

Selektivität schlägt Souveränität

Zur Transformation des Beihilfenverbots in einen europäischen Supergleichheitssatz

ZHR 183 (2019) 393–405

I. Gibt es ein Rechtsgebiet, in dem die Exekutivmacht der Europäischen Kommission gegenüber Unternehmen und Mitgliedstaaten sinnfälliger zutage tritt als im Europäischen Wettbewerbsrecht? Und lassen sich plastischere Beispiele für die hohe politische Relevanz ihrer Entscheidungen finden als in der Beihilfenkontrolle nach Art. 107 AEUV?¹ Die Kommission, deren gesetzgeberische Initiativen so häufig im Getriebe von Parlament und Rat zerrieben werden, und die ihre Rolle als Wächter der Verträge auf anderen Rechtsgebieten nur auf dem Umweg über langwierige Vertragsverletzungsverfahren vor dem EuGH wahrnehmen kann – bei der Beihilfenkontrolle sitzt sie im *driver seat*: Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, sämtliche beabsichtigten Beihilfen vorab mitzuteilen;² nicht notifizierte oder nicht mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen sind *eo ipso* rechtswidrig. Planungssicherheit wird dem Bürger nur dann gewährt, wenn die Kommission selbst (und nicht ein Mitgliedstaat) ihm Anlass für berechtigtes Vertrauen gegeben hat.³ In das Bewusstsein einer breiten Öffentlichkeit wurde diese Rechtslage in den vergangenen Jahren vor allem durch die auf das europäische Subventionsverbot gestützten und von Kommissarin *Vestager* mit Selbstbewusstsein geführten Verfahren gegen die Gewährung von Steuervorteilen für multinationale Unternehmen gehoben.⁴ Diese Entscheidungen der Kommission haben nicht nur eine massive Protestwelle der zu Milliardenzahlungen verpflichteten Unternehmen und ihrer Sitzstaaten hervorgerufen; sie haben selbst auf der anderen Seite des Atlantiks Anlass für ministerielle Berichte⁵ und politische Drohgebärden⁶ gegeben.

1 Zur Entwicklung der Kommissionspraxis jüngst *Dony*, *Revue de l'Union Européenne* 2018, S. 267 ff.; zur Entwicklung der Rechtsprechung *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa, *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, S. 3 ff.

2 Art. 108 Abs. 3 AEUV.

3 *Krumm*, *DStJG* 41 (2018) 561 ff., 577 ff.

4 Ein Überblick zu den laufenden Verfahren findet sich unter http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html.

5 U.S. Department of the Treasury, White Paper: The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings, 2016; *Herzfeld*, *Tax Exortion – The European Version*, *Tax Notes International* v. 5. 9. 2016, S. 835 ff.

6 U.S. Secretary of the Treasury Jacob J. Lew, Letter of February 11, 2016 to Commission President *Jean-Claude Juncker*.

Bedeutsamer noch als diese spektakulären Einzelfälle erscheint der Umstand, dass seit dem Abschluss der Römischen Verträge im Jahre 1957 die Kommission in vielen tausend Entscheidungen und der Gerichtshof in vielen hundert Urteilen das in Art. 107 Abs. 1 AEUV niedergelegte Beihilfenverbot zu einem breitflächig anwendbaren Instrument ausgebaut haben, das sich längst in den meisten Bereichen mitgliedstaatlicher Gesetzgebung als harter Rechtsrahmen etabliert hat.⁷ Überall dort, wo Unternehmen finanzielle Vorteile gewährt werden – vom Agrarrecht bis zum Sozialrecht, von der Besteuerung bis zur staatlichen Beteiligungsverwaltung – drohen die Sanktionen des Beihilfenrechts. Die Aufsicht über „Einzelbeihilfen“ – die klassische direkte Zuwendung von Finanzmitteln an ein konkretes Unternehmen – ist in der Praxis der Kommission längst in den Hintergrund getreten und hat der breitflächigen Kontrolle legislatorischer Regelungskomplexe Platz gemacht.⁸ Das hat zur Folge, dass sämtliche rechtlichen Unklarheiten bei der Auslegung und Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV in politische Unwägbarkeiten für die nationalen Gesetzgeber und wirtschaftliche Risiken für die betroffenen Marktakteure umschlagen.⁹ Führende Praktiker stellen sich heute die Frage, ob ihre bisherige Beratungspraxis „überhaupt noch in dieser Form fortführbar ist“¹⁰

Dies beginnt schon bei der Prüfung, für welche gesetzlichen Maßnahmen eine Notifikation in Brüssel dem Grunde nach erforderlich erscheint.¹¹ Hier sind die mitgliedstaatlichen Organe in einem fast unlösbaren Dilemma: Beschreiten sie das Verfahren der Vorabkontrolle von Beihilfen, verlieren sie nicht nur wichtige Zeit (oft mehrere Jahre), sie formulieren auch *prima facie* selbst den Beihilfenverdacht. Verzichten sie auf eine Notifikation, drohen den Beteiligten *ex post* unangenehme Verbotsverfahren und jahrelange Rechtsunsicherheit bis zur abschließenden Entscheidung der europäischen Gerichte.

II. Ist es Kommission und Rechtsprechung in all’ den Jahren gelungen, die Konturen des Beihilfenverbots verlässlich und handhabbar zu ziehen? Die Kommission hat dazu immer neue Anläufe unternommen,¹² namentlich in ih-

7 Siehe nur das Beihilfenverzeichnis der Kommission unter http://ec.europa.eu/competition/state_aid/register/.

8 Siehe *Hummel*, GmbHR 2019, 390 ff., 390 f., der die heutige Beanstandungspraxis nach früheren Maßstäben für „undenkbar“ bzw. „unvorstellbar“ hält.

9 *Soltész*, EuZW 2018, 305 f. (Editorial).

