

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?

RA/StB/FAStR Dr. Malte Strüber

RA Christoph von Donat

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Strüber/von Donat*, ifst-Schrift 531 (2019)

ISBN: 978-3-89737-193-4

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?

RA/StB/FAStR Dr. Malte Strüber

Andersen Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft mbH, Berlin

RA Christoph von Donat

Müller-Wrede & Partner Rechtsanwälte, Berlin

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 531:

## **Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?**

Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten ist im Grundsatz nicht nur unumstritten, sondern ständige Praxis. Der Subsumtions-Maßstab, der hierbei – in Fortführung einer in den siebziger Jahren vom EuGH entwickelten Formel – von Kommission und Unionsgerichten angewendet wird, hat sich inzwischen allerdings weit vom primärrechtlichen Verbotstatbestand entfernt. So weit, dass in Bezug auf steuerliche Maßnahmen eigentlich nur noch eine Diskriminierungsprüfung vorgenommen wird, die auf der Feststellung einer Abweichung (Ausnahme) von der als Regel erkannten Besteuerung definiert wird. Eine konturenscharfe Abgrenzung der Gruppe der begünstigten Unternehmen oder Produktionszweige wird dabei als entbehrlich angesehen, die zulässigen Rechtfertigungsgründe werden stark eingeschränkt verstanden und Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels ohne weiteres unterstellt.

Auch wenn in den letzten Jahren insbesondere das EuG in verschiedenen Fällen ein engeres Verständnis insbesondere zur Selektivität vertreten hat, ist offenkundig, dass hier nicht nur Diskussions-, sondern inzwischen Handlungsbedarf besteht, um für die beteiligten Mitgliedstaaten und Unternehmen insbesondere Rechtssicherheit und für die Unionsorgane Ressourcen und vielleicht auch ein Stück Integrität zurückzugewinnen. Denn während die flächendeckende Anwendung der Ausnahmeformel auf steuerliche Maßnahmen einen erheblichen Eingriff in die fortbestehende Souveränität der Mitgliedstaaten insbesondere im Bereich der direkten Besteuerung darstellt, sind Zweifel daran angebracht, ob sie überhaupt vom Telos des Beihilfeverbots (Schutz des Wettbewerbs zugunsten des zwischenstaatlichen Handels) gedeckt bzw. zu dessen Beförderung geeignet ist.

Zweifel an der Ausnahmeformel werden inzwischen auch auf Ebene der Unionsorgane offen geäußert. Letztlich dürfte es aber an den Mitgliedstaaten selbst sein, in ihrer jeweiligen nationalen Verantwortung für ein rechtssicheres Steuersystem einen gemeinsamen Vorstoß zu unternehmen, der die Anwendung des Beihilfeverbots im Bereich der Steuern wieder in den primärrechtlichen Verbotstatbestand und auf ein sachgerechtes Maß zurückführt. Die ifst-Schrift soll hierzu aus Sicht eines Wettbewerbsrechtlers (*von Donat*) und eines Steuerrechtlers (*Strüber*) einen Diskussionsbeitrag leisten.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im Oktober 2019

# Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Einleitung</b> .....	1
<b>II.</b>	<b>Materielles Recht – Entwicklung der Auslegung des Beihilfetatbestands</b> .....	8
1.	Primärrecht – Der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV .....	8
2.	Kommissionspraxis – Allgemeine Vorgaben .....	10
a.	Die 1998er Leitlinien .....	10
aa.	Einführung des Regel-Ausnahme-Prinzips zur Selektivität mit Rechtfertigungsmöglichkeit .....	11
bb.	Materielle Anknüpfungspunkte und Ermessen als Mittel zur Begründung der Selektivität .....	12
cc.	Rechtfertigung einer Ausnahme .....	13
dd.	Wettbewerbsbeschränkung und Handelsbeeinträchtigung als Tatbestandsmerkmale ohne praktische Bedeutung .....	14
ee.	Der Anwendungsbericht aus dem Jahr 2003 .....	14
b.	Die 2016er Bekanntmachung zum Beihilfebegriff .....	15
aa.	Fortentwicklung des Regel-Ausnahme-Prinzips mit Rechtfertigungsvorbehalt als Regelprüfungsmaßstab .....	15
bb.	Wettbewerbsbeschränkung und Handelsbeeinträchtigung als Tatbestandsmerkmale weiterhin ohne praktische Bedeutung .....	18
3.	Rechtsprechung von EuG und EuGH .....	19
a.	Die verbundenen Rechtssachen C-20/15 P und 21/15 P (World Duty Free Group) .....	19
aa.	Negativentscheidung der Kommission .....	21
bb.	Entscheidung des EuG .....	22
cc.	Entscheidung des EuGH .....	23
dd.	Anmerkung .....	24
b.	Die Rechtssache C-203/16 P (Heitkamp BauHolding GmbH) – Sanierungsklausel .....	26
aa.	Negativentscheidung der Kommission .....	27
bb.	Entscheidung des EuG .....	28
cc.	Schlussantrag des Generalanwalts .....	28
dd.	Entscheidung des EuGH .....	33
ee.	Anmerkung .....	34

c.	Die Rechtssache C-347/17 – Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel . . . . .	34
aa.	Verfahrensgang bis zum Vorlagebeschluss des BFH. . . . .	34
bb.	Schlussantrag des Generalanwalts . . . . .	35
cc.	Entscheidung des EuGH. . . . .	38
dd.	Anmerkung . . . . .	39
4.	Exkurs: Die grunderwerbsteuerliche Share-Deal-Reform . . . . .	40
<b>III.</b>	<b>Verfahrensrecht – Kontrolle steuerlicher Beihilfen . . . . .</b>	<b>44</b>
1.	Systematik der Beihilfekontrolle. . . . .	45
a.	Beteiligte im Beihilfekontrollverfahren . . . . .	46
b.	Verfahrensauslöser. . . . .	47
c.	Gegenstand des Beihilfekontrollverfahrens . . . . .	48
aa.	Vorliegen einer Beihilfe . . . . .	48
bb.	Neue oder bestehende Beihilfe . . . . .	48
cc.	Freigestellte Beihilfe. . . . .	50
dd.	Genehmigungsfähige Beihilfe. . . . .	51
ee.	Negativ- und Rückforderungsentscheidung. . . . .	52
d.	Verfahrensabschnitte . . . . .	52
e.	Aufgabenverteilung zwischen Kommission und nationalen Gerichten . . . . .	55
f.	Abschätzen beihilferechtlicher Risiken. . . . .	56
2.	Handlungsoptionen zur Rechtssicherheit . . . . .	59
a.	Notifizierung durch den Mitgliedstaat. . . . .	59
b.	Pränotifizierung und Comfort Letter . . . . .	61
c.	Beschwerde/Selbstanzeige . . . . .	63
d.	Vorlagefrage zum EuGH. . . . .	64
<b>IV.</b>	<b>Offene Fragen und Lösungsansätze . . . . .</b>	<b>67</b>

## I. Einleitung

Der Beihilfe-Tatbestand des Europäischen Primärrechts geht zurück auf die im Jahre 1957 unterzeichneten Römischen Verträge, in die er als Art. 92 Abs. 1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft wie folgt aufgenommen wurde:

*„Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“*

Während die Europäischen Verträge über die Jahrzehnte vielerlei Anpassungen erfahren haben, blieb der Wortlaut des Beihilfe-Tatbestands im Wesentlichen unverändert. Art. 107 Abs. 1 AEUV lautet heute wie folgt (Änderungen gegenüber der obigen Fassung hier unterstrichen):

*„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“*

Vergleicht man jedoch die heutige Bedeutung des Beihilfeverbots für mitgliedstaatliche Maßnahmen im Bereich der Steuern mit derjenigen vor dreißig Jahren, so hat – trotz unverändertem Tatbestand – in dieser Zeit ein erheblicher Wandel der Anwendungspraxis stattgefunden.

Als der EuGH im Jahr 1974 in einem Fall betreffend eine Maßnahme Italiens auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts entschied, dass auch Maßnahmen der Mitgliedstaaten, die als Vergünstigungen von der Abgabenlast ausgestaltet sind, dem Beihilfeverbot unterfallen können, fand dies sicher Beachtung, blieb aber – zumindest im Bereich der direkten Steuern – lange ohne große, über den entschiedenen Fall hinausgehende Bedeutung.

Erst in den 1990er Jahren befassten sich die Gemeinschaftsorgane und die Mitgliedstaaten systematisch mit steuerlichen Maßnahmen im Bereich der direkten Steuern, und zwar sowohl unter dem Gesichtspunkt des steuerlichen Systemwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten als auch in beihilferecht-

licher Hinsicht. Die Untersuchungen, die in diesem Umfang in Bezug auf eine Reihe von präferentiellen steuerlichen Maßnahmen verschiedener Mitgliedstaaten erfolgten, stellen rückblickend die erste große Welle dar, in der eine Vielzahl steuerlicher Maßnahmen der Mitgliedstaaten in einem Gesamtkontext systematisch auf europäischer Ebene (und auf OECD-Ebene) untersucht wurde.

Infolgedessen veröffentlichte die Europäische Kommission im Jahr 1998 ihre Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung.<sup>1</sup> Mit diesen Leitlinien, die lediglich eine Verwaltungsvorschrift darstellen und die Mitgliedstaaten nicht binden, kategorisierte die Kommission die steuerliche Beihilfe inzident erstmals als eigenen Beihilfe-Typus und gab für dessen Subsumtion unter den Beihilfebegriff – unter Bezugnahme auf die EuGH-Rechtsprechung – ein eigenständiges Schema zur Selektivitätsprüfung vor:

- Zunächst müsse festgestellt werden, welches im relevanten steuerlichen Kontext des betreffenden Mitgliedstaats die allgemeine Regelung darstelle;
- zweitens müsse sodann geprüft werden, ob die in Frage stehende Maßnahme hiervon eine Ausnahme darstelle;
- bei Vorliegen einer Ausnahme müsse schließlich (drittens) geprüft werden, ob diese Ausnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sei.

Durch die Leitlinien wurde somit Verwaltungspraxis, was bis dato nur vereinzelt in der gerichtlichen Entscheidungspraxis formuliert worden war. In 2003 befand die Kommission in ihrem ersten Anwendungsbericht diesen Prüfungsansatz der Leitlinien für richtig und sah eine erneute Überprüfung für das Jahr 2008 vor.

Auf der Grundlage der Leitlinien nahm die Anzahl der untersuchten und beanstandeten steuerlichen Maßnahmen der Mitgliedstaaten seitdem stetig zu. Im Zuge der BEPS-Diskussionen auf EU- und OECD-Ebene kam es ab 2015 zur zweiten großen Welle, d.h. erneut zu einer systematischen Untersuchung einer Vielzahl von steuerlichen Regelungen bzw. Anwendungsmodalitäten in den Mitgliedstaaten. Wie in den 1990er Jahren hatten auch diese

---

<sup>1</sup> „Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung“, ABl. C 384/3 vom 10. Dezember 1998.



Untersuchungen ihren Ursprung in Verwerfungen des steuerlichen Systemwettbewerbs bzw. in der Diskussion darüber, welche Maßnahmen insoweit als nicht mehr tragbar anzusehen seien.

In 2016 veröffentlichte die Kommission ihre Bekanntmachung zum Beihilfebegriff<sup>2</sup>, welche seither in Bezug auf Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung die 1998er Leitlinien ersetzt. Auch diese Bekanntmachung ist kein Rechtsakt, sondern „lediglich“ eine Verwaltungsvorschrift. In ihrer praktischen Bedeutung kommt sie aber einer gesetzlichen Regelung gleich, da sie zum einen eine – vielfach auf Rechtsprechung gestützte – Selbstbindung der Verwaltung (Kommission) begründet und auch für Dritte (Unternehmen und Mitgliedstaaten) als Richtlinie dazu dienen soll, nach welchen Kriterien die Kommission steuerliche Maßnahmen prüft und beurteilt.

Die Bekanntmachung gilt allgemein und ungeachtet des Beihilfetypus bzw. der Art und Weise, in der die betreffende Maßnahme gewährt wird. Steuerliche Maßnahmen werden dort unter dem Gesichtspunkt der Selektivität erörtert. Die Kommission hält hier grundsätzlich an dem dreistufigen Prüfungsschema der früheren Leitlinien fest, modifiziert dieses jedoch etwas:

- Zunächst müsse das relevante steuerliche Bezugssystem ermittelt werden.
- Dann müsse festgestellt werden, ob die betreffende Maßnahme insofern eine Abweichung von dem Bezugssystem darstelle, als sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziere, welche sich unter Berücksichtigung der systemimmanenten Ziele in einer vergleichbaren Lage befänden.
- Wenn ja, müsse geprüft werden, ob die Maßnahme durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sei.

Im Vergleich zu den 1998er Leitlinien ist das zweite Merkmal des Prüfungsschemas modifiziert, denn hier wird nun auf eine *Vergleichbarkeit* abgestellt.

In den Entscheidungen zur Rechtssache T-219/10 (Autogrill España SA)<sup>3</sup> und zur Rechtssache T-399/11 (Banco Santander SA und Santusa Holding SL)<sup>4</sup> trat das EuG der tendenziell extensiven Auslegung des Selektivitätskri-

---

<sup>2</sup> Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. C 262/1 vom 19. Juli 2016.

<sup>3</sup> EuG, Urteil vom 7. November 2014, T 219/10 –, juris.

<sup>4</sup> EuG, Urteil vom 7. November 2014, T-399/11, BB 2015, 1188 ff.

teriums durch die Kommissionspraxis entgegen. In dem sich anschließenden, von der Kommission angestregten Rechtsmittelverfahren teilte jedoch der EuGH diese Auffassung des EuG nicht und verwies (unter Aufhebung der Vorentscheidungen) die Sachen zurück an das EuG.<sup>5</sup> In dieser Entscheidung machte der EuGH deutlich, dass er das weite beihilferechtliche Begriffsverständnis der Kommission teilt. Er bestätigte auch die jüngere Praxis der Kommission, die beihilferechtliche Beurteilung steuerlicher Maßnahmen an einer Art Gleichheits- bzw. sogar ausdrücklich „Diskriminierungs“-Prüfung auszurichten.

In verschiedenen jüngeren EuGH-Verfahren positionierten sich die Generalanwälte zuletzt sehr kritisch im Hinblick auf diesen Prüfungsmaßstab.<sup>6</sup> In der Rs. C-203/16P hob der EuGH die Negativentscheidung der Kommission zur sog. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) auf, weil er der Auffassung war, die Kommission habe den Bezugsrahmen nicht richtig ermittelt.<sup>7</sup> In der Rs. C-347/17 zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel (§ 6a GrEStG) befand der EuGH auf Vorlage des BFH, dass die Regelung *a priori* zwar selektiv, aber aus systeminhärenten Gesichtspunkten gerechtfertigt sei.<sup>8</sup> Ob es zu einer grundsätzlichen Diskussion über den Hilfsmaßstab zur Bestimmung der Selektivität bei steuerlichen Maßnahmen kommt, ist derzeit ungewiss – insbesondere die Ausführungen von Generalanwalt Saugmandsgaard hatten eine solche Diskussion explizit angemahnt.

Die vom Wortlaut des primärrechtlichen Tatbestands weitgehend losgelöste Praxis der Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen durch Kommission und Unionsgerichte begründet einseitig und bereits seit geraumer Zeit ein allseitiges Dilemma:

- Für die betroffenen Unternehmen besteht dieses darin, dass es ihnen nicht möglich ist, sich auf steuerliche Regelungen oder Maßnahmen zu verlassen, die eine Begünstigung darstellen könnten. Denn ungeachtet der

---

<sup>5</sup> EuGH, Urteil vom 21. Dezember 2016 in den verbundenen Rechtssachen C-20/15P (nunmehr World Duty Free) und C-21/15P, EuZW 2017, 219 ff.

<sup>6</sup> Siehe Generalanwalt *Wahl* beim EuGH, Schlussantrag vom 20. Dezember 2017 in der Rs. C-203/16 P (Heitkamp BauHolding), BeckRS 2017, 136858; Generalanwalt beim EuGH *Saugmandsgaard*, Schlussantrag vom 19. September 2018 in der Rs. C-347/17 (grunderwerbsteuerliche Konzernklausel), BeckRS 2018, 22111.

<sup>7</sup> EuGH, Urteil vom 28. Juni 2018, IStR 2018, 552 ff.

<sup>8</sup> EuGH, Urteil vom 19. Dezember 2018, DStR 2019, 49 ff.

Natur der Maßnahme – Steuergesetz, Verordnung, Richtlinien, Erlass oder Einzelfallentscheidung – besteht das Risiko, dass diese als verbotene Beihilfe angesehen wird und der Steuerpflichtige somit für zehn Jahre dem Risiko einer Rückforderung ausgesetzt ist. Aufgrund der „effet utile“-Doktrin des Europarechts ist effektiver Rechtsschutz im Zweifel nicht zu erlangen.

- Für die mitgliedstaatlichen Träger steuerlicher Hoheitsgewalt – Legislative, Exekutive und Judikative – besteht es darin, dass eigentlich grundsätzlich nicht mehr verlässlich ausgeschlossen werden kann, dass eine steuerliche Maßnahme als (verbotene) Beihilfe(-Regelung) eingestuft wird oder werden könnte. Steuergesetze müssten daher (was wiederum weder möglich noch angemessen ist) vorsorglich so gut wie immer ganz oder teilweise an die Kommission notifiziert werden. Entsprechendes dürfte für Änderungen in Richtlinien und Erlassen gelten. Finanzrichter sind sich zunehmend unsicher, ob Gesetzesvorschriften von ihnen angewandt werden dürfen oder ob ihre Anwendung bzw. Berücksichtigung einen Beihilfeverstoß darstellen würde.
- Kommission und europäische Gerichte sind stark zunehmend mit Fällen tatsächlich und vermeintlich rechtswidriger steuerlicher Beihilfen befasst, auch wenn sie weder befugt noch befähigt sind, die Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten auf Kohärenz zu prüfen, und sich somit den Vorwurf des „competence creep“ gefallen lassen müssen, insbesondere wenn Auswirkungen auf den Binnenmarkt im Einzelfall nicht erkennbar sind. Dabei ist die von der Generaldirektion Wettbewerb verantwortete Beihilfeaufsicht nicht in das steuerliche Gesamtkonzept der Union (verantwortet von der Generaldirektion Steuern und Zollunion) integriert.

Der Vorrang des Europarechts vor dem nationalen Recht ist unstrittig. Der deutsche Steuergesetzgeber hat dies auch für das Steuerrecht in § 1 Abs. 1 S. 2 der Abgabenordnung ausdrücklich klargestellt: „*[Dieses Gesetz] ist nur vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Union anwendbar.*“

Dass das Europarecht in vielfältiger Weise in das nationale Steuerrecht hineinwirkt, ist auch unstrittig. In der Regel – und abgesehen von der Diskriminierungs-Rechtsprechung des EuGH – ergeben sich diese Auswirkungen aber allgemein aus sekundärrechtlichen europarechtlichen Maßnahmen (z.B. Richtlinien) mit unmittelbarem steuerlichen Kontext.

Die Auswirkungen der beihilferechtlichen Aufgriffs- und Prüfungspraxis für die nationalen Steuerrechtsordnungen sind wegen ihrer potentiellen Flächen-

wirkung (= alle steuerlichen Maßnahmen der Mitgliedstaaten betreffend) immens.<sup>9</sup>

Soweit die Kommission in der Vergangenheit ihre Anwendungspraxis in Bezug auf steuerliche Beihilfen selbst ausgewertet hat, wurde diese – soweit erkennbar – gleichwohl von den Mitgliedstaaten in den Gremien nicht grundlegend in Frage gestellt. Es ist jedenfalls kein Kommissionsdokument bekannt, in dem, insbesondere vor dem Hintergrund der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, aber auch unter Berücksichtigung des Schutzzwecks des Beihilfeverbots,

- die faktische Einfügung eines durch Verwaltungsvorschriften „definierten“ Hilfsmaßstabs zur Selektivität in den primärrechtlichen Beihilfetatbestand steuerlicher Maßnahmen einerseits und
- die Reduzierung der dem Schutzzweck des Beihilfeverbots entspringenden – und dem Subsidiaritätsprinzip Rechnung tragenden – Tatbestandsmerkmale „(drohende) Verfälschung des Wettbewerbs“ und „Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“ zur völligen Bedeutungslosigkeit andererseits

annähernd grundlegend hinterfragt wird wie im Schlussantrag von Generalanwalt Saugmandsgaard im Verfahren zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel.

Bestrebungen, die Anwendungen des Beihilfeverbots wieder in ein geregeltes Fahrwasser zurückzuführen, müssten allerdings eigentlich von den Mitgliedstaaten ausgehen. Wohl vor diesem Hintergrund hatte auch das Bundesministerium der Finanzen in 2017 ein Gutachten zu dieser Problematik anfertigen lassen.<sup>10</sup>

Die nachfolgenden Ausführungen zur Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten sind wie folgt aufgeteilt: Im

---

<sup>9</sup> Siehe hierzu exemplarisch *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilfenrechts im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516; *ders.*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, ifst-Schrift 473; *Strüber*, Steuerliche Beihilfen – Eine kritische Analyse der Anwendung des Beihilfeverbots im Bereich der direkten Steuern.

<sup>10</sup> Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht – Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Druck 3/2017.

nachfolgenden Teil II. wird anhand der Anwendungspraxis der materielle beihilferechtliche Prüfungsmaßstab beleuchtet.

