

BENEDIKT ELLENRIEDER

# Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen

*Veröffentlichungen zum  
Steuerrecht*

---

**Mohr Siebeck**

# Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von  
Joachim Englisch, Heike Jochum  
und André Meyer

10





Benedikt Ellenrieder

# Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen

Mohr Siebeck

*Benedikt Ellenrieder*, 2010 Erste Juristische Prüfung; 2010–2014 zunächst wissenschaftlicher Mitarbeiter, dann Associate bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in München; 2017 zweites Staatsexamen; seit 2017 Rechtsanwalt in Bonn und Stuttgart.

D 6

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2018

ISBN 978-3-16-158896-9 / eISBN 978-3-16-158897-6

DOI 10.1628/978-3-16-158897-6

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2020 Mohr Siebeck Tübingen. [www.mohrsiebeck.com](http://www.mohrsiebeck.com)

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von epline in Böblingen aus der Times Antiqua gesetzt, von Gulde Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Printed in Germany.

*Meinen Eltern*



## Inhaltsübersicht

Kapitel A: Einleitung .....	1
Kapitel B: Das Tatbestandsmerkmal der Selektivität im Gefüge des Europäischen Beihilferechts .....	7
I. <i>Ideengeschichtlicher Hintergrund des europarechtlichen Verbots steuerlicher Beihilfemaßnahmen</i> .....	7
1. Die teleologisch-historische Begründung des Beihilferechts im wettbewerbsrechtlichen Gefüge des AEUV .....	7
2. Das Steuersystem als komplexes Belastungssystem – zum Verschonungscharakter einer steuerlichen Beihilfe .....	26
3. Der Wettlauf um „das attraktivste Steuersystem“ in der Europäischen Union: Beihilferecht und Steuerwettbewerb .....	31
II. <i>Beihilfemaßnahmen nach Art. 107 AEUV</i> .....	77
1. Der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV .....	77
2. Die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV .....	159
Kapitel C: Die Materielle Selektivität steuerlicher Maßnahmen .....	165
I. <i>Selektivität im materiellen Steuerrecht</i> .....	166
1. Selektivität durch ungerechtfertigte Ausnahme vom allgemeinen Steuersystem .....	166
2. Bewertung und Kritik des komparativen Regel-Ausnahmetests .....	427
II. <i>Faktische Selektivität</i> .....	513
1. Faktische Selektivität – eine Einführung in die Problematik .....	513
2. <i>De facto</i> -Selektivität in der Praxis – ein kritischer Blick ins Fallrecht .....	514
3. Normative Kraft des Faktischen? Diskussion der <i>de facto</i> -Selektivität und eigener Ansatz .....	529
III. <i>Die Belastung anderer Unternehmen als selektive Begünstigung</i> .....	538
1. Des einen Leid, des anderen Freud <sup>1</sup> – die beihilferechtliche Grundproblematik der steuerlichen Sonderbelastungen .....	538

2. Ein Blick ins Fallrecht zu den Verboten subventiver Staatsinterventionen nach dem EGKS-Vertrag und dem heutigen AEUV .....	540
3. Die beihilferechtliche Relevanz besonderer Belastungen – Diskussion und Versuch einer Lösung unter Orientierung an der Rechtsprechung zur Kernbrennstoffsteuer und der <i>DTS</i> -Entscheidung ...	548
<i>IV. Mittelbare Selektivität</i> .....	567
1. Mittelbare Begünstigungen und Selektivität .....	567
2. Mittelbar selektive Begünstigungen– ein kurzer Blick in die Praxis .....	568
3. Beihilfen ohne Ende? Bewertung und Diskussion der Auswirkung mittelbarer Effekte und deren Rolle für die Begünstigungs- und Selektivitätsprüfung .....	582
<i>V. Regelungssysteme, Subsysteme und Rückausnahmen – Die Schachtelung von Systemen und Subsystemen am Beispiel der Sanierungsklausel</i> .....	595
1. Der Fall der Sanierungsklausel als Beispiel für die Vielschichtigkeit von Referenzsystemen .....	595
2. Eine wertende Gegenüberstellung des Kommissionsbeschlusses, der Urteile des Gerichts und der Diskussion in der Literatur .....	600
3. Das Urteil des EuGH in der Sache Heitkamp BauHolding .....	620
4. Steuerliche Subsysteme – Lehren aus dem <i>Sanierungsklausel</i> -Fall? .....	628
<i>VI. Selektivität im Verfahren</i> .....	632
1. Das steuerliche Verfahrensrecht als potenziell selektive Beihilfe .....	632
2. Selektivität, Ermessen und steuerlicher Einzelfall .....	633
3. Abstrakt-generelle Normen des steuerlichen Verfahrensrechts ohne Ermessensspielraum .....	710
<i>VII. Selektivität im Internationalen Steuerrecht</i> .....	713
1. Die Relevanz des Internationalen Steuerrechts für das Beihilferecht – und umgekehrt .....	713
2. Grenzüberschreitung und Attrahierung international mobiler Investitionen als Anknüpfungspunkt der Selektivität? .....	714
3. Internationales Steuerrecht und selektive Beihilfen unter dem Eindruck des Kampfs gegen aggressive Steuerplanung .....	753
<b>Kapitel D: Schlussbetrachtungen</b> .....	867
<i>I. Fazit und Ausblick</i> .....	867
<i>II. Zusammenfassung wesentlicher Ergebnisse</i> .....	870

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XXIII
Kapitel A: Einleitung .....	1
Kapitel B: Das Tatbestandsmerkmal der Selektivität im Gefüge des Europäischen Beihilferechts .....	7
<i>I. Ideengeschichtlicher Hintergrund des europarechtlichen Verbots steuerlicher Beihilfemaßnahmen .....</i>	<i>7</i>
1. Die teleologisch-historische Begründung des Beihilferechts im wettbewerbsrechtlichen Gefüge des AEUV .....	7
2. Das Steuersystem als komplexes Belastungssystem – zum Verschonungscharakter einer steuerlichen Beihilfe .....	26
3. Der Wettlauf um „das attraktivste Steuersystem“ in der Europäischen Union: Beihilferecht und Steuerwettbewerb .....	31
a) Der Steuergesetzgeber im Spannungsfeld zwischen Harmonisierung und Steuerwettbewerb in Zeiten von BEPS .....	31
b) Steuerwettbewerb: ökonomisches Problem, juristische Lösung? .....	32
aa) Der Steuerwettbewerb und das Beihilferecht als rechtliche Grenze des legitimen Steuerwettbewerbs .....	32
(1) Intensivierung des Steuerwettbewerbs durch gesellschaftliche und technische Veränderungen ... ..	32
(2) ... und rechtliche Vertiefung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen und Binnenmarktintegration .....	33
(3) Steuerwettbewerb: Fluch oder Segen? .....	34
(a) Steuerwettbewerb als „race to the bottom“? .....	35
(b) Steuerwettbewerb als Optimierungsinstrument? .....	37
(4) Harmonisierung und Koordinierung als Gegenmodell .....	40
(5) Das Beihilferecht als Ordnungsrahmen des Standortwettbewerbs .....	43
bb) Kompetenzen der Union auf steuerlichem Gebiet – Wettbewerb vs. Harmonisierung .....	46

c)	Ansätze zur Bekämpfung des „schädlichen“ Steuerwettbewerbs . . . . .	60
aa)	OECD-Bericht zum schädlichen Steuerwettbewerb, Verhaltenskodex und Unternehmenssteuermitteilung . . . . .	60
bb)	Der Erlass der Bekanntmachung zum Beihilfebegriff und der Kampf gegen aggressive Steuerplanung . . . . .	69
d)	Verbot selektiver Beihilfen als Mittel im Kampf gegen (schädlichen) Steuerwettbewerb? . . . . .	73
II.	<i>Beihilfemaßnahmen nach Art. 107 AEUV</i> . . . . .	77
1.	Der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV . . . . .	77
a)	Räumlicher Anwendungsbereich . . . . .	78
b)	Der objektive Beihilfebegriff im Lichte der Wirkungsdoktrin . . . . .	84
aa)	Der Beihilfebegriff – ein feststehender und definierter Begriff? . . .	84
bb)	Die objektive Dimension des Beihilfebegriffs, insbesondere: Die „Wirkungsdoktrin“ . . . . .	92
c)	Begünstigung . . . . .	100
aa)	Begünstigung bei Belastungsverschonungen . . . . .	100
bb)	Ausgleich von Sonderbelastungen als Begünstigung? . . . . .	102
cc)	Verminderung einer üblicherweise zu tragenden Last: Abweichungen von einer Benchmarkbelastung . . . . .	105
dd)	Verminderung einer Belastung – ein Vorher-Nachher-Vergleich? . . .	106
ee)	Begünstigung als freiwillige Leistung des Staates? . . . . .	108
ff)	Die Begünstigung als wirtschaftlicher Vorteil, insbesondere: das <i>market economy operator principle</i> . . . . .	110
gg)	Begünstigung und Daseinsfürsorge: Der <i>Altmark</i> -Test . . . . .	116
d)	Selektivität . . . . .	119
aa)	Selektivität steuerlicher Maßnahmen im Allgemeinen . . . . .	119
bb)	Materielle Selektivität: Bestimmung der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme durch einen „komparativen Regel-Ausnahme“-Test . . . . .	120
cc)	Regionale Selektivität . . . . .	128
e)	Unternehmen oder Produktionszweige als Adressat . . . . .	139
f)	Staatliche Mittelverwendung und Zurechenbarkeit der Beihilfe zum Staat . . . . .	143
g)	Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten . . . . .	151
2.	Die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV . . . . .	159
Kapitel C: Die Materielle Selektivität steuerlicher Maßnahmen . . . . .		165
I.	<i>Selektivität im materiellen Steuerrecht</i> . . . . .	166
1.	Selektivität durch ungerechtfertigte Ausnahme vom allgemeinen Steuersystem . . . . .	166

a) Normalbesteuerung und Referenzsystem – Ausgangspunkt beihilferechtlicher Prüfung . . . . .	167
aa) Das allgemeine System als Referenzsystem . . . . .	167
(1) Die Bedeutung der Festlegung des Referenzsystems . . . . .	167
(2) Wahl des Referenzsystems – Methodik und Erforderlichkeit . . . . .	169
(a) Der Steuersatz und das Referenzsystem . . . . .	169
(b) Prüfung eines kohärenten Systems . . . . .	174
(c) Ist die Bestimmung eines Referenzsystems verzichtbar? . . . . .	182
(3) Reichweite des Referenzsystems . . . . .	183
bb) Erste kritische Bewertung und Ausblick . . . . .	190
b) Grundsätze der <i>prima facie</i> -Selektivität und das (beinahe) unbekannte Wesen der allgemeinen Maßnahme . . . . .	194
aa) Allgemeingültige Aussagen zur <i>prima facie</i> -Selektivität und zu allgemeinen Maßnahmen . . . . .	194
bb) Bestimmung der Selektivität durch Abgrenzung von der allgemeinen Maßnahme in der Rechtsprechung . . . . .	196
cc) Genuin allgemeine Maßnahme trotz Abweichung vom Referenzsystem? Die spanische Firmenwertabschreibung . . . . .	205
(1) Die umstrittene Entscheidung des Gerichts . . . . .	206
(2) Das Rechtsmittelverfahren vor dem EuGH . . . . .	210
(3) Zurückverweisung an das EuG . . . . .	212
c) <i>Prima facie</i> -Selektivität: Abweichung vom allgemeinen System unter besonderer Berücksichtigung der Abweichungsmethode . . . . .	213
aa) Eine kleine Einführung in die Kasuistik der Rechtsprechung: Charakteristika spezifischer Unternehmen, insbesondere vor Adria-Wien . . . . .	213
(1) Die Unternehmensgröße . . . . .	213
(2) Der Unternehmenssektor . . . . .	219
(3) Die Unternehmensrechtsform . . . . .	228
(4) Die Unternehmenstätigkeit . . . . .	232
(5) Die Unternehmensneugründung . . . . .	238
bb) Zusammenfassende Bewertung der vorgestellten Fälle . . . . .	240
cc) Abweichungsmethode vs. Vergleichsmethode: Andeutung der Vergleichsmethode bereits vor Adria-Wien? . . . . .	241
dd) Verfahrensrechtliche Dimension der Adria-Wien-Formel: Endgültige Verdrängung der kasuistischen Methodik im Rahmen der Abweichungsprüfung . . . . .	246
d) <i>Prima facie</i> -Selektivität: Der Weg des EuGH von <i>Adria-Wien</i> über Gibraltar bis zum spanischen Firmenwert – die Vergleichsmethode . . . . .	248
aa) Das Ausgangsurteil des EuGH: Der Fall <i>Adria-Wien</i> , offene Fragen und die österreichischen Nachfolgefälle als Beispiel für die beihilferechtliche Problematik von Energiesteuern . . . . .	248