10 *Bartosch*, EuZW 2017, 756 ff., 756.

11 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rdn. 179.

12 Europäische Kommission, Mitteilung vom 11. 11. 1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. 1998 C 384, S. 3 ff.; dazu *Schön*, Steuerliche Beihilfen, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, ZHR-Beiheft Nr. 69, 2001, 106 ff.

rer großen Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff aus dem Jahre 2016,¹³ und dennoch (bei aller gebotenen Anerkennung für ihre Hilfestellungen) in vielen Grundfragen keine Klarheit geschaffen. Der Europäische Gerichtshof hat sich nach vielfachen Wendungen zu einer Definition des Beihilfenbegriffs verstanden, die mehr verspricht als sie hält. Sie lautet:

„Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (...).“¹⁴

Schon der Begriff der Maßnahme ist denkbar unbestimmt und schließt alle Arten gesetzgeberischer, verwaltender und weiterer wirtschaftlich relevanter Handlungen (etwa privatrechtlich strukturierter Finanzierungen) ein. Schwerer noch wiegt, dass die für die europäische Wettbewerbspolitik teleologisch zentralen Elemente der „Eignung zur Binnenmarktbeeinträchtigung“ oder der drohenden oder tatsächlichen „Verfälschung des Wettbewerbs“ in der Praxis von Kommission und Gerichtshof keine substantiell begrenzende Rolle spielen.¹⁵ So spitzt sich in der Prüfung des Art. 107 Abs. 1 AEUV alles auf das eher technische Merkmal des „selektiven Vorteils“ zu, mit dessen Hilfe zulässige allgemeine Maßnahmen und generelle Beihilfen einerseits von grundsätzlich verbotenen Beihilfen für „bestimmte Unternehmen und Produktionszweige“ abgegrenzt werden. Dass dem Merkmal der Selektivität vor diesem Hintergrund maßgebliche Bedeutung für die Prüfungsdichte der Europäischen Institutionen einerseits und für die Reichweite nationaler Regelungssouveränität andererseits zukommt, steht außer Streit.¹⁶

Besteht nun Klarheit darüber, wo diese Grenze verläuft? Die neuere Rechtsprechung des EuGH zeigt, dass noch nicht einmal am Tatort Luxemburg Einigkeit im Grundsätzlichen besteht. Den Ausgangspunkt der neueren Recht-

13 Europäische Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01).

14 EuGH v. 21. 12. 2016, verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free*), ECLI:EU:C:2016:981, Rdn. 53; EuGH v. 20. 12. 2017, Rs. C-70/16 P (*Comunidad Autónoma de Galicia*), ECLI:EU:C:2017:1002, Rdn. 58; EuGH v. 26. 4. 2018, Rs. C-236/16 und C-237/16 (*ANGED*), ECLI:EU:C:2018:291, Rdn. 25; EuGH v. 25. 7. 2018, Rs. C-128/16 P (*Kommission ./. Spanien*), ECLI:EU:C:2018:591, Rdn. 35; EuGH v. 19. 12. 2018, Rs. C-374/17 (*A-Brauerei*), ECLI:EU:C:2018:1024, Rdn. 19.

15 Siehe zuletzt EuGH v. 25. 7. 2018 (Fn. 14), Rdn. 82–101; GA Saugmandsgaard Øe, Schlussanträge v. 19. 9. 2018, Rs. C-374/17 (*A-Brauerei*), ECLI:EU:C:2018:741, Rdn. 53–58.

16 Streinz/*Koenig/Förtsch*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 107 AEUV Rdn. 82; von der Groeben/Schwarze/Hatje/*Kliemann*, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV Rdn. 44.

sprechung bildet das Urteil *Gibraltar* aus dem Jahre 2011, in dem die Ersetzung einer gewinnbasierten Körperschaftsteuer durch eine örtliche Aufwandssteuer in Rede stand, mit deren Hilfe die Regierung von Gibraltar Offshore-Gesellschaften jede substanzielle Steuerbelastung ersparen wollte. Das Gericht der Europäischen Union¹⁷ und Generalanwalt *Jääskinen*¹⁸ verneinten einen selektiven Steuervorteil für diese Investmentvehikel – der Gerichtshof bejahte demgegenüber den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV auf der Grundlage einer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“.¹⁹ Wenige Jahre später verneinte in dem Grundsatzverfahren *World Duty Free* (vorher *Autogrill Espana* und *Banco Santander*) in erster Instanz das Gericht die Selektivität einer Sonderabschreibung auf den Erwerb von Auslandsbeteiligungen, weil das spanische Recht diesen Vorteil allen inländischen Steuerpflichtigen bereitstellte.²⁰ Generalanwalt *Wathelet*²¹ und der Gerichtshof²² gelangten zum gegenteiligen Ergebnis, weil ihnen die Differenzierung zwischen dem Erwerb von Inlandsbeteiligungen und Auslandsbeteiligungen systematisch nicht einsichtig erschien. Wieder anders verliefen die Kampflinien in der Rechtssache *Andres* (früher *Heitkamp Holding*) zur Europarechtswidrigkeit der deutschen Sanierungsklausel nach § 8c KStG: Hier sah das Gericht in der Fortführung von Verlustvorträgen bei dem Erwerb von Anteilen an sanierungsbedürftigen Unternehmen einen selektiven Vorteil,²³ während Generalanwalt *Wahl*²⁴ und der Gerichtshof²⁵ die Sicht der Bundesrepublik Deutschland unterstützten, dass diese Regelung in Wahrheit nur den „Normalzustand“ einer Gewinne und Verluste gleichmäßig erfassenden Körperschaftsteuer abbilde und daher keinen selektiven Vorteil verschaffe.