Im anschließenden III. Teil werden die verfahrensrechtliche Systematik der Beihilfekontrolle sowie Handlungsoptionen des Mitgliedstaates und der Betroffenen aufgezeigt, ihre Interessen im Beihilfeverfahren wahrzunehmen oder zumindest Rechtssicherheit zu erlangen.

Der IV. Teil führt schließlich die materielle und die verfahrensrechtliche Betrachtung zu einem Ausblick zusammen.

## II. Materielles Recht – Entwicklung der Auslegung des Beihilfetatbestands

### 1. Primärrecht – Der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV

Das primärrechtliche Beihilfeverbot, wie es (inhaltlich im Wesentlichen unverändert seit Unterzeichnung der Römischen Verträge im Jahre 1957) gegenwärtig in Art. 107 Abs. 1 AEUV geregelt ist, lässt sich in folgende Tatbestandsmerkmale aufgliedern:

Verboten sind, soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist,

- Maßnahmen gleich welcher Art,
- die durch den Einsatz staatlicher Mittel
- eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige bewirken,
- wenn sie eine Wettbewerbsverfälschung herbeiführen (oder herbeizuführen drohen)
- und soweit dies den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigt.

Zentrale Merkmale der Beihilfe sind die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige durch den Einsatz staatlicher Mittel. Das Merkmal der Begünstigung lässt sich weiter in die ungeschriebenen Komponenten „Vorteil“ und „Selektivität“ aufteilen: Die Selektivität des Vorteils ist letztlich das Kernelement der Beihilfe, an welches der wettbewerbspolitische Unrechtsvorwurf knüpft. Der Vorteil ist dementsprechend auch der Anknüpfungspunkt für die Rückforderung rechtswidriger Beihilfen. Diese Merkmale sind für den Tatbestand der Beihilfe *als solcher* wesensbestimmend und finden sich nicht in anderen Wettbewerbsregelungen des AEUV.

Die auswirkungsbezogenen Merkmale der (drohenden) Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten sind nicht beihilfespezifisch, aber wegen der wettbewerbspolitischen Zielsetzung des Beihilfeverbots deswegen nicht weniger wichtig. Denn erst das Vorliegen dieser Merkmale bewirkt, dass die betreffende Maßnahme als gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe (im Rahmen des AEUV regelungsbedürftig und) verboten ist.

Im steuerlichen Kontext sind die Merkmale *„soweit nicht in den Verträgen etwas anderes bestimmt ist“* und *„Maßnahmen gleich welcher Art“* von Bedeutung:

- Aus der Maßnahme-unabhängigen Definition der Beihilfe wird in der Anwendungspraxis einhellig gefolgert, dass die Art ihrer Gewährung grundsätzlich nicht darüber entscheiden kann, ob eine ansonsten tatbestandsmäßige Begünstigung dem Beihilfeverbot unterfällt oder nicht.
- Insbesondere im Hinblick auf die Tatsache, dass die Mitgliedstaaten sowohl nach dem Willen des „historischen“ Primärgesetzgebers (Vertrag aus dem Jahr 1957 über die Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft) als auch unverändert bis heute so gut wie keine Kompetenzen im Bereich der direkten Steuern auf die Europäische Ebene übertragen haben, kann jedoch die Frage aufgeworfen werden, ob somit in den Verträgen zumindest für diesen Bereich etwas „anderes“ bestimmt ist, also etwas, was eine wie auch immer geartete Einschränkung der Anwendung des Beihilfeverbots in diesem Bereich begründen könnte.

Auch wenn offensichtlich ist, dass der Primärgesetzgeber die Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten nicht durch eine entsprechende ausdrückliche Regelung über das Beihilfeverbot gestellt hat (wohl aus gutem Grund), stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, wie weit das Beihilfeverbot in das nationale Steuerrecht hineinwirken kann.

Unbestritten dürfte es sein, dass die Natur der Begünstigungsmaßnahme bei ihrer Beurteilung jedenfalls nicht vollständig unberücksichtigt bleiben kann. Dies gilt bereits im Hinblick auf die Unterteilung der Beihilfen in solche Maßnahmen, bei denen direkt ein Vorteil aus öffentlichen Mitteln zugewendet wird, und solchen, bei denen sich der Vorteil aus einer Minderung der (ansonsten bestehenden) Lasten gegenüber der öffentlichen Hand ergibt.

Auch wenn einiges dafür spricht, dass der Primärgesetzgeber bereits bei der ursprünglichen gesetzlichen Normierung des Beihilfeverbots auch Maßnahmen im Blick hatte, die sich durch die Minderung einer ansonsten bestehenden Belastungswirkung begünstigend auswirken, ändert dies nichts daran, dass der primärrechtliche Beihilfetatbestand auf *Maßnahmen der positiven Vorteilsgewährung* zugeschnitten ist. Wären dagegen steuerliche *Maßnahmen, welche die Belastungssituation mindern*, insofern nicht „besonders“, hätte es hierzu – ergänzend zum primärrechtlichen Tatbestand – wohl keiner konkretisierenden Rechtsfortbildung (Entwicklung eines Hilfsmaßstabs) bedurft, wie sie seither stattgefunden hat.

Die Beweislast dafür, dass eine Maßnahme die Tatbestandsmerkmale des Beihilfeverbots erfüllt, trägt die Kommission. EuG und EuGH können eine diesbezügliche Kommissionsentscheidung im Hinblick auf die Tatsachen-

ermittlung und -würdigung, die Rechtsanwendung und die Ermessensausübung überprüfen.

## **2. Kommissionspraxis – Allgemeine Vorgaben**

### **a. Die 1998er Leitlinien**

Die 1998er Leitlinien der Kommission ergingen im Kontext der damaligen Maßnahmen auf EU- und OECD-Ebene gegen staatliche Maßnahmen, die als Ausprägung eines schädlichen Steuerwettbewerbs qualifiziert wurden. Gleichwohl waren die Leitlinien nicht auf diesen Aspekt beschränkt. Vielmehr heißt es dort ganz allgemein:

*„Die vorliegende Mitteilung soll nicht nur für Transparenz und Berechenbarkeit von Kommissionsentscheidungen sorgen, sondern auch Kohärenz und Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten gewährleisten.“*

Die Leitlinien stellen – in Übereinstimmung mit der auch bis dahin schon ständigen Rechtsprechung des EuGH – ausdrücklich klar, dass *„für die Anwendung der Gemeinschaftsvorschriften über staatliche Beihilfen [...] der steuerliche Charakter einer Maßnahme unerheblich ist, da Artikel 92 auf Beihilfen ‚gleich welcher Art‘ anwendbar ist“*.

Die Kommission führt in den Leitlinien sodann aus, dass die betreffende (steuerliche) Maßnahme, um eine Beihilfe zu sein, *„dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen [muss], durch den seine normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert werden“*. Sie stellt klar, dass diese Belastungsminderung in Abhängigkeit von ihrer steuertechnischen Ausgestaltung – genannt werden exemplarisch Minderungen der Steuerbemessungsgrundlage, Ermäßigungen der Steuer sowie Zahlungsaufschub – unterschiedliche Ausprägungen haben kann, und dass sich das relevante staatliche Handeln *„in Steuergesetzen, -verordnungen und -verwaltungsvorschriften als auch in der Praxis der Verwaltung manifestieren“* kann.

Zum Vorteil wird ausgeführt: *„Ein Steuereinnahmeverlust steht der Verwendung staatlicher Mittel in Form von Steuerausgaben gleich“*.



aa. Einführung des Regel-Ausnahme-Prinzips zur Selektivität mit Rechtfertigungsmöglichkeit

In Randnummer 16 der Leitlinien normiert die Kommission – unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil in der Rs. 173/73 aus dem Jahr 1974 – die Kernthese für ihren danach geltenden Prüfungsmaßstab in Bezug auf steuerliche Beihilfen:

*„Wesentlich für die Anwendung des Artikels 92 Absatz 1 auf eine steuerliche Maßnahme ist [...] vor allem, dass diese Maßnahme eine Ausnahme von der Anwendung des allgemein geltenden Steuersystems zugunsten bestimmter Unternehmen eines Mitgliedsstaats darstellt. Demnach muss also zuerst festgestellt werden, welche allgemeine Regelung gilt. Anschließend muss geprüft werden, ob die Ausnahme oder die systeminterne Differenzierung ‚durch die Natur oder den inneren Aufbau‘ des Steuersystems gerechtfertigt sind, das heißt, ob sie sich also unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems des betreffenden Mitgliedsstaats ergeben. Ist dies nicht der Fall, so handelt es sich um eine Beihilfe.“*

Der EuGH hatte in dem o.g. Urteil aus dem Jahr 1974 eine sozialversicherungsrechtliche Regelung Italiens als Beihilfe eingestuft, weil diese *„Unternehmen eines bestimmten Industriezweiges teilweise von den finanziellen Lasten freistellen soll[te], die sich aus der normalen Anwendung des allgemeinen Sozialversicherungssystems erg[a]ben, ohne dass diese Befreiung durch die Natur oder den inneren Aufbau dieses Systems gerechtfertigt war“*. Spätere Entscheidungen des EuGH hatten diesen Gedanken, wonach die betreffende, als Beihilfe zu beurteilende Maßnahme im jeweiligen Regelungskontext einen Ausnahmecharakter haben muss, weiterentwickelt, ohne ihn erkennbar zu hinterfragen.

Durch die Aussage in Rn. 16 der Leitlinien fand also dieser Gedanke, der vom EuGH im Rahmen einer Einzelfallentscheidung mit sozialversicherungsrechtlichem Kontext entwickelt worden war, nun als Formel Eingang in die allgemeinen „Richtlinien“ der europäischen Exekutive betreffend steuerliche Beihilfen und prägte die künftige beihilferechtliche Aufgriffs- und Prüfungspraxis im Hinblick auf steuerliche Maßnahmen.

Die Kommission stellt in Rn. 13 und 14 der Leitlinien klar, dass *„steuerliche Maßnahmen, die allen Wirtschaftsteilnehmern im Gebiet eines Mitgliedsstaats zugute kommen, [...] grundsätzlich allgemeine Maßnahmen dar[stellen]“* und dass

- sog. „steuertechnische“ Maßnahmen, wie die Festlegung von Steuersätzen, Vorschriften über die Abschreibung oder über den Verlustvortrag oder
- allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahmen, die darauf abzielen, die mit bestimmten Produktionskosten verbundene Steuerbelastung zu reduzieren (z.B. Forschung und Entwicklung, Umweltschutz, Ausbildung und Beschäftigung),

*„vorausgesetzt sie gelten gleichermaßen für alle Unternehmen oder Produktionszweige“*, keine Beihilfen darstellen.

Die Kommission führt dort auch aus, dass *„die Tatsache, dass bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige mehr als andere in den Genuss derartiger steuerlicher Maßnahmen gelangen“* nicht zwangsläufig den Beihilfecharakter der betreffenden Maßnahme zur Folge habe.

Die Kernaussage der Kommission zur Abgrenzung von allgemeinen gegenüber spezifischen oder (potentiell) selektiven Maßnahmen ist an dieser Stelle wie folgt:

*Die betreffenden Maßnahmen „müssen tatsächlich allen Unternehmen in gleicher Weise offenstehen und ihre Tragweite darf z.B. nicht durch die Ermessensbefugnis des Staates bei der Gewährung oder durch andere Elemente, die ihre praktische Wirkung einschränken, verringert werden.“*

#### bb. Materielle Anknüpfungspunkte und Ermessen als Mittel zur Begründung der Selektivität

In den Randnummern 17 ff. führt die Kommission exemplarisch (und in Übereinstimmung mit ihrer Praxis für andere Arten von Beihilfen) aus, welche sachlichen Unterscheidungskriterien zu einer Selektivität der betreffenden steuerlichen Maßnahme führen können: regionale/lokale Beschränkungen bzw. Unterscheidungen, sektorale Beschränkungen, Beschränkungen, die nur für öffentliche Unternehmen gelten, oder Beschränkungen, die nur auf bestimmte „Arten von Unternehmen“ oder Unternehmensfunktionen begrenzt sind.

Neben diesen Anknüpfungspunkten auf der tatbestandlichen Ebene macht die Kommission in den Leitlinien ausdrücklich klar, dass auch die Nutzung von steuerlichen Ermessensspielräumen durch die Verwaltung die Selektivität einer Maßnahme begründen kann. Dies gelte insbesondere (aber nicht

nur), wenn die Entscheidung nicht nach objektiven Kriterien erfolge, sondern im Rahmen eines freien Ermessens.

An dieser Stelle nahm die Kommission – noch lange vor BEPS – bereits in nicht unkritischer Weise Bezug auf mitgliedstaatliche Verfahren, die sie mit „*administrative rulings*“ bezeichnet.

#### cc. Rechtfertigung einer Ausnahme

Auch wenn die Rn. 23 ff. der Leitlinien unter der Überschrift „Rechtfertigung einer Ausnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems“ stehen, findet sich diese Formel nicht hier, sondern in Rn. 16 der Leitlinien:

*„Demnach muss also zuerst festgestellt werden, welche allgemeine Regelung gilt. Anschließend muss geprüft werden, ob die Ausnahme oder die systeminternen Differenzierungen ,durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sind, das heißt, ob sie sich also unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems des betreffenden Mitgliedsstaats ergeben. Ist dies nicht der Fall, so handelt es sich um eine Beihilfe.“*

In Rn. 23 der Leitlinien stellt die Kommission – unter o.g. Überschrift, aber mit abweichender Terminologie – fest, dass die differenzierende Natur einer Maßnahme „*nicht unbedingt ein Grund*“ sei, diese als Beihilfe anzusehen. Dies gelte z.B. – wobei der betreffende Mitgliedstaat dies zu beweisen habe – für Maßnahmen, die „*aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen für die Leistungsfähigkeit des Systems erforderlich sind*“. Als Beispiele führt die Kommission an:

- die Progression der Steuersätze bei der Besteuerung von Einkommen und Gewinn: diese Unterscheidung sei „aufgrund der Steuerumverteilungslogik gerechtfertigt“;
- die Festlegung der Abschreibungsmodalitäten bzw. der Steuerfestsetzung und -erhebung: dies sei gerechtfertigt, es sei denn, es könne im Einzelfall von ihnen abgewichen werden;
- die Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften sowie das Absehen einer direkten Besteuerung von Genossenschaften, wenn deren Mitglieder besteuert werden;
- die (steuermindernde) Berücksichtigung der an den Staat gezahlten Steuer, in dem das Unternehmen seinen Sitz habe, sei gerechtfertigt.

Nicht aber die präferentielle Besteuerung nicht ansässiger Unternehmen gegenüber ansässigen Unternehmen oder die präferenzielle Besteuerung bestimmter konzerninterner Dienstleistungen;

- bestimmte pauschale Besteuerungsregime (genannt werden Landwirtschaft und Fischerei) könnten – sofern sie „kein Ermessenselement enthalten“ – aufgrund legitimer sachlicher Kriterien gerechtfertigt sein.
- bestimmte Steuervorschriften zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen könnten – entsprechend der Systemlogik des progressiven Einkommensteuersatzes – gerechtfertigt sein.

dd. Wettbewerbsbeschränkung und Handelsbeeinträchtigung als Tatbestandsmerkmale ohne praktische Bedeutung

Diese beiden Tatbestandsmerkmale des Beihilfebegriffes werden in den Leitlinien nur kurz – und gemeinsam – abgehandelt: Die betreffende Maßnahme müsse, um eine Beihilfe darzustellen, „den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Dieses Kriterium setze voraus, dass der Begünstigte eine Wirtschaftstätigkeit ausübt. *„Nach ständiger Rechtsprechung ist die Voraussetzung der Handelsbeeinträchtigung erfüllt, wenn das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgeht, die Gegenstand eines Handels zwischen den Mitgliedstaaten ist.“*

Es wird klargestellt, dass quantitative Aspekte (geringe Höhe der Beihilfe, geringe Größe des Empfängers, geringer Anteil des Empfängers am relevanten Markt) oder die Ausrichtung des Unternehmens (völliges Fehlen einer Exporttätigkeit beim betreffenden Unternehmen oder nahezu vollständiger Export in Drittländer) hieran nichts ändern.

ee. Der Anwendungsbericht aus dem Jahr 2003

Im Jahr 2003 hat die Kommission ihren Anwendungsbericht zu den Leitlinien veröffentlicht und darin festgestellt, dass sich die Leitlinien als „angemessener Analyserahmen“ für die Prüfung steuerlicher Beihilfen erwiesen haben und ein Überarbeitungsbedarf deswegen nicht bestehe.

## **b. Die 2016er Bekanntmachung zum Beihilfebegriff**

Die Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfebegriff<sup>11</sup> erging – im Rahmen der damaligen Modernisierung des Beihilferechts – erklärtermaßen zur näheren Erläuterung des Begriffes der Beihilfe mit dem Ziel, „*eine einfachere, transparentere und kohärentere Anwendung dieses Begriffes zu ermöglichen*“.

In der Einführung der Bekanntmachung werden in Bezug auf den Begriff der Beihilfe sodann drei wesentliche – im Kontext steuerlicher Beihilfen gleichwohl nicht selbstverständliche – Aussagen getroffen:

- Der Begriff der staatlichen Beihilfe ist ein objektiver Rechtsbegriff, der in Art. 107 Abs. 1 AEUV definiert ist.
- Dieser gesetzlich definierte Begriff ist sowohl von der Kommission als auch von den nationalen Behörden (einschließlich der nationalen Gerichte) anzuwenden.
- Die Kommission ist an den objektiven (gesetzlich definierten) Begriff der Beihilfe gebunden und verfügt bei dessen Anwendung über einen begrenzten Spielraum („*nur insoweit [...], als sie Bewertungen technischer oder komplexer Art vornimmt, was insbesondere in Situationen der Fall ist, die komplexe wirtschaftliche Betrachtungen erfordern*“).
- In Rn. 5 werden sodann unter Wiedergabe des Wortlauts von Art. 107 Abs. 1 AEUV die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale der Beihilfe aufgezählt und es wird klargestellt, dass die Bekanntmachung der Erläuterung dieser Tatbestandsmerkmale dient.

### **aa. Fortentwicklung des Regel-Ausnahme-Prinzips mit Rechtfertigungsvorbehalt als Regelprüfungsmaßstab**

Die Bekanntmachung ist – entsprechend ihrer Zielsetzung – „typübergreifend“, d.h. sie ist anders als die Leitlinien inhaltlich nicht auf Maßnahmen eines bestimmten Beihilfetyps (z.B. steuerliche Beihilfen) ausgerichtet. Steuerliche Maßnahmen stellen jedoch einen Schwerpunkt der Ausführungen unter Ziff. 5 (Selektivität) der Bekanntmachung dar.

Aus Abschnitt 5.2.3 (Prüfung der materiellen Selektivität bei Maßnahmen zur Verringerung der normalen Belastungen von Unternehmen) ergibt sich die Andeutung einer differenzierten Anwendung des dortigen Prüfungsmaß-

---

<sup>11</sup> Bekanntmachung der Kommission, ABl. C 262/1 vom 19. Juli 2016.

stabs in Abhängigkeit davon, ob es sich um eine Einzelfallbeihilfe oder um eine Beihilferegelung handelt:

- *„Wenn Mitgliedstaaten positive Ad-hoc-Maßnahmen treffen, die einem oder mehreren bestimmten Unternehmen zugute kommen [...], ist es in der Regel leicht festzustellen, dass diese Maßnahmen einen selektiven Charakter haben, da sie eine Vorzugsbehandlung für ein einzelnes oder wenige Unternehmen haben“;*
- *„Weniger eindeutig ist die Lage, wenn Mitgliedstaaten weiter gefasste Maßnahmen für alle Unternehmen, die bestimmte Kriterien erfüllen, treffen, mit denen die von diesen Unternehmen normalerweise zu tragenden Belastungen verringert werden“.*

Da allerdings die erste Fallgruppe nicht nur auf Ad-hoc-Maßnahmen Bezug nimmt, sondern darüber hinaus ausdrücklich (wenn auch beispielhaft) die *„Zahlung von Geldern oder die Übertragung von Vermögenswerten an bestimmte Unternehmen“* (als sog. „positive“ Maßnahmen) anführt, während die zweite Fallgruppe (wiederum beispielhaft) die Befreiung von Steuern oder Sozialabgaben für Unternehmen nennt, die bestimmte Kriterien erfüllen, muss davon ausgegangen werden, dass der Prüfungsmaßstab für Beihilfen *in Form einer Minderung der Belastung durch öffentliche Abgaben* derselbe sein soll, ungeachtet der Frage, ob eine Einzelfallbeihilfe oder eine Beihilferegelung vorliegt. Ganz klar ist dies jedoch nicht.

*„In solchen Fällen“*, heißt es sodann, *„sollten die Maßnahmen in der Regel anhand einer dreistufigen Analyse auf Selektivität geprüft werden“:*

- **Erstens:** Ermittlung des Bezugssystems
- **Zweitens:** Feststellung, ob die Maßnahme eine Abweichung von diesem System darstellt, *„als sie zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich unter Berücksichtigung der systemimmanenten Ziele in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden“* (wenn ja: Vorliegen von prima facie-Selektivität);
- **Drittens** (wenn eine Abweichung im vorstehenden Sinne vorliegt): Prüfung, ob die Abweichung *„durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des (Bezugs-)Systems gerechtfertigt ist“* – wenn ja, *„wird sie nicht als selektiv angesehen“*).