bb)	Die Rezeption von <i>Adria-Wien</i> durch die Rechtsprechung: Babylonische Verwirrung um die zwei Ziele der <i>Adria-Wien</i> -Formel . . . . .	257
cc)	Gericht vs. Gerichtshof – gegensätzliche Ansätze bei Anwendung der <i>Adria-Wien</i> -Formel . . . . .	264
	(1) Die Sache <i>British Aggregates</i> . . . . .	265
	(a) Die Entscheidung der Kommission und des EuG . . . . .	267
	(b) Das Verfahren vor dem Gerichtshof . . . . .	269
	(c) Zurückverweisung und erneuter Beschluss der Kommission . . . . .	271
	(2) Die Sache <i>NO<sub>x</sub></i> . . . . .	275
	(a) Die Entscheidung des Gerichts . . . . .	276
	(b) Das Rechtsmittelverfahren vor dem EuGH . . . . .	277
	(3) Die Sache <i>Gibraltar</i> . . . . .	278
	(a) Die Entscheidung des Gerichts . . . . .	279
	(b) Das Verfahren vor dem EuGH . . . . .	280
	(4) Die Würdigung der drei Fälle . . . . .	282
	(a) Regelungstechnik und Belastungswirkung – British Aggregates und Gibraltar im Lichte der Wirkungsdoktrin . . . . .	282
	(b) Der herangezogene Vergleichsmaßstab zur Bestimmung der <i>prima facie</i> Selektivität – eine kritische Betrachtung . . . . .	295
dd)	Die Fortentwicklung der <i>Adria-Wien</i> -Formel in der Rechtsprechung am Beispiel ausgewählter Urteile . . . . .	308
	(1) Die Sache <i>GIL Insurance</i> . . . . .	308
	(2) Die Sache <i>Sardische Landungssteuer</i> . . . . .	310
	(3) Die Sache <i>Navantia</i> . . . . .	312
	(4) Die Sache <i>Österreichischer Ökostrom</i> . . . . .	313
	(5) Die Sache <i>Paint Graphos</i> . . . . .	314
	(6) Die Sache <i>3M</i> . . . . .	320
	(7) Der <i>Londoner Taxifall</i> . . . . .	322
	(8) Der <i>Sanierungsklauselfall</i> . . . . .	323
ee)	Die Zukunft der <i>Adria-Wien</i> -Formel nach der Zäsur in der Bekanntmachung zum Beihilfebegriff und dem Urteil spanischer Firmenwert: Ein erstes Zwischenfazit . . . . .	324
e)	Die Rechtfertigung der Selektivität . . . . .	330
	aa) Systemimmanente Differenzierungen in der Selektivitätsprüfung – Rechtfertigung durch Natur und inneren Aufbau eines Systems . . . . .	330
	(1) Rechtfertigung als Tatbestandsbegrenzung . . . . .	332
	(2) Rechtfertigung des Vorteils oder der Selektivität? . . . . .	334
	(3) Rechtfertigung als Prüfung der Systemimmanenz . . . . .	336

(4) Beispiele fehlender Systeminhärenz – mit ersten Schlüssen zu erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen . . . . .	341
(5) Das für die Rechtfertigung maßgebliche Bezugssystem . . . . .	344
(6) Die Rechtfertigung der Nichtbegünstigung . . . . .	346
bb) Systeminhärente Ziele – Gründe für eine Rechtfertigung durch die Natur und den inneren Aufbau des Systems . . . . .	349
(1) Gerechtfertigte Verwaltungsvereinfachung, Pauschalbesteuerung und Typisierung im Steuerrecht . . . . .	349
(2) Rechtfertigungsgrund der Steuerneutralität . . . . .	353
(3) Fehlende Gewinnerzielung und Gemeinnützigkeit: ein Rechtfertigungsgrund? . . . . .	357
(4) Die gerechtfertigte Rücknahme des Steueranspruchs aufgrund von Vollzugsdefiziten . . . . .	360
(5) Missbrauchsvermeidung, Bekämpfung von Steuerbetrug und optimale Einziehung der Steuerschuld . . . . .	361
(6) Die (Umverteilungs)-Logik eines Steuersystems, insbesondere: wie leistungsfähig ist das Leistungsfähigkeitsprinzip als beihilferechtlicher Rechtfertigungsgrund? . . . . .	368
(7) Die Systemlogik von Lenkungsabgaben . . . . .	379
(8) Rechtsformspezifische Besonderheiten . . . . .	381
(9) Weitere Rechtfertigungsgründe: Insbesondere Vermeidung der Doppelbesteuerung und Übermaßbesteuerung . . . . .	383
(10) Rechtfertigung steuerlicher Sonderregime . . . . .	385
(a) Gründe für eine beihilferechtliche Sonderbehandlung von Sonderregimen . . . . .	385
(b) Steuerliche Sonderregime in der beihilferechtlichen Praxis . . . . .	387
cc) Voraussetzungen der erfolgreichen Rechtfertigung – Nachweispflicht und Verhältnismäßigkeit . . . . .	398
(1) Rechtfertigung und Nachweispflicht . . . . .	398
(a) Darlegungspflicht oder Beweislastumkehr? . . . . .	398
(b) Praktische Relevanz der qualitativen Beweislastumkehr . . . . .	402
(c) Meinungsbild in der Literatur . . . . .	405
(d) Stellungnahme . . . . .	407
(2) Kontrolle und Verhältnismäßigkeit . . . . .	410
(a) <i>Paint Graphos</i> : Strenge Anforderungen an die Rechtfertigung? . . . . .	411
(b) <i>A-Brauerei</i> : Stillschweigende Abkehr von <i>Paint             Graphos</i> ? . . . . .	417
(3) Bewertung und Ausblick – ist die Beihilfekonrolle bei der Anwendung der Rechtfertigungsgrundsätze selbst noch verhältnismäßig? . . . . .	419

dd)	Eine erste Bewertung des Rechtfertigungskonzepts . . . . .	424
2.	Bewertung und Kritik des komparativen Regel-Ausnahmetests . . . . .	427
a)	Die Rechtfertigung der Selektivität – das Systemproblem und dessen Konsequenzen . . . . .	428
b)	Die Gefahr der Vermengung von Begünstigung und Selektivität . . . . .	447
c)	Andersbehandlung von Unternehmen in vergleichbarer rechtlicher und tatsächlicher Situation und Systemgedanke . . . . .	457
aa)	Das Selektivitätskriterium – Diskriminierungsverbot oder allgemeiner Gleichheitssatz? . . . . .	457
bb)	Bewertung: Nur gleichheitsrechtliche Strukturierung . . . . .	460
cc)	Der Vergleichsmaßstab der Selektivitätsprüfung . . . . .	462
(1)	Begrenzung des Vergleichsmaßstabs anhand ökonomischer Kriterien? . . . . .	462
(2)	Eingrenzung des Selektivitätskriteriums anhand einer Definition? . . . . .	470
d)	Das Ziel der Maßnahme, der objektive Beihilfegriff und die Selektivität . . . . .	473
aa)	Die Berücksichtigung systemfremder Ziele als Maßstab der Selektivität? . . . . .	473
(1)	Die Berücksichtigung des Maßnahmeziels: Argumente für einen „zielorientierten Ansatz“ . . . . .	473
(2)	Kritische Diskussion eines zielorientierten Ansatzes . . . . .	486
bb)	Der „zielorientierte Faktor-Ansatz“ als Vorschlag zur Prüfung der Selektivität . . . . .	500
(1)	Der zielorientierte Faktor-Ansatz: Eine kurze Vorstellung . . . . .	500
(2)	Bestimmung eines zulässigen Lenkungsziels durch Auswahl eines „Produktionsfaktors“ bzw. „Faktors“ . . . . .	501
(3)	Die „Verteilung der Steuerlast“ auf verschiedene Faktoren als notwendiger Mechanismus des Faktor-Ansatzes . . . . .	504
(4)	Kohärente Umsetzung des zulässigen Lenkungsziels im Faktor-Ansatz . . . . .	505
(5)	Illustration zur Veranschaulichung des Faktor-Ansatzes . . . . .	510
(6)	Abschließende Bemerkung zum Faktor-Ansatz . . . . .	511
II.	<i>Faktische Selektivität</i> . . . . .	513
1.	Faktische Selektivität – eine Einführung in die Problematik . . . . .	513
2.	<i>De facto</i> -Selektivität in der Praxis – ein kritischer Blick ins Fallrecht . . . . .	514
3.	Normative Kraft des Faktischen? Diskussion der <i>de facto</i> -Selektivität und eigener Ansatz . . . . .	529
III.	<i>Die Belastung anderer Unternehmen als selektive Begünstigung</i> . . . . .	538
1.	Des einen Leid, des anderen Freud* – die beihilferechtliche Grundproblematik der steuerlichen Sonderbelastungen . . . . .	538

