einer Abgrenzung zwischen „normal tax rules“ und „tax expenditures“ *Shaviro*, Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language, Tax Law Review 2004, 187 ff, der dafür auf die Unterscheidung zwischen „distributional rules“ und „allocative rules“ abstellt, aber auch auf die Grenzen dieser Kategorisierung hinweist (*ibid.*, 207 ff).

Lichte des Zweckes vergleichbaren Fällen Bedeutung beimisst; wenn er sich also zu dem selbst festgelegten Zweck in offenen Wertungswiderspruch setzt. *Bartosch* verweist insofern auf die „**systemlogische Umsetzung**“ des **grundsätzlich legitimen Ziels**.⁸⁴ Damit ist aber wohl auch die Legitimität eines sozialen, kulturellen sowie wirtschaftspolitischen Zieles von einer **Verhältnismäßigkeitsprüfung** abhängig, nämlich einer **Abwägung dessen Gewichts gegenüber der Schwere der daraus folgenden Wettbewerbsbeeinträchtigung**. Besonders eng definierte Ziele werden daher wohl häufig bereits auf dieser ersten Stufe als illegitim angesehen werden, da ihnen ein geringeres Gewicht zukommen wird, während die wettbewerbsverfälschende Wirkung gerade besonders ausgeprägt sein kann. Kann die Regelung auf einen allgemeineren und damit gewichtigeren, *prima facie* legitimen Zweck gestützt werden, wird hingegen die zweite Prüfungsstufe der systemlogischen bzw. folgerichtigen Umsetzung entsprechend schwieriger zu erfüllen: Wird also zur Rechtfertigung einer Aggregat-Abgabe unmittelbar auf das Umweltschutzziel abgestellt, kann sie eher daran scheitern, dass dieses Ziel angesichts des engen Anwendungsbereichs wohl nicht folgerichtig umgesetzt wird. Freilich ist die Beurteilung dieser Folgerichtigkeit schwierig: es muss den Mitgliedstaaten möglich sein, darzulegen, dass auch im Hinblick auf den Umweltschutz als allgemeines Ziel die Nichtbelastung anderer Unternehmen eine angemessene Maßnahme darstellt. Folgt man diesem Ansatz, geht aber weiterhin davon aus, dass nicht jede Ungleichbehandlung, sondern nur eine selektive Begünstigung als Beihilfe in Betracht kommt, muss freilich eingeschränkt werden, dass zur Abgrenzung von Regel und Ausnahme stets auf einen legitimen allgemeinen Zweck abzustellen ist, also ein gewähltes Referenzsystem stets für sich zulässig sein muss. Ansonsten bliebe die Verfolgung eines „illegitimen“ Zwecks zumeist ohne Auswirkung für den Mitgliedstaat, da die Schaffung einer besonderen Steuer eine besondere Belastung darstellen und nicht als Begünstigung aller von ihr nicht erfassten Personen verstanden werden könnte. Ist als Referenzsystem hingegen auf ein legitime Zwecke verfolgendes, in seinem Anwendungsbereich daher weiteres, Steuersystem abzustellen, stellt sich die Abweichung von diesem als „ausnahmsweise“ Begünstigung dar. Ist etwa die „Reduktion schädlicher Umwelteinflüsse durch den Virgin-Aggregatabbau“ für sich illegitim, wenngleich durch die entsprechende Aggregat-Abgabe folgerichtig umgesetzt, wäre für die Frage, ob eine selektive Begünstigung vorliegt, auf den zugrundeliegenden allgemeinen Umweltschutzzweck Bezug zu nehmen, aus dessen Sicht die Nichtbesteuerung anderer nicht erneuerbarer Rohstoffe sich als Begünstigung darstellt. Dies kommt freilich der Annahme eines hypothetischen Referenzsystems durch den EuGH nahe, indem einem bestehenden System ein möglicherweise hypothetischer weiter reichender Zweck unterstellt wird, und erscheint daher wohl im Ergebnis auch nicht als ideale Lösung. Weiters bleibt die Abwägung der Vergleichbarkeit, selbst wenn der maßgebliche Referenzpunkt bestimmt ist, in Grenzbereichen vage. Immerhin könnte ein solcher Ansatz aber zur Rationalität und Verständlichkeit der Beihilfeprüfung beitragen und die

⁸⁴ *Bartosch*, EuZW 2010, 12 (15); vgl ebenso bereits *Schön*, EuR 2001, 341 (358) zur Verpflichtung des Steuergesetzgebers zur folgerichtigen Umsetzung steuerpolitischer Entscheidungen aufgrund des Beihilferechts.

Mitgliedstaaten dazu zwingen, ihre Lenkungsmaßnahmen zumindest folgerichtig auszugestalten, womit dem Binnenmarkt wohl ein Dienst erwiesen wäre.

IV Zusammenfassung

Die jüngste Rechtsprechung des EuGH zur materiellen Selektivität steuerlicher Maßnahmen ist im Ergebnis schwer mit dem notwendigen Ermessen der Mitgliedstaaten zur Definition ihres Steuersystems in Einklang zu bringen. Insbesondere scheint die Feststellung eines Referenzsystems zur Beurteilung der Selektivität sowie der Frage des Vorliegens eines Vorteils in Relation zu der Normalbesteuerung unumgänglich, will man den Anwendungsbereich des Beihilferechts nicht übermäßig ausdehnen. Das Abstellen auf die Systemzwecke zur Ermittlung des Referenzsystems erscheint als gangbare Lösung, ist aber insofern einzuschränken, als nur hinreichend allgemeine Zwecke als legitim herangezogen werden können. Schließlich bleibt festzuhalten, dass Steuerregelungen, deren Zweck ausschließlich in der Erreichung der Aufkommensgenerierung und Verteilungsgerechtigkeit nach den zulässigen Wertvorstellungen des Mitgliedstaats besteht, als beihilferechtlich immunisiert gelten müssen, während Steuerregelungen mit allokativen (Neben-)Zwecken einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterwerfen sind, in deren Rahmen insbesondere die konsistente Umsetzung ihres legitimen Zieles untersucht werden muss. Insbesondere die Entscheidung in der Rechtssache *Gibraltar* erscheint aus diesem Blickwinkel unbefriedigend; es ist allerdings davon auszugehen, dass es sich dabei um eine nicht auf andere Fälle übertragbare Einzelentscheidung und nicht um einen revolutionären neuen Ansatz handelt.