Es wird jedoch *darauf* hingewiesen, dass dieses Prüfungsschema *„in bestimmten Fällen“* nicht angewandt werden könne. In bestimmten Fällen reiche es nämlich nicht aus, das Vorliegen einer Ausnahme von der Regel

festzustellen, sondern es müsse „*untersucht werden, ob die Grenzen des Bezugssystems kohärent bzw., im umgekehrten Sinne, eindeutig willkürlich oder parteiisch festgelegt worden sind, um bestimmte Unternehmen, die sich mit Blick auf die dem fraglichen System zugrunde liegende Logik in einer vergleichbaren Lage befinden, zu begünstigen*“.

Die Bekanntmachung führt in den Rn. 132 ff. weiter aus, wie die dreistufige Prüfung vorzunehmen ist:

- Es wird klargestellt, dass das Bezugssystem die „Benchmark“ ist, anhand derer die Selektivität der Maßnahme geprüft wird. Dabei setze sich „*das Bezugssystem aus kohärenten Vorschriften zusammen, die – auf der Grundlage objektiver Kriterien – generell auf alle Unternehmen Anwendung finden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fallen*“.
- Sodann ist festzustellen, ob die in Rede stehende Maßnahme „*geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen, die sich unter Berücksichtigung des im Bezugssystem immanenten Ziels in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage befinden, zu begünstigen*“.
- Wenn ja, muss der Mitgliedstaat, der eine solche Differenzierung vornimmt, „*darlegen können, dass sie tatsächlich durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist*“. Dies sei dann der Fall, wenn die betreffende Maßnahme „*unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems beruht oder sich aus den systemimmanenten Mechanismen ergibt, die für das Funktionieren und die Wirksamkeit des Systems erforderlich sind*“. Darüber hinaus müsse der Mitgliedstaat „darauf achten“ (heißt wohl: darlegen können), dass die Maßnahme gemessen an dem rechtfertigenden Grund verhältnismäßig im engeren Sinne ist.

Gegenüber den Leitlinien ergeben sich also folgende, wesentliche Änderungen des „Prüfungsschemas“:

- Es soll nunmehr beim Feststellen der (prima facie-)Selektivität auf die Vergleichbarkeit der begünstigten und der nicht begünstigten Unternehmen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht ankommen.
- Die dreistufige Prüfung soll nur „in der Regel“ stattfinden. Wenn aber im Rahmen dieser Prüfung keine Ausnahme vom Bezugssystem feststellbar ist, dann müsse die Kohärenz der Grenzen des Bezugssystems geprüft werden.

- Rechtfertigung nur, soweit die betr. Maßnahme unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des Bezugssystems beruht bzw. sich die Differenzierung aus der Mechanik ergibt, welche für das Bezugssystem funktionsnotwendig ist. Dabei ist die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne zu beachten.

Im Hinblick auf die geforderte Kohärenz des Steuerrechts hat die Kommission noch folgenden Rat für die Mitgliedstaaten: Sie sollten „*geeignete Kontroll- und Überwachungsverfahren schaffen und zur Anwendung bringen, um die Kohärenz von Abweichungen mit dem Grundgedanken und dem allgemeinen Aufbau des Steuersystems zu rechtfertigen*“.<sup>12</sup>

bb. Wettbewerbsbeschränkung und Handelsbeeinträchtigung als Tatbestandsmerkmale weiterhin ohne praktische Bedeutung

Die Ausführungen der Bekanntmachung zu „Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb“ sind vergleichsweise ausführlich, wobei einleitend erfreulicherweise – unter Bezugnahme auf den Gesetzeswortlaut – klargestellt wird, dass es sich um zwei getrennte Kriterien handelt.<sup>13</sup>

Gleichwohl weist die Kommission auf eine üblicherweise gemeinsame Prüfung hin, da die Kriterien untrennbar miteinander verbunden seien, und vermischt diese sogleich in den Ausführungen.

Soweit es das erste Kriterium betrifft, soll nach Auffassung der Kommission eine Verfälschung des Wettbewerbs vorliegen, wenn ein Staat einem Unternehmen innerhalb eines liberalisierten Wirtschaftszweiges, in dem Wettbewerb herrscht oder herrschen könnte, einen finanziellen Vorteil gewährt.

Ob das geförderte Unternehmen tatsächlich davon profitiert und seine Marktanteile ausbauen kann, sei nicht relevant. Vielmehr genüge, dass die Wettbewerbsstellung des Unternehmens im Vergleich zur Lage ohne Beihilfe gestärkt sei. Die Wettbewerbsverfälschung resultiere grundsätzlich aus der Befreiung von Kosten, die das Unternehmen „*normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäfte zu tragen gehabt hätte*“.

---

<sup>12</sup> Bekanntmachung der Kommission, ABl. C 262/1 vom 19. Juli 2016, unter Ziff. 5.2.3.3., Rn. 140.

<sup>13</sup> Bekanntmachung der Kommission, ABl. C 262/1 vom 19. Juli 2016, unter Ziff. 6.1., Rn. 186.



Keine Voraussetzung sei für das Vorliegen einer Beihilfe, ob die Wettbewerbsverfälschung erheblich oder wesentlich sei. So stehe es dem Vorliegen einer Wettbewerbsverfälschung nicht entgegen, wenn die gewährten Beiträge nur niedrig sind oder das begünstigte Unternehmen „klein“ ist, solange die Wahrscheinlichkeit einer solchen Verfälschung nicht nur rein hypothetischer Natur sei.

Hinsichtlich des zweiten Kriteriums („Auswirkungen auf den Handel“) soll es allein auf eine Gefahr („könnte“) für den Handel ankommen, tatsächliche Auswirkungen seien nicht erforderlich. Indes dürfen die Auswirkungen nicht nur hypothetischer Natur sein oder sich auf Vermutungen stützen. Auch hier sei nicht Voraussetzung, dass die Auswirkungen wesentlich oder erheblich sein könnten.

Eine geringe Höhe der Beihilfe oder geringe Größe des begünstigten Unternehmens schließe demnach Auswirkungen auf den Handel nicht von vornherein aus. Gleichwohl gehe die Kommission bei nur begrenztem geografischen Tätigkeitsgebiet des begünstigten Unternehmens innerhalb eines Staates davon aus, dass mit nur marginal erwartbaren Auswirkungen auf den grenzüberschreitenden Handel zu rechnen sei. Denn in solchen Fällen sei nicht anzunehmen, dass die staatliche Förderung geeignet sei, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinflussen. Die Kommission betont aber auch, dass von begünstigten Unternehmen erbrachte, ausschließlich örtlich begrenzte und regionale Dienste Auswirkungen auf den mitgliedstaatlichen Handel nicht ausschließen.

### **3. Rechtsprechung von EuG und EuGH**

#### **a. Die verbundenen Rechtssachen C-20/15 P und 21/15 P (World Duty Free Group)**

Die EuGH-Entscheidung vom 21. Dezember 2016 in den verbundenen Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free Group)<sup>14</sup> war mit Spannung erwartet worden: Nachdem das EuG in der ersten Instanz die zugrundeliegenden Beihilfeentscheidungen der Kommission aufgehoben hatte<sup>15</sup>, stand die Frage im Raum, ob der EuGH in seiner Entscheidung eine

---

<sup>14</sup> BeckEURL 2016, 490080.

<sup>15</sup> EuG, Urteil vom 7. November 2014 in der Rs. T-399/11 (betr. 2011/282/EU), BB 2015, 1188 ff.; EuG, Urteil vom 7. November 2014 in der Rs. T-219/10 –, juris (betr.: 2011/5/EG).

etwas einschränkendere Auslegung des Selektivitätskriteriums vertreten würde. Dies war jedoch nicht der Fall: Der EuGH befand, dass das EuG die beihilferechtliche Würdigung rechtsfehlerhaft vorgenommen habe, und verwies beide Verfahren unter Aufhebung der EuG-Entscheidungen zur Neuverhandlung an das EuG zurück. Nachdem das EuG die Klagen der Unternehmen abgewiesen hatte, sind nun beide Verfahren erneut beim EuGH anhängig.<sup>16</sup>

Im Hinblick auf die Selektivität ist das Verfahren im Wesentlichen deshalb interessant, weil die in Rede stehende Steuerregelung

- zwar offensichtlich darauf angelegt war, den Erwerb ausländischer Beteiligungen durch in Spanien steuerpflichtige Unternehmen unabhängig von einem Kontrollerwerb zu fördern, wobei der grenzüberschreitende Sachverhalt eindeutig anders behandelt wurde als der rein innerstaatliche (spanisches Unternehmen beteiligt sich an spanischem Unternehmen);
- außer dem Erwerb einer Beteiligung von 5 % an einem ausländischen Unternehmen durch ein in Spanien steuerpflichtiges Unternehmen und einer Mindestbeteiligungsdauer von einem Jahr jedoch keine weiteren, die Inanspruchnahme einschränkenden Voraussetzungen vorsah.

Kernfrage in den gerichtlichen Verfahren war somit, ob hierdurch bereits eine Begünstigung von „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen“ geregelt wurde (so die Kommission) oder nicht (so das EuG).

Interessant war der Fall allerdings auch vor folgendem Hintergrund: In einem Ende 2015 vom EuGH entschiedenen Fall, wo es um eine österreichische Regelung ging, in der umgekehrt nur im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an inländischen Unternehmen eine Abschreibungsmöglichkeit eingeführt worden war, hatte der EuGH die vom vorliegenden Gericht ausdrücklich gestellte Frage nach dem Vorliegen einer Beihilferegulation als unzulässig verworfen.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> EuGH-Verfahren C-64/19 P zum Urteil des EuG vom 15. November 2018 in der Sache T-219/10 RENV (World Duty Free Group); EuGH-Verfahren C-53/19 P zum Urteil des EuG vom 15. November 2018 in der Sache T-399/11 RENV (Banco Santander).

<sup>17</sup> EuGH vom 6. Oktober 2015, C-66/14, DStRE 2016, 21 ff.

## aa. Negativentscheidung der Kommission

Den Negativentscheidungen der Kommission aus den Jahren 2009<sup>18</sup> und 2011<sup>19</sup>, welche den Ausgangspunkt der (verbundenen) Verfahren bildeten, lag eine Gesetzesänderung Spaniens zugrunde, die zum 1. Januar 2002 in Kraft getreten war. Diese ermöglichte es in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen, den Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Erwerb einer mindestens 5%igen Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen ergab, über einen Zeitraum von bis zu 20 Jahren linear abzuschreiben und somit durch diese Abschreibungsraten ihre ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage zu mindern. Im Kontext mit der in 2007 erfolgten Übernahme des britischen Energieunternehmens ScottishPower durch den spanischen Energieerzeuger Iberdrola hatte es zu der Neuregelung offenbar eine Beschwerde bei der Kommission gegeben, die durch ein Mitglied des Europäischen Parlaments eingereicht worden war: Danach habe eine steuerliche Beihilferegelung diese feindliche Übernahme begünstigt.<sup>20</sup>

Die Kommission gelangte im Rahmen ihrer Prüfung zu der Überzeugung, dass die in Rede stehende Neuregelung zur Abschreibung des Firmenwertes eine gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe sei:

- Eine Abschreibung des Firmenwertes für steuerliche Zwecke erlaube das spanische Körperschaftsteuerrecht ansonsten nur bei Umwandlungsvorgängen (wie Verschmelzungen).
- Die Neuregelung stelle insofern eine Ausnahme dar. Die streitige Maßnahme bestehe *„in der steuerlichen Abzugsfähigkeit bestimmter Kostenarten [...] und [decke] in diskriminierender Weise eine breite Kategorie von Transaktionen ab, was nicht durch das Bestehen objektiver Unterschiede durch die Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden kann [...]“*.<sup>21</sup>
- Eine Rechtfertigung durch „die Natur oder den inneren Aufbau des Systems“ liege nicht vor.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> Entscheidung der Kommission 2011/5/EG vom 20. Oktober 2009 (später Gegenstand der Rs. C-20/15 P), ABl. L 7 vom 11. Januar 2011, 48 ff.

<sup>19</sup> Entscheidung der Kommission 2011/282/EU vom 12. Januar 2011 (später Gegenstand der Rs. C-21/15 P), ABl. L 135/1 vom 21. Mai 2011, 35 ff.

<sup>20</sup> Kommissionsentscheidung, a.a.O., Rn. 2.

<sup>21</sup> Kommissionsentscheidung, a.a.O., Rn. 91.

<sup>22</sup> Kommissionsentscheidung, a.a.O., Rn. 81.

Spanien hatte in dem Verfahren u.a. argumentiert, zwar sei eine Abschreibung des Firmenwertes für steuerliche Zwecke dort grundsätzlich nur im Rahmen von Umwandlungsvorgängen möglich; allerdings seien grenzüberschreitende Umwandlungen nur bedingt steuerneutral möglich und die streitige Regelung solle insoweit Nachteile in Bezug auf grenzüberschreitende Beteiligungen ausgleichen. Die Kommission folgte dem insbesondere deshalb nicht, weil sie das Kriterium einer lediglich 5%igen Beteiligung insoweit nicht konsistent fand. Weder ein Kontrollerwerb noch eine tatsächlich erfolgende Umwandlung seien für die Inanspruchnahme erforderlich. Stattdessen würden vergleichbare Vorgänge – nämlich der Erwerb von Anteilen an inländischen und der Erwerb von Anteilen an ausländischen Unternehmen – unterschiedlich behandelt, ohne dass Rechtfertigungsgründe hierfür bestünden.<sup>23</sup> Die Kommission stellte außerdem fest, dass bereits nach den allgemeinen spanischen Rechnungslegungsvorschriften – in Übereinstimmung mit den diesbezüglichen Verordnungsvorgaben des europäischen Rechts – die Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwertes grundsätzlich nicht möglich sei, so dass die streitige Regelung schon diesbezüglich eine Ausnahme darstelle.<sup>24</sup>

#### bb. Entscheidung des EuG

Das EuG folgte in seinen Entscheidungen im Ergebnis der Auffassung der Klägerinnen und hob die Entscheidungen der Kommission auf. Das EuG stützte sich dabei im Wesentlichen darauf, dass die Kommission nicht ausreichend dargetan habe, dass die streitige Regelung selektiv sei. Aufgrund der Kriterien für die Inanspruchnahme der streitigen Steuerregelung sei keine abgrenzbare Gruppe von Unternehmen oder Produktionszweigen zu ermitteln, welche durch ihre Anwendung begünstigt würden. Somit sei es – selbst wenn die streitige Maßnahme eine Ausnahme vom steuerlichen Referenzsystem darstellen sollte – nicht möglich, zwei Gruppen von Unternehmen zu bilden, deren tatsächliche und rechtliche Situation in Bezug auf die Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit der Regelung verglichen werden könne. *„Die von der Kommission vertretene Ansicht könne [...] dazu führen, dass jede steuerliche Maßnahme, deren Gewährung an bestimmte Voraussetzungen gebunden ist, als selektiv angesehen würde, obwohl die begünstigten Unternehmen keine Eigenart aufweisen würden, aufgrund derer sie sich von anderen Unternehmen unterscheiden würden, außer der Tatsache, dass sie*

---

<sup>23</sup> Kommissionsentscheidung, a.a.O., Rn. 100 f.

<sup>24</sup> Kommissionsentscheidung, a.a.O., Rn. 97.

die Voraussetzungen erfüllen könnten, an die die Gewährung der Maßnahme geknüpft ist“.<sup>25</sup>

#### cc. Entscheidung des EuGH

Dieser Würdigung trat der EuGH in seiner Entscheidung dezidiert entgegen.

Er bestätigte zwar zunächst in Anlehnung an die Rechtsprechung Folgendes:

- Die Beurteilung der Selektivität verlange die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme geeignet sei, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann“.<sup>26</sup>
- Wenn es sich bei der in Rede stehenden Maßnahme um eine Regelung und nicht um eine Einzelfallbeihilfe handele, obliege es auch der Kommission, „darzutun, dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft“.<sup>27</sup>

Gleichwohl befand der EuGH sodann wie folgt:

- Die Auffassung des EuG, wonach die streitige Maßnahme nicht selektiv sei, weil „sie auf keine bestimmte Gruppe von Unternehmen oder Produktionszweigen abziele, weil ihre Anwendung von der Art der Tätigkeit der Unternehmen unabhängig sei und sie grundsätzlich oder potentiell jedem Unternehmen offen gestanden habe, das Beteiligungen in Höhe von mindestens 5 % an ausländischen Unternehmen habe erwerben wollen und diese Beteiligungen während mindestens eines Jahres ununterbrochen gehalten habe“, sei rechtsfehlerhaft.<sup>28</sup>
- Der Rechtsprechung könne ein „zusätzliches Erfordernis“ dahingehend nicht entnommen werden, „eine besondere Gruppe von Unternehmen zu ermitteln, das zu der auf die Selektivität im Steuerbereich angewend-

---

<sup>25</sup> EuG vom 7. November 2014, Rs. T-399/11, a.a.O., Rn. 72.

<sup>26</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 54.

<sup>27</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 55.

<sup>28</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 69.

*baren und sich aus der ständigen Rechtsprechung ergebenden Prüfungsmethode hinzukommt, die im Wesentlichen darin besteht, zu prüfen, ob der Ausschluss bestimmter Wirtschaftsteilnehmer von der Begünstigung eines Steuervorteils, der sich aus einer von der allgemeinen Steuerregelung abweichenden Maßnahme ergibt, eine diskriminierende Behandlung ihnen gegenüber darstellt“.<sup>29</sup>*

- Anders als vom EuG befunden, könne „für den Nachweis der Selektivität [...] auch nicht verlangt werden, dass die Kommission bestimmte typische und spezifische Merkmale ermittelt, die den vom Steuervorteil begünstigten Unternehmen gemein sind und aufgrund deren sie von denjenigen unterschieden werden können, die davon ausgeschlossen sind“.<sup>30</sup>

#### dd. Anmerkung

Aus dem Urteil des EuGH ergibt sich, dass eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige im Rahmen der Beihilfeprüfung nicht mehr festgestellt werden muss. Denn laut EuGH soll es ausreichen, wenn die in Rede stehende Maßnahme zwischen Unternehmen, die sich in vergleichbarer Situation befinden, in diskriminierender Weise unterscheidet. Danach scheint es nur noch erforderlich zu sein, festzustellen, dass Wirtschaftsteilnehmer vom Anwendungsbereich der Regelung ausgeschlossen sind und sich diese als mit den Begünstigten vergleichbar einordnen lassen. Verglichen werden also – anhand der Anwendungsvoraussetzungen der in Rede stehenden Regelung – die Unternehmen, welche die Regelung in Anspruch nehmen können, mit denen, die die Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllen.

Der EuGH interpretiert Artikel 107 Abs. 1 AEUV hier somit in dem Sinne, dass er Begünstigungen verbietet, die nicht allen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, offenstehen. Mit dieser Diskriminierungsprüfung – die aber nicht auf Grundfreiheiten, sondern nur auf die versagte Teilhabe an der streitigen Regelung selbst Bezug nimmt – entfernt sich der EuGH noch weiter vom Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV als zuvor. Denn identifiziert werden mit diesem Maßstab nur Benachteiligungen der einen Gruppe. Die Begünstigung anderer wird daraus lediglich (im Umkehrschluss) gefolgert.

Unter Berücksichtigung der besonderen Bedeutung des Beihilfeverbots – rückwirkendes Kassieren nationaler Rechtsakte durch die Kommission

---

<sup>29</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 71.

<sup>30</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 78.

ohne Vertrauensschutz für alle von der Anwendung betroffenen Unternehmen – stellt sich die Frage, wo bei dieser Auslegung des Beihilfeverbots eigentlich noch ein tatbestandlicher Unterschied zur Diskriminierungsrechtssprechung im Bereich der Grundfreiheiten besteht und wo dabei der gesetzliche Beihilfetatbestand als zwingender Rechtsanwendungs- und Subsumtionsmaßstab geblieben ist.

Diese Frage stellt sich auch im direkten Vergleich des zugrunde liegenden Sachverhalts mit der Rechtssache C-66/14 (Finanzamt Linz)<sup>31</sup>: In diesem Verfahren hatte der EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens u.a. darüber zu entscheiden, ob eine nationale Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, die es im Rahmen der Gruppenbesteuerung einer Muttergesellschaft erlaubte, beim Erwerb einer inländischen Beteiligung eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen, wohingegen eine solche Abschreibung beim Erwerb an einer ausländischen Beteiligung versagt wurde. Im Ausgangs-Rechtsstreit vor dem unabhängigen Finanzsenat in Linz hatte der Steuerpflichtige geltend gemacht, die Nichtanwendung der streitigen Steuerregelung in seinem Fall (Bestehen einer Beteiligung an einem Unternehmen im Ausland) verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit. Der Finanzsenat war dem gefolgt und hatte befunden, dass die streitige Regelung zur Herstellung der Unionsrechtskonformität im hiesigen Fall auf Beteiligungen an Körperschaften mit Sitz im Ausland anzuwenden sei. Auf die Beschwerde des Finanzamts hatte der Verwaltungsgerichtshof als Berufungsgericht dem EuGH daraufhin sinngemäß folgende Fragen vorgelegt:

- Verstößt die in Rede stehende Regelung gegen das Beihilfeverbot?
- Verstößt die in Rede stehende Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit?

Der EuGH stellte hier einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit fest. Interessanterweise prüfte er jedoch die erste Frage (Vorliegen einer Beihilferegelung) inhaltlich überhaupt nicht, sondern befand, dass sie in keinem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits stehe und deshalb unzulässig sei.<sup>32</sup> Dies erscheint erstaunlich, wenn man bedenkt, dass das österreichische Gericht 1. Instanz wegen der angenommenen Europarechtswidrigkeit (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit) gerade die Anwendung der fraglichen Regelung über den Wortlaut hinaus auf den streitigen Fall entschieden hatte. Eine solche Anwendung wäre allerdings verboten, wenn die Regelung als Beihilferegelung anzusehen wäre.