2. Ein Blick ins Fallrecht zu den Verboten subventiver Staatsinterventionen nach dem EGKS-Vertrag und dem heutigen AEUV .....	540
3. Die beihilferechtliche Relevanz besonderer Belastungen – Diskussion und Versuch einer Lösung unter Orientierung an der Rechtsprechung zur Kernbrennstoffsteuer und der DTS-Entscheidung ...	548
<i>IV. Mittelbare Selektivität .....</i>	<i>567</i>
1. Mittelbare Begünstigungen und Selektivität .....	567
2. Mittelbar selektive Begünstigungen– ein kurzer Blick in die Praxis .....	568
a) Begünstigung von Privatpersonen .....	569
b) Mittelbare Selektivität und mehrstöckige Beihilfen .....	573
c) Mittelbare Beihilfen und indirekte Steuern .....	579
3. Beihilfen ohne Ende? Bewertung und Diskussion der Auswirkung mittelbarer Effekte und deren Rolle für die Begünstigungs- und Selektivitätsprüfung .....	582
a) Allgemeine Erkenntnisse aus den untersuchten Fällen .....	582
aa) Keine Voraussetzung der Stoffgleichheit .....	582
bb) Relevanz der Begünstigung und der Systemimmanenz .....	583
cc) Das Problem der (nicht notwendigen) Tatbestandlichkeit auf allen Ebenen und Weiterleitung des Vorteils: Die Diskussion in der Literatur .....	584
dd) Bewertung und Versuch der Eingrenzung der mittelbaren Beihilfe .....	586
(1) Vorgehen der Kommission zur Eingrenzung .....	586
(2) Bewertung und eigener Vorschlag .....	587
b) Ausstrahlung der Rückforderungsproblematik auf die Auslegung des Selektivitätstatbestandes .....	591
<i>V. Regelungssysteme, Subsysteme und Rückausnahmen – Die Schachtelung von Systemen und Subsystemen am Beispiel der Sanierungsklausel .....</i>	<i>595</i>
1. Der Fall der Sanierungsklausel als Beispiel für die Vielschichtigkeit von Referenzsystemen .....	595
a) Entwicklung des § 8c KStG bis zu den Entscheidungen des BVerfG und des EuGH .....	595
b) Entwicklungen aufgrund der Entscheidungen des BVerfG und des EuGH .....	598
c) Der Fall der Sanierungsklausel als Beispiel für verschachtelte Systeme .....	599
2. Eine wertende Gegenüberstellung des Kommissionsbeschlusses, der Urteile des Gerichts und der Diskussion in der Literatur .....	600
a) Beschluss der Kommission und die Urteile des Gerichts .....	600
b) Die Relevanz des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	602

c) Relevanz der Verletzung des Trennungsprinzips . . . . .	606
d) Die Wirkungsdoktrin als Rettungsanker der Sanierungsklausel? . . . . .	607
e) Die Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme und die (Un-) Vergleichbarkeit gesunder Unternehmen mit solchen in Schwierigkeiten . . . . .	608
f) <i>P Oy</i> und der Missbrauchsvermeidungscharakter des § 8c KStG . . . . .	612
g) Die Lohnsummengrenze als beihilferechtliche Achillesferse? . . . . .	615
h) Zwischenergebnis: Vorläufige Bewertung des Urteils des Gerichts . . . . .	616
3. Das Urteil des EuGH in der Sache Heitkamp BauHolding . . . . .	620
a) Wesentliche Gründe des Urteils . . . . .	621
b) Bewertung der Schlussanträge und des Urteils . . . . .	622
aa) Ist das Verfahren wirklich beendet? . . . . .	622
bb) Regelungen zum Verlustvortrag als Referenzsystem? . . . . .	623
cc) Was bedeutet die Entscheidung für Subsysteme? . . . . .	625
4. Steuerliche Subsysteme – Lehren aus dem <i>Sanierungsklausel</i> -Fall? . . . . .	628
a) Breite Definition des übergeordneten Referenzsystems und Abschichtung nach dem jeweiligen Belastungsziel . . . . .	628
b) Das Subreferenzsystem als Ausnahme zum übergeordneten Referenzsystem – Folgen für den Prüfungsaufbau . . . . .	629
c) Illustrierendes Beispiel: Die Lösung des <i>Sanierungsklausel</i> -Falles mit dem vorgeschlagenen Ansatz . . . . .	630
VI. <i>Selektivität im Verfahren</i> . . . . .	632
1. Das steuerliche Verfahrensrecht als potenziell selektive Beihilfe . . . . .	632
2. Selektivität, Ermessen und steuerlicher Einzelfall . . . . .	633
a) Wertende Einführung ins Fallrecht . . . . .	633
aa) Die frühe Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Ermessensspielräumen . . . . .	633
bb) Die liberalere jüngere Rechtsprechung zu Ermessensspielräumen . . . . .	636
b) Kritischer Blick auf die Position der Kommission und Vorschläge zur Bewertung von Ermessensspielräumen – mit Rückschlüssen für die Behandlung von Verwaltungsanweisungen . . . . .	646
aa) Die Haltung der Kommission und ihre vier Aussagen zur Ermessensausübung in der Bekanntmachung zum Beihilfebegriff . . . . .	646
bb) Kritische Bewertung der Aussagen der Kommission, insbesondere vor dem Hintergrund der Rechtsprechung . . . . .	648
(1) Aussage eins – Ermessen gleich Selektivität? . . . . .	648
(2) Aussage zwei – Der Entscheidungsspielraum auf Tatbestandsebene . . . . .	649
(3) Aussage drei – Die Bindung des Ermessens an systeminhärente Kriterien . . . . .	650

(4) Aussage vier – Objektive, nichtdiskriminierende Kriterien, Transparenz und Ermessensausübung . . . . .	652
(a) Inhaltliche Anforderungen: Objektive und nichtdiskriminierende Kriterien . . . . .	652
(b) Formale Anforderungen: verfahrensrechtliche Überprüfbarkeit und Transparenzgebot . . . . .	654
(c) Das Transparenzgebot und die Rolle der Verwaltungsvorschriften . . . . .	659
(d) Exkurs: Anwendung der Schlussfolgerungen auf Billigkeitsregelungen, speziell am Beispiel des Sanierungserlasses . . . . .	665
(aa) Beihilferechtliche Beurteilung von Billigkeitsregelungen . . . . .	666
(bb) Insbesondere: Sanierungserlass . . . . .	668
(cc) Mittlerweile: Die Kodifizierung des Sanierungserlasses und möglicher Vertrauensschutz . . . . .	673
(e) Leicht zugängliches und zügiges Verfahren . . . . .	674
(5) Anknüpfungspunkt der Selektivität: Ermessens-einräumende Norm oder Ermessensausübung? . . . . .	675
c) Die Anwendung des Steuerrechts im Einzelfall . . . . .	678
aa) Verwaltungsentscheidungen ohne generell-abstrakte und normativ verfasste Grundlage . . . . .	678
(1) Formale Hürden für den Nachweis einer Beihilferegelung bei tatsächlichem Verwaltungshandeln . . . . .	679
(2) Einzelbeihilfe durch tatsächliches Verwaltungshandeln . . . . .	680
(3) Materielle Anforderungen an die Prüfung der Selektivität einer Verwaltungsübung . . . . .	681
bb) Selektivität durch unzulängliche Regelbefolgung: Vollzugsdefizite und unzutreffende Würdigung eines Sachverhaltes . . . . .	682
(1) Eintreibung von Steuerschulden . . . . .	683
(2) Vergleiche und vergleichsähnliche Konstellationen . . . . .	684
(3) Unzulänglicher Vollzug des Steuerrechts . . . . .	687
(4) Fehlanwendung des Steuerrechts im Einzelfall . . . . .	691
(5) Insbesondere: Vorbescheide in Form von „tax rulings“ und verbindlichen Auskünften . . . . .	700
3. Abstrakt-generelle Normen des steuerlichen Verfahrensrechts ohne Ermessensspielraum . . . . .	710
<i>VII. Selektivität im Internationalen Steuerrecht . . . . .</i>	<i>713</i>
1. Die Relevanz des Internationalen Steuerrechts für das Beihilferecht – und umgekehrt . . . . .	713

2. Grenzüberschreitung und Attrahierung international mobiler Investitionen als Anknüpfungspunkt der Selektivität? .....	714
a) Begünstigung konzerninterner Tätigkeiten mit grenzüberschreitendem Bezug – Selektivität der Grenzüberschreitung? .....	714
b) Selektivität der Attrahierung international mobiler Einkunftsquellen durch Box-Besteuerungsregime unter Ausnutzung steuerlicher Disparitäten .....	724
aa) Attrahierung von IP durch sog. IP-Boxen ... ..	725
bb) ... und Attrahierung von Kapital durch sog. Zinsboxen und internationale Disparitäten .....	742
3. Internationales Steuerrecht und selektive Beihilfen unter dem Eindruck des Kampfs gegen aggressive Steuerplanung .....	753
a) Vermeidung der Doppelbesteuerung und Selektivität .....	754
aa) Systeminhärenz der Vermeidung der Doppelbesteuerung, insbesondere mit Blick auf unilaterale Maßnahmen .....	754
(1) Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in den Mitteilungen der Kommission und der jüngeren Rechtsprechung des EuGH ... ..	754
(2) ... und in der Beschlusspraxis der Kommission, insbesondere mit Blick auf Zins- und Lizenz Einkünfte .....	756
(3) ... und unilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	759
(4) Die Diskussion der Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Literatur, insbesondere: unilaterale Freistellungs- und Anrechnungsmethode .....	764
(5) Zwingt das Beihilferecht zur unilateralen Abwehrgesetzgebung gegen grenzüberschreitende Steuerplanungseffekte? .....	773
bb) Selektive Beihilfen und Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	782
(1) Der Abschluss eines DBA und dessen begrenzter Anwendungsbereich als Beihilfe? .....	783
(2) Spezielle abkommensrechtliche Probleme aus Sicht des Beihilferechts .....	790
(a) Branchenspezifische Besonderheiten in Abkommen, insbesondere im OECD-MA .....	790
(b) Fiktive Anrechnungen .....	795
(c) Beschränkung von Abkommensvorteilen – sog. „Limitation on Benefits“ .....	796
(d) Die Anwendung von DBA im Einzelfall: Die „McDonald’s-Methode“ der Kommission zur Bekämpfung einer doppelten Nichtbesteuerung .....	798

(aa)	Die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens . . . . .	799
(bb)	Der finale Beschluss der Kommission . . . . .	801
(cc)	Bewertung und Diskussion der Würdigung der abkommensrechtlichen Besonderheiten durch die Kommission . . . . .	803
(dd)	Kein Ausfüllen des Besteuerungsrechts durch innerstaatliches Recht des anderen Staats . . . . .	805
(ee)	Diskussion der „Fehlanwendung“ eines Abkommens im Allgemeinen . . . . .	806
b)	Internationale Besteuerungsstandards als Referenzmaßstab . . . . .	807
aa)	Die Rolle internationaler Besteuerungsstandards im Falle der Verrechnungspreise – Zurück in die Zukunft? . . . . .	808
(1)	Historische Einordnung und Grundsätzliches zu Verrechnungspreisen im Beihilferecht . . . . .	808
(2)	Die OECD-Richtlinien in den frühen Entscheidungen der Kommission – die Vergangenheit . . . . .	811
(3)	Der originär beihilferechtliche Fremdvergleichsgrundsatz der Kommission – die Zukunft? . . . . .	822
(a)	Die „Geburt“ des beihilferechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes . . . . .	822
(aa)	Der beihilferechtliche Fremdvergleichsgrundsatz in der Bekanntmachung zum Beihilfebegriff . . . . .	822
(bb)	Der beihilferechtliche Fremdvergleichsgrundsatz in der Beschlusspraxis der Kommission – dargestellt an ausgewählten Beschlüssen . . . . .	826
(b)	Kritik am Vorgehen der Kommission aus der Literatur . . . . .	835
bb)	Bewertung der Ergebnisse zu den Kommissions- beschlüssen anhand der bislang gefundenen Erkenntnissen zur Selektivität . . . . .	853
cc)	Aktuelle Entwicklungen, insbesondere die Urteile in Starbucks und Fiat . . . . .	857
(1)	Gemeinsamkeiten der beiden Urteile . . . . .	857
(2)	Ausgewählte Besonderheiten des <i>Starbucks</i> -Urteils . . . . .	860
(3)	Ausgewählte Besonderheiten des <i>Fiat</i> -Urteils . . . . .	861
(4)	Bewertung und Ausblick . . . . .	863
(a)	Enttäuschende Begründung in beihilferechtlicher Sicht, überraschender Tiefgang bei der Untersuchung des Fremdvergleichsgrundsatzes . . . . .	863
(b)	Trennung von Vorteil und Selektivität grundsätzlich begrüßenswert, aber im Ergebnis enttäuschend . . . . .	865
(c)	Ausblick . . . . .	865

