

# EU-Beihilfenrecht: EU-BeihilfenR

Bartosch

3. Auflage 2020  
ISBN 978-3-406-73638-4  
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.

nahme verfolgte Ziel in einer **vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation** befinden, zu begünstigen (vgl. grundlegend EuGH C-143/99, Slg. 2001, I-8365 Rn. 41 – *Adria-Wien Pipeline*). Nicht nur dann kann eine Maßnahme als selektiv anzusehen sein, wenn sie alle Unternehmen eines ganzen Produktionszweiges (in der Wortwahl der Unionsgerichte als „*Wirtschaftszweige*“ bezeichnet) erfasst (EuGH 173/73, Slg. 1974, 709 Rn. 33 – *Italien/Kommission*), sondern auch dann, wenn sie auf eine ganze Reihe von durchaus ganz unterschiedlichen Wirtschaftszweigen Anwendung findet, andere dagegen von der Begünstigung ausgeschlossen sind (EuGH C-143/99, Slg. 2001, I-8365 Rn. 42 ff. – *Adria-Wien Pipeline*, wo die Erstattung von Energieabgaben auf Unternehmen beschränkt worden war, die in der Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter tätig waren). **Entscheidend ist** daher nicht, ob lediglich ein oder doch mehrere oder sogar viele Wirtschaftszweige von der Begünstigung erfasst sind, sondern vielmehr, **dass nicht alle Wirtschaftszweige – so zumindest der Grundsatz – innerhalb des Staatsgebietes eines bestimmten Mitgliedstaates in deren Genuss gelangen** (EuGH C-75/97, Slg. 1999, I-3671 Rn. 23 ff. – *Belgien/Kommission* („*Maribel I*“). Dabei ist es nicht notwendig, dass eine bestimmte (begünstigende) Maßnahme die betreffenden Unternehmen und/oder Wirtschaftszweige ausdrücklich namentlich benennt, was als sog. „*de iure*“-Selektivität bezeichnet wird, sondern es reicht vielmehr aus, dass sie sie faktisch im Verhältnis zu anderen Unternehmen und/oder Wirtschaftszweigen wirtschaftlich besser stellt, als sog. „*de facto*“-Selektivität bezeichnet (vgl. EuG verb. Rs. T-92/00 und T-103/00, Slg. 2002, II-1385 Rn. 39 – *Territorio histórico de Álava/Kommission*, wo der Umstand der Beschränkung einer spanischen Steuergutschrift auf Investitionen in neue Sachanlagen in Höhe von mindestens 2,5 Mrd. Esp. das Gericht zu der Feststellung veranlasste, dass die fragliche Steuervergünstigung *de facto* Unternehmen vorbehalten blieb, welche über erhebliche finanzielle Ressourcen verfügten).

Die Prüfung des Tatbestandsmerkmals der materiellen Selektivität vollzieht sich im Falle von allgemeinen Beihilfenregelungen im Sinne des Art. 1 lit. d der Beihilfenverfahrens-VO nach einer gefestigten Unionsrechtsjudikatur in drei Schritten (stRspr: vgl. EuGH C-143/99, Slg. 2001, I-8365 – *Adria-Wien Pipeline GmbH*; EuGH C-409/00, Slg. 2003, I-1521 – *Spanien/Kommission*; EuGH C-308/01, Slg. 2004, I-4777 – *GIL Insurance*; EuG T-696/17, ECLI:EU:T:2019:652 Rn. 127 ff. – *Havenbedrijf Antwerpen NV und Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV/Kommission*). Im Falle von Einzelbeihilfen ist diese Dreischrittanalyse dagegen nicht angezeigt, da nach einer diesbezüglich gefestigten Unionsrechtsprechung „*die Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils grundsätzlich eine Annahme der Selektivität*“ nach sich zieht (vgl. ua EuGH C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362 Rn. 60 – *Kommission/MOL*; EuG T-314/15, ECLI:EU:T:2017:903 Rn. 79 – *Griechenland/Kommission*; EuG verb. Rs. T-755/15 und T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670 Rn. 333 – *Luxemburg und Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission*). MaW reicht es für die Feststellung der materiellen Selektivität einer Einzelbeihilfe aus, dass diese erstens auch tatsächlich als solche iSd Art. 1 lit. e der Beihilfenverfahrens-VO (→ VO 2015/1589 Art. 1 Rn. 19) qualifiziert werden kann und dass zweitens das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils nachgewiesen wurde (EuG verb. Rs. T-755/15 und T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670 Rn. 339 – *Luxemburg und Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission*). Indes prüft die Kommission vor allem in aus ihrer Warte bedeutenden Fällen auch bei Maßnahmen, die sie als Einzelbeihilfen ansieht, zumindest hilfsweise auch nach den drei Schritten (Kommission 21.10.2015 – Fall SA 38375 Tz. 191 ff. – *Luxemburg Fiat*;