---

<sup>31</sup> EuGH vom 6. Oktober 2015, C-66/14, DStRE 2016, 21 ff.

<sup>32</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 16 ff.

Vergleicht man beide Verfahren – World Duty Free Group und Finanzamt Linz – erscheint das völlig unterschiedliche beihilferechtliche Ergebnis willkürlich. Auch wenn es von vorneherein nicht unproblematisch ist, dass der nationale Gesetzgeber derartige Vergünstigungen nur in Bezug auf ausländische Beteiligungen (World Duty Free Group) oder nur in Bezug auf inländische Beteiligungen (Finanzamt Linz) beschlossen hat, veranschaulichen beide Verfahren zusammen doch den limitierten Spielraum, der dem nationalen Gesetzgeber insoweit bleibt.

Es bleibt abzuwarten, wie der EuGH im hiesigen Fall in den nunmehr erneut anhängigen Verfahren C-64/19 P und C-53/19 P entscheiden wird.

#### **b. Die Rechtssache C-203/16 P (Heitkamp BauHolding GmbH) – Sanierungsklausel**

Der deutsche Gesetzgeber hat mit Gesetz vom 16. Juli 2009 den Tatbestand des § 8c Abs. 1a KStG eingeführt. Diese sog. Sanierungsklausel hatte den Zweck, in Abweichung zu der durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführten Verlustuntergangsregelung des § 8c KStG eine Fortführung von Verlustvorträgen dann doch wieder zu ermöglichen. Aber nur, wenn der – an sich nach § 8c Abs. 1 KStG schädliche – Anteilerwerb zum Zwecke einer Sanierung erfolgt. § 8c Abs. 1a KStG trat in Kraft, ohne dass zuvor ein beihilferechtliches Notifizierungsverfahren durchgeführt wurde. Die Kommission stufte die Regelung in einer Negativentscheidung später als gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe ein.

Gegen die Negativentscheidung der Kommission hatte Deutschland eine – wegen Verfristung vom EuG als unzulässig verworfene – Klage erhoben. Fristgerecht klagte jedoch die Heitkamp BauHolding GmbH i.L. (nachfolgend „HBH“) in der Rs. T-287/11 auf Aufhebung der Kommissionsentscheidung, da sie sich

- nach Einholung einer verbindlichen Auskunft bei dem für sie zuständigen Finanzamt
- und nach dem Ergehen eines entsprechenden Vorauszahlungsbescheids, welcher entsprechend der erteilten Auskunft die vorgetragene Verluste berücksichtigte,

auf die Anwendung des § 8c Abs. 1a KStG im konkreten Fall verlassen hatte. Verbindliche Auskunft und Vorauszahlungsbescheid waren ergangen, bevor



die Kommission im Hinblick auf § 8c Abs. 1a KStG das Verfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV eröffnet hatte.

Das EuG wies die Klage der HBH gegen die Negativentscheidung der Kommission mit Entscheidung vom 4. Februar 2016 als unbegründet zurück. Das hiergegen eingelegte Rechtsmittel beim EuGH (Rs. C-203/16) war erfolgreich: Mit Urteil vom 28. Juni 2018 hob der EuGH die Negativentscheidung der Kommission auf. Mit Rechtskraft dieser Entscheidung ist § 8c Abs. 1a KStG nunmehr also (wieder) anwendbar.<sup>33</sup>

#### aa. Negativentscheidung der Kommission

Die Kommission<sup>34</sup> prüfte die streitige Regelung entsprechend ihrer diesbezüglichen dreistufigen Formel. Sie befand zunächst, dass der Untergang der Verlustvorträge gemäß § 8c Abs. 1 KStG die maßgebende Regel im relevanten Kontext darstelle: Nach dieser Grundregel würden bei Anteilsübertragungen von zwischen 25 % und 50 % die Verluste anteilig und bei Anteilsübertragungen von über 50 % die Verluste ganz untergehen.<sup>35</sup> § 8c Abs. 1a KStG stelle zu dieser Regel eine Ausnahme dar, weil er es erlaube, dass bei Anteilsübertragungen, die zum Zwecke der Sanierung – wie in der Regelung selbst definiert – erfolgen, die schädliche (Regel-)Rechtsfolge des Verlustuntergangs nicht eintrete. Die Regelung sei daher geeignet, Unternehmen in Schwierigkeiten einen selektiven Vorteil im Vergleich mit anderen (gesunden) Unternehmen zu verschaffen und somit (prima facie) selektiv. Eine Rechtfertigung durch die Natur bzw. den inneren Aufbau des Steuersystems liege nicht vor: Das mit der Regelung verfolgte Ziel liege „außerhalb des

---

<sup>33</sup> Siehe die Anwendungsregelung in § 34 Abs. 6 KStG. Zur Frage, ob die Entscheidung des EuGH hier tatsächlich zur Wiederanwendbarkeit des § 8c Abs. 1a KStG führt, werden allerdings verschiedene Auffassungen vertreten – s. *Linn/Pignot*, IStR 2018, 559.

<sup>34</sup> Negativentscheidung der Kommission vom 26. Januar 2011, ABl. L 235 vom 10. September 2011, S. 26 ff.

<sup>35</sup> Zeitlich nach Ergehen der EuG-Entscheidung hatte das BVerfG mit Beschluss vom 29. März 2017 (2 BvL 6/11) die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG als verfassungswidrig eingestuft. Es verstoße gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (anhand der Leistungsfähigkeit), vorgetragene Verluste bereits bei einer Übertragung von bis zu 25 % der Anteile – mithin ohne Kontrollwechsel – anteilig untergehen zu lassen, ohne dass im Übrigen Anhaltspunkte für einen Missbrauch vorliegen. Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG (Übertragung von 50 % oder mehr der Anteile) ist aktuell Gegenstand einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung (2 BvL 19/17).

Steuersystems“, weil die Regelung mit dem Zweck eingeführt wurde, Probleme infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise zu bewältigen.<sup>36</sup>

#### bb. Entscheidung des EuG

Das EuG folgte der Kommission in seiner Entscheidung vom 4. Februar 2016<sup>37</sup> in dieser wie auch in einer weiteren Sache.<sup>38</sup> Den Einwand der Kommission, die HBH sei in Bezug auf die Negativentscheidung nicht klagebefugt, ließ das EuG jedoch nicht gelten.

#### cc. Schlussantrag des Generalanwalts

Der Generalanwalt vertrat in seinem Schlussantrag<sup>39</sup> die Auffassung, dass die Kommission in ihrer Entscheidung das Referenzsystem nicht zutreffend ermittelt habe: Nach dem Vortrag Deutschlands sei der Fortbestand der Verlustvorträge gemäß § 10d EStG die Regel. Für Körperschaften stelle § 8c Abs. 1 KStG insofern eine Ausnahme dar. § 8c Abs. 1a KStG statuiere hier von eine Rücausnahme für bestimmte (Sanierungs-)Fälle. Somit habe das EuG – wie auch die Kommission – die Selektivität der Maßnahme unter fehlerhafter Definition des Referenzsystems ermittelt. EuG-Urteil und Negativentscheidung seien daher aufzuheben.<sup>40</sup>

Der ausführliche Antrag des Generalanwalts verdeutlicht in vielerlei Hinsicht die aktuellen Problemzonen in der Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten:

### **Das Kriterium der individuellen Betroffenheit**

Die Kommission trug im Klageverfahren vor dem EuG vor, die Klage der HBH sei unzulässig, weil diese nicht im Sinne von Art. 263 Abs. 4 AEUV klagebefugt sei. Es fehle diesbezüglich außerdem das Rechtsschutzinteresse. Die Klägerin sei nicht tatsächlich Begünstigte einer Beihilfe (welche klage-

---

<sup>36</sup> Kommission, a.a.O., Rn. 87 ff.

<sup>37</sup> EuG, Urteil vom 4. Februar, ABl. C 98 vom 14. März 2016, S. 27 ff.

<sup>38</sup> EuG, Urteil vom 4. Februar in der Rs. T-620/11 (GFKL Financial Services), EWS 2016, S. 61 ff.

<sup>39</sup> Generalanwalt *Wahl* beim EuGH, Schlussantrag vom 20. Dezember 2017 in der Rs. C-203/16 P, BeckRS 2017, 136858.

<sup>40</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 190.

befugt wäre), sondern nur potentiell künftig Begünstigte (welche nicht klagebefugt sei).

Wie bereits das EuG teilte auch der Generalanwalt die Auffassung der Kommission nicht. Letztere ist in dem konkreten Klageverfahren besonders bemerkenswert, weil die HBH sich in Bezug auf die Anwendbarkeit der streitigen Vorschrift (§ 8c Abs. 1a KStG) von dem für sie zuständigen Finanzamt eine verbindliche Auskunft besorgt hatte, in dem das Finanzamt die Anwendung der Vorschrift im konkreten Fall bestätigt hatte. Auf dieser Basis war außerdem ein Vorauszahlungsbescheid ergangen, der die vorgebrachten Verluste berücksichtigte. Erst später hatte die Kommission das beihilferechtliche Verfahren gegen die Bundesrepublik eröffnet. Dementsprechend hatte das EuG ein „erworbenes Recht“ der HBH angenommen, mit der Begründung, durch die erteilte verbindliche Auskunft habe die Finanzverwaltung in Bezug auf die Anwendung des § 8c Abs. 1a KStG im konkreten Fall keinen Spielraum mehr gehabt.

Der Generalanwalt legte in diesem Zusammenhang dar, dass es „*im steuerlichen Kontext besonders schwierig*“ sein könne, den Zeitpunkt zu bestimmen, an dem ein Unternehmen eine Beihilfe erhalten habe. Im vorliegenden Fall kämen als Anknüpfungspunkte hierfür die Erteilung der verbindlichen Auskunft, der Erlass des Vorauszahlungsbescheids oder – wie von der Kommission postuliert – „*der Zeitpunkt, in dem die Steuerersparnis durch einen bestandskräftigen Steuerbescheid festgestellt werde*“ in Betracht.<sup>41</sup>

Der restriktive Standpunkt der Kommission verwundert nicht nur vor dem Hintergrund des damit einhergehenden Rechtsschutz-Verständnisses, sondern auch in dogmatischer Hinsicht: Denn grundsätzlich überrascht die Auffassung, dass eine steuerliche Beihilfe erst dann als gewährt anzusehen sein soll, wenn ein zugrundeliegender Steuerbescheid bestandskräftig ist; in diesem Falle würde bereits ein Einspruchsverfahren den Zeitpunkt der Beihilfegewährung verlagern.

### **Vergleichbarkeit als zentrales Kriterium der Selektivitätsprüfung**

Der Generalanwalt wiederholte unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil in der Sache World Duty Free Group, dass für die Prüfung der Selektivität der Vergleich der Unternehmen entscheidend sei<sup>42</sup>; es müsse im Rahmen der Selektivitätsprüfung festgestellt werden, ob durch die betreffende Maß-

---

<sup>41</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 75.

<sup>42</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 93.

nahme bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen, „die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“, begünstigt werden.

Der Generalanwalt bestätigte auch die dreistufige Prüfung zur Feststellung, ob eine Selektivität gegeben sei, adressierte aber ausdrücklich „die Schwierigkeiten, die die mit der der Bestimmung der (materiellen) Selektivität einer steuerlichen Maßnahme anhand dieser Parameter verbunden sind“.<sup>43</sup>

### **Bedeutung des Referenzsystems**

Der Generalanwalt befasste sich sodann sehr ausführlich mit der Bedeutung der Bestimmung des (richtigen) Referenzsystems:

*„Mit dem Kriterium der Selektivität sollen Maßnahmen bestimmt werden, die eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Unternehmen mit sich bringen, die sich in einer rechtlich und faktisch vergleichbaren Situation befinden. Ein solcher Vergleich ist jedoch nur sinnvoll, wenn er anhand eines bestimmten Maßstabs vorgenommen wird. Deshalb ist die richtige Bestimmung eines Referenzsystems für die Prüfung der Selektivität von zentraler Bedeutung.“<sup>44</sup>*

Er stellte fest, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofes dazu schweige, wie das relevante Bezugssystem ermittelt werden solle: Der Gerichtshof habe „lediglich erklärt, dass als das Referenzsystem die im betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung anzusehen ist.“<sup>45</sup>

Die Kommission beschreibe das Referenzsystem „dahingehend, dass es sich aus kohärenten Vorschriften zusammensetze, die auf der Grundlage objektiver Kriterien generell auf alle Unternehmen Anwendung fänden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fielen“.<sup>46</sup> Sie sei hierzu in der mündlichen Verhandlung auch befragt worden: „Auf die Frage nach den zur Bestimmung des Referenzsystems anzuwendenden Kriterien hat die Kommission nicht zu erläutern vermocht, auf welcher Grundlage sie das

---

<sup>43</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 98.

<sup>44</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 99.

<sup>45</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 100.

<sup>46</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 103.

*Referenzsystem bestimmt. Sie hat diesen Vorgang als eine Suche nach dem Grundgedanken des Systems bezeichnet.*<sup>47</sup>

Der Generalanwalt argumentierte sodann – unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung –, dass aus seiner Sicht bei der Bestimmung des Referenzsystems einem „*breit angelegten Ansatz*“ der Vorzug zu geben sei bzw. dass die Bestimmung des Referenzsystems „*nicht formalistisch*“ erfolgen solle.<sup>48</sup>

Er legte dar, dass die grundsätzliche Regelung eines Verlustvortrags gemäß § 10d EStG nach § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften gelte, wobei dies der gebotenen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung tragen solle. § 8c Abs. 1 KStG enthalte eine Ausnahme von dieser Regel, soweit er bestimme, dass Verlustvorträge infolge eines (schädlichen) Anteils-eignerwechsels untergehen. Die streitige Regelung des § 8c Abs. 1a KStG wiederum schließe bestimmte Fälle vom Anwendungsbereich der Ausnahme (§ 8c Abs. 1 KStG) aus. Diese Fälle würden sodann wieder von der allgemeinen Regelung umfasst (welche den Verlustvortrag gestatte).<sup>49</sup> Der Generalanwalt merkte hierzu an:

*„Angesichts der gewählten Regelungstechnik hängt die Selektivität der streitigen Maßnahme stark von der Perspektive ab. Je nachdem, ob die allgemeine Regelung des Verlustvortrags oder die Ausnahme von dieser Regel, nämlich die Regelung des Verfalls von Verlusten, als Maßstab für die Prüfung der Selektivität der Sanierungsklausel herangezogen wird, wird das Ergebnis zur Selektivität nämlich sehr unterschiedlich aussehen.“*<sup>50</sup>

Der Generalanwalt blieb auch unter Berücksichtigung der Vorgängerregelung des § 8c Abs. 1 KStG (§ 8 Abs. 4 KStG a.F.) bei seiner Würdigung, dass die Kommission hier das Referenzsystem nicht zutreffend bestimmt habe.

Er trat allerdings der Argumentation der HBH – diese gestützt auf das Urteil des EuG in Sachen Autogrill España – entgegen, wonach Selektivität nur bei der Begünstigung einer bestimmten Gruppe von Unternehmen vorliege. Er bestätigte insoweit die Ausführungen des EuGH im Urteil World Duty Free: Die Selektivität setze nicht notwendig voraus, „*dass sie eine besondere*

---

<sup>47</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 105.

<sup>48</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 106.

<sup>49</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 125.

<sup>50</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 126.

*Gruppe von Unternehmen betrifft, die aufgrund besonderer und gemeinsamer Eigenarten unterschieden werden können. Vielmehr ist zur Bestimmung der Selektivität einer Maßnahme im Wesentlichen zu prüfen, ob der Ausschluss bestimmter Wirtschaftsteilnehmer von der Begünstigung durch einen Steuervorteil, der sich aus einer von der allgemeinen Steuerregelung abweichenden Maßnahme ergibt, eine diskriminierende Behandlung ihnen gegenüber darstellt“.<sup>51</sup>*

### **Bestimmung des Referenzsystems als im Rechtsmittelverfahren überprüfbare Rechtsfrage**

Wegen des Vorbringens der Kommission, wonach das Vorbringen der Klägerin zur Bestimmung des Referenzsystems einer Überprüfung durch den EuGH nicht zugänglich sei, weil es sich auf Tatsachenfeststellungen beziehe, nahm der Generalanwalt auch hierauf Bezug.

Er stellte sehr deutlich klar, dass die Bestimmung des Referenzsystems einer Überprüfung im Rechtsmittelverfahren nicht entzogen werden könne, da die richtige Auslegung des Begriffes der Selektivität ausdrücklich eine Rechts- und keine Tatsachenfrage sei. Außerdem: *„Dem von der Kommission vertretenen starren Ansatz zu folgen, würde bedeuten, dass eine Frage von grundlegender Bedeutung für die Prüfung der Selektivität der Zuständigkeit des Gerichtshofs systematisch entzogen wäre. Angesichts dessen, dass die Bestimmung des Referenzsystems entscheidende Auswirkungen auf die beiden folgenden Schritte der Selektivitätsprüfung hat, ist einem solchen Ansatz meines Erachtens nicht zu folgen. Wie erläutert, bildet das Referenzsystem gerade den Maßstab, an dem die Selektivität einer steuerlichen Maßnahme zu beurteilen ist.“<sup>52</sup>*

### **Rechtfertigung der Abweichung vom Referenzsystem durch immanente Gründe**

Der Generalanwalt stellte fest, dass es *„wahrscheinlich besonders schwierig ist, eine steuerliche Maßnahme in diesem dritten Schritt der Selektivitätsprüfung zu retten“.<sup>53</sup> Und weiter: „Es überrascht daher nicht, dass der Gerichtshof von Mitgliedstaaten im Rahmen des dritten Schritts der Selektivitätsprüfung geltend gemachte Gründe nach meiner Kenntnis noch nie*

---

<sup>51</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 171.

<sup>52</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 123.

<sup>53</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 182.

*anerkannt hat. Dies könnte darauf schließen lassen, dass wir es hier mit einer de facto unwiderleglichen Vermutung dafür zu tun haben, dass steuerliche Maßnahmen, für die festgestellt worden ist, dass sie a priori selektiv sind, in der Tat selektiv sind.*<sup>54</sup>

#### dd. Entscheidung des EuGH

In seiner Entscheidung vom 28. Juni 2018 erklärte der EuGH die streitgegenständliche Negativ-Entscheidung der Kommission für nichtig.<sup>55</sup>

Dabei bejahte er im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung die individuelle Betroffenheit der Klägerin im hiesigen Fall: Die HBH habe im konkreten Fall durch die verbindliche Auskunft ein konkretes, bestätigtes Recht erworben. Das EuG habe daher rechtsfehlerfrei entschieden, dass die HBH individuell betroffen und ihre Klage zulässig sei.<sup>56</sup>

Im Rahmen der Selektivitätsprüfung beschäftigte sich der EuGH zunächst mit der Frage, inwieweit allein der „Ausnahme“-Charakter der in Rede stehenden Vorschrift (d.h. des § 8c Abs. 1a KStG im Verhältnis zu § 8c Abs. 1 KStG) für die rechtliche Beurteilung maßgebend sein könne. Er stellte hierzu Folgendes fest: Ebenso wenig, wie der nationale Steuergesetzgeber „durch den Rückgriff auf eine bestimmte Regelungstechnik“ bestimmte Maßnahmen der Beihilfekontrolle entziehen könne, könne andersherum allein die verwendete Regelungstechnik maßgebend für die Frage sein, ob die Maßnahme selektiv sei.<sup>57</sup>

Der EuGH folgte sodann in seiner Entscheidung dem Vortrag der HBH, wonach das Referenzsystem im vorliegenden Fall unter Einbeziehung der Grundregel des Verlustvortrags hätte definiert werden müssen. Der EuGH befand hierzu Folgendes: *„Durch den Ausschluss der allgemeinen Regel des Verlustvortrags von dem im vorliegenden Fall maßgebenden Referenzsystem hat das Gericht [...] dieses System offensichtlich zu eng definiert“*.<sup>58</sup> Ein solcher *„Fehler bei der Bestimmung des Referenzsystems“* führe *„zwangsläufig dazu, dass die gesamte Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität*

---

<sup>54</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 187.

<sup>55</sup> EuGH, Urteil vom 28. Juni 2018 in der Rs. C-203/16 P, IStR 2018, 552 ff.

<sup>56</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 53 ff. [58].

<sup>57</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 92.

<sup>58</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 103.

*mit einem Mangel behaftet ist*“, weswegen dem Rechtsmittel hier stattzugeben sei.<sup>59</sup>

ee. Anmerkung

Die EuGH-Entscheidung ist aus Sicht des Steuerpflichtigen zwar insofern erfreulich, als sie bezüglich der Klagebefugnis und der Überprüfbarkeit der Selektivitätsprüfung nicht dem eingeschränkten Verständnis der Kommission zum Rechtsschutz der Betroffenen folgt.

Was die Selektivität der streitigen Maßnahme angeht, bestätigt das Verfahren leider nur erneut die grundlegenden Schwierigkeiten der Anwendung der Regel-Ausnahme-Formel bereits in Bezug auf die Bestimmung des Referenzsystems.