Kapitel D: Schlussbetrachtungen .....	867
I. <i>Fazit und Ausblick</i> .....	867
II. <i>Zusammenfassung wesentlicher Ergebnisse</i> .....	870
Literaturverzeichnis .....	899
Sachverzeichnis .....	923

## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abl.	Amtsblatt
AbleG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
AbleU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung des BMF v. 31.01.2014, BMF IV A 4 – S 0062/14/10002; DOK 2014/0108334, BStBl. I 2014, S. 209, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 12.01.2017, BMF IV A 3 – S 0062/16/10005, BStBl I 2017, S. 51
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Mai 2008, AbleU 2008, Nr. C 115, S. 47, zuletzt geändert durch Art. 2 des Änderungsbeschlusses 2012/419/EU v. 11.07.2012, AbleU 2012, Nr. L 204, S. 131
AfA	Absetzung für Abnutzungen
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AGL	Aggregates Levy
AO	Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002, BGBl. I 2002, S. 3866, berichtigt in BGBl. I 2003, S. 61
AOA	Authorized OECD Approach
AStG	Außensteuergesetz v. 08.09.1972, BGBl. I 2008, S 1713, zuletzt geändert durch Art. 6 Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung v. 19.07.2016, BGBl. I 2016, S. 1730
ATAD	Anti-Tax-Avoidance-Directive, Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, AbleU 2016, Nr. L 193
BB	Betriebsberater
BEF	Belgischer Franc
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl. I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGBl. II	Bundesgesetzblatt Teil II
BGH	Bundesgerichtshof
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BIT	Bulletin for International Taxation

BMF	Bundesministerium der Finanzen
BPOT	business property occupation tax
BsGaV	BetriebsstättenGewinnaufteilungsverordnung v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, S. 1603
BStBl. I	Bundessteuerblatt Teil I
BStBl. II	Bundessteuerblatt Teil II
BT-Drs.	Drucksache des Deutschen Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CFC	controlled foreign company
CML Rev	Common Market Law Review
D. h.	Das heißt
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Ders.	Derselbe
Dess.	Desselben
Dies.	Dieselbe/dieselben
Dig. Slg.	Digitale Sammlung der Rechtsprechung, amtliche Veröffentlichung der Rechtsprechung der Gerichte, aus denen sich der Gerichtshof der Europäischen Union zusammensetzt
Diss.	Dissertation
DK	Der Konzern
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EC Tax Rev	EC Tax Review
EFTA	European Free Trade Association
EG	Je nach Kontext: Europäische Gemeinschaft oder Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft v. 19.03.1957, United Nations Treaty Series Band 298, S. 11, zuletzt geändert durch Art. 2 des Vertrages von Lissabon v. 13.12.2007, AbIEU 2007, Nr. C 306, S. 1 (im heutigen AEUV aufgegangen)
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGKS-Vertrag/ EGKSV	Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl v. 18.04.1951, BGBl. II 1951, S. 447, zuletzt geändert durch Art. 4 des Nizza-Vertrages v. 26.02.2001, AbIEG 2001, Nr. C 80, S. 1 (außer Kraft)
ESP	Spanische Peseta
EStAL	European State Aid Law Quarterly
EStG	Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8.10.2009, BGBl. I 2009, S. 3366, berichtet in BGBl. I 2009 S. 3862,
ET	European Taxation
EuG	Je nach Sinnzusammenhang und jeweiligem Stand der Verträge: Gericht erster Instanz beziehungsweise Gericht (der Europäischen Gemeinschaften bzw. der Europäischen Union)
EuGH	Je nach Sinnzusammenhang und jeweiligem Stand der Verträge: Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl oder Gerichtshof (der Europäischen Gemeinschaften bzw. der Europäischen Union)

EuR	Europarecht
EUR	Euro
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft v. 25.03.1957 (im heutigen AEUV aufgegangen)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRA	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum v. 02.05.1992, ABIEG 1994, Nr. L 1, S. 3, zuletzt geändert durch Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 129/2015 v. 30.04.2015 zur Änderung von Protokoll 47 (Beseitigung technischer Handelshemmnisse für Wein) des EWR-Abkommens, ABIEU 2016, Nr. L 211, S. 90
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
F&E	Forschung und Entwicklung
f.	folgend
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	folgende
FHA-Schweiz 1972	Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft v. 22.07.1972, ABIEG 1972, Nr. L 300, S. 189, zuletzt geändert durch Beschluss Nr. 1/2017 des Gemischten Ausschusses EU-Schweiz vom 8.02.2017, ABIEU Nr. L 54, S. 16
Fn.	Je nach Kontext: Fußnote oder Fußnoten
FR	Finanz-Rundschau
GA	Je nach Kontext: Generalanwältin oder Generalanwalt
GBP	Britisches Pfund
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
i. E.	im Ergebnis
i. V. m.	In Verbindung mit
IEP	Irishes Pfund
insbes.	insbesondere
IP	Intellectual Property
ISQ	International Studies Quarterly
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
IStR-Beih	Beihefter zu Internationales Steuerrecht
IStR-LB	Länderbericht zu Internationales Steuerrecht
ITPJ	International Transfer Pricing Journal
IWB	NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
KernbrStG	Kernbrennstoffsteuergesetz v. 08.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1804, zuletzt geändert durch Art. 240 Zehnte Zuständigkeitsanpassungsverordnung vom 31.08.2015, BGBl. I 2015, S. 1474
Km	Kilometer
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen

KommJur	Kommunaljurist
KSzW	Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht
LIT	italienische Lire
lit.	litera (Buchstabe)
LOB	limitation on benefits
m. Anm.	mit Anmerkung
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MdEP	Mitglied des Europäischen Parlaments
MEOP	Market economy operator principle
Mio.	Millionen
MoRaKG	Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen v. 12.08.2008, BGBl. I 2008, S. 1672
Mrd.	Milliarden
MüKo-BeihVgR	Münchener Kommentar zum europäischen und deutschen Wettbewerbsrecht, Beihilfen- und Vergaberecht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NL-BzAR	Neue Landwirtschaft – Briefe zum Agrarrecht
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht
o. g.	oben genannte(r)
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Fassung vom 15.07.2014
OECD-MK	Musterkommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PCT	Private Creditor Test
PIT	Private Investor Test
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rn.	Je nach Kontext: Randnummer oder Randnummern
Rs.	Rechtssache
S.	Je nach Sinnzusammenhang: Satz/Sätze, Seite/Seiten oder siehe
S. o.	Siehe oben
S. u.	Siehe unten
SCE-VO	VO (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) v. 22.07.2003, ABIEU 2003, Nr. L 207, S. 1, berichtet in ABIEU Nr. L 49, S. 35
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung, amtliche Veröffentlichung der Rechtsprechung der Gerichte, aus denen sich der Gerichtshof der Europäischen Union zusammensetzt
sog.	sogenannte/sogenannten/sogenannter
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StraBEG	Strafbefreiungserklärungsgesetz v. 23.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2928
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft

SWI	Steuer und Wirtschaft International
TNI	Tax Notes International
TU	Technische Universität
Tz.	Textziffer
u. a.	Je nach Kontext: unter anderem oder und andere
u. Ä. m.	und Ähnliches mehr
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
Univ.	Universität
US-MA	Musterabkommen der Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (United States Model Income Tax Convention)
v.	vom
v. a.	vor allem
verb.	verbundene
Verfahrens-VO	Verfahrensverordnung, VO (EU) 2015/1589 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (kodifizierter Text) v. 13.07.2015, AbIEU 2015, Nr. L 248, S. 9
Vgl.	Vergleiche
WC	World Competition
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
WTJ	World Tax Journal
z. T.	zum Teil
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
zugl.	zugleich



## Kapitel A

### Einleitung

Das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV bestimmt, dass, soweit in den Verträgen nichts anderes geregelt ist, staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder nur zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

War das europäische Beihilferecht unter Steuerrechtlern noch vor einigen Jahren etwas für Exoten und Spezialisten, ist es nun spätestens dank der vielbeachteten *Apple*-Entscheidung der Kommission,<sup>1</sup> die eine Rückforderung in Milliardenhöhe auslösen könnte,<sup>2</sup> auch in der breiten Bevölkerung angekommen, nicht zuletzt etwa durch die in der Öffentlichkeit viel beachtete und belächelte Rede des Satirikers MdEP *Martin Sonneborn* im Europäischen Parlament. Dort forderte er Irland dazu auf, das zurückzufordernde Geld anzunehmen und aus der EU auszutreten.<sup>3</sup> Für den Laien mag diese freilich satirisch überspitzte Aufforderung unterhaltsam erscheinen. Doch wer sich mit dem Thema des steuerlichen Beihilferechts eingehend befasst, erkennt schnell, dass diese überzeichnete Rede paradigmatisch das politische wie auch dogmatische Spannungsfeld des Beihilfeverbotes ebenso zutage treten lässt wie dessen hochaktuelle Brisanz.

Politisch birgt die Materie erhebliches Spannungspotential. So wandte sich etwa der ehemalige amerikanische Finanzminister *Jacob Lew* nicht nur wegen des *Apple*-Falles mit einem Brief an EU-Kommissionspräsidenten *Jean-Claude Juncker*, sondern auch, weil er u. a. befürchtete, dass die Kommission mit einer neuen steuerspezifischen Auslegung des Selektivitätskriteriums unverhältnismäßig viele US-Unternehmen ins Visier nehme.<sup>4</sup>

Doch unabhängig von diesem Einzelfall können die jeweils betroffenen Mitgliedstaaten durch das Beihilfeverbot des Art. 107 AEUV in ihrer wirtschaftspolitischen Souveränität eingeschränkt werden und, da steuerliche Vergünstigungen

---

<sup>1</sup> Vgl. Europäische Kommission, Beschluss (EU) 2017/1283 v. 30.08.2016, C(2016) 5605 final (Beihilfe SA.38373) – *Apple*, AbIEU 2017, Nr. L 187, S. 1.

<sup>2</sup> Vgl. Europäische Kommission, Pressemitteilung IP/16/2923 v. 30.08.2016.

<sup>3</sup> Vgl. das Video von *Sonneborn*, Meine 1. Rede zum „State of da Union“ ..., <https://www.youtube.com/watch?v=Z7g8-GxLTSc> (besucht am 11.10.2019).