hierzu auch die alternative Prüfung in EuG verb. Rs. T-755/15 und T-759/15, ECLI:EU:T:2019:670 Rn. 360–363 – Luxemburg und Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission; vgl. ebenso Kommission 4.10.2017 – Fall SA.38944 Tz. 585 ff. – Amazon Luxemburg). Die vorgenannte Dreischrittprüfung wird auch als Methode des Bezugsrahmens oder als Kriterium der Diskriminierung bezeichnet. GA Saugmandsgaard Øe hat in seinen Schlussanträgen in dem Fall der Grunderwerbssteuerbefreiungen gemäß § 6a des deutschen Grunderwerbssteuergesetzes, welche im Fall von Umwandlungen (Verschmelzungen) unter gewissen Voraussetzungen eingreifen, dafür plädiert, zu der klassischen Prüfmethode eines allgemeinen Verfügbarkeitstests zurückzukehren; nach dieser sei eine Maßnahme dann nicht materiell selektiv, wenn sie allen Unternehmen im Inland offensteht, maW nicht gewisse Unternehmen oder Wirtschaftszweige von ihr unwiderruflich ausgeschlossen sind. Er begündete dies vor allem mit den mannigfaltigen praktischen Anwendungsproblemen, die der Dreistufentest aufwerfe (SchlA C-374/17, ECLI:EU:C:2018:741 Rn. 61–88 – A-Brauerei). Der Gerichtshof, der in dieser Rechtssache als Große Kammer urteilte, folgte indes diesem Vorschlag nicht, ohne sich überhaupt mit den von seinem Generalanwalt vorgebrachten Argumenten materiell auseinanderzusetzen (EuGH C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 – A-Brauerei). Daher ist also festgestellt, dass die maßgebliche Prüfung zumindest in Fällen von allgemeinen Beihilferegelungen in den nachfolgend im Einzelnen dargestellten drei Stufen erfolgen muss.

- 137 *Erstens* stellt sich die Frage, ob verschiedene Unternehmen oder Wirtschaftszweige unterschiedlich behandelt werden, wobei diese Ungleichbehandlung im Rahmen einer bestimmten Regelung bestehen muss, der sog. **Referenzregelung**; diese muss zunächst definiert werden (1. Prüfstufe). *Zweitens* muss festgestellt werden, ob diese Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen besteht, die sich **im Hinblick auf das mit der Referenzregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren faktischen und rechtlichen Situation** befinden (2. Prüfstufe). *Drittens* stellt sich die abschließende Frage, ob diese hinsichtlich der Zielsetzung der Referenzregelung bestehende Ungleichbehandlung „**durch das Wesen und die allgemeine Struktur des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist**“ (3. Prüfstufe). Dieses zunächst im Bereich der Fiskalbeihilfen entwickelte Prüfschema (vgl. Kommission 10.12.1998, ABl. 1998 C 384, 3 – Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung; hierzu im Detail → Rn. 164 ff.) ist im Laufe der Zeit auf eine ganze Reihe anderer beihilferechtlich zu untersuchender Maßnahmen angewendet worden, wie Zinsverbilligungen für Darlehen zum Erwerb von Nutzfahrzeugen oder zu ihrer Anmietung mit Kaufoption (EuG T-55/99, Slg. 2000, II-3207 – CETM/Kommission), Emissionshandelssysteme (EuG T-233/04, Slg. 2008, II-591 – Niederlande/Kommission und EuGH C-279/08 P, Slg. 2011, I-7671 – Niederlande/Kommission („Dutch NOx“)), die Vergabe von UMTS-Telekommunikationslizenzen (EuG T-475/04, Slg. 2007, II-2097 – Bouygues/Kommission sowie EuGH C-431/07 P, Slg. 2009, I-2665 – Bouygues/Kommission), Förderungen der Markteinführung bestimmter Dekodertechnologien (Kommission 24.1.2007 – Fall C 52/2005 – Italienische Digitaldekorde sowie EuG T-177/07, Slg. 2010, II-2341 – Mediaset/Kommission und EuGH C-403/10 P, ECLI:EU:C:2011:533 – Mediaset/Kommission), Gebührenordnungen an Flughäfen (EuG T-461/12, ECLI:EU:T:2014:758 – Hansestadt Lübeck/Kommission sowie EuGH C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971 – Hansestadt Lübeck/Kommission) sowie Sonderrechte für Taxis betreffend die Benutzung von Busspuren in der (Londoner) Innenstadt (EuGH C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9 – Eventech).