Wie weit die Unsicherheit reicht, wurde schließlich nirgendwo deutlicher als in dem jüngsten bedeutsamen Urteil *A-Brauerei*. Hier hatte sich der Bundesfinanzhof²⁶ vor dem Hintergrund der sich ausbreitenden Rechtsunsicher-

17 EuG v. 18. 12. 2008, verb. Rs. T-211/04 und T-215/04 (*Gibraltar*), ECLI:EU:T:2008:595.

18 GA *Jääskinen*, Schlussanträge v. 7. 4. 2011, verb. Rs. C-106/09 und C-107/09 (*Gibraltar*), ECLI:EU:C:2011:215.

19 EuGH v. 15. 11. 2011, verb. Rs. C-106/09 und C-107/09 (*Gibraltar*), ECLI:EU:C:2011:732.

20 EuG (*Autogrill Espana*), Rdn. 41, 45, 67 und 68; EuG (*Banco Santander*), ECLI:EU:T:2014:939, Rdn. 45, 49, 71 und 72.

21 GA *Wathelet*, Schlussanträge v. 28. 7. 2016, verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:624, Rdn. 72–110.

22 EuGH v. 21. 12. 2016, verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free*), ECLI:EU:C:2016:981, Rdn. 61–93.

23 EuG v. 4. 2. 2016, Rs. T-287/11 (*Heitkamp BauHolding GmbH*), ECLI:EU:T:2016:60.

24 GA *Wahl*, Schlussanträge v. 20. 12. 2017, Rs. C-203/16 P (*Andres*), ECLI:EU:C:2017:1017, Rdn. 124–150.

25 EuGH v. 28. 6. 2018, Rs. C-203/16 P (*Andres*), ECLI:EU:C:2018:505, Rdn. 86–106.

26 BFH v. 30. 5. 2017 – II R 62/14.

heit kein abschließendes Urteil über die (Nicht-)Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV auf eine technische Grunderwerbsteuerbefreiung für bestimmte konzerninterne Verschmelzungen zugetraut. Im nachfolgenden Vorabentscheidungsverfahren verortete Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe*²⁷ eine solche personenunabhängige Verschonung von vornherein außerhalb des Beihilfenbegriffs, während der Gerichtshof *a priori* die Vergleichbarkeit der besteuerten und der verschonten Fälle und damit *prima facie* die Selektivität der Maßnahme bejahte.²⁸ Er akzeptierte diese Steuerbefreiung erst auf der Ebene der Rechtfertigung, weil diese Regelung zur Vermeidung von Doppelbelastungen von der jeweiligen Verschmelzung vorausgehenden und damit ihrerseits steuerbaren Anteilserwerben systemkonform erschien.²⁹ Auch wenn dieses Ergebnis die Praxis aufatmen lässt, so bleibt doch das ungute Empfinden, dass schon eine leicht anders gestaltete nationale Regelung vom Gerichtshof dem Verdikt der Europarechtswidrigkeit unterworfen worden wäre.³⁰

III. Wo verlaufen die Fronten in der Sache? Es geht um die Alternative zwischen einer engen, dem historischen Wortlaut verhafteten Lesart der in Art. 107 Abs. 1 AEUV seit den Römischen Verträgen unveränderten Ausrichtung des Beihilfenverbots auf Zuwendungen an „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ einerseits und einem vordringenden Verständnis dieser Norm als einem allgemeinem Diskriminierungsverbot andererseits.

Die ganz traditionelle Sicht geht dahin, das im Vertragstext den „Unternehmen“ und „Produktionszweigen“ vorangestellte Prädikat „bestimmte“ im Sinne von „einzelne“ zu lesen und daher nur die gezielte Förderung ausgewählter Betriebe oder Wirtschaftszweige der europäischen Kontrolle zu unterwerfen. Dieses Verständnis bildet den historischen Ausgangspunkt des Art. 107 Abs. 1 AEUV.³¹ Der Gerichtshof hat jedoch schon früh in seiner Judikatur alle Arten näher definierter Unternehmensgruppen unter die Kategorie „bestimmter“ Unternehmen gefasst.³² Diese Auslegung reicht inhaltlich auch über den im Begriff des „Produktionszweigs“ angelegten Bezug zu einer bestimmten Branche hinaus und erfasst z.B. auch personenbezogene Differenzierungen, die auf der Größe der begünstigten Unternehmen beruhen (z.B.

27 GA *Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge v. 19. 9. 2018, Rs. C-374/17 (*A-Brauerei*), ECLI:EU:C:2018:741, Rdn. 61–87.

28 EuGH v. 19. 12. 2018, Rs. C-374/17 (*A-Brauerei*), ECLI:EU:C:2018:1024, Rdn. 37–43.

29 EuGH v. 19. 12. 2018 (Fn. 28), Rdn. 43–52.

30 *Fetzer/Böser*, DStR 2019, 1177 ff., 1181 ff.; *Linn/Pignot*, IStR 2019, 70 ff.

31 So noch mit Selbstverständlichkeit Wohlfarth/Everling/Glaesner/Sprung/*Everling*, Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, 1960, Art. 92 EWGV Anm. 2 („einzelne Unternehmen“); *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, § 38 Rdn. 7, S. 674 („ein Unternehmen“).