<sup>4</sup> Vgl. *Lew*, Letter to Commission President Juncker, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Letter-State-Aid-Investigations.pdf> (besucht am 11.10.2019). S. hierzu noch eingehend in Kapitel C VII.3.b), S. 807 ff.

unstreitig auch unter das Beihilfeverbot subsumiert werden können,<sup>5</sup> zudem in ihrer Steuerhoheit betroffen sein. Doch gerade in Zeiten, in denen die Bevölkerung Großbritanniens in einem Referendum für den Austritt aus der Europäischen Union stimmt, um verloren geglaubte Souveränität zurückzugewinnen, dürfte jedwede Ausweitung von Eingriffen in mitgliedstaatliche Kompetenzen durch die Kommission mit Argusaugen aufmerksam verfolgt werden. In ihrer Klageschrift, mit der die irische Regierung den *Apple*-Beschluss der Kommission vor dem EuG angreift, wirft sie der Kommission genau eine solche Ausweitung vor. Ihrer Ansicht nach greife die Kommission in die Steuersouveränität Irlands ein und versuche, das irische Körperschaftsteuerrecht umzuschreiben.<sup>6</sup>

Auch wenn die Aufforderung an Irland zum Verlassen der Europäischen Union polemisch-satirisch überzogen sein mag, bringt *Sonneborn* mit ihr doch den Unmut zum Ausdruck, der von weiten Teilen der Bevölkerung und vielleicht auch der Regierungen der EU-Mitgliedstaaten empfunden worden sein mag, als publik wurde, dass Irlands Regierung nach Ansicht der Kommission durch eine massive Steuer-subvention den fairen Wettbewerb im Binnenmarkt verzerrt haben soll. Dass es dabei auch um ein Gefühl der Fairness geht, zeigen entsprechende Einlassungen der zuständigen Wettbewerbskommissarin *Vestager*: Sie sieht in ihrem beihilfe-rechtlichen Kampf gegen Steuervergünstigungen vor allem einen Beitrag zu einer fairen Besteuerung zum Wohle der Gesellschaft.<sup>7</sup>

Diese politisch spannungsanfällige Gemengelage gewinnt noch an zusätzlicher Schärfe, wenn man sich vor Augen führt, dass die Kommission im Rahmen der Binnenmarktcompatibilitätsprüfung nach Art. 107 Abs. 3 AEUV einen genuinen Ermessensspielraum genießt, der es ihr ermöglicht, eigene politische Interessen in das beihilfebezogene Wettbewerbsrecht hineinzutragen.<sup>8</sup>

Auch, dass sich eine Regierung gegen eine Verreinnahmung beträchtlicher Steuermittel wehrt, mag zunächst für Außenstehende verblüffend sein. Doch neue Beihilfen, die den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen und nicht gem. Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV vor ihrer Durchführung der Kommission notifiziert und von dieser genehmigt wurden, verstoßen gegen das sog. „Stillhalte“-Gebot des unmittelbar anwendbaren<sup>9</sup> und konkurrentenschützenden<sup>10</sup> Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV. Sind diese Beihilfen mit dem Binnenmarkt unvereinbar, so ist nach der Rechtsprechung des EuGH die Rückforderung „die logische Folge der Feststellung

<sup>5</sup> Statt aller nur *Wachter*, DB 2016, S. 1273, 1274.

<sup>6</sup> Vgl. die Klageschrift zu EuG, anhängiges Verfahren, Klage v. 09.11.2016, Rs. T-778/16 – *Irland/Kommission*, AbIEU 2017, Nr. C 38, S. 35.

<sup>7</sup> Vgl. *Vestager*, Why fair taxation matters, [http://ec.europa.eu/commission/2014-2019/vestager/announcements/why-fair-taxation-matters\\_en](http://ec.europa.eu/commission/2014-2019/vestager/announcements/why-fair-taxation-matters_en) (besucht am 11.10.2019).

<sup>8</sup> Vgl. eingehend zur Verfolgung politischer Interessen im Wettbewerbsrecht *Soltész/Schilling*, EuZW 2016, S. 767, passim und noch vertiefend Kapitel B II.2, S. 159 ff.

<sup>9</sup> S. *Koenig/Paul*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV, Rn. 34. Ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV allein kann hingegen nicht direkt durch den Einzelnen geltend gemacht werden, vgl. EuGH, Urteil v. 22.03.1977, Rs. 78/76 – *Steinike und Weinlig*, Slg. 1977, S. 595, Rn. 10.

<sup>10</sup> S. *Cremer*, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 108 AEUV, Rn. 14.

ihrer Rechtswidrigkeit“<sup>11</sup>. Demnach kann es zu der ungewohnten Situation kommen, dass sich der mitgliedstaatliche Fiskus an der Seite des Steuerpflichtigen im Kampf gegen die Beitreibung der Steuer vor den europäischen Gerichten wiederfindet.

Das politische Spannungsverhältnis spiegelt sich auch in der rechtlichen Dogmatik des steuerlichen Beihilferechts wider. Denn je weiter der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV ausgelegt wird, desto enger ist naturgemäß der den Mitgliedstaaten verbleibende Gestaltungsspielraum.

Meist entscheidend für die beihilferechtliche Qualität einer steuerlichen Maßnahme ist dabei das komplexe und nur schwer greifbare Tatbestandsmerkmal der Selektivität, welches in Art. 107 Abs. 1 AEUV dadurch seinen Niederschlag gefunden hat, dass dieser nur die Begünstigung „bestimmter“ Unternehmen erfasst. Insbesondere die Fälle der materiellen Selektivität, in denen sich die Bestimmtheit, anders als in den Fällen regionaler Selektivität,<sup>12</sup> nicht bereits aus einer lokalen Begrenzung einer Vergünstigung ergibt, bereiten bei der Auslegung Probleme. Gerade für das Steuerrecht ist nur schwer zu erkennen, wann eine Vergünstigung nur noch „bestimmte“ Unternehmen betrifft und nicht mehr als allgemeine Maßnahme zu qualifizieren ist. In der Literatur wurde dieses Tatbestandsmerkmal deswegen zuweilen mit einer Meeresqualle verglichen, denn „in dem Augenblick, in dem man meint, man habe sie gepackt, entgleitet sie einem wieder“<sup>13</sup>.

Wie diese Arbeit zeigen wird, befindet sich die Dogmatik der Selektivität in einem unglaublich dynamisch-evolutiven Entwicklungsprozess, innerhalb dessen die jüngeren Entscheidungen zu konzerninternen Verrechnungspreisen einen weiteren Schritt bedeuten.<sup>14</sup> Auch wurde in jüngerer Vergangenheit eine Bekanntmachung zum Beihilfebegriff durch die Kommission veröffentlicht,<sup>15</sup> die umfassend die Sichtweise der Kommission auf den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV präsentiert und auch für die Auslegung des Selektivitätskriteriums prägend sein wird,<sup>16</sup> was für steuerliche Maßnahmen umso mehr gilt, als dass diese Bekannt-

---

<sup>11</sup> S. EuGH, Urteil v. 09.06.2011, Rs. C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P – *Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a.*, Slg. 2011, S. I-4727, Rn. 181. Bei lediglich nicht angemeldeten und damit formell rechtswidrigen Beihilfen, die aber mit dem Binnenmarkt vereinbar und damit materiell rechtmäßig sind, kann zwar der gewährte Beihilfenbetrag nicht zurückgefordert werden, allerdings sind Zinsvorteile, die auf die vorzeitige Auszahlung der Beihilfe zurückzuführen sind, zurückzufordern, vgl. EuGH, Urteil v. 12.2.2008, Rs. C-199/06 – *CELF*, Slg. 2008, S. I-469.

<sup>12</sup> Vgl. zur regionalen Selektivität noch Kapitel B II.1.d)cc), S. 128 ff. und zu den verschiedenen Begrifflichkeiten im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal der Selektivität noch Kapitel B II.1.d)aa), S. 119 ff.

<sup>13</sup> *Bartosch*, BB 2016, S. 855.

<sup>14</sup> S. zum Thema der steuerlichen Verrechnungspreise noch eingehend in Kapitel C VII.3.b), S. 807 ff.

<sup>15</sup> Vgl. Europäische Kommission, Mitteilung 2016/C 262/01 v. 19.07.2016 – *Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union*, AbIEU 2016, Nr. C 262, S. 1, im Folgenden zitiert als: *Bekanntmachung zum Beihilfebegriff*, AbIEU 2016, Nr. C 262, S. 1; s. zum Veröffentlichungsprozess noch in Kapitel B I.3.c)bb), S. 70 ff.

<sup>16</sup> S. etwa zum neuartigen Konzept eines beihilferechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes, wie

machung die bislang einschlägige Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung<sup>17</sup> ablöst.<sup>18</sup> Vor diesem Hintergrund ist eine nähere Befassung mit diesem besonderen Tatbestandsmerkmal gerechtfertigt.

Eingedenk dieser dogmatischen Schwierigkeiten soll diese Arbeit einen Beitrag zur Klärung der Frage leisten, welche Grenzen das Tatbestandsmerkmal der Selektivität der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten setzt und welche Gestaltungsspielräume die Auslegung des Selektivitätsbegriffes den Mitgliedstaaten bei der Verfolgung ihrer wirtschafts- und steuerpolitischen Ziele noch belässt.

Dabei werden in einer Bewertung dogmatische Unebenheiten aufgezeigt und dem *status quo* eigene Vorschläge zur Seite gestellt, die die wissenschaftliche Diskussion um eine alternative Selektivitätsdogmatik bereichern sollen.

Da das Recht der Selektivität vor allem durch das Fallrecht der Rechtsprechung und der Kommissionspraxis geprägt ist, soll im Fortlauf dieser Arbeit regelmäßig zunächst der individuell entschiedene Fall in seinen eigenen Besonderheiten dargestellt werden, um auf einer zweiten Stufe zu prüfen, welche Entscheidungskomponenten zu einem verallgemeinerungsfähigen Konzept beitragen und welche der Individualität des entschiedenen Sachverhalts geschuldet sind.

Im anschließenden Kapitel soll zunächst eine kontextuelle Einordnung und Betrachtung des Selektivitätstatbestandsmerkmals vor dem ideengeschichtlichen Hintergrund des Beihilferechts erfolgen.<sup>19</sup> Insbesondere vor dem wenig ergiebigen Wortlaut der „Bestimmtheit“ kommt dabei vor allem dem Telos des Beihilferechts in seiner Entstehungsgeschichte eine besonders prominente Rolle zu.<sup>20</sup> Gerade für das Steuerrecht gilt es zudem, sich die beihilferechtlichen Besonderheiten der generell-abstrakten Beihilferegelungen zu vergegenwärtigen. Denn anders als positive Direktsubventionen sind Belastungsverschonungen nur schwer als solche zu erkennen.<sup>21</sup> Auch die Beleuchtung der ökonomischen Gründe und Konsequenzen des Beihilfeverbotes sowie der Bedeutung des Selektivitätsmerkmals lassen die politische Motivation erkennen, die bis zum heutigen Tage zuverlässiger Treiber hinter der evolutiven Entwicklung des steuerlichen Beihilferechts und des Tatbestandsmerkmals der Selektivität ist.<sup>22</sup>

Zudem steht das Tatbestandsmerkmal der Selektivität nicht allein in systematischer Isolation, sondern verbunden mit dem restlichen Tatbestand des Art. 107

---

er in der Bekanntmachung verfolgt und in der jüngeren Beschlusspraxis auch umgesetzt wird, noch Kapitel C VII.3.b), S. 807 ff.

<sup>17</sup> Vgl. Europäische Kommission, Mitteilung 98/C 384/03 v. 10.12.1998 – *Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung [sic!]*, ABLEG 1998, Nr. C 384, S. 3 = BStBl. I 1999, S. 205, im Folgenden zitiert als: *Mitteilung Unternehmensbesteuerung*, ABLEG 1998, Nr. C 384, S. 3.

<sup>18</sup> S. Rn. 229 der Bekanntmachung a. a. O. (Fn. 15).

<sup>19</sup> S. Kapitel B I.

<sup>20</sup> S. Kapitel B I.1.

<sup>21</sup> S. Kapitel B I.2.

<sup>22</sup> S. Kapitel B I.3.