### **c. Die Rechtssache C-347/17 – Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel**

Die sog. Konzernklausel des § 6a GrEStG wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009 eingeführt. Sie sollte bestimmte konzerninterne Vorgänge, die ansonsten der Grunderwerbsteuer unterfallen, von der Grunderwerbsteuer ausnehmen und somit die Durchführung konzerninterner Umstrukturierungen erleichtern. Dieses Anliegen des Gesetzgebers ist nach nahezu einhelliger Auffassung weitgehend gescheitert, weil einerseits die tatbestandsmäßigen Anforderungen des § 6a GrEStG selbst an die erfassten Vorgänge sehr hoch sind und weil andererseits die Finanzverwaltung darüber hinaus noch weitergehende (ungeschriebene) Anforderungen in ihre Anwendungsschreiben aufgenommen hatte.

aa. Verfahrensgang bis zum Vorlagebeschluss des BFH

So lag dem finanzgerichtlichen Verfahren ein Sachverhalt zugrunde, bei dem eine 100%ige Tochter-GmbH mit Grundbesitz auf ihre Muttergesellschaft (eine Aktiengesellschaft) zur Aufnahme verschmolzen worden war. Während der Steuerpflichtige davon ausging, aufgrund unstreitigen Vorliegens der fünfjährigen Vorbehaltensfrist den Ausnahmetatbestand des § 6a GrESt erfüllt zu haben, teilte die Finanzverwaltung diese Auffassung nicht: Das zuständige Finanzamt war vielmehr der Auffassung, § 6a GrEStG komme

---

<sup>59</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 107.



nicht zur Anwendung, weil – aufgrund der verschmelzungsbedingten Auflösung der GmbH – die Nachbehaltsfrist des § 6a S. 4 GrEStG nicht erfüllt sei.

Das FG folgte der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen und legte § 6a S. 4 GrEStG seinem Sinn und Zweck entsprechend so aus, dass es auf die Nachbehaltfrist hier nicht ankomme.<sup>60</sup> Im anschließenden, von der Finanzverwaltung angestregten Revisionsverfahren hatte der BFH dann Zweifel, ob § 6a GrEStG wegen des Beihilfeverbots gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV überhaupt angewendet werden dürfe. Mit Beschluss vom 30. Mai 2017 setzte er das Verfahren II R 62/14 (wie auch Parallelverfahren) aus und ersuchte den EuGH zu dieser Frage um eine Vorabentscheidung über die Auslegung von Art. 107 Abs. 1 AEUV.<sup>61</sup>

#### bb. Schlussantrag des Generalanwalts

Der Schlussantrag von Generalanwalt Saugmandsgaard vom 19. September 2018<sup>62</sup> ist bemerkenswert, weil er hinsichtlich seiner grundlegenden Kritik am beihilferechtlichen Prüfungsmaßstab der Kommission die Schlussanträge in den Sachen World Duty Free und Heitkamp Bau Holding noch an Deutlichkeit und Pointiertheit übertrifft.

Im Ergebnis vertritt der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen die Auffassung, dass § 6a GrEStG deswegen keine unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallende Beihilferegelung darstelle, weil der in § 6a GrEStG geregelte Ausnahmetatbestand nicht zu einer selektiven Begünstigung von Unternehmen führe.

Zunächst hält er fest, dass von den Kriterien, die nach dem Beihilfetatbestand grundsätzlich Voraussetzung für das Vorliegen einer Beihilfe(-Regelung) sind – nämlich Verschaffung eines Vorteils, Selektivität des Vorteils, Zurechenbarkeit der Vorteilsverschaffung gegenüber dem Staat, Gewährung des Vorteils aus staatlichen Mitteln, Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und (drohende) Verfälschung des Wettbewerbs – drei *„fast definitionsgemäß von jeder eine Steuerbegünstigung vorsehenden nationalen Maßnahme [...] erfüllt“* seien, nämlich die Vorteilsgewährung, die Zurechenbarkeit an den Staat und die Verfügung über staatliche Mittel.

---

<sup>60</sup> FG Nürnberg vom 16. Oktober 2014 (4 K 1059/13), EFG 2015, 424.

<sup>61</sup> DStR 2017, 1324.

<sup>62</sup> BeckRS 2018, 22111.

Zu den Merkmalen der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und der (drohenden) Wettbewerbsverfälschung äußert sich der Generalanwalt nur knapp und tendenziell bejahend, verweist jedoch darauf, dass diese Beurteilung Sache des vorlegenden Gerichts sei.

In den anschließenden Ausführungen zur Selektivität – und auch bereits einleitend in den Randnummern 4 bis 9 seines Schlussantrags – geht der Generalanwalt auf die Problematik ein, die im Kontext steuerlicher Maßnahmen der Mitgliedstaaten aus dem dazu von der Kommission entwickelten Prüfungsmaßstab folgt und die seit Jahren Anlass für Kritik und Unsicherheit in Bezug auf die Prüfungspraxis der Kommission für steuerliche Maßnahmen gibt.

Der Generalanwalt stellt zunächst die „klassische Prüfungsmethode“ (Prüfung, ob eine Differenzierung vorliegt, die nicht allgemein verfügbar ist) der für steuerliche Vorschriften verwendeten „Methode des Bezugsrahmens“ (Prüfung entsprechend einer Diskriminierung anhand eines konkreten Bezugsrahmens, oft auch als Referenzsystem bezeichnet, von dem als „Ausnahme“ abgewichen wird) gegenüber. Sodann befindet er Folgendes:

- *„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. Die Strenge dieses Tests wird außerdem durch die Beschränkungen betreffend die Ziele, die hinsichtlich der Vergleichbarkeit und der Rechtfertigung geltend gemacht werden können, verschärft“.*<sup>63</sup>
- *„In einem Bereich wie dem Steuerrecht, der eng mit der Souveränität der Mitgliedstaaten verbunden ist, der auf Unionsebene nicht oder wenig harmonisiert ist und der heikle politische Fragen, wie die Gleichheit vor der Steuer oder die Progressivität der Steuer, aufwirft, kann man sich jedoch fragen, ob die Verwendung einer weniger invasiven Prüfungsmethode, die sich auf den Begriff der allgemeinen Verfügbarkeit gründet, nicht angemessener ist“.*<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 72.

<sup>64</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 73.

Im Anschluss hält er zwar fest, dass für die Frage der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt ausschließlich die Kommission zuständig ist. Dann heißt es jedoch weiter:

- *„In Anbetracht der ausschließlichen Zuständigkeit und des weiten Ermessens der Kommission hinsichtlich der Vereinbarkeit der Beihilfen mit dem Binnenmarkt würde eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Beihilfenrechts mittels der Methode des Bezugsrahmens der Kommission die Befugnis übertragen, die nationalen Steuerregelungen zu „glätten“, indem sie die Aufhebung der Differenzierungen verlangt, die aus sozialen, wirtschaftlichen, ökologischen oder anderen Gründen zulässigerweise festgelegt wurden“.*<sup>65</sup>
- *„Es wäre meines Erachtens schwer mit dem Grundsatz der Autonomie der Mitgliedstaaten im Bereich der Steuern vereinbar, der Kommission eine solche Befugnis zu gewähren. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs fallen nämlich mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Bestimmung der Bemessungsgrundlage und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Steuerzuständigkeit der Mitgliedstaaten“.*<sup>66</sup>
- *„Mit anderen Worten ist es nicht Sache der Kommission, wegen des Verbots staatlicher Beihilfen über jede unterschiedliche Behandlung zu befinden, die sich aus der von jedem Mitgliedstaat festgelegten Verteilung der Steuerbelastung ergibt“.*<sup>67</sup>
- *„Man kann sich auch fragen, ob die Heranziehung der Methode des Bezugsrahmens die Mitgliedstaaten de facto zwänge, der Kommission nach Art. 108 Abs. 3 AEUV die überwiegende Mehrheit ihrer nationalen steuerpolitischen Maßnahmen, insbesondere diejenigen, die ihren Jahreshaushalt umsetzen, oder diejenigen, die jedem Unternehmen offenstehen, wie die im Ausgangsstreit in Rede stehende Befreiung, zu notifizieren“.*<sup>68</sup>
- *„Im Vergleich dazu gestattet es die Heranziehung der klassischen Prüfungsmethode, die sich auf das Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit gründet, das Beihilfenrecht und in erster Linie die Tätigkeit der Kommission auf die für den Wettbewerb im Binnenmarkt schädlichsten Maß-*

---

<sup>65</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 77.

<sup>66</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 78.

<sup>67</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 79.

<sup>68</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 80.

*nahmen, nämlich die Einzelbeihilfen und die sektoralen Beihilfen, zu konzentrieren. Die intersektoralen Maßnahmen würden diesem Recht dagegen nur unterstellt, wenn feststeht, dass sie mittelbar selektiv und daher für den Wettbewerb im Binnenmarkt schädlich sind („Gibraltar“-Ausnahme)“.*<sup>69</sup>

Mit diesen Ausführungen greift der Generalanwalt die wesentlichen Kritikpunkte an der dreistufigen „Methode des Bezugsrahmens“ (Feststellung des Referenzsystems, Prüfung des Vorliegens einer Ausnahme, Prüfung, ob diese Ausnahme gerechtfertigt ist) auf und stellt diese anhand der primärrechtlichen Wertung der fortbestehenden mitgliedstaatlichen Steuerautonomie grundsätzlich in Frage.

Der Generalanwalt führt sodann weitere problematische Aspekte der Methode des Bezugsrahmens auf und schlägt dem Gerichtshof vor, *„nicht nur in der vorliegenden Rechtssache, sondern allgemeiner im Bereich der Steuern, die klassische, auf dem Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit gründende Prüfungsmethode anzuwenden“*.<sup>70</sup>

Im Hinblick auf § 6a GrEStG kommt er zu dem Ergebnis, dass die Regelung – auch bei Anwendung der Methode des Bezugsrahmens – nicht als selektiv anzusehen sei, weil bei sachgerechter Würdigung *„§ 6a GrEStG eine Korrektur zum Anwendungsbereich von § 1 GrEStG, der zu weit gefasst worden sei, dar[stellt], indem er [konzerninterne Umwandlungsvorgänge] aufgrund ihrer fehlenden Auswirkung auf das wirtschaftliche Eigentum an den betreffenden Grundstücken ausschließe. Folglich ist § 6a GrEStG Teil des Bezugsrahmens und kann nicht als selektiv [...] angesehen werden“*.<sup>71</sup> Hilfsweise führt er aus, dass die Sachverhalte, die § 6a GrEStG erfasse, nicht mit denen vergleichbar seien, welche nicht unter die Vorschrift fielen.

#### cc. Entscheidung des EuGH

In seiner Entscheidung vom 19. Dezember 2018<sup>72</sup> kommt der EuGH zu dem Ergebnis, § 6a GrEStG stelle keine verbotene Beihilferegelung dar. Dabei folgt er jedoch nicht der Auffassung des Generalanwalts, wonach

---

<sup>69</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 81.

<sup>70</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 87.

<sup>71</sup> Generalanwalt, a.a.O., Rn. 139.

<sup>72</sup> DStR 2019, 49 ff.

§ 6a GrEStG Bestandteil des Bezugsrahmens selbst sei. Stattdessen geht der EuGH davon aus, dass § 6a GrEStG sehr wohl zu einer Ungleichbehandlung von Unternehmen führe, die sich im Hinblick auf das mit der Vorschrift verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befänden, und dass somit eine Maßnahme vorliege, die a priori selektiv sei.<sup>73</sup> Die Selektivität ergäbe sich insbesondere aus den hohen Anforderungen für die Inanspruchnahme der Regelung, namentlich dem Kriterium der mindestens 95%igen Beteiligung sowie den fünfjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen. Diese Ungleichbehandlung sei jedoch gerechtfertigt: Mit der Einführung des § 6a GrEStG habe der deutsche Gesetzgeber das Ziel verfolgt, eine „übermäßige“ Besteuerung, namentlich eine Doppelbesteuerung zu verhindern. Dies sei ein „mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des fraglichen allgemeinen Systems zusammenhängende[s] Ziel“. Die Mindestbeteiligungshöhe und die Vorbehaltens- und Nachbehaltensfrist seien insbesondere „durch die Absicht gerechtfertigt, ungewollte Mitnahmeeffekte und damit Missbrauch zu verhindern“.<sup>74</sup>

#### dd. Anmerkung

Die Entscheidung des EuGH im Rahmen des Vorlageverfahrens konnte mit relativ kurzer Verfahrensdauer (d.h. ab dem Zeitpunkt der BFH-Vorlage) für Klarheit sorgen – § 6a GrEStG ist keine verbotene Beihilferegelung und kann weiter angewendet werden. Der Verfahrensgang jedoch verdeutlicht erneut, dass es unproblematisch möglich ist, im Rahmen der Anwendung des Kriteriums des Bezugsrahmens für ein und dieselbe Regelung drei verschiedene Subsumtionen zu erhalten:

- Der BFH ging davon aus, § 6a GrEStG könne eine verbotene Beihilferegelung darstellen.
- Der Generalanwalt sah § 6a GrEStG dagegen als Teil des Bezugsrahmens.
- Der EuGH wiederum befand § 6a GrEStG für a priori selektiv, die daraus resultierende Ungleichbehandlung aber für systemkonform gerechtfertigt.

Dies belegt, dass der Prüfungsmaßstab für steuerliche Beihilfen es nicht zulässt, den Beihilfecharakter einer Maßnahme mit hinreichender Sicher-

---

<sup>73</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 42 ff.

<sup>74</sup> EuGH, a.a.O., Rn. 51.

heit einzuschätzen. Auch wenn der EuGH auf die Kritik von Generalanwalt Saugmangaard an dem beihilferechtlichen Prüfungsmaßstab der Kommission für steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten nicht einging, steht diese nun im Raum.

#### **4. Exkurs: Die grunderwerbsteuerliche Share-Deal-Reform**

Der formelhafte beihilferechtliche Prüfungsmaßstab ist – das muss gesagt werden – aber nicht allein verantwortlich für die Probleme, welche das Beihilfeverbot im steuerlichen Kontext produziert.

Wie sich aus den vorstehend beschriebenen Verfahren zu § 8c KStG und § 6a GrEStG ergibt, ist es jedenfalls aus deutscher Sicht auch der nationale Gesetzgeber, der grundlegende Prinzipien wie das der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aus fiskalischen oder sonstigen Interessen in zunehmender Tendenz über Bord wirft und es damit immer schwerer macht, den roten Faden der gleichmäßigen Besteuerung überhaupt noch auszumachen.

So bleibt das Beihilfeverbot im grunderwerbsteuerlichen Kontext von aktueller Relevanz: Denn im Rahmen der gegenwärtig schwebenden Reform zur grunderwerbsteuerlichen Behandlung des Share Deals<sup>75</sup> ergibt sich – im Zuge der Absenkung der relevanten Schwellenwerte von 95 % auf 90 %, der Verlängerung der maßgebenden Beteiligungszeiträume von fünf auf 10 (bzw. teilweise sogar 15) Jahre und der Einführung eines neuen § 1 Abs. 2b GrEStG für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – eine Reihe von Fragen, die den Gesetzgeber in beihilferechtlicher Hinsicht vor eine Herausforderung stellen dürften.

Die Grunderwerbsteuer als Verkehrssteuer soll eigentlich Grundstücksübertragungen erfassen. Als Ersatztatbestände sind jedoch – zur Vermeidung von Umgehungen – seit jeher bestimmte Anteilsübertragungen geregelt: Wer-

---

<sup>75</sup> Regierungsentwurf des BMF vom 31. Juli 2019 für ein Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes. Siehe hierzu generell *Broemel/Mörwald*, DStR 2019, 1113 (noch auf Basis des vorangegangenen Referentenentwurfes für das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Die „Share-Deal-Reform“ war ursprünglich in dieses Gesetz integriert, wurde dann aber wegen befürchteter Schwierigkeiten im weiteren gesetzgeberischen Verfahrensverlauf in ein eigenständiges Gesetz gegossen). Grundlegend und kritisch zum Reformvorhaben (auf Basis der Eckpunkte der Finanzministerkonferenz): *Joisten/Spiertz/Heijnen/Ratzenhofer*, ifst-Schrift 528 (2019).

den Anteile an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften übertragen, kommt es nach geltendem Recht (§ 1 Abs. 3 bzw. 3a GrEStG) darauf an, ob 95 % oder mehr der Anteile (rechtlich oder wirtschaftlich) in einer Hand vereinigt oder gesammelt auf eine Hand weiter übertragen werden. Bei Personengesellschaften kommt es nach geltendem Recht (§ 1 Abs. 2a GrEStG) dagegen primär darauf an, ob innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren 95 % oder mehr der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen.

Die Vollbesteuerung in Fällen, in denen zwar nicht 100 %, aber 95 % oder mehr in schädlicher Weise bewegt werden, gilt als verfassungskonforme Typisierung zur Vermeidung von Umgehungen. Die unterschiedlichen Regelungen für Personen- und Kapitalgesellschaften gelten ebenfalls als verfassungskonform, da sie bestimmten Unterschieden zwischen beiden Rechtsformen Rechnung tragen.

Der Regierungsentwurf zur Share-Deal-Reform enthält derzeit jedoch unverändert den zur Einführung geplanten § 1 Abs. 2b GrEStG-RefE, der die vorstehende Regelung für Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a GrEStG) zur Anwendung auf Kapitalgesellschaften wortgleich kopiert. Hiergegen wird u.a. vorgebracht, dass jedenfalls für börsennotierte Gesellschaften diese Regelung nicht eingeführt werden dürfe, weil dies – ohne dass die Gesellschaft selbst es in der Hand hätte und ggf. auch ohne dass sie (oder die Finanzverwaltung) den Eintritt des Besteuerungsfalles überhaupt nachhalten könnte (= Risiko eines strukturellen Vollzugsdefizits) – zu einer erratischen und langfristig mehrfachen Belastung mit Grunderwerbsteuer führen würde.

Wäre eine solche Börsenklausel – als Ausnahme zu einem neu eingeführten § 1 Abs. 2b – eine verbotene Beihilferegelung? Hierüber ließe sich wohl trefflich streiten. Der Gesetzgeber könnte (das Argument des EuGH aus dessen Entscheidung zu § 6a GrEStG aufnehmend) anführen, dass durch eine solche Regelung nur eine unerwünschte Doppelbesteuerung vermieden werden solle und eine etwaige selektive Wirkung deswegen jedenfalls gerechtfertigt sei. Allerdings dürfte dieses Argument nicht durchgreifen, weil dann z.B. auch börsennotierte Immobilienunternehmen von der Börsenklausel profitieren würden, während umgekehrt nicht börsennotierte Unternehmen, die eine Betriebsimmobilie im Bestand haben, strukturell einer potentiellen Doppelbesteuerung ausgesetzt blieben. Überdies besteht das gleiche Problem (theoretisch) bereits heute im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG, soweit (börsennotierte) Kapitalgesellschaften an grundbesitzenden Personengesellschaften beteiligt sind.

Stringent wäre es dagegen, bei der bisherigen, für Personen- und Kapitalgesellschaften unterschiedlichen Regelungstechnik zu bleiben, die für Kapitalgesellschaften letztlich darauf abstellt, ob es im Hinblick auf die Anteile zu einer Vereinigung in einer Hand kommt. Diese Technik verwendet z.B. auch § 8c KStG, der deswegen ebenfalls ohne Börsenklausel auskommt: Hier kommt es für den Untergang der Verlustvorträge nicht darauf an, ob ein bestimmter Prozentsatz der Anteile übertragen wird, sondern darauf, ob dies zugunsten eines Erwerbers bzw. nahestehender Personen geschieht.

Die Einführung des § 1 Abs. 2b GrEStG-RefE schafft nach derzeitigem Stand ein weiteres Problem dadurch, dass bestimmte weitere, korrigierende Regelungen für den Anwendungsbereich des jetzigen § 1 Abs. 2a GrEStG – die §§ 5 und 6 GrEStG – nach derzeitigem Stand nicht entsprechend beim § 1 Abs. 2b anwendbar sein sollen. Wie diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt sein soll, erschließt sich nicht.

Ein weiteres beihilferechtliches Problem kann darin gesehen werden, dass § 1 Abs. 2b GrEStG-RefE aus politischen Gründen offenbar Genossenschaften nicht erfasst. Genossenschaften gelten weder als Personen- noch als Kapitalgesellschaften. Aber ist es gerechtfertigt, sie aus dem Anwendungsbereich der neuen Vorschrift auszunehmen?

Problematisch erscheint auch die zukünftige Anwendung des § 6a GrEStG, den die Bundesregierung mithilfe des EuGH gerade noch vor der Kommission retten konnte. Begründung im dortigen Verfahren: eingeschränkter Anwendungsbereich zwecks Typisierung von Missbrauchsfällen, Rechtfertigung der Vorschrift mit der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Nach dem derzeitigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens soll § 6a GrEStG zwar in S. 1 einen Verweis auch auf § 1 Abs. 2b neu erhalten (sowie überhaupt auf die übrigen neu gefassten Erwerbstatbestände, die dann als Schwellenwert 90 % nennen); im Übrigen ist jedoch nicht vorgesehen, die Anforderungen im Hinblick auf eine fünfjährige Vor- und Nachbehaltenszeit mit einer Beteiligungshöhe von mindestens 95 % anzupassen. Das bedeutet: Ein begünstigungsfähiger grunderwerbsteuerlicher Konzernverbund soll auch nach allgemeiner Absenkung der grunderwerbsteuerlich als relevant festgelegten Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % weiter immer nur dann vorliegen, wenn eine mindestens 95%ige Beherrschung vorliegt. Das ergibt keinen Sinn und führt zu sachlich nicht gerechtfertigten Einschränkungen im Anwendungsbereich.



Weitere Unstimmigkeiten dürften sich aus den Anwendungsregelungen ergeben, die der Referentenentwurf enthält: Die Regelungen sind derart kompliziert und speziell, dass allein hierzu ein umfangreiches Anwendungsschreiben der obersten Finanzbehörden der Länder erforderlich werden dürfte.