32 GA *Wathelet*, Schlussanträge v. 28. 7. 2016 (Fn. 21), Rdn. 82–88.

Förderprogramme für KMU³³), auf deren Alter Bezug nehmen (zinsgünstige Darlehen für Existenzgründer), oder die internationale Verflechtung oder die Exportorientierung von Unternehmen in den Blick nehmen. Im Steuerbereich ist daher auch die Gewährung von Sonderregimen für grenzüberschreitende Unternehmensgruppen³⁴ oder das „produzierende Gewerbe“³⁵ schon als hinreichend selektiv angesehen worden, und vielfach wird auch eine tätigkeitsunabhängige Differenzierung nach der privatrechtlichen Rechtsform unter Selektivitätsverdacht gestellt.³⁶ Daher „genügt der Umstand, dass sehr viele Unternehmen eine Maßnahme in Anspruch nehmen können oder dass diese Unternehmen mehreren Wirtschaftszweigen angehören, allein noch nicht, um die Selektivität der Maßnahme und damit ihre Eigenschaft als staatliche Beihilfe zu verneinen“.³⁷

Diese Fallgestaltungen zeichnen sich – unabhängig davon, wie extensiv man letztlich den Kreis der „bestimmten Unternehmen“ fasst – immerhin dadurch aus, dass bei der Prüfung der Selektivität eine mehr oder weniger große Gruppe von Normbegünstigten *qua persona* anhand bestimmter, der Normanwendung vorausgehender Eigenschaften identifiziert werden kann.³⁸ Diese letzte Grenze der „Bestimmtheit“ überschreitet der Gerichtshof allerdings in der jüngeren Judikatur.³⁹ Er beginnt die Prüfung der Selektivität nunmehr unmittelbar mit dem Inhalt der mitgliedstaatlichen Norm, zeichnet deren materiellrechtlichen „Referenzrahmen“ nach und konzentriert sich für die Feststellung der Selektivität ganz auf die Frage, ob die nationale Norm selbst innerhalb ihres Referenzsystems alle Personen einer gleichartigen Behandlung unterwirft, die sich im Hinblick auf die Zielsetzung der mitgliedstaatlichen Vorschrift in vergleichbarer Lage befinden.⁴⁰ Weil aber jede denkbare Rechtsnorm schon dadurch, dass sie materielle tatbestandliche Voraussetzungen für den Eintritt ihrer Rechtsfolgen festlegt, zugleich den Kreis der anspruchsberechtigten Personen einschränkt, erhöht sich nach dem Ansatz des Gerichtshofs die Zahl der *a priori* rechtswidrigen Vorschriften dramatisch. Denn jede normative Diffe-

33 EuGH v. 26. 9. 2002, Rs. C-351/98 (*Spanien/Kommission*), ECLI:EU:C:2002:530, Rdn. 40.

34 Näher *Jozipovic*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht, 2018, S. 193 ff. m.w.N.

35 EuGH v. 8. 11. 2001, Rs. C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline*), ECLI:EU:C:2001:598, Rdn. 37–55.

36 EuGH v. 19. 12. 2018 (Fn. 14), Rdn. 26; dazu ausführlich und kritisch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018.

37 EuGH v. 8. 9. 2011, Rs. C-279/08 P (*Kommission/Niederlande*), ECLI:EU:C:2011:551, Rdn. 50; GA *Wathelet*, Schlussanträge v. 28. 7. 2016 (Fn. 21), Rdn. 87.

38 Grabitz/Hilf/Nettesheim/von Wallenberg/Schütte, Das Recht der Europäischen Union, Stand: 2016, Art. 107 AEUV Rdn. 44.

39 EuGH v. 8. 9. 2011, verb. Rs. C-78/08 – C-80/08 (*Paint Graphos*), ECLI:EU:C:2011:550, Rdn. 49; ausführlich EuGH v. 21. 12. 2016 (Fn. 14), Rdn. 69–81.

40 EuGH v. 21. 12. 2016 (Fn. 14), Rdn. 57f., 85f., 60; EuGH v. 26. 4. 2018 (Fn. 14), Rdn. 28, 30; EuGH v. 19. 12. 2018 (Fn. 14), Rdn. 22f.

renzung steht dann unter Selektivitätsverdacht. Der Gerichtshof hat sich daher bereits mehrfach zu der absurd-trivial wirkenden Klarstellung veranlasst gesehen, dass eine Vorschrift nicht schon deshalb als selektiv gebrandmarkt werden müsse, weil ihre Rechtsfolge nur von solchen Personen in Anspruch genommen werden könne, welche den Tatbestand dieser Rechtsnorm erfüllen.⁴¹ Eine substantielle Eingrenzung ist mit diesem *caveat* allerdings nicht verbunden.

Vor diesem Hintergrund hatte Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* in dem erwähnten jüngsten Verfahren *A-Brauerei* für den Fall der Grunderwerbsteuerbefreiung für konzerninterne Verschmelzungen vorgeschlagen,⁴² den personenbezogenen Charakter der Selektivität nachdrücklich zu betonen und dafür die Frage nach der „allgemeinen Verfügbarkeit“ einer günstigen Rechtsfolge in den Vordergrund zu rücken. Eine solche „weniger invasive Methode“ sei gerade bei „heiklen politischen Fragen“⁴³ angeraten:

„Der Begriff der allgemeinen Maßnahme verlangt jedoch nicht, dass alle Unternehmen tatsächlich in den Genuss des fraglichen sektorübergreifenden Vorteils kommen (Kriterium der tatsächlichen Inanspruchnahme), sondern nur, dass alle Unternehmen in seinen Genuss kommen könnten (Kriterium der Verfügbarkeit). Das ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung, wonach die Tatsache, dass nur die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für die Anwendung einer Maßnahme erfüllen, diese in Anspruch nehmen können, als solche dieser Maßnahme keinen selektiven Charakter verleihen kann. Hingegen können die Vorteile als selektiv eingestuft werden, von denen gewisse Unternehmen oder gewisse Wirtschaftssektoren unwiderruflich ausgeschlossen sind.“⁴⁴

Der Gerichtshof war in dem nachfolgenden Grundsatzurteil jedoch nicht bereit, diesen kompromisshaften Vorschlag eines personalen Bezugs aufzugreifen,⁴⁵ und hielt fest, dass unabhängig von dem breiten und im Hinblick auf den Kreis der Normadressaten nicht limitierten Anwendungsbereich der Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel *a priori* deren Selektivität gegeben sei.⁴⁶ Die konzerninterne Verschmelzung sei wie jedes andere Grundstücksgeschäft vom Fiskalzweck der Grunderwerbsteuer erfasst, so dass die Vergleich-

41 EuGH v. 29. 3. 2012, Rs. C-417/10 (*3M Italia*), ECLI: EU:C:2012:184, Rdn. 42, EuGH v. 21. 12. 2016 (Fn. 14), Rdn. 59 und 85; EuGH v. 28. 6. 2018 (Fn. 25), Rdn. 94; EuGH v. 19. 12. 2018 (Fn. 14), Rdn. 24.