AEUV. Insoweit sollen aus dem systematischen Zusammenhang, soweit möglich, auch Rückschlüsse für die Auslegung des Selektivitätskriteriums gezogen werden.<sup>23</sup>

Im Anschluss soll schließlich in Kapitel A eine eingehende Befassung mit dem Tatbestandsmerkmal der Selektivität erfolgen. Hierbei soll die evolutive Entwicklung der Selektivitätsdogmatik in Rechtsprechungs- und Kommissionspraxis dargestellt werden, die sich von der kasuistisch geprägten Abweichungsmethode hin zu der dogmatisch anspruchsvolleren Vergleichsmethode entwickelt hat, die an einen Gleichheitssatz erinnert.<sup>24</sup> Nach einer Betrachtung der gängigen Praxis soll diese anschließend bewertet und alternativen Verbesserungsvorschlägen in einer Diskussion gegenübergestellt werden, um aus den gewonnenen Erkenntnissen einen eigenen Ansatz herauszuschälen.<sup>25</sup>

Aufbauend auf diese Aufarbeitung der Selektivitätsgrundsätze soll dann der Blick auf bestimmte Sonderfälle gelenkt werden, wobei, ähnlich einem Baukastenprinzip, die zuvor gefundenen Ergebnisse auf die Untersuchung der folgenden Konstellationen angewandt werden. In dieser Vorgehensweise soll näher untersucht werden, wie eine faktisch selektive Maßnahme in die Selektivitätsdogmatik hineinpasst<sup>26</sup> und ob eine besondere Belastung bestimmter Unternehmen ebenfalls einen beihilferechtlich relevanten Vorteil verschaffen kann, wobei herauszustellen ist, welche Rolle das Tatbestandsmerkmal der Selektivität hierbei spielt.<sup>27</sup> Da gerade im Steuerrecht auch mittelbare Begünstigungseffekte auftreten können, wenn z. B. Verbrauchern Steuervorteile für die Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen oder Waren gewährt werden, soll auch für den Fall der mittelbaren Vergünstigung geprüft werden, wann eine solche in eine selektive Begünstigung umschlägt.<sup>28</sup> Zudem kann anhand des in der steuerlichen Praxis besonders intensiv diskutierten Falles der *Sanierungsklausel* demonstriert werden, wie die Selektivität in verschachtelten Steuersystemen zwischen Regel, Ausnahme und Rückausnahme zu finden ist.<sup>29</sup> Schließlich wird auch untersucht, wie im steuerlichen Verfahren gewährte beihilferechtlich relevante Vergünstigungen entlarvt werden können, wobei insbesondere die Betrachtung des individuellen Steuerfalles durch die Finanzverwaltung im Fokus steht.<sup>30</sup> Aufbauend auf den gewonnen Erkenntnissen werden schließlich grenzüberschreitende Sachverhalte näher in den Blick genommen. Dieses Thema ist dabei nicht nur aufgrund der öffentlichkeitswirksamen jüngeren Fälle von Interesse, sondern durch die Komplexität der internationalen Sachverhalte und Gestaltungen auch in dogmatischer Hinsicht eine besondere Herausforderung, der sich die Unionsgerichte stellen und künftig noch zu

---

<sup>23</sup> S. Kapitel B II.

<sup>24</sup> S. Kapitel C I.1.

<sup>25</sup> S. Kapitel C I.2.

<sup>26</sup> S. Kapitel C II.

<sup>27</sup> S. Kapitel C III.

<sup>28</sup> S. Kapitel C IV.

<sup>29</sup> S. Kapitel C V.

<sup>30</sup> S. Kapitel C VI.

stellen haben werden. Dabei wird nichts Geringeres als die Entwicklung hin zur nächsten Stufe in der Evolution der Dogmatik des Selektivitätstatbestandsmerkmals zur Disposition stehen.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> S. Kapitel C VII.

## Kapitel B

# Das Tatbestandsmerkmal der Selektivität im Gefüge des Europäischen Beihilferechts

## I. Ideengeschichtlicher Hintergrund des europarechtlichen Verbots steuerlicher Beihilfemaßnahmen

### *1. Die teleologisch-historische Begründung des Beihilferechts im wettbewerbsrechtlichen Gefüge des AEUV*

Das Beihilferecht ist ein Baustein in der Rechtsarchitektur des Europäischen Binnenmarktes. Das Ziel eines Gemeinsamen Marktes in Europa war, neben der Verfolgung einer gemeinsamen Atompolitik, einer von zwei zentralen Treibern hinter der Gründung der Europäischen Gemeinschaften schlechthin.<sup>1</sup> Anders als die Atompolitik, welche in Deutschland erheblich an Relevanz verlor und hierzulande nur noch als reine „Abwicklungspolitik“ betrieben wird, durchdringen die wirtschaftliche Integration Europas und dessen Binnenmarkt das alltägliche Leben der Bürger immer tiefer, von der einfachen und selbstverständlichen Bestellung der europäischen Endkunden per Internet im Ausland im Rahmen europäischer Richtlinien bis über die Verflechtungen der Banken, welche die wirtschaftliche Abhängigkeit der Volkswirtschaften der Währungsunion öffentlich sichtbar macht. Dass auch das Steuerrecht von dieser wechselseitigen rechtlichen Durchdringung tatsächlich und rechtlich nicht verschont bleiben kann, liegt auf der Hand.

Einen historischen Einblick in die möglichen Hintergründe der Hohen Vertragsparteien der Europäischen Verträge gibt der sog. Spaak-Bericht.<sup>2</sup> Dieser Bericht eines Ausschusses, der unter der Leitung des damaligen belgischen Außenministers *Paul-Henri Spaak* tagte, wurde im April 1956 der Konferenz der Außenminister der EGKS-Staaten vorgelegt und letztlich Arbeitsgrundlage der Römischen Verträge<sup>3</sup> und somit auch der Grundfassung des Europäischen Beihilfeverbotes, wie es bereits Eingang in den Normtext der Art. 92 ff. des EWG-Vertrages fand. Diese Norm überdauerte all die Jahre die Reformprozesse der Europäischen Inte-

---

<sup>1</sup> S. nur den sog. „Spaak-Bericht“, welcher wesentliche Vorarbeiten für die Abfassung der rechtlichen Rahmen der EWG und der Euratom leistete, Regierungsausschuss eingesetzt von der Konferenz von Messina, Bericht der Delegationsleiter an die Außenminister v. 21.04.1956, MAE 120 d/56 (korr.) – *Spaak-Bericht*, S. 10, im Folgenden zitiert als: Spaak-Bericht 1956.

<sup>2</sup> Vgl. Spaak-Bericht 1956, a. a. O. (Fn. 1).

<sup>3</sup> S. *Grupp*, in: Handlexikon der Europäischen Union, Spaak-Bericht.

gration fast unberührt, bis sie schließlich im heutigen Art. 107 Abs. 1 AEUV aufging.<sup>4</sup>

Dem Bericht lag offensichtlich das Bestreben zugrunde, durch eine gemeinschaftsweite und freiheitlich verfasste Marktordnung<sup>5</sup> einerseits das optimale Wachstumstempo, andererseits die rationellste Arbeitsteilung zu erreichen.<sup>6</sup> Der Bericht ist folglich getragen von der Vorstellung, dass freier Wettbewerb zu einer optimalen Allokation der Produktions- und Arbeitskräfte beitragen würde.

Ausgehend von einer tendenziell liberalen und marktfreundlichen Grundhaltung wurden neben dem Ziel, Wettbewerbsverfälschungen zwischen Erzeugern bekämpfen zu wollen,<sup>7</sup> auch weitere Intentionen formuliert, etwa diejenige, unterentwickelte Gebiete zu fördern oder Unternehmen bei der Verbesserung ihrer Produktivität zu unterstützen.<sup>8</sup>

Diese Zielsetzungen haben im Hinblick auf staatlich-interventionistisches Handeln das Potenzial, zueinander im Widerspruch zu stehen. Wohl auch, um einen solchen zu vermeiden, unterscheidet der Bericht zwischen „Beihilfen, die im allgemeinen Interesse liegen und die Ausweitung der Produktion bezwecken, und denen, die eine Verfälschung des Wettbewerbs zum Ziel oder zur Wirkung haben.“<sup>9</sup> Der Spaak-Bericht trägt einem Ausgleich der potenziell widersprüchlichen Ziele dadurch Rechnung, dass er anregt, das Beihilfeverbot nicht unbedingt, sondern mit gewissen Ausnahmen zu fassen, die sich zum Teil auch heute in Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV wiederfinden.<sup>10</sup> Aufgrund der diversen Möglichkeiten der „Verschonung“ vom Beihilfeverbot<sup>11</sup> ist dieses damit weder absolut noch unbedingt.<sup>12</sup>

Der Spaak-Bericht unterscheidet zwischen Fragen allgemein-wirtschaftspolitischer Natur, für welche weiterhin den mitgliedstaatlichen Regierungen die entsprechenden Kompetenzen vorbehalten bleiben sollen und „den Problemen in Verbindung mit dem Funktionieren des gemeinsamen Marktes andererseits [...]“<sup>13</sup>. Die Erheblichkeit auch der allgemeinen wirtschaftspolitischen Entscheidungen für das Funktionieren eines Gemeinsamen Marktes wird ausdrücklich gesehen, es wird allerdings hierzu vorgeschlagen, dass ein Gemeinschaftsorgan – aus welchem im

<sup>4</sup> Zur Entwicklung der Norm vgl. *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV, Rn. 2.

<sup>5</sup> Die liberale Grundhaltung gegenüber den Kräften des Marktes ergibt sich im Allgemeinen aus der Gesamtschau des Berichts und kommt im Speziellen z. B. auf S. 16 zum Ausdruck, auf der sich die Verfasser dazu bekennen, dass „eine möglichst weitgehende Liberalisierung des Welthandels äußerst erwünscht ist“.

<sup>6</sup> Vgl. insbesondere Spaak-Bericht 1956, S. 15 und 18.

<sup>7</sup> S. Spaak-Bericht 1956, S. 16.

<sup>8</sup> S. Spaak-Bericht 1956, S. 17 f.

<sup>9</sup> Spaak-Bericht 1956, S. 19.

<sup>10</sup> S. Spaak-Bericht 1956, S. 62 f.

<sup>11</sup> Siehe neben den bereits genannten Ausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV auch die Möglichkeiten des Rates nach Art. 108 Abs. 2 UA 3 S. 1 AEUV sowie Art. 109 AEUV zum Erlass von Verordnungen.

<sup>12</sup> S. nur EuGH, Urteil v. 11.07.1996, Rs. C-39/94 – *SFEI u. a.*, Slg. 1996, S. I-3547, Rn. 36; EuGH, Urteil v. 08.11.2001, Rs. C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, S. I-8365, Rn. 30.

<sup>13</sup> Spaak-Bericht 1956, S. 26.

Prozess der Verrechtlichung der Verträge die Kommission erwachsen wird – Vorschläge zur Koordinierung und wohl auch Harmonisierung gemacht werden sollten. Die Entscheidung hierzu solle allerdings im Rat fallen, wobei vom Einstimmigkeitsprinzip nur in bestimmten, erschöpfend definierten Fällen oder nach einer gewissen Zeitdauer abgesehen werden solle.<sup>14</sup>

Für den Anwendungsbereich des Beihilferechts wird eine Zuständigkeit des Rates im weiteren Verlauf des Berichts noch einmal ausdrücklich erwähnt:

„Schließlich ist zu bemerken, daß gewisse Interventionsmaßnahmen, die formell Beihilfen oder Subventionen sind, nicht bestimmte Unternehmen oder Wirtschaftszweige betreffen, sondern für die gesamte Wirtschaft von Bedeutung sind. In diesem Falle wird die Feststellung der Unvereinbarkeit nicht allein von der Europäischen Kommission getroffen, sondern bedarf während der ersten Etappe der einstimmigen Zustimmung des Rates. In der Folge genügt eine qualifizierte Mehrheit.“<sup>15</sup>

Abgesehen davon, dass diesem Begriffsverständnis einer Beihilfe noch nicht die Selektivität (begriffs-)immanent zu sein scheint,<sup>16</sup> ist diese dennoch die entscheidende Voraussetzung, um den Zuständigkeitsbereich der Kommission von demjenigen des Rates abzugrenzen. Nach den Vorstellungen des Spaak-Berichts konnte folglich ein Eingriff der Gemeinschaft in die allgemeinen wirtschaftspolitischen Befugnisse der Mitgliedstaaten nicht ohne deren Mitwirkung im Rat erfolgen.