Die NoA beschränkt diese Dreischrittprüfung indes auf die „*Prüfung der materiellen Selektivität bei Maßnahmen zur Verringerung der normalen Belastungen von Unternehmen*“ (NoA Abschnitt 5.2.3.) wohingegen sie der „*Selektivität aufgrund von Ermessensentscheidungen der Verwaltung*“ einen eigenen Gliederungspunkt widmet, in dem der Dreischritt mit keinem Wort erwähnt wird (NoA Abschnitt 5.2.1.). Hierdurch wird mE fälschlicher Weise der Eindruck erweckt, dass bei Maßnahmen, welche auf Ermessensentscheidungen zurückgehen, die bloße Unterscheidung zwischen einem auf objektiven Kriterien beruhendem Ermessen einerseits und einem weiten Ermessen aufgrund von der konkret geprüften Regelung fremden Kriterien andererseits (so NoA Tz. 124) ausreichend sei, um die materielle Selektivität beurteilen zu können. Dies ist, betrachtet man die iÜ in der NoA als (angebliche) Grundlage für diese Auffassung selbst korrekt zitierte Rechtsprechung, indes mitnichten so. Die von der Kommission angegebene Differenzierung ist nämlich nach dieser Unionsjudikatur im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung vorzunehmen (EuGH C-6/12 P, ECLI:EU:C:2013:525 Rn. 24 – P Oy).

**aa) Die Bestimmung des relevanten Referenz- bzw. Bezugssystems.** Hinsichtlich des im ersten Prüfschritt zwingend zu definierenden **Referenzsystems** gilt zunächst, dass der maximale Bezugsrahmen für dessen Bestimmung das gesamte Gebiet eines Mitgliedstaates darstellt. Es ist demgegenüber nicht zulässig, im Rahmen dieses Kriteriums zu prüfen, ob und inwieweit eine gegebene mitgliedstaatliche Regelung von vergleichbaren Regelungen in anderen Mitgliedstaaten der Union abweicht. Dies hat das EuG erstmals in dieser Klarheit in der Rechtssache *Salzgitter* festgestellt, in der es befand, dass „*im Hinblick auf die Bestimmung, was eine ‚normale‘ Steuerbelastung im Sinne der genannten Rechtsprechung darstellt, ein Vergleich mit den steuerrechtlichen Vorschriften aller Mitgliedstaaten oder auch nur mit einigen von ihnen den Zweck der Vorschriften über die Beihilfenaufsicht verkehren*“ würde (EuG T-308/00, Slg. 2004, II-1933 Rn. 81 – *Salzgitter*); diese Aussage wird durch die aus anderen Erwägungen heraus erfolgte Aufhebung dieses Urteils durch den EuGH im Rechtsmittelverfahren nicht in Frage gestellt (vgl. EuGH C-408/04 P, Slg. 2008, I-2767 – *Kommission/Salzgitter* sowie auch EuG T-308/00 RENV, ECLI:EU:T:2013:30 – *Salzgitter/Kommission*). Des Weiteren hat das EuG entschieden, dass der Umstand, dass eine bestimmte mitgliedstaatliche Regelung die Wettbewerbsposition der inländischen Unternehmen gegenüber ausländischen Unternehmen zu stärken geeignet sei, einzig und alleine für das Tatbestandsmerkmal der Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels relevant sein könne. Für das Kriterium der Selektivität spiele dieser Umstand jedoch keine Rolle (EuG T-219/10, ECLI:EU:T:2014:939 Rn. 71 f. – *Autogrill España/Kommission* sowie EuG T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938 Rn. 75 f. – *Banco Santander und Santusa/Kommission* – beide im Rechtsmittel aufgehoben, allerdings ohne die Gültigkeit der hier zitierten Aussage in Frage zu stellen).