42 GA *Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge v. 19. 9. 2018 (Fn. 15), Rdn. 61–87; siehe bereits GA *Kokott*, Schlussanträge v. 16. 4. 2015, Rs. C-66/14 (*Finanzamt Linz*), ECLI:EU:C:2015:242, Rdn. 85; abgeschwächt *dies.*, Schlussanträge v. 9. 11. 2017, verb. Rs. C-236/16 und C-237/16 (*ANGED*), ECLI:EU:C:2017:854, Rdn. 84 f.

43 GA *Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge v. 19. 9. 2018 (Fn. 15), Rdn. 74.

44 GA *Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge v. 19. 9. 2018 (Fn. 15), Rdn. 69 und 94 (Hervorhebungen im Original).

45 *Eisendle*, ISR 2019, 138 ff., 140.

46 EuGH v. 19. 12. 2018 (Fn. 14), Rdn. 31–34.

barkeit der verschonten und der besteuerten Grundstückstransaktionen im Hinblick auf die Teleologie der mitgliedstaatlichen Norm festgestellt werden müsse.

Mit diesem Ansatz transformiert der Gerichtshof die Prüfung der Selektivität einer Maßnahme von einem *Vergleich zwischen Personengruppen* in einen *Vergleich zwischen Sachverhalten*.⁴⁷ Das subjektive Merkmal der in Art. 107 Abs. 1 AEUV erwähnten „bestimmten Unternehmen“ verschwindet gleichsam hinter der objektiven Tatbestandsabgrenzung der Norm und jede Art normativer Differenzierung wird zum möglichen Aufgreifpunkt der Beihilfenkontrolle.⁴⁸ Daher kann es nicht verwundern, dass der Gerichtshof in vielen jüngeren Urteilen das Beihilfenverbot explizit als Ausprägung des Diskriminierungsverbots bezeichnet.⁴⁹ An dieser Stelle geschieht methodisch, was einige wünschen und andere fürchten: das Beihilfenverbot mutiert zum europäischen Gleichheitssatz.

IV. Ist in diesem Prüfschema des Gerichtshofs (Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* nennt es „die Methode des Bezugsrahmens“⁵⁰) die Verschiedenbehandlung von zwei Sachverhalten erst einmal festgestellt, so bietet der Gerichtshof zur Vermeidung des Beihilfenverdikts und damit zur Rettung der mitgliedstaatlichen Regelungssouveränität immerhin zwei weitere Prüfungsschritte an:⁵¹ Selektivität ist zunächst ausgeschlossen, wenn sich die verschiedenen behandelten Personen im Hinblick auf die Teleologie der jeweiligen mitgliedstaatlichen Norm nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Des Weiteren muss dem betroffenen Mitgliedstaat Gelegenheit gegeben werden, eine materielle Ungleichbehandlung aus den systematischen Anforderungen des jeweiligen Subsystems der mitgliedstaatlichen Rechtsordnung zu rechtfertigen.

Die Effektivität dieser Gegenkräfte hängt indessen davon ab, in welchem Umfang der Europäische Gerichtshof dem nationalen Gesetzgeber zugesteht, über die Vergleichbarkeit von Sachverhalten im Lichte der maßgeblichen

47 EuGH v. 25. 7. 2018 (Fn. 14), Rdn. 64–70 zur Vergleichbarkeit von Transaktionen, nicht von Unternehmen.

48 Explizit GA *Wathelet*: „(...) eine solche steuerliche Maßnahme ist jedoch selektiv, wenn sie eine Unterscheidung zwischen vergleichbaren Situationen oder Transaktionen vornimmt.“ (Schlussanträge v. 28. 7. 2016 [Fn. 21], Rdn. 93); kritisch dagegen GA *Saugmandsgaard Øe*: „Zusammenfassend geht die Methode des Bezugsrahmens dahin, das Beihilfenrecht in einen allgemeinen Diskriminierungstest umzuwandeln, der jedes Differenzierungskriterium betrifft und nach dem daher sämtliche Steuerregelungen der Mitgliedstaaten zu überprüfen sind, soweit diese Regelungen um Differenzierungen herum aufgebaut sind.“ (Schlussanträge v. 19. 9. 2018 [Fn. 15], Rdn. 73 [Hervorhebung im Original]).

49 EuGH v. 21. 12. 2016 (Fn. 14), Rdn. 54; EuGH v. 21. 12. 2016, Rs. C-524/14 P (*Hansestadt Lübeck*), ECLI:EU:C:2016/971, Rdn. 53; EuGH v. 26. 4. 2018 (Fn. 14), Rdn. 26; EuGH v. 19. 12. 2018 (Fn. 14), Rdn. 35.