Das Gesetzgebungsverfahren zur grunderwerbsteuerlichen Share-Deal-Besteuerung ist politisch motiviert und keine Seite möchte hier nun als Verhinderer dafür stehen, dass die gerechte Besteuerung auch endlich im Grunderwerbsteuerrecht Einzug hält (wo der private Häuslebauer stets zahlt und die professionellen Investoren beim Portfoliokauf nicht immer). Dass der Share Deal so attraktiv geworden ist, hat allerdings primär mit den inflationären Hebesätzen zu tun. Dem privaten Häuslebauer nützt die Reform nichts, weil der ursprüngliche Gedanke, ihn über einen einmaligen Grunderwerbsteuerfreibetrag tatsächlich zu entlasten, einstweilen wieder beerdigt worden ist. Hintergrund: Hier müssten dann nämlich alle Bundesländer in die Tasche greifen, während die Share-Deal-Reform nur einigen von ihnen ein Mehraufkommen verspricht. Dass es bei der Share-Deal-Reform letztlich nur um eine Steigerung des Steueraufkommens geht, ist daher allen klar. Umso wichtiger ist, dass die gesetzlichen Änderungen in einem technisch anspruchsvollen Gesetz richtig – und das heißt auch beihilfesicher – umgesetzt werden.

### III. Verfahrensrecht – Kontrolle steuerlicher Beihilfen

Die verfahrensrechtlichen Tücken des Beihilfeverfahrensrechts traten exemplarisch im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung von Sanierungserträgen (§ 3a EStG, § 7b GewStG) zutage. Nachdem die beihilferechtliche Beurteilung der Steuerbefreiung von Sanierungserträgen über ein Jahrzehnt lang umstritten blieb,<sup>76</sup> wurde die Steuerbefreiung im Juni 2017 gesetzlich neu gefasst und unter Anwendungsvorbehalt gestellt. Die Steuerbefreiung sollte erst Anwendung finden, wenn die Kommission durch förmlichen Beschluss feststellt, dass die Steuerbefreiung entweder keine Beihilfe darstellt oder dass sie diese als mit dem Binnenmarkt vereinbar genehmigt. Die Kommission fasste jedoch keinen förmlichen Beschluss, sondern – so zumindest die Pressemeldungen – unterrichtete die Bundesregierung im August 2018 in einem „Comfort Letter“ der Generaldirektion Wettbewerb darüber, dass der Regelung keine beihilferechtlichen Bedenken entgegenstehen. Die Bundesregierung war daher gezwungen, erneut das Gesetzgebungsverfahren einzuleiten, um den erstmalig in ein Steuergesetz aufgenommenen beihilferechtlichen Vorbehalt durch Bundestag und Bundesrat wieder aufheben zu lassen.<sup>77</sup>

Auch die lange Vorgeschichte der beihilferechtlichen Klärung kann als symptomatisch für Beihilfeverfahren gelten: Noch im September 2002<sup>78</sup> führte das Bundesministerium der Finanzen den umstrittenen Beihilfecharakter als Hinderungsgrund für eine Wiedereinführung der durch die „Lex Saarstahl“ 1997 gestrichenen Steuerbefreiung an. Im Sanierungserlass vom 27. März 2003 versuchte das Bundesministerium der Finanzen durch eine Reduzierung des Ermessens der Finanzverwaltung „auf null“ das Tatbestandsmerkmal der Selektivität auszuschließen und damit das Vorliegen einer Beihilfe zu vermeiden. Auf eine Notifizierung aus Gründen der Rechtssicherheit wurde allerdings verzichtet. Es schloss sich daher die lange Phase der Rechtsunsicherheit an, die im zuvor geschilderten Verfahren mündete.

Die extreme Dauer der beihilferechtlichen Klärung und die damit verbundene langanhaltende Rechtsunsicherheit bei Steuerregelungen geben Anlass, die Verfahrenspflichten und Handlungsoptionen der Beteiligten zu beleuch-

---

<sup>76</sup> Darstellung des Streitstandes in BFH v. 25.03.2015 – X R 23/13, Ziff. IV 2 d).

<sup>77</sup> Art. 19 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl. 2018 Teil I Nr. 45 S. 2353).

<sup>78</sup> BMF v. 13.9.2002, ZIP 2002, 1916.

ten. Ausgehend von der bestehenden Systematik der Beihilfekontrolle (hierzu Abschnitt III.1., S. 45 ff.) soll aufgezeigt werden, welche verfahrensrechtlichen Optionen die Beteiligten haben, ihre Interessen zu wahren oder zumindest Rechtssicherheit zu erlangen (hierzu Abschnitt III.2., S. 59 ff.). Abschließend sollen Lösungsansätze für eine pragmatische Entschärfung des anhaltenden Kompetenzkonflikts zwischen Kommission und Mitgliedstaaten entwickelt werden (hierzu Abschnitt IV., S. 67 ff.).

## 1. Systematik der Beihilfekontrolle

Die Ausgestaltung des Verfahrens zur Beihilfekontrolle folgt der Zielsetzung der primärrechtlichen Bestimmungen in Art. 107 AEUV<sup>79</sup>, die – wie oben in Teil I. ausgeführt – seit 1958 weitgehend unverändert sind (ex Art. 92 EWG-Vertrag). Die Verfahrensregeln sollen sicherstellen, dass die Kommission die Einhaltung des Verbots staatlicher Beihilfen durchsetzen kann und nur diejenigen von den Mitgliedstaaten gewünschten Ausnahmen umgesetzt werden, die nach Auffassung der Kommission mit dem Binnenmarkt zu vereinbaren sind. Das allgemeine Beihilfeverbot (Art. 107 Abs. 1 AEUV) mit seinen Legalausnahmen (Art. 93, Art. 106 Abs. 2, 107 Abs. 2 AEUV) und der Möglichkeit der Genehmigung weiterer Ausnahmen durch die Kommission (Art. 107 Abs. 3 AEUV) wird verfahrensmäßig durch das Durchführungsverbot in Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV abgesichert. Bis zu einer abschließenden Entscheidung der Kommission über die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt darf eine Beihilfe nicht durchgeführt werden. Das Durchführungsverbot ist unmittelbar anwendbar, während das allgemeine Beihilfeverbot der Konkretisierung durch einen Rechtsakt der Union bedarf.<sup>80</sup>

Das Beihilfeverfahrensrecht wurde seit Ende der 90er-Jahre weitgehend kodifiziert. Die wesentlichen Bestimmungen finden sich in der Verordnung (EU) 2015/1589 (im Folgenden BVVO)<sup>81</sup>, ergänzt durch ihre Durchfüh-

---

<sup>79</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Mai 2008, ABl. C 326 vom 26.10.2012, S. 47.

<sup>80</sup> Ständige Rechtsprechung seit BGH, Urteil vom 4.4.2003 – V ZR 314/02.

<sup>81</sup> Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9.

rungsverordnung VO (EG) 794/2004.<sup>82</sup> In der BVVO wurde 2015 auch die Regelung der Zusammenarbeit zwischen nationalen Gerichten und der Kommission im Rahmen der Beihilfenkontrolle kodifiziert (jetzt Art. 29 BVVO), die zuvor nur Gegenstand einer Mitteilung der Kommission war.<sup>83</sup>

Weiterhin nur als *Softlaw* niedergelegt sind der Schutz von Geschäftsgeheimnissen<sup>84</sup> und Verfahrensfragen bei der Rückforderung rechtswidriger Beihilfen.<sup>85</sup> Im Jahr 2018 hat die Kommission ihren Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren überarbeitet, mit dem sie sich selbst (unverbindlich) Verhaltensregeln auferlegt. Der Verhaltenskodex soll aber in erster Linie helfen, das Verfahren der Beihilfekontrolle transparenter zu gestalten.<sup>86</sup> Besondere Vorgaben für Steuerbeihilfen sieht das Beihilfeverfahrensrecht nicht vor. Steuerbeihilfen werden daher nach den allgemeinen Bestimmungen des Beihilfeverfahrensrechts behandelt.

#### **a. Beteiligte im Beihilfekontrollverfahren**

Da sich das Verbot der Gewährung mit dem Binnenmarkt nicht vereinbarer Beihilfen an die Mitgliedstaaten – und nicht wie das Kartellverbot an die Unternehmen – richtet, sind nur die Kommission und der betroffene Mitgliedstaat Parteien eines Beihilfekontrollverfahrens, die umfassende Verfahrensrechte genießen. Ausgeübt wird die Beihilfekontrolle durch die Kom-

---

<sup>82</sup> Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1; zuletzt geändert durch Verordnung (EU) 2016/2105 der Kommission vom 1. Dezember 2016 zur Änderung von Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 in Bezug auf das für die Anmeldung staatlicher Beihilfen für den Fischerei- und Aquakultursektor zu verwendende Formular, ABl. L 327 vom 2.12.2016, S. 19.

<sup>83</sup> Bekanntmachung der Kommission über die Rückforderung rechtswidriger und mit dem Binnenmarkt unvereinbarer staatlicher Beihilfen (2019/C 247/01), ABl. C 247 vom 23.7.2019, S. 1; Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte (2009/C 85/01), ABl. C 85 vom 9.4.2009, S. 1.

<sup>84</sup> Mitteilung der Kommission C (2003) 4582 vom 1. Dezember 2003 zum Berufsgeheimnis in Beihilfeentscheidungen, ABl. C 297 vom 9.12.2003, S. 6.

<sup>85</sup> Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABl. C 85 vom 9.4.2009, S. 1.

<sup>86</sup> Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren (2018/C 253/05), ABl. C 253 vom 19.7.2018, S. 14.

mission unter der gerichtlichen Kontrolle des EuG und des EuGH. Die Mitgliedstaaten haben dafür Sorge zu tragen, dass auch ihre Untergliederungen und Einrichtungen, die potentiell Beihilfen gewähren können, das Verbot beachten. Die Beschlüsse der Kommission sind aber an den betreffenden Mitgliedstaat und nicht an die beihilfegewährende Körperschaft gerichtet.

Den übrigen Beteiligten, den tatsächlichen oder vermeintlichen Beihilfeempfängern, den Beihilfegebern im föderal strukturierten Deutschland, soweit sie nicht zum „Bund“ gehören, Wettbewerbern, Steuerpflichtigen und anderen Beschwerdeführern stehen nur eingeschränkte Verfahrensrechte zu. Das in Art. 47 GRCh<sup>87</sup> garantierte Recht auf einen effektiven Rechtsschutz führt seit seinem Inkrafttreten zu einem Prozess des langsamen Umdenkens,<sup>88</sup> der allerdings nicht von kontinuierlichen Fortschritten geprägt ist.<sup>89</sup>

## **b. Verfahrensauslöser**

Das Verfahren bei der Kommission soll in der Regel durch eine Notifizierung des Mitgliedstaates in Gang gesetzt werden (Art. 2 Abs. 1 S. 1 BVVO). Trotz eingeschränkter Verfahrensrechte können auch andere Betroffene ein Verfahren initiieren, entweder durch eine Beschwerde (Art. 24 Abs. 2 S. 1 BVVO) oder durch Übermittlung von Informationen an die Kommission, die mutmaßlich rechtswidrige Beihilfen von Amts wegen aufgreifen kann (Art. 12 Abs. 1 BVVO).

Das Recht der Kommission zum Aufgreifen mutmaßlich rechtswidriger Beihilfen hat zur Folge, dass neben Wettbewerberbeschwerden und (vergleichsweise seltenen) Interventionen anderer Mitgliedstaaten auch nationale Gerichtsverfahren, parlamentarische Anfragen von Mitgliedern des Europäischen Parlaments, die die Kommission gemäß Art. 230 AEUV zu beantworten hat, oder auch eine Presseberichterstattung ein Beihilfekontrollverfahren auslösen können.

---

<sup>87</sup> Charta der Grundrechte der Europäischen Union (2000/C 364/01), ABl. C 364 vom 18.12.2000, S. 1.

<sup>88</sup> EuGH v. 15.3.2017 – C-415/15 P, Stichting Woonpunt, Rn. 39.

<sup>89</sup> EuGH v. 10.10.2017 – C-640/16 P, Greenpeace Energy, Rn. 56 ff.

### c. Gegenstand des Beihilfekontrollverfahrens

Der Beihilfekontrolle unterliegen sowohl Einzelbeihilfen als auch Beihilferegelungen. Als Beihilferegelungen gelten solche Regelungen, die die Begünstigten allgemein und abstrakt definieren (Art. 1 lit. d BVVO). Damit sind auch Steuerregelungen erfasst, ohne dass es auf eine Umsetzungsmaßnahme ankäme, die ein konkretes Unternehmen begünstigt.

Im Beihilfekontrollverfahren sind fünf materielle Prüfungsschritte zu unterscheiden:

#### aa. Vorliegen einer Beihilfe

Zunächst ist festzustellen, ob es sich bei der betreffenden Maßnahme tatbestandlich um eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt. Dies setzt voraus, dass sämtliche Tatbestandsmerkmale erfüllt werden.<sup>90</sup> Der Begriff der Beihilfe ist objektiv und unterliegt der vollständigen gerichtlichen Kontrolle.<sup>91</sup> Allerdings verfügt die Kommission nach ständiger Rechtsprechung über einen großen Beurteilungsspielraum bei der Bewertung komplexer wirtschaftlicher Zusammenhänge.<sup>92</sup> Bei der Prüfung des bei Steuerregelungen häufig streitigen Tatbestandsmerkmals der Selektivität kommt diesem Beurteilungsspielraum etwas weniger Bedeutung zu als bei dem Tatbestandsmerkmal des Vorteils.

EuG und EuGH ersetzen die Beurteilung der Kommission nicht durch ihre eigene Beurteilung, sondern überprüfen lediglich die Sachverhaltsfeststellungen auf der Basis der der Kommission zum Entscheidungszeitpunkt vorliegenden Unterlagen, die Tragfähigkeit der daraus gezogenen Schlüsse und die korrekte Auslegung der Tatbestandsmerkmale.<sup>93</sup>

#### bb. Neue oder bestehende Beihilfe

Wenn eine Steuerregelung alle Tatbestandsmerkmale einer Beihilfe erfüllt, ist zu prüfen, ob es sich um eine neue oder eine bereits bestehende Beihilfe

---

<sup>90</sup> EuGH v. 24.7.2003 – C-280/00, Altmark Trans, Rn. 74.

<sup>91</sup> EuGH v. 21.6.2012 – C-452/10 P, BNP Paribas, Rn. 100.

<sup>92</sup> EuGH v. 29.11.1996 – C-56/93, Belgien/Kommission, Rn. 11.

<sup>93</sup> EuGH v. 24.1.2013 – C-73/11 P, Frucona Košice, Rn. 75.

feregelung handelt. Nur neue Beihilfen können Gegenstand einer Genehmigung oder Untersagung sein.

Bei bestehenden Beihilfen handelt es sich nach Art. 1 lit. b BVVO um Beihilfen, die bereits vor Inkrafttreten des AEUV bestanden und weiterhin bestehen (sublit. i), genehmigte oder als genehmigt geltende Beihilfen (sublit. ii und iii), Beihilfen, die als bestehende Beihilfen gelten (sublit. iv), oder Beihilfen, die erst durch Entwicklungen des Binnenmarktes zu solchen wurden (sublit. v). Neue Beihilfen sind hingegen nach Art. 1 lit. c BVVO solche Beihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich der Änderungen bestehender Beihilfen.

Von praktischer Bedeutung können insbesondere diejenigen Beihilfen sein, die auf Grundlage von Art. 1 lit. b sublit. iv BVVO qua legem als bestehende Beihilfen anzusehen sind. Es sind dies nach Art. 17 Abs. 3 BVVO diejenigen, eigentlich rechtswidrigen Beihilfen, deren 10-jährige Rückforderungsfrist abgelaufen ist (Art. 17 Abs. 1 BVVO). Beihilfen, die vor mehr als zehn Jahren gewährt wurden, sind der Beihilfekontrolle entzogen. Den Fristbeginn markiert nicht das Inkrafttreten der Steuerregelung, sondern erst der Erlass des Steuerbescheids. Außerdem unterbricht jede Untersuchungsmaßnahme der Kommission oder eines Mitgliedstaates auf Antrag der Kommission diese Frist und lässt diese von neuem anlaufen (Art. 17 Abs. 2 S. 2, 3 BVVO).

Bei Steuerregelungen kommt es häufig zu Zweifelsfällen, ob eine Änderung der Steuergesetzgebung zu einer neuen Beihilferegelung führt oder noch als bestehende Beihilferegelung angesehen werden kann. Die Rechtsprechung nimmt eine Abgrenzung zwischen neuen und bestehenden Beihilferegelungen bei einer Änderung der Regelung dahingehend vor, ob die Zielsetzung der Regelung oder die Voraussetzungen der Inanspruchnahme geändert, der Kreis der Begünstigten erweitert oder eine wesentliche Erhöhung der Beihilfe bewirkt wird.<sup>94</sup> Auch das Finanzvolumen einer Steuerregelung ist als Kriterium heranzuziehen. Wenn die Änderung eine Erhöhung von über 20 % des bisherigen Volumens zur Folge hat, liegt eine neue Beihilferegelung vor, die der (erneuten) Genehmigung der Kommission bedarf (Art. 4 Abs. 1

---

<sup>94</sup> EuGH v. 13.12.2018 – C-492/17, Rittinger u.a., Rn. 60 ff.

S. 2 VO (EG) 794/2004<sup>95</sup>). Änderungen rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilferegelung mit dem Binnenmarkt haben können, reichen dagegen nicht aus, eine geänderte Steuerregelung als neue Beihilfe zu qualifizieren.

#### cc. Freigestellte Beihilfe

Eine neue Beihilferegelung, die in den Anwendungsbereich eines Freistellungsrechtsakts – zum Beispiel der AGVO<sup>96</sup>, bei De-minimis-Beihilfen der VO (EU) 1407/2013<sup>97</sup>, bei Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse des Beschlusses K(2011) 9380<sup>98</sup> oder bei ÖPNV-Beihilfen der VO (EG) 1370/2007<sup>99</sup> – fällt, bedarf keiner vorherigen Befassung der Kommission. Es handelt sich um Beihilfen, deren Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt die Kommission bereits abstrakt festgestellt und die sie daher durch einen Rechtsakt von der Notifizierungspflicht und vom Durchführungsverbot ausgenommen hat. Es besteht allerdings ein Monitoring dieser Beihilferegelungen durch die Kommission.

---

<sup>95</sup> EuGH v. 20.9.2018 – C-510/16, Carrefour, Rn. 56, mit Anm. v. *Graevenitz*, EuZW, 2018, 997; Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1.

<sup>96</sup> Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. L 187 vom 26.6.2014, S. 1.

<sup>97</sup> Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1.

<sup>98</sup> Kommission vom 20.12.2011 – Beschluss über die Anwendung von Artikel 106 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen zugunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind (K(2011) 9380).

<sup>99</sup> Verordnung (EG) Nr. 1370/2007 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Oktober 2007 über öffentliche Personenverkehrsdienste auf Schiene und Straße und zur Aufhebung der Verordnungen (EWG) Nr. 1191/69 und (EWG) Nr. 1107/70 des Rates, ABl. L 315 vom 3.12.2007, S. 1.



#### dd. Genehmigungsfähige Beihilfe

Bei einer neuen, nicht freigestellten Beihilfe hat die Kommission zu prüfen, ob diese trotz zumindest potentieller Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.

Die Kommission kann Beihilfen mit dem Binnenmarkt für vereinbar erklären (Art. 108 Abs. 3 AEUV). Der Beschluss der Kommission wird häufig vereinfachend als beihilferechtliche Genehmigung bezeichnet. Er kann nicht durch eine gerichtliche Entscheidung ersetzt werden. EuG und EuGH sind lediglich befugt, rechtswidrige Entscheidungen der Kommission aufzuheben. Sie können auch die Untätigkeit der Kommission feststellen, wenn diese keinen Beschluss fasst, nicht aber selbst eine Beihilfe mit dem Binnenmarkt für vereinbar erklären. Das Quasi-Entscheidungsmonopol der Kommission über die Vereinbarkeit staatlicher Beihilfen mit dem Binnenmarkt verschafft der Kommission die Möglichkeit, im beihilferechtlichen Genehmigungsverfahren auf die Ausgestaltung einer Beihilfe Einfluss zu nehmen. Auf diese Weise wird bei steuerlichen Beihilfen die ausschließliche Kompetenz der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern praktisch ausgehebelt.

Bei den im AEUV aufgeführten Legalausnahmen (z.B. Katastrophenbeihilfen gemäß Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV, Beihilfen für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV) hat die Kommission lediglich das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen. Auf der Rechtsfolgenseite (Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt) steht ihr kein Ermessen zu. Bei den Tatbeständen des Art. 107 Abs. 3 AEUV verfügt die Kommission dagegen über ein sehr weites Ermessen.<sup>100</sup> Dieses Ermessen hat die Kommission selbst allerdings durch eine Vielzahl veröffentlichter Leitlinien gebunden,<sup>101</sup> allerdings nicht so weit, dass von einer Verpflichtung zur Genehmigung gesprochen werden könnte.

Nur unter außergewöhnlichen Umständen hat auch der Rat das Recht, auf Vorschlag eines Mitgliedstaates durch einstimmigen Beschluss eine Beihilfe mit dem Binnenmarkt für vereinbar zu erklären (Art. 108 Abs. 2 Uabs. 3 S. 1 AEUV).

---

<sup>100</sup> EuGH v. 17.9.1980 – 730/79, Philipp Morris, Rn. 17.