Indes ist die Rechtsprechung betreffend den zwingenden Charakter der im Rahmen der klassischen Dreischrittprüfung, wie sie der EuGH allerjüngst trotz gegenläufiger Schlussanträge seines Generalanwaltes für verbindlich erklärt hat, (vgl. EuGH C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024 – *A-Brauerei* sowie → Rn. 136) (leider) doch nicht ganz widerspruchsfrei. So hat das EuG in einem Fall betreffend eine beschleunigte steuerliche Abschreibungsregelung für bestimmte körperliche Gegenstände, die Gegenstand eines Finanzleasings waren, während sie sich im Bau befanden, wie folgt befunden: Es urteilte in einem ersten Schritt, dass es nicht die Leasinggesellschaften waren, denen ein wirtschaftlicher Vorteil zugute kam,

sondern vielmehr die Leasingnehmer. Da jedermann Leasingnehmer werden konnte und diesbezüglich keine privilegierte Gruppe von Unternehmen ausgemacht werden konnte, liege ganz offensichtlich eine allgemeine Maßnahme vor, so dass es nicht notwendig sei, ein eigenes Referenzsystem zu bestimmen (EuG T-140/13, ECLI:EU:T:2014:1029 Rn. 99 f. – Netherlands Maritime Technology Association/Kommission; bestätigt durch EuGH C-100/15 P, ECLI:EU:C:2016:254 Rn. 49 – Netherlands Maritime Technology Association/Kommission, allerdings ohne irgendeine Begründung, sondern sich mit dem bloßen Hinweis darauf begnügend, dass das streitgegenständliche Abschreibungssystem jedermann offen stehe). ME ist dieses Urteil ein einzelner „Ausnutzer“, was ich wie folgt begründe: Zunächst lässt sich die vorreferierte Argumentation in diesem Fall nicht mit der späteren Rechtsprechung des EuGH vereinbaren, wonach **die begünstigten Unternehmen keine in sich geschlossene, nach bestimmten Merkmalen abgegrenzte privilegierte Gruppe darstellen müssten** (EuGH verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981 Rn. 81 ff. – Kommission/World Duty Free Group ua; vgl. hierzu auch → Rn. 153). Somit ist also bereits die Prämisse, dass es sich bei der Regelung um eine allgemeine handelt, unzutreffend. Das vorreferierte Urteil wird mE zu Recht auch in der Literatur kritisiert: So wird dort darauf hingewiesen, dass im Rahmen des streitgegenständlichen Abschreibungssystems Leasingnehmer anders behandelt würden als andere Unternehmen, welche die betreffenden Gegenstände anders als durch einen Leasingvertrag erworben haben, obwohl sie sich (mutmaßlich) in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage befänden. Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass die Abschreibungsregelung bestimmte Anforderungen an die zu erwerbenden Gegenstände stellte, woraus durchaus abgeleitet werden könne, dass die Produktion bestimmter Güter bevorzugt werde (vgl. *Panci* EStAL 2018, 353 (362) sowie auch *Staviczky* EStAL 2015, 332 (339)).

- 141 Wichtig ist des Weiteren, dass bei der Bestimmung des richtigen Referenzsystems nur **tatsächlich existierende Regelungen, nicht aber hypothetische** in Betracht gezogen werden dürfen. So haben die Unionsgerichte zwar einerseits befunden, dass eine Maßnahme selbst dann selektiv sein kann, wenn sie einen ganzen oder sogar mehrere Wirtschaftssektoren betrifft (vgl. EuGH C-148/04, Slg. 2005, I-11137 Rn. 45 – Unicredito Italiano und die dort angeführte Rechtsprechung). In den vom Gerichtshof entschiedenen Fällen war die Maßnahme allerdings nur deshalb als materiell selektiv angesehen worden, weil die den Banken gewährten Steuervorteile von dem allgemeinen Steuersystem, welches dort real existierte, abwichen. Sowohl in dem Fall einer polnischen Einzelhandelsumsatzsteuer als auch in demjenigen einer ungarischen Werbeumsatzsteuer kritisierte dann allerjüngst das EuG, dass die Kommission eine einheitliche (und nicht etwa eine progressive) Steuer als relevantes Referenzsystem herangezogen, indes nicht angeben hatte, welcher der unterschiedlichen Steuersätze als der Normalfall gelten sollte, und dennoch den betreffenden Mitgliedstaat jeweils aufgefordert hatte, sich auf einen einheitlichen Steuersatz festzulegen; das EuG bewertete dies als Heranziehung eines hypothetischen Referenzsystems, welches nicht zulässig sei (EuG verb. Rs. T-836/16 und T-624/17, ECLI:EU:T:2019:338 Rn. 66 – Polen/Kommission; EuG T-20/17, ECLI:EU:T:2019:448 Rn. 81 – Ungarn/Kommission). In den Fällen der Tax Rulings, die sog. Transferpreissachverhalte betreffen, nimmt die Kommission regelmäßig ein weit gefasstes Referenzsystem an, welches sowohl multinationale Unternehmensgruppen, die solche Transferpreise anwenden, und Stand-alone-Unternehmen, auf die dies nicht zutrifft, umfasst (vgl. ua