50 Siehe bereits GA *Wathelet*, Schlussanträge v. 28. 7. 2016 (Fn. 21), Rdn. 73–75.

51 CFE ECJ Task Force, *European Taxation*, 2017, S. 354ff., 357.

Normzwecke eigenständig zu befinden, und auch ein Beurteilungsermessen des Mitgliedstaats akzeptiert, die Legitimation von Ungleichbehandlungen aus der Systemkohärenz des nationalen Rechts zu begründen.⁵² Im Grundsatz reklamiert der Gerichtshof jedoch für sich

„eine umfassende gerichtliche Kontrolle insbesondere der Vergleichbarkeit der Situation der Wirtschaftsteilnehmer, die von der Maßnahme begünstigt werden, mit derjenigen der Wirtschaftsteilnehmer, die von ihr ausgeschlossen sind“.⁵³

Erhebliche Rechtsunsicherheit ruft an dieser Stelle bereits das Vorgehen des Gerichtshofs bei der Identifikation der Teleologie der mitgliedstaatlichen Normen hervor. Obwohl sich diese Vorschriften oft im Schnittfeld konfligierender und politisch ausbalancierter Zielsetzungen bewegen, praktiziert der Gerichtshof einen strengen Maßstab, der grundsätzlich ein einzelnes Regelungsziel (etwa den Fiskalzweck einer Steuer) in den Vordergrund stellt und externe Gesichtspunkte und Sekundärziele weit gehend vernachlässigt.⁵⁴

Generalanwältin *Kokott* hat sich demgegenüber sehr deutlich für eine großzügige Anerkennung des Gestaltungsermessens des nationalen Gesetzgebers ausgesprochen: Es soll ausreichend sein, wenn Sonderregeln „durchaus nachvollziehbar“ und „nicht offensichtlich sachfremd“ seien.⁵⁵ Doch erweist sich die Judikatur des Gerichtshofs insoweit als schwankend. Zwar erscheint es verständlich, dass er sich in *World Duty Free* weigert, eine Besserstellung des Erwerbs von Auslandsbeteiligungen gegenüber dem Erwerb von Inlandsbeteiligungen als systemkonformen Ausdruck des spanischen Körperschaftsteuerrechts anzusehen. Und es mag beruhigen, dass der Gerichtshof in *ANGED* dem spanischen Gesetzgeber explizit einen großen Gestaltungsspielraum bei einer Steuer auf Ladenflächen zugestanden hat.⁵⁶ Dass er aber in *A-Brauerei* die Grunderwerbsteuerfreiheit einer konzerninternen Verschmelzung nur deshalb akzeptiert, wenn und weil der Fusion ein anderer steuerpflichtiger Erwerbsvorgang vorausgegangen ist, kann nicht überzeugen. Damit werden mit Hilfe des Beihilfenrechts detaillierte Ansprüche an die innere „Folgerichtigkeit“ der nationalen Rechtsordnungen – namentlich der Steuerordnungen – herangetragen, die selbst das Bundesverfassungsgericht im Rahmen seiner Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG nie erheben würde.⁵⁷

52 Insoweit optimistisch *Bartosch*, EuZW 2017, 756, 758; siehe auch *ders.*, EuZW 2018, 891 ff., 896 ff.

53 EuGH v. 20. 12. 2017 (Fn. 14), Rdn. 59.

54 GA *Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge v. 19. 9. 2018 (Fn. 15), Rdn. 154 f.

55 GA *Kokott*, Schlussanträge v. 9. 11. 2017 (Fn. 42), Rdn. 92; zustimmend *Hummel*, GmbHR 2019, 390, 395; siehe auch *Kokott*, DStJG 41 (2018) 535 ff., 538 f., 544 ff., und *dies.* (Fn. 11), § 3 Rdn. 181 ff. mit dem Vorschlag abgestufter Kontrolldichte je nach mitgliedstaatlichem Regelungsziel.

56 EuGH v. 26. 4. 2018 (Fn. 14), Rdn. 37–45.

57 Zur Kontrolle von Steuersubventionen nach deutschem Verfassungsrecht siehe *Schön*, FS Spindler, 2011, S. 189 ff.

Dieser Übergriff der europäischen Institutionen in die Binnenordnung der mitgliedstaatlichen Rechte muss auch deshalb bedenklich erscheinen, weil Art. 107 Abs. 1 AEUV in seiner Ausprägung als Diskriminierungsverbot einen deutlich breiteren Anwendungsbereich besitzt als die in den Grundfreiheiten des Binnenmarkts angelegten Diskriminierungsverbote. Diese konzentrieren ihre Verbotswirkungen auf die Ungleichbehandlung von Ausländern im Vergleich zu Inländern, von grenzüberschreitendem Wirtschaftsverkehr im Vergleich zum inländischen Wirtschaftsverkehr oder von internationalen Aktivitäten und Investitionen im Vergleich zu binnenstaatlichen Aktivitäten und Investitionen.⁵⁸ Der Gerichtshof lässt demgegenüber dem Beihilfenverbot freien Lauf im Hinblick auf alle denkbaren Binnendifferenzierungen der nationalen Gesetzgebung. Eine solchermaßen ausgreifende Judikatur wird der in den Europäischen Verträgen grundsätzlich niedergelegten Achtung vor den Handlungsspielräumen der Mitgliedstaaten nicht gerecht. Sie zwingt den nationalen Gesetzgeber, vielfältige wirtschafts- und sozialpolitische Zielsetzungen, zu deren Verwirklichung er zweifellos nach der Kompetenzordnung der Europäischen Verträge berechtigt ist, von einer wettbewerbsrechtlichen Genehmigung der Kommission abhängig zu machen.⁵⁹

Der Gerichtshof ist daher aufgerufen, sich auf ein restriktives, personenbezogenes Verständnis der Selektivität zurückzubedenken.⁶⁰ Nur dann, wenn eine Rechtsnorm explizit oder implizit bestimmten vorab festgelegten Personengruppen zugutekommt, lässt sich der Tatbestand der Selektivität feststellen. Die Selektivitätsprüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV darf nicht in eine europäische Rationalitätskontrolle mitgliedstaatlicher Gesetzgebung münden.