<sup>101</sup> Zusammengestellt auf der Website der Generaldirektion Wettbewerb: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/legislation.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/legislation.html).

## ee. Negativ- und Rückforderungsentscheidung

Kommt die Kommission zu dem Ergebnis, dass die Beihilfe nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, entscheidet sie negativ. Wenn die Maßnahme bereits umgesetzt bzw. in Kraft getreten ist, hat sie die Rückforderung der Beihilfen anzuordnen (Art. 16 Abs. 1 S. 1 BVVO). Sie hat insoweit kein Ermessen.

Nur bei absoluter Unmöglichkeit der Rückforderung<sup>102</sup> oder wenn eine Rückforderung gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde (Art. 16 Abs. 1 S. 2 BVVO), ist von der Anordnung der Rückforderung abzusehen. Auch insoweit besteht kein Ermessen.

Der Vertrauensschutz ist ein solcher Grundsatz, hat aber eine praktische Relevanz nur in den Fällen, in denen die Kommission selbst einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat, beispielsweise durch eine Entscheidungspraxis, nach der eine bestimmte steuerliche Gestaltung keine Beihilfe darstellt.<sup>103</sup> Der Umstand allein, dass die Kommission über eine bestimmte steuerliche Gestaltung bislang noch nicht entschieden hat, reicht dagegen nicht. Spätestens mit der Veröffentlichung der Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens muss damit gerechnet werden, dass die betreffende Steuerregelung eine Beihilfe darstellt und die Beihilfen – sollte die Steuerregelung bereits angewendet werden – zurückgefordert werden.<sup>104</sup>

Der Mitgliedstaat, seine Behörden und Einrichtungen, gegen die sich das Beihilfeverbot richtet, vermögen dagegen kein Vertrauen in die Wirksamkeit einer steuerlichen Beihilfe zu vermitteln. Ein sorgfältig handelnder Gewerbetreibender muss sich nach ständiger Rechtsprechung über die beihilferechtliche Genehmigungslage und den Stand des Genehmigungsverfahrens informieren.<sup>105</sup>

## d. Verfahrensabschnitte

In eindeutigen Fällen reicht der Kommission die sog. vorläufige Prüfung (Phase 1) aus, um festzustellen, dass keine Beihilfe vorliegt (Art. 4 Abs. 2

---

<sup>102</sup> EuGH v. 27.6.2000 – C-404/97, Kommission/Portugal, Rn. 39 f.

<sup>103</sup> *Sinnaeve*, in Heidenhain, European State Aid Law, 2010, § 32 Rn. 24.

<sup>104</sup> Kommission vom 20.12.2006 – SA.16608, G.I.E. fiscaux, Rn. 186 ff.

<sup>105</sup> EuG v. 14.1.2004 – T-109/01, Fleuren Compost, Rn. 140 f.

BVVO) oder dass zwar eine Beihilfe vorliegt, diese aber mit dem Binnenmarkt vereinbar ist (Art. 4 Abs. 3 S. 1 BVVO).

Wenn die Kommission aber in Phase 1 auf Schwierigkeiten stößt und weder das Vorliegen einer Beihilfe ausschließen noch deren Auswirkungen auf den Binnenmarkt sicher beurteilen kann, muss sie das förmliche Prüfverfahren (Phase 2) eröffnen (Art. 4 Abs. 4 BVVO).<sup>106</sup> Sie veröffentlicht den Beschluss zur Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens im Amtsblatt der Europäischen Union (Art. 32 Abs. 2 S. 1 BVVO) und fordert darin die Beteiligten zur Stellungnahme auf (Art. 24 Abs. 1 S. 1 BVVO). Die Stellungnahmen der Beteiligten, die mit Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens eingeholt werden, sollen der Kommission dazu dienen, die Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Beihilfe zu überwinden.

Die Dauer der Beihilfekontrollverfahren ist ein immerwährender Stein des Anstoßes. Für die vorläufige Prüfung sieht die BVVO einen Zeitraum von zwei Monaten vor (Art. 4 Abs. 5 S. 1 BVVO). Allerdings beginnt die Zwei-Monats-Frist erst mit dem Tag nach Eingang der vollständigen Anmeldung durch den Mitgliedstaat. Es bedarf keiner Phantasie, sich vorzustellen, dass die Kommission aus ihrer Sicht nur in seltenen Ausnahmefällen vollständige Anmeldungen von den Mitgliedstaaten erhält.

Bei förmlichen Prüfverfahren hat sich die Kommission nach Art. 9 Abs. 6 S. 2 BVVO um einen Abschluss innerhalb von 18 Monaten nach Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens zu bemühen. Nach 20 Monaten kann der Mitgliedstaat verlangen, dass die Kommission einen Beschluss erlässt. Dieses Recht läuft regelmäßig ins Leere, da die Kommission schon aus Selbstschutz die Auffassung vertreten muss, dass die ihr vorliegenden Unterlagen nicht ausreichen, um die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt festzustellen. Sie hätte daher einen Negativbeschluss zu erlassen (Art. 9 Abs. 7 S. 2 BVVO), den der Mitgliedstaat im Regelfall nicht in Kauf nehmen möchte.

Die vorgenannten Fristen sind in der Praxis nicht durchsetzbar, gelten aber ohnehin nur für angemeldete Beihilfen, die noch nicht gewährt bzw. in Kraft gesetzt wurden. Bei einem Verstoß gegen das Durchführungsverbot ist die Kommission nicht an Fristen gebunden (Art. 15 Abs. 2 BVVO).

Trotz der Langwierigkeit eines förmlichen Prüfverfahrens bietet ein Beschluss, der im Ergebnis eines förmlichen statt nur eines vorläufigen Prüfverfahrens ergeht, auch Vorteile für den Mitgliedstaat und die Begünstig-

---

<sup>106</sup> *Herrmann/von Donat*, EuZW 2001, 404, 407.

ten. Beihilfegenehmigungen der Kommission, die nach einer nur vorläufigen Prüfung ergehen, sind leichter angreifbar als Beschlüsse nach Durchführung eines förmlichen Prüfverfahrens. Klagebefugt ist nach Art. 263 AEUV nur, wer von der Beihilfegenehmigung individuell betroffen ist. Die individuelle Betroffenheit richtet sich bei dem, der nicht Adressat des an den Mitgliedstaat gerichteten Beschlusses ist, nach der sog. Plaumann-Formel.<sup>107</sup> Der Nachweis, von der Genehmigung einer Beihilfe aufgrund besonderer Umstände individualisiert betroffen zu sein, gelingt aber auch Wettbewerbern häufig nicht.<sup>108</sup> Die individuelle Betroffenheit kann sich jedoch auch aus der Verletzung von Verfahrensrechten ergeben. Das Recht auf Stellungnahme in einem förmlichen Prüfverfahren ist ein subjektives Verfahrensrecht, dessen Verletzung die individuelle Betroffenheit eines Beteiligten begründen kann.<sup>109</sup> Dieses Recht ist verletzt, wenn die Kommission eine Beihilfe genehmigt, ohne ein förmliches Prüfverfahren zu eröffnen, obwohl sie bei der vorläufigen Prüfung auf objektive Schwierigkeiten gestoßen ist. Der Kläger kann in diesen Fällen seine individuelle Betroffenheit aus seiner Beteiligtenstellung und den objektiven Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Beihilfe ableiten.

**Individuelle Betroffenheit nach der Plaumann-Formel:**

*„Wer nicht Adressat einer Entscheidung ist, kann nur dann geltend machen, von ihr individuell betroffen zu sein, wenn die Entscheidung ihn wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder besonderer, ihn aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebender Umstände berührt und ihn daher in ähnlicher Weise individualisiert wie den Adressaten.“* EuGH, Urteil vom 15.07.1963 – Rs. 25/62 „Plaumann“.

**Beteiligte (Art. 1 lit. h BVVO):**

*„Mitgliedstaaten, Personen, Unternehmen oder Unternehmensvereinigungen, deren Interessen aufgrund der Gewährung einer Beihilfe beeinträchtigt sein können, insbesondere der Beihilfeempfänger, Wettbewerber und Berufsverbände“* (Art. 1 lit. h BVVO)

---

<sup>107</sup> EuGH v. 15.7.1963 – 25/62, Plaumann.

<sup>108</sup> EuGH v. 10.10.2017 – C-640/16 P, Greenpeace Energy, Rn. 56 ff.

<sup>109</sup> EuGH v. 24.5.2011 – C-83/09, Kronoply und Kronotex, Rn. 48.

Ein vorgeschalteter Verfahrensschritt, das sog. Pränotifizierungsverfahren, ist in der BVVO nicht vorgesehen, hat sich in der Praxis aber etabliert.<sup>110</sup> Ziel dieses Vorverfahrens ist es – neben der Vorabklärung offener Rechtsfragen – sicherzustellen, dass die Kommission alle Informationen zu der geplanten Maßnahme erhält, die sie als notwendig erachtet, um ohne ein langwieriges förmliches Prüfverfahren zu entscheiden. Auch empfiehlt es sich, insbesondere bei steuerlichen Maßnahmen, das Pränotifizierungsverfahren zu einem Zeitpunkt durchzuführen, in dem die Ausgestaltung der Maßnahme noch ohne große Schwierigkeiten verändert werden kann.

#### **e. Aufgabenverteilung zwischen Kommission und nationalen Gerichten**

Solange die Kommission nicht abschließend entschieden hat, sind die nationalen Gerichte verpflichtet, für den Schutz von Wettbewerbern Sorge zu tragen.<sup>111</sup> Für den Fall, dass der Mitgliedstaat eine Notifizierung unterlässt, verstärkt dieser unionsrechtlich zwingend vorgegebene Anspruch von Wettbewerbern auf einen effektiven Rechtsschutz die Rechtsunsicherheit, die hinsichtlich der beihilferechtlichen Relevanz steuerlicher Maßnahmen häufig ohnehin besteht.

Bei Maßnahmen, die der Mitgliedstaat durchführt, bevor die Kommission festgestellt hat, ob eine Beihilfe vorliegt und ob diese ggf. mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, besteht eine Parallelkompetenz der mitgliedstaatlichen Gerichte. Solange die Kommission noch keinen Beschluss, auch keinen Beschluss über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens, gefasst hat, sind die nationalen Gerichte berufen, darüber zu entscheiden, ob eine Beihilfe vorliegt. Bei Vorliegen einer Beihilfe ist das nationale Gericht allerdings darauf beschränkt, einen Verstoß gegen das Durchführungsverbot in Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV zu prüfen und ggf. die Konsequenzen zum Schutz der Wettbewerber zu ziehen. Die Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt darf das Gericht nicht feststellen, selbst dann nicht, wenn sich diese aus der Entscheidungspraxis und den veröffentlichten Leitlinien der Kommission mühelos ableiten ließe.

---

<sup>110</sup> Vgl. Abschnitt 6.2 des Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfeverfahren (2018/C 253/05), ABl. C 253 vom 19.7.2018, S. 14.

<sup>111</sup> EuGH v. 21.11.1991 – C-354/90, FNCE, Rn. 10; BGH v. 10.2.2011 – I ZR 213/08, Rn. 31.

Die nationalen Gerichte können sich im Rahmen der loyalen Zusammenarbeit an die Kommission wenden, sowohl um Fragen zur Kommissionspraxis bei der Beurteilung der Tatbestandsmerkmale zu stellen als auch um Auskunft über eine Anmeldung der Beihilfe durch den Mitgliedstaat oder den Stand eines etwaigen Prüfverfahrens bei der Kommission zu erlangen (Art. 29 BVVO). Bis zur Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens ist es ausschließlich Aufgabe der nationalen Gerichte, die Rechte des Wettbewerbers zu schützen, die durch die Gewährung einer Beihilfe verletzt sein können.

Sobald die Kommission ein förmliches Prüfverfahren eröffnet hat, muss das nationale Gericht den vorläufigen Schlussfolgerungen im Eröffnungsbeschluss Rechnung tragen. Es muss die Rechte des Wettbewerbers effektiv schützen und darf keine Entscheidungen erlassen, die die Wirkung des anstehenden Kommissionsbeschlusses beeinträchtigen könnten. Das Gericht kann daher während eines bei der Kommission anhängigen förmlichen Prüfverfahrens keine abschließende Entscheidung fällen, die darauf beruht, dass die betreffende Maßnahme den Tatbestand der Beihilfe nicht erfüllt. Wenn das Gericht aber zu dieser Auffassung gelangt, bevor die Kommission ihr förmliches Prüfverfahren abgeschlossen hat, muss das Gericht in einem Vorabentscheidungsverfahren zum EuGH gemäß Art. 267 AEUV eine Vorlagefrage zur Auslegung des Art. 107 Abs. 1 AEUV stellen, um nach deren Beantwortung durch den EuGH selbst abschließend zu entscheiden, ohne auf die Kommission warten zu müssen.

## **f. Abschätzen beihilferechtlicher Risiken**

Durch eine Entscheidung, kein Notifizierungsverfahren für die fragliche Steuermaßnahme durchzuführen, verringert der Mitgliedstaat das Risiko der Beihilfekontrolle nicht, sondern verschiebt es nur. Eine Beihilfekontrolle kann auf weiteren Wegen und von unterschiedlichen Interessenten – insbesondere durch den von der steuerlichen Maßnahme Betroffenen – initiiert werden. In Abhängigkeit von der materiellen Beihilferechtskonformität der Steuerregelung muss mit einem Verfahren gerechnet werden, das letztlich mit einer Beihilferückforderung und einer Neufestsetzung der Steuer enden kann.

Als Beispiele für sehr langwierige Verfahren aufgrund von Wettbewerberbeschwerden, die zu Beihilferückforderungen führten, sind zwei neuere Entscheidungen zu nennen:

**EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P,  
World Duty Free Group**

Aufgrund der Beschwerde eines Wettbewerbers und mehrerer schriftlicher Anfragen von Mitgliedern des Europäischen Parlaments in den Jahren 2005 bis 2007 eröffnete die Kommission ein förmliches Prüfverfahren über eine spanische Steuerregelung, die Vergünstigungen der Körperschaftssteuer für den Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen vorsah. Die Kommission stellte in einer ersten Entscheidung vom 28.10.2009 (2011/5/EG) die Rechtswidrigkeit für Erwerbe innerhalb der Union fest, ehe sie am 12.1.2011 (2011/282/EU) diese auch für Erwerbe außerhalb der Union bejahte. Gegen diese Entscheidungen wandte sich das Königreich Spanien zunächst erfolgreich vor dem EuG, unterlag schließlich jedoch in der zweiten Instanz vor dem EuGH.

**EuGH v. 6.11.2018 – C-622/16 P bis C-624/16 P,  
Scuola Elementare Maria Montessori und Pietro Ferracci**

Dem Verfahren gingen mehrere Beschwerden von Wettbewerbern im Jahr 2006 über eine italienische Steuerregelung voraus, die Vergünstigungen von der Immobiliensteuer zuließ. Die Kommission beschloss 2010 die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens, nachdem sie dies zuvor mehrfach abgelehnt hatte. Mit Beschluss vom 19.12.2012 (2013/284/EU) stellte sie das Bestehen einer Beihilfe in Teilen fest, hielt eine Rückforderung dieser Teile jedoch wegen praktischer Unmöglichkeit für ausgeschlossen. Die hiergegen gerichteten Klagen der Beschwerdeführer wies das EuG ab. In dem anschließenden Rechtsmittelverfahren vor dem EuGH reüssierten die Beschwerdeführer, soweit sie das Absehen von einer Beihilfenrückforderung beanstandeten.

Daneben besteht das Risiko einer Einleitung des Verfahrens von Amts wegen. Dieses Risiko realisierte sich beispielsweise bei der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) durch einen langwierigen Rechtsstreit:

## **EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16, C-209/16, C-219/16**

Im Juni 2009 wurde die Sanierungsklausel in das KStG eingefügt. Die Kommission wurde anschließend durch Presseartikel auf die neue Steuerregelung aufmerksam. Bereits im Juli 2009 eröffnete sie ein Beihilfekontrrollverfahren und ersuchte Deutschland um Auskünfte über diese Steuerregelung. Im Februar 2010 eröffnete sie das förmliche Prüfverfahren, das sie im Januar 2011 mit einer Negativentscheidung und einer Beihilferückforderung abschloss. Deutschland wurde verpflichtet, der Kommission eine Liste der Beihilfeempfänger mit dem jeweils erhaltenen Beihilfebetrug zu übermitteln. Deutschland klagte gegen den Beschluss der Kommission, reichte die Klageschrift aber verspätet ein. Außerdem klagten mehrere Gesellschaften, die die Voraussetzungen für die Anwendung der Sanierungsklausel nach Feststellung der Finanzämter in einer verbindlichen Auskunft erfüllt hatten. Deutschland trat den Klagen als Streithelfer bei. Die Klagen der von der Sanierungsklausel Begünstigten wurden mit Urteil des EuG vom 4.2.2016 als zulässig, aber unbegründet abgewiesen. In den anschließenden Rechtsmittelverfahren hob der EuGH die vorinstanzlichen Urteile auf und erklärte den Kommissionsbeschluss für nichtig.

In dem neun Jahre dauernden Streit ging es im Wesentlichen um die Bestimmung des Referenzsystems, um feststellen zu können, ob die Sanierungsklausel selektiv wirkt. Nach Ansicht der Kommission und des EuG war nicht die Nutzung des Verlustvortrags der Regelfall, sondern der Verfall ungenutzter Verluste beim Beteiligungserwerb. Die Sanierungsklausel bilde eine selektive Ausnahme von dieser Regel, die nicht durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sei. Vielmehr würden mit der Sanierungsklausel außerhalb dieses Systems liegende Ziele verfolgt. Der EuGH stellte jedoch fest, dass Kommission und EuG das Referenzsystem zu eng definiert hatten, weil sie nur den Verfall des Verlustvortrags beim Beteiligungserwerb betrachteten, nicht aber den Grundsatz der steuerlichen Berücksichtigung vorgetragener Verluste.

Der Zeitraum der Rechtsunsicherheit kann über zehn Jahre andauern, da die Verjährung der Rückforderung erst hiernach eintritt. Die Frist beginnt überdies nicht bereits mit Inkraftsetzung der Steuerregelung, sondern mit dem Tag, an dem der Empfänger die rechtswidrige Beihilfe erhält. Faktisch kann sich diese Frist zudem dadurch verlängern, dass die Kommission eine Maßnahme nach der BVVO ergreift. Die Frist wird dann unterbrochen und beginnt von neuem zu laufen. Nur für Steuerbescheide, die zum Zeitpunkt



des Aufgreifens der Steuerregelung bereits zehn Jahre zurückliegen, gilt daher der Bestandsschutz auch hinsichtlich einer Beihilferückforderung.

Bis zu einer Klärung haben die betroffenen Unternehmen der Rechtsunsicherheit bei der Aufstellung ihres Jahresabschlusses Rechnung zu tragen. Die Begünstigung durch eine steuerliche Maßnahme, deren Beihilfenqualität und Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nicht feststeht, kann zu bilanzierungspflichtigen Sachverhalten führen. Beihilfen sind im Jahresabschluss ordnungsgemäß abzubilden und die daraus resultierenden Risiken für die zukünftige Entwicklung in den Lagebericht aufzunehmen.<sup>112</sup> Bei einem noch ungeklärten beihilferechtlichen Sachverhalt obliegen die beihilferechtliche Einschätzung und damit auch die Einschätzung eines Rückforderungsrisikos den gesetzlichen Vertretern. Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob wesentliche Risiken, die sich aus möglichen unzulässigen Beihilfen ergeben, ordnungsgemäß bilanziert und im Lagebericht sachgemäß beschrieben sind.<sup>113</sup> Um eine Beurteilung zu ermöglichen, kann der Abschlussprüfer die Einholung einer rechtlichen Stellungnahme verlangen.

## **2. Handlungsoptionen zur Rechtssicherheit**

Vor dem Hintergrund der zum Teil langanhaltenden Rechtsunsicherheit bei der beihilferechtlichen Einordnung steuerlicher Maßnahmen werden nachfolgend Verfahrensschritte beschrieben, durch die Rechtssicherheit erlangt werden kann.

### **a. Notifizierung durch den Mitgliedstaat**

Das in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehene Regelverfahren zur Klärung beihilferechtlicher Sachverhalte ist das Notifizierungsverfahren. Der betreffende Mitgliedstaat meldet die geplante steuerliche Maßnahme bei der Kommission an und beantragt die Feststellung, dass es sich entweder bei der Maßnahme nicht um eine Beihilfe handelt oder dass die Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.

Die Notifizierung einer Nicht-Beihilfe aus Gründen der Rechtssicherheit ist im AEUV nicht ausdrücklich vorgesehen, wurde aber in Art. 4 Abs. 2 BVVO und der Durchführungsverordnung zur BVVO kodifiziert. Eine Maß-

---

<sup>112</sup> IDW PS 700: Prüfung von Beihilfen nach Artikel 107 AEUV, Ziffer 1 f.

<sup>113</sup> IDW PS 700: Prüfung von Beihilfen nach Artikel 107 AEUV, Ziffer 45.

nahme, die keine Beihilfe darstellt, unterliegt nicht der Notifizierungspflicht. Bei Maßnahmen, deren Beihilfecharakter zweifelhaft ist, obliegt es dem Mitgliedstaat einzuschätzen, ob es sich um Beihilfe handelt und ob dieses Ergebnis im Fall einer Überprüfung durch Kommission und Gerichte standhält. Mit seiner Entscheidung, nicht zu notifizieren, schafft der Mitgliedstaat bei den Zweifelsfällen jedoch Rechtsunsicherheit, da ein Aufgreifen durch die Kommission vom Amts wegen oder aufgrund einer Beschwerde nicht ausgeschlossen werden kann.