Ohne die Steuern explizit zu nennen geht der Bericht bereits auch auf Verschönerungsbeihilfen ein:

„Wenn eine Gruppe von Unternehmen oder ein Industriezweig von allgemeinen Lasten befreit wird, wirkt sich dies genau so aus wie eine Subvention aus öffentlichen Mitteln; die Prüfung hat also nach den gleichen Gesichtspunkten zu erfolgen.“<sup>17</sup>

Auch die äußere Form einer Beihilfe solle nicht entscheidend sein für deren Beurteilung.<sup>18</sup>

Aus dieser historischen Ausgangslage kann somit mit Blick auf die Historie der Norm gefolgert werden, dass der Spaak-Bericht keine weiteren Anhaltspunkte für die Abgrenzung des den Staaten zustehenden Gestaltungsspielraums in der Steuergesetzgebung vom beihilferechtlich relevanten Zuständigkeitsbereich der Kommission gibt, aber bereits andeutet, dass auch für Steuern, ungeachtet ihrer Natur, als politisch hochsensibler Materie keine beihilferechtlichen Sonderregeln gelten sollen. Insoweit gilt aber auch für steuerliche Maßnahmen, dass Verzerrun-

---

<sup>14</sup> S. Spaak-Bericht 1956, S. 27.

<sup>15</sup> Spaak-Bericht 1956, S. 63.

<sup>16</sup> Für die heutige Rechtsprechung ist die Selektivität bereits Bestandteil des Beihilfebegriffes selbst, siehe hierzu noch Kapitel B II.1.b), S. 84 ff. Nach hier vertretener Auffassung streitet die bereits durch die Verfasser des Spaak-Berichts dennoch im Hinblick auf die Rechtsfolgen vorgenommene Trennung zwischen allgemeiner und spezifischer Beihilfe dafür, dass auch aus historischer Sicht lediglich die spezifischen Beihilfen dem Beihilfenkontrollregime des heutigen Art. 107 AEUV unterfallen sollen.

<sup>17</sup> Spaak-Bericht 1956, S. 61.

<sup>18</sup> S. Spaak-Bericht 1956, S. 62.

gen durch allgemein-wirtschaftspolitische Maßnahmen aus historisch-teleologischer Sicht beihilferechtlich grundsätzlich hinzunehmen sind, mögen sie auch den Wettbewerb zwischen den Unternehmen verfälschen. Solch verzerrende, jedoch allgemein wirkende steuerliche Maßnahmen müssten somit nach der Leitidee des Spaak-Berichts institutionell dem Rat vorbehalten bleiben.

Dieses Genehmigungskonzept für „allgemeine Maßnahmen“ ist wohl zumindest nicht in den heutigen Art. 107 Abs. 3 lit. e) und Art. 108 Abs. 2 UA 3 S. 1 AEUV genannten Kompetenzen des Rates im Beihilferecht verwirklicht worden, denn diese Normen bedingen gerade die Erfüllung des Beihilfetatbestandes des Art. 107 Abs. 1 AEUV und erstrecken sich somit abweichend vom Spaak-Bericht nur auf selektive Maßnahmen. Bezüglich der vom Spaak-Bericht genannten „allgemeinen Beihilfen“ stehen heute dem Rat dennoch, wenn auch außerhalb des Beihilferechts, entsprechende binnenmarktorientierte Regelungskompetenzen zu. Genannt seien hier Normen wie etwa für die indirekten Steuern in Art. 113 AEUV, für die direkten Steuern etwa Art. 115 AEUV oder insbesondere auch die originär auf die Bekämpfung von Wettbewerbsverzerrungen ausgerichteten Normen der Art. 116 ff. AEUV.<sup>19</sup> Diese Normen ermöglichen dem Rat, auch durch allgemeine Maßnahmen verursachte Wettbewerbsverfälschungen innerhalb des Binnenmarktes zu regulieren und sind aufgrund ihres Zusammenhangs mit der beihilferechtlichen Selektivität noch im Folgenden eingehend zu beleuchten.<sup>20</sup>

Das Beihilfeverbot wurde all die Jahre seit seiner Kodifizierung in Art. 92 EWGV a. F. kaum verändert.<sup>21</sup> So wurde etwa der Begriff des „Gemeinsamen Marktes“ durch den nunmehr einheitlich im AEUV verwendeten Begriff des „Binnenmarktes“ mit dem Vertrag von Lissabon ersetzt, ohne dass hierdurch allerdings eine inhaltliche Änderung vollzogen werden sollte.<sup>22</sup> Dadurch, dass das Beihilfeverbot in seinem Kern und seinem Wortlaut weitestgehend unverändert blieb, können dessen Hintergründe, wie sie durch den Spaak-Bericht beleuchtet werden, auch für die heute geltende Fassung des Art. 107 AEUV Geltung beanspruchen. Zwar bleibt stets zu bedenken, dass es sich beim Spaak-Bericht lediglich um

<sup>19</sup> Hier wirkt der Rat nach Fortentwicklung der Norm durch den Vertrag von Lissabon nur noch im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens mit, während er bei den Vorgängerregelungen des heutigen Art. 116 AEUV nur in Zusammenarbeit mit der Kommission entsprechende Maßnahmen erlassen konnte. Vor dem Vertrag von Amsterdam war hierfür sogar Einstimmigkeit im Rat vorgesehen, s. *Leible/Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 116 AEUV, Rn. 1.

<sup>20</sup> S. noch unter Kapitel B I.3.b)bb), S. 46 ff.

<sup>21</sup> S. *Cremer*, in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV, Rn. 6.

<sup>22</sup> S. *Müller-Graff*, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV, Rn. 1 sowie *Wallenberg/Schütte*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Art. 107 AEUV, Rn. 2; *Hatje*, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, EUV/AEUV, Art. 26 AEUV, Rn. 8 f. Der früher verwendete Begriff des „Gemeinsamen Marktes“ wurde zugunsten des „Binnenmarktes“ in der Neufassung des EUV und des AEUV aufgegeben, um damit das Nebeneinander beider Begriffe zu beenden. Vgl. auch *Müller-Graff*, ZHR 173 (2009), S. 443, 445, der sich intensiv mit dem Stellenwert des Binnenmarktes in der Wirtschaftsverfassung der EU befasst. Zuvor war strittig, inwieweit Unterschiede zwischen dem Gemeinsamen Markt und dem Binnenmarkt bestünden, vgl. hierzu *Zorn*, DSTJG 23 (2000), S. 227, 230 f.

# Sachverzeichnis

Kursive Seitenzahlen verweisen auf Hauptfundstellen.

- § 3a EStG 673
- § 6a GrEStG 95, 187, 211, 348, 417, 756;  
*siehe* Konzernklausel, grunderwerb-  
steuerliche
  - Reform der Grunderwerbsteuer 348
- § 7b GewStG 673
- § 8 Abs. 1 S. 3 KStG 393
- § 8d KStG 631
- § 13a ErbStG 504
- § 13a EStG 227
- § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG 391
- § 22 KStG 317
- § 52 Abs. 8 EStG 198
- §§ 64 ff. AO 359
- § 89 Abs. 2 AO 657
- § 102 FGO 666
- § 163 AO 666
- § 227 AO 666
- § 234 AO 666
  
- Abschreibung 196 ff.
- Abweichungsmethode 126, 213
- Abwrackprämie 216, 573
- Adria-Wien-Formel 125
  - als Kohärenzprüfung 433, 438 f.
  - Wortlaut 250
  - Zusammenfallen mit Rechtfertigung 431 f.
- Aggregates Levy 265
- AGL *siehe* Aggregates Levy
- Altmark-Test 117
  - als rule of reason 479
- Arbeit
  - als Produktionsfaktor 501
- Arbeitsplätze
  - fehlende Systemimmanenz der  
Schaffung von Arbeitsplätzen 342
  - Schaffung von Arbeitsplätzen als Ziel 97
  - Ziel der Beschäftigungsförderung vs.  
Faktor Beschäftigung 504
- asymmetrische Devolution 131
- autonome Regionen 129
- Autonomie
  - institutionelle 132
  - prozedurale 132
  - wirtschaftliche 133
- Azoren *siehe* Azoren-Rechtsprechung
- Azoren-Kriterien 131
- Azoren-Rechtsprechung 129
  
- Banco Exterior-Formel 242
- Banken
  - Urteile zum italienischen Bankensektor 221
- Baskenland-Entscheidung 132
- Begründung
  - der Selektivität im Kommissions-  
beschluss 246
- Begünstigung
  - Begünstigung als vertikaler Vergleich 453
  - Vermengung mit Selektivität 448
- Beihilfebegriff
  - Beihilfebegriff als Oberbegriff 91
  - Beihilfebegriff als objektiver Rechts-  
begriff 85
- Beihilferegelung 30, 679
- Belastungsgrund 193
- Belastungsziel 180, 193
- belgische Mehrgewinnbefreiung *siehe*  
Verrechnungspreise
  - als Beihilferegelung 679
- Bergbau 640

- Berlusconi, Silvio 571  
 Beschäftigung *siehe* Arbeitsplätze  
 Betrauung  
 – als Kriterium des Altmark-Tests 116  
 – als mögliches Kriterium der Selektivität 117  
 Beurteilungsspielraum 649  
 Beweislast 277  
 – Abstufung der Anforderungen an den Beweis der Selektivität 409  
 – Abstufung der Beweislast im Faktor-Ansatz 509  
 – für das Vorliegen einer Beihilfe 85  
 – im Rahmen der Rechtfertigung der Selektivität 409  
 – qualitative Darlegungs- und Beweislast 402  
 Billigkeit 667  
 Billigkeitserlass 666  
 BMF-Schreiben *siehe* Verwaltungsvorschriften  
 BPOT *siehe* Gewergrundbenutzungssteuer  
 Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung 597  
 CO<sub>2</sub>-Steuer *siehe* Klimaschutzbeitrag comparable uncontrolled price-Methode 860  
 CUP-Methode *siehe* comparable uncontrolled price-Methode  
 Daseinsfürsorge 116  
 Decoder 573  
 Definition des Selektivitätskriteriums  
 – Definition von Rode 470  
 Definition eines Beihilfebegriffs  
 – Definitionsansätze zur Bestimmung der Selektivität *siehe* Definition des Selektivitätskriteriums  
 – Definition von Hoischen 87  
 – fehlende Definition in der Rechtsprechung 86  
 – fehlende Legaldefinition des Beihilfebegriffes 86  
 Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse 116  
 Doppelbesteuerung 383  
 doppelte Nichtbesteuerung 754ff., 813  
 Dreischrittprüfung *siehe* Regel-Ausnahmetest  
 echte Sonderlast 559  
 Energieeinsatz  
 – als Produktionsfaktor 501  
 Entnahme 848  
 Entscheidungsspielraum 649  
 Erbschaftsteuer  
 – Erhalt der Arbeitsplätze kein beihilferechtlicher Rechtfertigungsgrund 342  
 – fragliche Rechtfertigung der Verwaltungsvereinfachung 352  
 – Verschonungsregelungen als Beihilfe 342  
 Erlass *siehe* Verwaltungsvorschriften  
 Excess Profit Exemption *siehe* belgische Mehrgewinnbefreiung  
 Faktor *siehe* Produktionsfaktor  
 Fehlanwendung des Steuerrechts als Beihilfe 691 ff.  
 Fiat Finance and Trade *siehe* Verrechnungspreise  
 Finanzausgleich 133  
 Finanzierungsgesellschaften 715  
 Finanzverfassung 135  
 Fischerei  
 – abweichender Steuersatz 227  
 – sektorale Selektivität 226  
 Fluggaststeuer *siehe* Irische Fluggaststeuer  
 Flughafen Lübeck 135  
 Folgerichtigkeit  
 – in Form der Kohärenzprüfung 444  
 Frauenförderung 514  
 Freihandelsabkommen  
 – mit der Schweiz 82  
 – transatlantisches 84  
 Gebühr  
 – für den Zugang zum Stromnetz 355  
 Gemeinnützigkeit 357  
 Gerichtsurteil als Beihilfe 697 ff.  
 Gesetzesbegründung 94  
 Gestaltungsmissbrauch *siehe* Missbrauchsvermeidung  
 Gewergrundbenutzungssteuer 278  
 Gewerbesteuer 130