Richtig ist allerdings, dass Kommission und Gerichtshof befugt sein müssen, hinter den Schleier einer lediglich äußerlich „allgemeinen“ mitgliedstaatlichen Regelung zu schauen, wenn sich eine Norm als *de facto* selektiv herausstellt.⁶¹ Wenn – wie geschehen – ein Mitgliedstaat *de jure* allen Einwohnern eine kostenfreie Beseitigung von Tierkörpern anbietet, so darf diese offene Definition der Normadressaten nicht darüber hinwegtäuschen, dass im Wesentlichen nur Viehzüchter und Schlachthöfe von diesem faktisch selektiven Service profitieren.⁶² Mit diesem Ansatz lässt sich auch zu der Rechtssache *Gi-*

58 Kokott (Fn. 11), § 3 Rdn. 162.

59 GA *Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge v. 19. 9. 2018 (Fn. 15), Rdn. 157.

60 Siehe bereits Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Fn. 1), S. 18 ff.; ders., in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, 5. Aufl. 2016, Rdn. 13-090 ff.

61 GA *Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge v. 19. 9. 2018 (Fn. 15), Rdn. 81 und 98 f.; Calliess/Ruffert/Cremer, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rdn. 28; Hey, StuW 2015, 331 ff., 340 f.; für die Anwendung des Beihilfenverbots auf Fälle faktischer Selektivität bedarf es m.E. nicht des Umwegs über das allgemeine Missbrauchsverbot als Ausdruck der Loyalität der Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 3 EUV (so aber Hummel, GmbHR 2019, 390, 392).

62 EuGH v. 20. 11. 2003, Rs. C-126/01 (*GEMO*), ECLI:EU:C:2003:622, Rdn. 35–39.

braltar sagen, dass der Versuch der Regierung von Gibraltar, eine faktische Begünstigung von Offshore-Gesellschaften in einer äußerlich objektiven Steuerregelung zu verstecken, zu Recht von der Kommission angegriffen wurde.⁶³ Und ebenso mag die Anwendung des Beihilfenverbots in *World Duty Free* gerechtfertigt sein, wenn der spanische Gesetzgeber mit Hilfe einer Sondernorm für Ausländererwerbe versucht, die Stellung seiner heimischen Firmen auf dem Europäischen Markt auszubauen.⁶⁴ Das Problem dieser Urteile sind oft nicht ihre Ergebnisse, sondern eine weit ausgreifende Prüfungshoheit des Europäischen Gerichtshofs, die nahezu jede binnenstaatliche Differenzierung einem substantziellen Rechtfertigungszwang und damit die nationalen Akteure einer gesteigerten Rechtsunsicherheit aussetzt.

V. Mancher mag sich damit beruhigen, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht sämtliche staatlichen Maßnahmen in die Pflicht nimmt, sondern sein Anwendungsbereich die Gewährung eines finanziellen Vorteils aus staatlichen Mitteln voraussetzt. Wirtschaftsregulierung als solche ist dem Staat daher zwar zurechenbar, aber nicht „aus staatlichen Mitteln“ finanziert. Wichtige Bausteine der innerstaatlichen Wirtschaftsordnung vom Rundfunkbeitrag⁶⁵ bis zum Erneuerbare-Energien-Gesetz⁶⁶ sind auf dieser Grundlage zuletzt dem Zugriff des Beihilfenrechts von der Schippe gesprungen. Doch bleibt die Antwort auf die Frage, ob der Staat lediglich Geldflüsse zwischen privaten Akteuren organisiert oder diese mittelbar finanziert, dauerhaft prekär.

Auch das im Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV begründete Erfordernis, vor dem Merkmal der Selektivität erst einmal zu prüfen, ob eine Person überhaupt einen „Vorteil“ erhält⁶⁷ – d.h. eine Besserstellung gegenüber anderen Unternehmen (bzw. Steuerpflichtigen⁶⁸) im Hinblick auf ein vorausgesetztes Normalmaß von unternehmerischen Kosten und Lasten – erweist sich als immer weniger restriktiv. Der Gerichtshof fasst beide Tatbestandselemente unter der Überschrift des „selektiven Vorteils“⁶⁹ zusammen und differenziert nicht mehr sinnvoll zwischen der Prüfung des „Vorteils“ i.S. einer Besserstellung

63 *Kokott*, DStJG 41 (2018) 535, 548.

64 Zutreffend *Kokott*, DStJG 41 (2018) 535, 540, 548; *dies.* (Fn. 11), § 3 Rdn. 141, 165; überraschend wirkt demgegenüber das am selben Tag wie *World Duty Free* ergangene Urteil der Großen Kammer des Gerichtshofs in der Rechtssache *Hansestadt Lübeck*, in dem die Ermäßigung von Gebühren für die (wenigen) den Flughafen Lübeck nutzenden Gesellschaften als nicht selektiv angesehen wurde (EuGH v. 21. 12. 2016 [Fn. 49], Rdn. 41–50).

65 EuGH v. 13. 12. 2018, Rs. C-492/17 (SWR), ECLI:EU:C:2018:1019.

66 EuGH v. 28. 3. 2019, Rs. C-405/16 P (*Deutschland/Kommission*), ECLI:EU:C:2019:268.

67 Europäische Kommission (Fn. 13), Abschn. 4.

68 EuGH v. 19. 12. 2018 (Fn. 14), Rdn. 21.

69 EuGH v. 21. 12. 2016 (Fn. 14), Rdn. 56f.

gegenüber einem Normalmaß und dem allgemeinen Vergleichbarkeitstest im Sinne der Selektivität.⁷⁰