Kommission 21.10.2015 – Fall SA.38375 Tz. 209 – Fiat Luxemburg; Kommission 4.7.2017 – Fall SA.38944 Tz. 591–599 – Amazon Luxemburg). Das EuG hat allerjüngst die hieran geübte Kritik, dass eine solche Bestimmung des Referenzsystems dem Verbot eines hypothetischen und daher unzulässigen Referenzsystems zuwider laufe, weil in das Referenzsystem solche Sachverhalte nicht einbezogen werden dürften, die von der geprüften (mutmaßlichen) Beihilfemaßnahme nicht erfasst sein können, zurückgewiesen. Es urteilte, dass dann, wenn das nationale Steuergesetz, aufgrund dessen die Besteuerung erfolge, nicht zwischen Konzerngesellschaften, die in unterschiedlichen Ländern aktiv sind, und sog. Stand-alone-Unternehmen unterscheide, es zulässig sei, eine *prima facie* selektive Ungleichbehandlung anhand dieser allgemeinen Steuerregelung, die dann das relevante Referenzsystem darstelle, zu bemessen (EuG verb. Rs. T-760/15 und T-636/15, ECLI: EU:T:2019:669 Rn. 159 – Niederlande und Starbucks/Kommission).

Dabei ist allerdings die bei der Abfassung der Referenzregelung verwendete **Regelungstechnik unerheblich**. Dies befand der EuGH in dem Fall der Körperschaftssteuerreform Gibraltars. Die Vorinstanz hatte dort bemängelt, dass die Kommission nicht untersucht hätte, „ob die verschiedenen streitigen Bestandteile des mit der Reform verbundenen Steuersystems eine eigenständige allgemeine oder ‚normale‘ Steuerregelung darstellen können“, maW hatte das EuG der Kommission vorgeworfen, vorschnell anhand der von der Behörde kritisierten drei Bestandteile des neu geschaffenen gibraltaischen Körperschaftssteuersystems, iE erstens der Voraussetzung der Gewinnerzielung als Grundlage für die Erhebung von Lohnsummensteuer und Gewerbegrundbenutzungssteuer, der sogenannten BPOT, zweitens der Obergrenze von 15 % des Gewinns, die für Lohnsummensteuer und BPOT galt, und drittens des Wesens von Lohnsummensteuer und BPOT, befunden zu haben, dass diese die materielle Selektivität begründeten, ohne geprüft zu haben, ob diese drei Elemente nicht selbst eine eigenständige Referenzregelung darstellten (EuG verb. Rs. T-211/04 und T-215/04, Slg. 2008, II-3745 Rn. 171 ff. – Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission). Der Gerichtshof beurteilte diese Haltung als falsch und entschied auf der Grundlage einer wirkungsorientierten Auslegung des Beihilfenverbots, dass es für das Entstehen eines materiell selektiven Vorteils gleichgültig sei, ob die Regelungstechnik des Mitgliedstaates diejenige der Festlegung eines Regelfalles mit hiervon gewährten Ausnahmen oder ob das Grundsystem so konzipiert sei, dass eine bestimmte Gruppe von Unternehmen, in diesem Fall diejenige der sog. Offshore-Unternehmen, auf deren steuerliche Begünstigung gegenüber Onshore-Unternehmen das Steuersystem abgestellt hätte, wirtschaftlich besser gestellt werde als andere. Diese Fälle einer materiell selektiven Begünstigung durch eine Regelungstechnik, die suggeriert, dass qua des Fehlens von Sonderregelungen in Form von Ausnahmen, Befreiungen usw zugunsten einer bestimmten Gruppe von Unternehmen, gar keine Andersbehandlung einer solchen Gruppe vorliegt, in Wirklichkeit aber darauf angelegt ist, qua der Schaffung der entsprechenden Regelungsparameter genau diese Gruppe besser zu stellen, sind von denjenigen Konstellationen zu unterscheiden, in denen ein „normales System“ nicht festgestellt werden kann, maW die zu prüfende Maßnahme die Referenzregelung für sich darstellt. Jede Form der Regulierung durch Mitgliedstaaten stellt nämlich bestimmte Unternehmen anders und dadurch besser oder auch schlechter als andere. Durch die Wahl eines beliebig großen (hypothetischen) Referenzsystems könnten künstlich potenziell materiell-selektive Andersbehandlungen geschaffen werden, die vor dem Hintergrund des dem Wettbewerbsschutz dienenden Beihilfeverbotes keinen Sinn machen. Der Mitgliedstaat verlöre daher