- Gewinnerzielungsabsicht 140
- Grundsteuer
- Begünstigung für Landwirtschaftssektor 227
- Grund und Boden
- als Produktionsfaktor 501
- Gruppenbesteuerung *siehe* Organschaft
- Handhabbarkeit für die Verwaltung
- systemimmanente Rechtfertigung 350
- Hebesatzrecht der Gemeinden 130
- Indirekte Steuer
- als mittelbare Beihilfe 579
  - Rechtsprechung zur mittelbar selektiven Begünstigung 580
  - Steuerprogression als Beihilfe 377
- Indirekte Steuern 172
- Inländerdiskriminierung 718
- institutionelle Selektivität 135
- Investmentfonds
- als mittelbar Begünstigte und Intermediäre 575
  - Rechtfertigung besonderer Investmentsteuerregime 390
- IP-Box
- Liechtensteinische IP-Box 732
  - Selektivität bei Beschränkung auf Körperschaften 232
  - spanische IP-Box 730
- Irische Fluggaststeuer 170
- de facto-Selektivität 524
- Kapital
- als Produktionsfaktor 501
- Kernbrennstoffsteuer 547, 561
- Klagbarkeit 655
- Kleine und mittlere Unternehmen *siehe* KMU
- Klimaschutzbeitrag 565
- KMU
- Selektivität der Begünstigung von KMU 216
- Kohärenz
- als Element eines Vorschlags für die Systemimmanenzprüfung 442
  - im zielorientierten Faktor-Ansatz 505
- komparativer Regel-Ausnahmetest *siehe* Regel-Ausnahmetest
- Konsultationsverfahren
- Konsultationsverfahren zum Entwurf einer Mitteilung zum Beihilfebegriff 69
- konzerninterne Dienstleistungen 715
- Konzernklausel 597
- Konzernklausel, grunderwerbsteuerliche 95, 187, 211, 383, 417, 627, 756
  - Reform 348
- Koordinierungszentren 715
- Kreditinstitute *siehe* Banken
- Landwirtschaft
- abweichender Steuersatz 227
  - Sektorale Selektivität 226
- Leasing
- mittelbare Begünstigung durch Leasingstruktur 577
- Lebensmittelketteninspektionsgebühr, ungarische 377
- Leistungsfähigkeitsprinzip
- als Bezugspunkt des Adria-Wien-Vergleichs 375
  - als systemimmanenter Rechtfertigungsgrund 375
- Lenkungsabgaben
- im zielorientierten Faktor-Ansatz 506
- Lenkungssteuer 173
- Referenzsystem 188
- Liechtensteinische IP-Box 732
- Lizenzeinkünfte 232
- Lohnsummensteuer 278
- Madeira *siehe* Azoren-Rechtsprechung
- Maribel-Formel 224
- Maribel-Urteil
- als Bezugspunkt für Adria-Wien-Formel 246
  - Sachverhalt 223
- Markt, relevanter 463
- Mediaset 571
- MEOP 111
- Methodenwahl *siehe* Verrechnungsmethode
- Missbrauchsvermeidung
- als Rechtfertigungsgrund 361
  - Rückausnahme zu Missbrauchsvermeidungsnorm 363, 613
- Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung
- Rechtscharakter *siehe* Soft law

- mobile Faktoren
  - im Steuerwettbewerb 36
- Modified Nexus Approach 727
- More Economic Approach
  - zur Bestimmung der Selektivität 462
- Nichtanwendungserlass 664, 695
- objektiver Rechtsbegriff *siehe* Beihilfebegriff
- Objektives Kriterium
  - als Voraussetzung beihilfefreier Ermessensausübung 653
  - nicht hinreichende Voraussetzung für allgemeine Maßnahme 194
  - notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung einer allgemeinen Maßnahme im Ermessensfall 644
- objektiviertes Ziel 96
- Offshore-Unternehmen 715
- Organschaft 395
- Patent-Box *siehe* IP-Box
- Pauschalierung
  - in der Landwirtschaft 227
- PCT *siehe* Private Creditor Test
- Praktische Konkordanz 510
- Primarolo-Bericht 64
- Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung 493
- Private Creditor Test 112
- Private Investor Test 111
- Produktionsfaktor
  - im zielorientierten Faktor-Ansatz 501
- Progression *siehe* Steuerprogression
- public choice–Schule 38
- Qualifikationsproblem 799
- qualitative Beweislast *siehe* Beweislast
- race to the bottom 35 ff., 725
  - als Risiko des Faktor-Ansatzes 512
- Rechtfertigung der Selektivität
  - Angemessenheit, Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne 420
  - Kritik
    - Rule of reason 430, 434
    - unzulässige Kompetenzerweiterung 429
  - Verstoß gg. Wortlaut und Systematik 429
  - Zusammenfallen mit Abweichung 431
- Rechtsform 228, 381, 579
- Referenzsystem
  - kleinräumig-induktive Bestimmung 619
- Regel-Ausnahmetest 123
- Regelungstechnik 99
- Relevanter Markt
  - als Instrument zur Bestimmung der Selektivität 463
- Richtlinie *siehe* Verwaltungsvorschriften
- Ring-fencing 717
- Risikokapital 576
- Rückvergütung an Genossenschaftsmitgliedern 318
- rule of reason *siehe* Rechtfertigung der Selektivität
- Sanierungserlass 668
- Sanierungsklausel 96, 323, 364, 504, 595
  - keine Rechtfertigung durch Leistungsfähigkeitsprinzip 370
  - objektiv von der S. verfolgtes Ziel 96
  - Wortlaut 598
- Schweizer Steuerstreit 717
- soft law 67, 492
- Sonderbelastungen
  - Ausgleich von Sonderbelastungen 102
  - Vorteilskriterium 101
- Sozialversicherungsbeiträge 223
- Starbucks *siehe* Verrechnungspreise
- Steueramnestie
  - als allgemeine Maßnahme 202
- Steuerkartell 41
- Steuerpaket 62
- Steuerprogression
  - als Rechtfertigungsgrund 368
  - Verhältnismäßigkeit der Progressionsstufen 378
- Stille-Reservenklausel 597
- Stoffgleichheit
  - zwischen mittelbarem Vorteil und staatl. Einnahmeverzicht 582
- Subvention
  - Subventionsbegriff des EGKSV 86
- symmetrische Devolution 130

- Systemlogik
- als Element eines Vorschlags zur Systemimmanenzprüfung 444
  - Systeminhärente Gründe für die Ermessensausübung 639
- Tankstelle 576
- Tatsächliche Verständigung 687
- Tax expenditure-Theorie 434
- Tertiärrecht 67
- Textilsektor 514
- Textilsektor-Formel 121
- Textilsektor-Urteil 120
- Theorie vom Steueraufwand *siehe* Tax expenditure-Theorie
- Thin Cap Rules 765
- TNMM *siehe* transaktionsbezogene Nettomargenmethode
- Tragweite einer Rechtsvorschrift 638
- transaktionsbezogene Nettomargenmethode 860, 862
- Transparenz
- der Ermessensausübung 654
  - steuerliche 141, 578
- TTIP 84
- Typisierung
- als Rechtfertigungsgrund 351
- Übermaßbesteuerung 384
- Überprüfbarkeit
- von Ermessensentscheidungen 654
- Umsatzsteuer 580
- Umweltverschmutzung
- als Produktionsfaktor 501
- unbestimmter Rechtsbegriff 649
- Unbilligkeit 666
- Unternehmen in finanziellen Schwierigkeiten 214
- Urteil
- als selektive Beihilfe *siehe* Gerichtsurteil als Beihilfe
- US Foreign Sales Corporation 715
- verbindliche Auskunft 657, 700
- Erteilung 704
  - noch nicht verwirklichter Sachverhalt 706
  - Rechtfertigende Gründe für Versagung 704
- Verdeckte Gewinnausschüttung 849
- Verfügung *siehe* Verwaltungsvorschriften
- Vergleichsmethode 125
- als verfeinertes Instrument der Abweichungsmethode 328
- Verhältnismäßigkeit
- als Teil der Rechtfertigungsprüfung 412
  - als Teil des zielorientierten Faktoransatzes 509
- Verrechnungspreismethode 860
- Versicherungsteuer 186, 362
- Verteilungswirkung
- de-facto-Selektivität 513
- Vertrauensschutz 674
- Verwaltungsvorschriften 659, 665
- ermessensleitende Verwaltungsvorschriften 663
  - rechtswidrige Verwaltungsvorschriften 664
  - typisierende Verwaltungsvorschriften 662
- Vollzugsdefizit 690
- Vorsteuerabzug 580
- Vorteil *siehe* Begünstigung
- Wachstumsbeschleunigungsgesetz 597
- Wagniskapital 576
- Werbsteuer, ungarische 377
- Wettbewerbsverhältnis
- Intensität des Wettbewerbsverhältnisses als Gradmesser für Selektivität 468
- Wirkungsdoktrin
- Begriff der Wirkungsdoktrin 93
- Wirkungskriterium *siehe* Wirkungsdoktrin
- Wirtschaftliche Belastung 29
- wirtschaftliche Tätigkeit 139
- Wissen
- als Produktionsfaktor 501
- Zahnarzt 140
- Ziel
- beihilferechtlich irrelevante Ziele 97
  - Lenkungsziele im Faktor-Ansatz 501
  - objektiviertes Ziel der Maßnahme 96
  - Schaffung von Arbeitsplätzen 97
  - Schaffung von Arbeitsplätzen vs. Faktor Arbeit 504
  - Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit 98

- Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit als zulässiges Ziel 475
  - Vereinbarkeit der Berücksichtigung des Ziels mit Adria-Wien-Formel 474
  - Zielorientierte Ansätze zur Bestimmung der Selektivität 476
- zielorientierter Faktor-Ansatz
    - Als Vorschlag einer Selektivitätsprüfung 512
  - Zinsschranke 765
  - Zweckbetrieb 359