Für eine einheitliche Diskriminierungsprüfung mag sprechen, dass in der Praxis die Unsicherheit zu dem im Begriff des „Vorteils“ oder der „Begünstigung“ angelegten „Regel-Ausnahme“-Test groß ist, wie zuletzt die jahrelange Hängepartie der deutschen Sanierungsklausel zum Verlustvortrag bei Anteils-erwerben gezeigt hat. Hier wäre die Selektivität der Norm *qua persona* leicht zu bejahen gewesen (es wurden vom konkreten Normtatbestand nur sanierungsbedürftige und sanierungsgeeignete Unternehmen erfasst⁷¹), doch herrschte erheblicher Streit über die vorgelagerte Frage nach einem „Vorteil“ im Vergleich zur Normalbelastung von Unternehmen.⁷² Insoweit hatte das Gericht erster Instanz eine Begünstigung im Vergleich zu anderen steuerbelasteten Anteilsverkäufen ohne Bedenken bejaht,⁷³ während der Gerichtshof⁷⁴ es für möglich hielt, in der Gewährung des Verlustvortrags für sanierungsbedürftige Gesellschaften eine „Ausnahme von der Ausnahme“ und damit gleichsam eine Rückkehr zum Normalmaß einer steuerlichen Gewinnermittlung zu erblicken, die allen Steuerpflichtigen einen zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag gewährt. Erneut entkam der deutsche Gesetzgeber nur um Haaresbreite dem Verdikt der Europarechtswidrigkeit – den wirtschaftlichen Schaden hatten sämtliche Unternehmen, denen während des jahrelangen Verfahrens vor Kommission, Gericht und Gerichtshof eine gesetzliche Grundlage für drängende steuerentlastete Sanierungsmaßnahmen gefehlt hatte.

Einige Autoren wollen vor dem Hintergrund dieser Abgrenzungsschwierigkeiten den im Vorteilsbegriff angelegten „Regel-Ausnahme-Test“ zur Gänze in einer allgemeinen Vergleichbarkeitsprüfung aufgehen lassen.⁷⁵ Doch würde dies die Tendenz des Gerichtshofs zur breitflächigen Anwendung eines europarechtlichen Diskriminierungsverbots eher verstärken. Und schließlich setzt die praktische Wirksamkeit des Beihilfenverbots auch voraus, dass nicht lediglich irgendeine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung gerügt wird: Es muss nämlich am Ende der rechtswidrige „Vorteil“ auch bewertet und vom

70 EuGH v. 28. 6. 2018 (Fn. 25), Rdn. 80; anders noch EuGH v. 4. 6. 2015, Rs. C-15/14 P (*MOL*), ECLI:EU:C:2015/392, Rdn. 59; siehe auch EuGH v. 21. 12. 2016 (Fn. 14), Rdn. 65; EuGH v. 25. 7. 2018 (Fn. 14), Rdn. 36 f.

71 GA *Wabl*, Schlussanträge v. 19. 9. 2018 (Fn. 24), Rdn. 168.

72 *Bartosch*, EuZW 2017, 756, 758 f.

73 EuG v. 4. 2. 2016, Rs. T-287/11 (*Heitkamp BauHolding GmbH*), ECLI:EU:T:2016:60.

74 GA *Wabl*, Schlussanträge v. 20. 12. 2017, Rs. C-203/16 P (*Andres*), ECLI:EU:C:2017:1017, Rdn. 124–150.

75 GA *Kokott*, Schlussanträge v. 9. 11. 2017 (Fn. 42), Rdn. 88; *dies.* (Fn. 55), S. 540 ff.; *dies.* (Fn. 11), § 3 Rdn. 165 ff.; *Lang*, ÖstZ 2011, 593 ff., 596 ff.; *ders.*, ÖstZ 2014, 277 ff., 283 ff.; *ders.*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Fn. 1), S. 27 ff.; siehe auch EuGH v. 26. 4. 2018 (Fn. 14), Rdn. 32.

Begünstigten heraus verlangt werden – und das geht nur im Vergleich zu einem regelhaften Normalmaß.⁷⁶

VI. Das europäische Wettbewerbsrecht enthält keine Generalermächtigung für die Europäische Kommission, wirtschaftspolitische Maßnahmen der Mitgliedstaaten aller Art in die Schranken zu weisen. Das Kapitel über „Wettbewerbsregeln“ im AEUV (Art. 101–109 AEUV) benennt nur einzelne Handlungsermächtigungen, die von der kartellrechtlichen Aufsicht über das Recht öffentlicher Unternehmen bis in die Beihilfenkontrolle reichen. Dem europäischen Verfassungsprinzip begrenzter Einzelermächtigung (Art. 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EUV) entspricht es, diese jeweiligen Regime in ihrer konkreten und damit auch begrenzten Funktion zu verstehen und anzuwenden. Die jüngere Praxis der Kommission und die Rechtsprechung des Gerichtshofs zeigen die Europäischen Institutionen auf einem Weg extensiver Selbstermächtigung.⁷⁷ Das verschiebt nicht nur die Handlungskompetenzen zwischen der Europäischen Union und ihren Mitgliedstaaten.⁷⁸ Es vernachlässigt auch die Gewaltenteilung zwischen den Europäischen Institutionen zu Lasten der Legislative. Denn wer auf dem Territorium der Europäischen Union ein wirtschaftspolitisches *level playing field* zu Lasten der Mitgliedstaaten einrichten möchte, der ist berechtigt, aber auch gehalten, den gesetzgeberischen Weg der Rechtsangleichung auf der Grundlage der Art. 113–115 AEUV zu gehen. Wem dieser Pfad zu mühsam ist, sollte nicht der Versuchung erliegen, stattdessen aufsichtsrechtliche Befugnisse exzessiv zu praktizieren. Das Beihilfenrecht bietet – ebenso wenig wie die Grundfreiheiten – keinen Ersatz für die Anstrengungen positiver und damit auch politisch verantworteter Integration.

Wolfgang Schön

76 Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Fn. 1), S. 7 ff.

77 Siehe bereits die Warnungen bei GA Kokott, Schlussanträge v. 16. 4. 2015 (Fn. 42), Rdn. 112 f.

78 GA Saugmandsgaard Øe, Schlussanträge v. 19. 9. 2018 (Fn. 15), Rdn. 77.