142

Gestaltungsmöglichkeiten, die er nach der Zuständigkeitsverteilung zwischen harmonisiertem Unionsrecht und nicht-harmonisiertem nationalen Recht hätte (in diesem Sinne GA *Geelhoed* SchIA C-308/01, Slg. 2004, I-4777 Rn. 68 ff. – GIL Insurance). Generalanwalt Szpunar hat dies in seinen Schlussanträgen in einem Vorabentscheidungsersuchen betreffend die Beihilferelevanz einer Vorsteuer auf die Erzeugung von Elektrizität aus Atomspaltungen zugelassen der Kraftwerksbetreiber klar herausgestellt, indem er befand, dass es „im deutschen Recht kein allgemeines System der Vorsteuer auf die Erzeugung elektrischer Energie gibt“. Daher könne es seiner Ansicht nach auch kein Referenzsystem betreffend die Vorsteuer auf die Erzeugung elektrischer Energie im Allgemeinen, also aus allen denkbaren Quellen (Kohle, Ergas, Erdöl, Wasser, Wind, Sonnenergie, geothermale Energie sowie eben auch Kernenergie) geben; ein solches Referenzsystem sei vielmehr rein hypothetisch und daher nicht geeignet, als Basis der Bewertung einer materiellen Selektivität zu dienen (GA *Szpunar* SchIA C-5/14, ECLI:EU:C:2015:51 Rn. 69 ff. – Kernkraftwerke Lippe-Ems/Hauptzollamt Osnabrück). Der Gerichtshof hat sich dem angeschlossen (EuGH C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354 Rn. 77–82 – Kernkraftwerke Lippe-Ems). Trotz aller Klarheit dieser Unterscheidung wird es aber im Einzelfall nicht einfach sein, solche Fälle, in denen eine mitgliedstaatliche Regelung von ihrer Regelungstechnik darauf ausgerichtet ist, eine bestimmte Gruppe von Unternehmen besser zu stellen als andere, von denjenigen zu unterscheiden, in denen eine solche mitgliedstaatliche Regelung einen Charakter *sui generis* besitzt und jeglicher Vergleich mit anderen Unternehmen und/oder Wirtschaftszweigen ein künstliches und daher für Zwecke der materiellen Selektivität nicht brauchbares Pseudo-Referenzsystem schaffen würde.

- 143 Die vorstehend dargestellte Rechtsprechung, die das Abstellen auf ein hypothetisches Referenz- bzw. Bezugssystem verbietet, trifft jedoch keine Aussage zu der praktisch höchst wichtigen Frage, **wenn die Aufgabe zukommt, dieses Referenzsystem zu definieren**. Die Antwort auf diese Frage muss mE von dem allgemeinen Grundsatz ausgehen, dass der Begriff der staatlichen Beihilfe insgesamt ein objektiver ist, der durch die Unionsgerichte ohne Beschränkungen nachprüfbar sein muss. In dem Fall einer Flughafenentgeltordnung hat der EuGH das gegen das Urteil des EuG seitens der Kommission eingelegte Rechtsmittel zurückgewiesen und befunden, dass bezüglich der Bestimmung des richtigen Referenzsystems das EuG „im Rahmen seiner Befugnis zur Auslegung des nationalen Rechts“ gehandelt hatte (EuGH C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971 Rn. 61 – Kommission/Hansestadt Lübeck). Wichtig ist also zunächst, dass das Referenzsystem zwingend ein solches sein muss, dass auf nationalem Recht beruht; die Bestimmung des Referenzsystems anhand von Bestimmungen des Unionsrechts ist dagegen unzulässig (so ausdrücklich EuG verb. Rs. T-760/15 und T-636/15, ECLI:EU:T:2019:669 Rn. 159 – Niederlande und Starbucks/Kommission; vgl. hierzu des Weiteren → Rn. 172). Die Unionsgerichte müssen dann die Analyse, wie sie die Kommission im Rahmen ihrer Selektivitätsprüfung vornimmt, umfassend überprüfen (vgl. zu der interessanten Frage, ob die Überprüfung des nationalen Rechts im Rahmen der Bestimmung des zutreffenden Referenzsystems als reine Tatsachenfrage zu sehen ist, die nicht rechtsmittelfähig ist, Kokott EU-SteuerR § 3 Rn. 175).

- 144 ME drückt sich diesbezüglich die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe mißverständlich aus, wenn dort die Aussage getroffen wird, dass in bestimmten Fällen die Definition des Referenzsystems nicht ausreiche, sondern „auch untersucht werden“ müsse, „ob die Grenzen des Bezugssystems

*kohärent bzw., im umgekehrten Sinne, eindeutig willkürlich oder parteiisch festgelegt worden sind, um bestimmte Unternehmen, die sich mit Blick auf die dem fraglichen System zugrunde liegende Logik in einer vergleichbaren Lage befinden, zu begünstigen“* (vgl. NoA Tz. 129). Hierdurch wird der Eindruck erweckt, dass ein zusätzlicher Prüfungsschritt notwendig werde, der neben die Bestimmung des zutreffenden Referenzsystems trete. Dies ist nicht zutreffend. Vielmehr muss die Bestimmung des zutreffenden Referenzsystems nach Maßgabe der insoweit richtigen, vorstehend wiedergegebenen inhaltlichen Aussage aus der NoA erfolgen. Die klassische Dreischrittprüfung wird dadurch aber keineswegs – und im Gegensatz zu dem, was die NoA hierzu bemerkt, – verändert.

Da, wie besonders GA Saugmandsgaard Øe in seinen Schlussanträgen betreffend eine deutsche Grunderwerbssteuerbefreiung mE zutreffend ausführt, die hier kommentierte Dreistufenprüfung einen Diskriminierungstest darstellt, es sich also die Frage stellt, ob eine bestimmte Andersbehandlung zulässig oder unzulässig ist, (SchlA C-374/17, ECLI:EU:C:2018:741 – A-Brauerei), können in Abhängigkeit von der jeweils vorliegenden bzw. geltend gemachten Ungleichbehandlung unterschiedliche Referenzsysteme vorliegen. Daher können **in Bezug auf ein- und dieselbe Maßnahme verschiedene Referenzsysteme parallel zueinander** existieren. Dies wird besonders anschaulich in der Rechtssache Finanzamt Linz, in der das vorliegende Gericht drei unterschiedliche Ungleichbehandlungen durch ein- und dieselbe Maßnahme geltend gemacht hatte. Die Maßnahme, um die es in diesem Fall ging, war eine steuerliche Regelung, die es juristischen Personen, welche einer Unternehmensgruppe angehörten, gestattete, bei Erwerb von Beteiligungen an inländischen Unternehmen eine Firmenwertabschreibung von der von ihnen geschuldeten Körperschaftsteuer vorzunehmen. Insgesamt drei unterschiedliche Ungleichbehandlungen hatte das vorliegende nationale Gericht dort thematisiert, wobei für jede geltend gemachte Ungleichbehandlung je ein eigenes Referenzsystem existierte. Sofern *erstens* die Selektivität der Firmenwertabschreibung, weil diese nur juristischen, nicht aber natürlichen Personen zukam, analysiert wurde, so war das gesamte österreichische Ertragsteuerrecht als Referenzsystem herangezogen worden. Wurde *zweitens* die Besserstellung der Unternehmen betrachtet, die der Gruppenbesteuerung unterlagen, so hatte sich das vorliegende Gericht auf speziell das Körperschaftsteuerrecht als relevante Referenzregelung bezogen. Hatte es *drittens* innerhalb der Gruppenbesteuerung die Begünstigung von Unternehmen mit inländischen gegenüber ausländischen Beteiligungen herausgestellt, so diente als Referenzsystem noch enger das Recht der Gruppenbesteuerung (GA Kokott SchlA C-66/14, ECLI:EU:C:2015:242 Rn. 20 – Finanzamt Linz).

Die vorgenannten Kommentierungen geben indes keine Hilfestellung bei der Beantwortung der Frage, wie das jeweils relevante Referenzsystem positiv zu bestimmen ist. In der NoA heißt es hierzu wie folgt: „Das Bezugssystem setzt sich 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“ (NoA Tz. 133). Dies ist mE mit den Vorgaben der Unionsjudikatur, wie sie sich in dem Fall der **deutschen Sanierungsklausel** darstellen, sehr gut vereinbar. Dort war die allgemein bestehende Möglichkeit des Verlustvortrags bei der Körperschaftsteuerung durch die Regel des teilweisen bzw.

145

146

des vollständigen Verfalls dieses Verlustvortrages bei Beteiligungserwerben von mehr als 25 % bis maximal 50 % (teilweise) bzw. mehr als 50 % (vollständig) beschränkt. Die sog. Sanierungsklausel, welche mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung als Absatz 1a in den § 8c des deutschen Körperschaftssteuergesetzes eingefügt worden war, bildete wiederum eine Ausnahme von den Regelungen betreffend den Verfall dieses Verlustvortrages. Sowohl die Kommission (Kommission 26.1.2011 – Fall C 7/10, ABl. 2011 L 235, 26) als auch das EuG (EuG T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60 – Heitkamp BauHolding/Kommission sowie EuG T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59 – GFKL Financial Services AG/Kommission) hatten beide befunden, dass das maßgebliche Referenzsystem die Regel des Verfalls von Verlusten sei, wovon die Sanierungsklausel abweiche. Der EuGH hat demgegenüber in seinen späteren Rechtsmittelurteilen auf die Heranziehung eines falschen Referenzsystems erkannt und diesbezüglich geurteilt, dass die Beurteilung der „*Selektivität einer steuerlichen Maßnahme anhand eines Referenzsystems, das aus einigen Bestimmungen besteht, die aus einem breiteren rechtlichen Rahmen künstlich herausgelöst wurden, [als] nicht zutreffend beurteilt werden kann*“ (vgl. ua EuGH C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505 Rn. 103 – Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Kommission).

147 Noch weitergehende Ausführungen macht nunmehr in einer allerjüngsten Rechtsprechung das EuG in seinen nach der Aufhebung seiner früheren Urteile durch den Gerichtshof in der Causa „*Spanish Goodwill*“ ergangenen neuen Judikaten. Das Gericht der EU nennt zwei verschiedene alternative Herangehensweisen zur Bestimmung des relevanten Referenz- bzw. Bezugssystems.

148 *Der eine Weg*, dieses festzustellen, ist die Betrachtung zweier Elemente wie folgt, ie erstens der Verbindung zwischen dem Ziel, welches die EU-beihilferechtlich zu untersuchende Maßnahme verfolgt, und dem Ziel, welches die (mutmaßliche) Referenzregelung im Auge hat, und zweitens der Untersuchung, ob die Situationen, auf die sich einerseits die Maßnahme und andererseits die (mutmaßliche) Referenzregelung beziehen, im Hinblick auf das jeweils von diesen verfolgte Ziel miteinander vergleichbar sind oder nicht (vgl. ua EuG T-399/11 RENV, ECLI:EU:T:2018:787 Rn. 103 – Banco Santander ua/Kommission – abermals nicht rechtskräftig – EuGH C-53/19 P). MaW ein erster Schritt auf dem Weg zur Bestimmung des (richtigen) Referenzsystems ist die Untersuchung, ob das Ziel der Maßnahme, deren materielle Selektivität bejaht oder verneint werden soll, und das Ziel des (mutmaßlichen) Referenzsystems übereinstimmen oder nicht. Falls die Ziele deckungsgleich sind, muss dann weiter geprüft werden, ob die Situationen, die einerseits durch die Maßnahme und andererseits das (mutmaßliche) Referenzsystem geregelt werden, im Hinblick auf das (deckungsgleiche) Ziel, welches beide verfolgen, miteinander vergleichbar sind oder nicht. Kurz ausgedrückt ist daher ein **Zielvergleich in Verbindung mit einer Vergleichbarkeitsanalyse der von Maßnahme und Regelung erfassten Situationen, die im Hinblick auf das bei beiden identische Ziel vorgenommen werden muss**, die eine Möglichkeit zur Bestimmung des richtigen Referenz- bzw. Bezugssystems. So urteilt auch das EuG, wenn es feststellt, dass die Abweichungen (in dem anwendbaren Steuersatz) mit dem mit der Steuerregelung verfolgten Ziel übereinstimmen müssen (EuG T-20/17, ECLI:EU:T:2019:448 Rn. 103 – Ungarn/Kommission).

149 *Der andere Weg*, den diese Urteile alternativ erwähnen und der zu einem abweichenden Ergebnis führen kann, ist die Prüfung, ob die auf ihre Selektivität hin zu überprüfende Regelung derart **autonom ist, dass sie im Hinblick auf ihre**