Die Zurückhaltung der Mitgliedstaaten bei der Notifizierung gerade von steuerlichen Maßnahmen aus Gründen der Rechtssicherheit dürfte auf die Tendenz bei der Kommission zurückzuführen sein, in Zweifelsfällen das Vorliegen einer Beihilfe anzunehmen und lediglich deren Genehmigung in Aussicht zu stellen. Die Prüfung der Genehmigungsfähigkeit führt nicht selten dazu, dass die Maßnahme entsprechend den Vorstellungen der Kommission umgestaltet werden muss, um zeitnah eine Genehmigung zu erhalten. Diese Form der Einflussnahme auf die Gestaltung steuerlicher Maßnahmen wird von den Mitgliedstaaten nur ungern akzeptiert, selbst wenn es sich tatsächlich um eine Beihilfe handelt, deren Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt aufgrund der ausschließlichen Entscheidungskompetenz der Kommission und des ihr zugestandenen weiten Ermessens auf anderem Wege nicht erreicht werden kann. Die beiden alternativen Vorgehensweisen in einer solchen Verfahrenssituation sind für den Mitgliedstaat ebenfalls nicht unbedingt attraktiv:

- Er kann eine Entscheidung über seine unveränderte Maßnahme verlangen, was die Kommission aufgrund ihrer Zweifel an der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt veranlassen müsste, ein förmliches Prüfverfahren zu eröffnen und dieses ggf. mit einer Negativentscheidung abzuschließen. Der Mitgliedstaat hat dann die Möglichkeit, seine Rechtsauffassung, dass es sich nicht um eine Beihilfe handelt, vor Gericht durchzufechten. Selbst wenn der Mitgliedstaat letztlich obsiegt, wird die Einführung der Maßnahme um Jahre verzögert werden.
- Alternativ kann der Mitgliedstaat die Notifizierung zurückziehen. Die Kommission kann das Verfahren allerdings von Amts wegen weiterführen, sobald der Mitgliedstaat die Maßnahme einführt (Art. 12 Abs. 1 S. 1 BVVO). Da die Befugnisse der Kommission frühestens nach zehn Jahren verjähren, ist die Rechtsunsicherheit auch bei dieser Vorgehensweise von Dauer.

Eine Notifizierung kann nur vom Mitgliedstaat vorgenommen werden. Zuständig für Notifizierungen in Deutschland ist ausschließlich der Bund, dort das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, sofern es sich nicht um eine Beihilfe aus den Bereichen Verkehr oder Landwirtschaft handelt.<sup>114</sup> Ein Anspruch des potentiell begünstigten Unternehmens gegen den Bund auf Vornahme der Notifizierung besteht regelmäßig nicht. Dies gilt jedenfalls bei Maßnahmen, die keine Beihilfen darstellen. Aber auch bei Beihilfen ist fraglich, ob aus der Gesetzesbindung der Verwaltung ein subjektiver Anspruch auf Vornahme der Notifizierung abgeleitet werden kann. Problematisch kann häufig schon sein, dass kein Rechtsverhältnis des potentiell Begünstigten zum Bund besteht, sondern nur zum Beihilfegeber einer anderen Körperschaft. Dieser kann den Bund nur in die Lage versetzen, die Notifizierung vorzunehmen, nicht aber die Notifizierung selbst durchführen. Die praktische Relevanz dieser Frage ist allerdings als gering einzuschätzen. Sowohl der Beihilfegeber als auch das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie werden argumentieren, dass keine Beihilfe vorliegt. Sollte sich dies nachträglich nicht als haltbar herausstellen, stellt sich höchstens die Frage nach Sekundäransprüchen. Aber auch ein Amtshaftungsanspruch wegen einer unterlassenen Notifizierung kann im Regelfall nicht begründet werden. Die Notifizierungspflicht des Mitgliedstaates in Art. 108 Abs. 3 AEUV schützt den Wettbewerb als solchen und den einzelnen Wettbewerber, nicht aber den potentiell Begünstigten einer Beihilfe. Mangels Rechtsanspruchs ist der potentiell Begünstigte daher auf sein diplomatisches Geschick angewiesen, um den Beihilfegeber und das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie in Zweifelsfällen zu einer Notifizierung zu verleiten.

## **b. Pränotifizierung und Comfort Letter**

Das Pränotifizierungsverfahren (oder Voranmeldung) kann der Mitgliedstaat einem Notifizierungsverfahren vorschalten. Hierbei handelt es sich um ein Verfahren zwischen den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates und der

---

<sup>114</sup> <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Artikel/Europa/beihilfenkontrollpolitik.html>.

Generaldirektion Wettbewerb der Kommission.<sup>115</sup> Die Kommission als Kollektiv der Kommissare wird mit dem Vorgang nicht befasst.<sup>116</sup>

Ziel des Pränotifizierungsverfahrens ist zum einen die Vorklärung der für ein Notifizierungsverfahren nach Ansicht der Generaldirektion Wettbewerb benötigten Informationen. Beispielsweise kann geklärt werden, ob die Darlegungen zur Marktsituation, zum Marktversagen oder zum Effekt oder Wirtschaftlichkeit der Maßnahme durch Gutachten unabhängiger Sachverständiger gestützt werden sollten. Zum anderen kann geklärt werden, ob es sich bei der Maßnahme nach Ansicht der Generaldirektion Wettbewerb überhaupt um eine notifizierungspflichtige Beihilfe handelt. Wenn der Mitgliedstaat das Pränotifizierungsverfahren einleitet, bevor die Maßnahme nach nationalem Recht finalisiert ist, kann in diesem frühen Verfahrensstadium diskutiert werden, wie die Maßnahme ausgestaltet werden muss, dass es sich nicht um eine Beihilfe handelt, oder wie sie als solche mit dem Binnenmarkt vereinbar ausgestaltet werden kann.

Die Bereitschaft der Kommission, ein Pränotifizierungsverfahren durchzuführen, ist Ausdruck des in Art. 4 Abs. 3 EU verankerten Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit zwischen den Unionsorganen und den Mitgliedstaaten. Die BVVO enthält keine Bestimmungen zum Pränotifizierungsverfahren. Lediglich im Anhang I der Durchführungsverordnung zur BVVO findet sich ein Hinweis. Darin werden die zuständigen Behörden des Mitgliedstaates darauf aufmerksam gemacht, dass das Standardformular im Anhang I der Durchführungsverordnung zur BVVO in diesem Verfahrensstadium nicht unbedingt vollständig ausgefüllt werden muss. Vielmehr sollte mit der Generaldirektion Wettbewerb abgesprochen werden, welche Informationen sie für eine vorläufige Würdigung der geplanten Maßnahme benötigt.

Das Pränotifizierungsverfahren endet mit einer vorläufigen Einschätzung der Generaldirektion Wettbewerb. Diese bindet die Kommission nicht. Es handelt sich regelmäßig nicht um einen verbindlichen Rechtsakt im Sinne von Art. 288 AEUV, durch den ein Rechtsverhältnis abschließend geregelt wird. Diese vorläufige Einschätzung kann daher auch nicht vor dem EuG mit einer Nichtigkeitsklage angegriffen werden. Sie bindet aber auch die nationalen

---

<sup>115</sup> Die Generaldirektion Wettbewerb ist nicht zuständig für die Sektoren Landwirtschaft und Fischerei.

<sup>116</sup> Die Beschlüsse nach einem vorläufigen Prüfverfahren oder einem förmlichen Prüfverfahren werden zumindest formal von der Kommission als Gremium entsprechend der Geschäftsordnung der Kommission gefasst.

Gerichte bei der Feststellung nicht, ob eine Beihilfe bzw. ein Freistellungsstatbestand vorliegt.

Trotz der formal eingeschränkten Rechtssicherheit wird von der Kommission vermehrt gefordert, die vorläufige Einschätzung, dass eine Maßnahme keine Beihilfe darstellt, in Form eines Comfort Letters zu dokumentieren. Auch der Comfort Letter bietet grundsätzlich keinen Vertrauensschutz, da das förmliche Notifizierungsverfahren nicht durchlaufen wurde. Allerdings wird die Kommission keinen Comfort Letter ausstellen, ohne sich grundlegend mit der Maßnahme auseinandergesetzt zu haben. Der Comfort Letter dokumentiert daher eine ernstzunehmende Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Beihilfe vorliegt und falls ja, ob diese in den Anwendungsbereich der AGVO oder einer anderen Freistellung fällt. Die Frage der Genehmigungsfähigkeit einer Beihilfe ist einem Comfort Letter nicht zugänglich, da die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nur durch einen förmlichen Beschluss der Kommission festgestellt werden kann. Dieser kann selbst bei einer offensichtlichen Genehmigungslage nicht ersetzt werden.

### **c. Beschwerde/Selbstanzeige**

Das Beschwerdeverfahren kann genutzt werden, um ohne den Umweg über die Bundesregierung bei der Kommission einen beihilferechtlichen Sachverhalt oder eine Maßnahme wie z.B. eine Steuerregelung klären zu lassen. Auch wenn der Begünstigte einer (steuerlichen) Maßnahme regelmäßig nicht deren Abschaffung begehrt, kann er das Beschwerdeverfahren nutzen, um Rechtssicherheit zu erlangen. Als Beteiligter i.S.v. Art. 1 lit. h BVVO hat ein potentieller Beihilfenempfänger das Recht, bei der Kommission eine Beschwerde über mutmaßliche rechtswidrige Beihilfen oder über eine mutmaßliche missbräuchliche Anwendung von Beihilfen einzulegen (Art. 24 Abs. 2 S. 1 BVVO). Die Verwendung des durch die Durchführungsverordnung zur BVVO vorgegebenen Formulars ist dabei obligatorisch.

Die Kommission hat die Beschwerde „ohne ungebührliche Verzögerung“ zu prüfen (Art. 12 Abs. 1 Uabs. 2 BVVO). Kommt sie zu dem Ergebnis, dass eine Beihilfe vorliegt, hat sie deren Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt zu untersuchen.<sup>117</sup> Die Bundesregierung, die von der Kommission zur Stellungnahme aufgefordert wird, trägt im Zweifel die Argumente für die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt vor. Der Beschwerdeführer ist aber

---

<sup>117</sup> *Kliemann*, in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage 2015, Art. 107 AEUV Rn. 3.

nicht gehindert, hierzu selbst auszuführen. Die Feststellung der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt (Genehmigung der Beihilfe) erfolgt durch förmlichen Beschluss der Kommission, die Feststellung der Unvereinbarkeit ebenso.

Gelangt die Kommission dagegen nach einer ersten Prüfung der Beschwerde zu der Auffassung, dass der Vortrag nicht ausreicht, um vom Vorliegen einer Beihilfe auszugehen, teilt sie dies dem Beschwerdeführer mit. Der Beschwerdeführer hat in diesem Verfahrensstadium die Wahl, auf einen weiteren Vortrag zu verzichten, da ihm der Grad an Rechtssicherheit der *prima facie* Einschätzung der Generaldirektion Wettbewerb<sup>118</sup> ausreicht. Wenn er einen höheren Grad an Rechtssicherheit für erforderlich hält, kann er innerhalb einer Frist von einem Monat seine Beschwerde unter rechtlichen und sachlichen Gesichtspunkten ergänzen sowie die Kommission auffordern, durch förmlichen Beschluss zu entscheiden. Sollte dies unterbleiben, steht ihm der Weg der Untätigkeitsklage zum EuG offen.

In der Praxis wird die Beschwerde in der Form der Selbstanzeige bislang vornehmlich von der öffentlichen Hand mit dem Ziel genutzt, sich von als unwirtschaftlich empfundenen Verträgen zu lösen. Die oft langanhaltende Rechtsunsicherheit bei beihilferechtlichen Sachverhalten, wie sie gerade im Bereich des Steuerrechts vorkommen, könnte aber auch begünstigte Unternehmen zu einem derartigen Schritt verleiten. Bei der Entscheidung dürften insbesondere die Frage des Rückforderungsrisikos und die Notwendigkeit zur Bildung von Rückstellungen eine entscheidende Rolle spielen.

#### **d. Vorlagefrage zum EuGH**

In Rechtsstreitigkeiten vor nationalen Gerichten und somit auch vor den Finanzgerichten kann es sich für eine Partei anbieten, bei Gericht eine Vorlagefrage zum EuGH zur Auslegung des Beihilfenrechts anzuregen. Die Parteien sind selbst nicht legitimiert, beim EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen anzubringen. Aber jedes Gericht kann in jedem Verfahrensstadium eine Vorlagefrage beschließen, sofern Sachverhalt und Rechtsfragen so hinreichend geklärt sind, dass das Gericht die Auslegung des Unionsrechts oder die Frage der Gültigkeit von Unionsrechtsakten für entscheidungsrelevant erachtet.<sup>119</sup>

---

<sup>118</sup> Bzw. der Generaldirektion AGRI oder MARE bei (vermeintlichen) Beihilfen in diesen Bereichen.

<sup>119</sup> Vgl. auch Empfehlungen des EuGH an die nationalen Gerichte bezüglich der Vorlage von Vorabentscheidungsersuchen, ABl. C 439 vom 25.11.2016, S. 1.

Ein Anspruch einer Partei auf Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens besteht nur in zwei Konstellationen:

- Wenn die Entscheidung des Gerichts nach nationalem Verfahrensrecht nicht mit einem Rechtsmittel angegriffen werden kann, ist das Gericht verpflichtet, entscheidungsrelevante Fragen zur Auslegung des Unionsrechts dem EuGH vorab vorzulegen (Art. 267 Abs. 3 AEUV). Dies gilt nur dann nicht, wenn eine gefestigte Rechtsprechung des EuGH zu der konkreten Frage bereits besteht oder wenn es keine vernünftigen Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts geben kann. Die Fehlanwendung dieser „acte clair“-Doktrin durch ein letztinstanzliches Gericht kann aber auch eine Verurteilung des Mitgliedstaates wegen einer Vertragsverletzung zur Folge haben.<sup>120</sup> Gerade im Beihilferecht dürfte es wenige Fallkonstellationen geben, die derart offenkundig sind, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleiben würde.
- Da es dem EuGH vorbehalten ist, Unionsrechtsakte (im Beihilferecht ausschließlich Verordnungen und Beschlüsse) für ungültig zu erklären, ist ein nationales Gericht, das einen Unionsrechtsakt für rechtswidrig hält, verpflichtet, dem EuGH die Frage der Gültigkeit des Rechtsaktes zur Vorabentscheidung vorzulegen. Wenn das Gericht dagegen den Unionsrechtsakt für rechtmäßig erachtet, darf es den Vortrag der Ungültigkeit ohne Vorabentscheidungsersuchen zurückweisen.

Bei Rechtsstreitigkeiten vor Finanzgerichten mit beihilferechtlichen Bezügen geht es regelmäßig nur um die Frage, ob eine bestimmte Auslegung der Steuerregelung eine Beihilfe darstellt. Hierzu kann sich ein Vorabentscheidungsersuchen bereits des Finanzgerichts aus Gründen der Prozessökonomie anbieten. Sollte es sich tatsächlich im Ergebnis um eine Beihilfe handeln, ist es ausschließlich an der Kommission zu entscheiden, ob diese mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.

In der Praxis kann ein Vorabentscheidungsverfahren etwa in Frage kommen, wenn ein Begünstigter einer Steuerregelung deren Anwendung zu seinen Gunsten gegen die Finanzverwaltung in einem Rechtsstreit durchsetzen will, wie dies in der Rechtssache „A-Brauerei“ der Fall war:

---

<sup>120</sup> EuGH v. 4.10.2018 – C-416/17 Kommission/Frankreich.

### **EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17, A-Brauerei**

Dem Vorabentscheidungsverfahren lag – sinngemäß – die Vorlagefrage zugrunde, ob die deutsche Steuerregelung in § 6a GrEStG, die eine grund-erwerbssteuerliche Vergünstigung für Konzernumwandlungen vorsieht, eine Beihilfe darstellt. Ausgangspunkt des Verfahrens war ein Steuerbescheid aus dem Jahr 2013, der einem Unternehmen diese Steuervergünstigung unter enger Auslegung der Vorschrift versagte. Hiergegen beschritt das Unternehmen den Finanzrechtsweg. Das FG Nürnberg legte die Regelung weit aus und änderte den Bescheid zugunsten des Unternehmens. Dieser Auslegung folgte der BFH, wandte sich jedoch mit der Vorlagefrage an den EuGH, ob es sich um eine Beihilfe handeln würde. Der EuGH verneinte die Frage.

Ebenso kann ein Vorabentscheidungsverfahren in Betracht kommen, wenn ein Steuerpflichtiger sich gegen eine Abgabe wendet – so geschehen in der Rechtssache „ANGED“:

### **EuGH v. 26.4.2018 – C-233/16, ANGED**

Dem Vorabentscheidungsverfahren ging ein Rechtsstreit über eine spanische Regionalabgabe für große Einzelhandelseinrichtungen voraus. Im Laufe des Jahres 2002 wandte sich eine Vereinigung großer Vertriebs-einrichtungen gegen diese Abgabe vor dem Obersten Gericht von Katalonien mit der Begründung, diese verstoße insbesondere gegen das Beihilferecht. Nachdem das Gericht eine Entscheidung aussetzte, erging eine abweisende Entscheidung erst im Jahr 2012. Hiergegen legte die Vereinigung Rechts-mittel zum Obersten Gerichtshof ein. Nachdem die Kommission eine ent-sprechende Beschwerde bereits im Jahr 2003 abgelehnt hatte, stellte sie auf erneute Beschwerde im Jahr 2013 die Rechtswidrigkeit der Abgabe fest. Vor diesem Hintergrund setzte der Oberste Gerichtshof das Verfahren aus und legte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor. Dieser ent-schied, dass die Abgabe in Teilen den Tatbestand der Beihilfe erfüllt.



## IV. Offene Fragen und Lösungsansätze

Die unterschiedlichen Auffassungen von EuG und EuGH zur Selektivität in der Rechtssache Autogrill España bzw. World Duty Free Group, die unterschiedlichen Auffassungen von Kommission und Generalanwalt zur Selektivität in der Rechtssache Heitkamp BauHolding und die unterschiedlichen Auffassungen von Generalanwalt und EuGH im Verfahren zu § 6a GrEStG verdeutlichen exemplarisch die erheblichen Schwierigkeiten der Anwendung der Ausnahmeformel auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten. Die Ausführungen der Kommission in letzterem Verfahren bezüglich der Klagebefugnis und der Überprüfbarkeit von Ausführungen zur Selektivität im Rechtsmittelverfahren zeigen auch, welche unterschiedlichen Auffassungen hier zu erheblichen, rechtsschutzrelevanten Aspekten vertreten werden.

Wie der Generalanwalt in seinem Schlussantrag in der Sache Heitkamp BauHolding feststellt, ist die „Rettung“ einer prima facie selektiven Maßnahme im Wege der Rechtfertigung so gut wie nicht möglich. Das Beihilfeverbot ist in seiner gegenwärtigen Auslegung durch Kommission und Gerichte somit geeignet, jede Besteuerungsmaßnahme zu kassieren, welche von einer als „normal“ definierten Besteuerung abweicht und eine Ungleichbehandlung hervorruft. Generalanwalt Saugmandsgaard fasst in seinem Schlussantrag zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel die Problematik zusammen.

### Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats bei BMF

Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF hat die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten untersucht und kommt in einem Gutachten aus dem März 2017<sup>121</sup> zu dem Schluss, dass die gegenwärtige Praxis der Beihilfeaufsicht im Bereich der direkten Steuern erhebliche Rechtsunsicherheit für die nationalen Steuergesetzgeber und für die Unternehmen zur Folge hat und dass die extensive Anwendungspraxis des Beihilfeverbots insoweit zugleich einen grundlegenden Kompetenzkonflikt zwischen den Mitgliedstaaten (und ihrer Steuerhoheit) sowie der unionsrechtlichen Beihilfeaufsicht schafft.<sup>122</sup>

---

<sup>121</sup> Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht – Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen – Druck 3/2017.

<sup>122</sup> Gutachten, a.a.O., S. 24.

Abstrakt werden drei Möglichkeiten identifiziert, wie der Kompetenzkonflikt grundsätzlich gelöst werden könnte:<sup>123</sup>

1. Akzeptanz des immer weitreichenderen Hineinwirkens der Beihilfekontrolle in das nationale Steuerrecht (Zurückweichen der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität insoweit).
2. Ausnahme steuerlicher Maßnahmen der Mitgliedstaaten (wohl zumindest im Bereich der direkten Steuern) von der europarechtlichen Beihilfekontrolle.
3. Vermittelnde Lösung

Die erste Möglichkeit wird im Gutachten abgelehnt: Dies käme einer „*weitreichenden Aufgabe der nationalen Autonomie in der Steuerpolitik gleich*“.

Die zweite Möglichkeit wird im Gutachten ebenfalls abgelehnt: Da sich direkte Beihilfen (in Form von klassischen Subventionen) grundsätzlich durch steuerliche Vergünstigungen ersetzen ließen, käme dies „*einer Aushebelung der gesamten europäischen Beihilfekontrolle gleich*“.<sup>124</sup>

Zur dritten Möglichkeit (vermittelnde Lösung) macht das Gutachten verschiedene Vorschläge<sup>125</sup>, die in folgende Handlungsempfehlungen münden:

- Einschränkung der Anwendung des Beihilfeverbots auf solche steuerlichen Maßnahmen, die tatsächlich den grenzüberschreitenden Handel beeinträchtigen.
- Dabei Nachweispflicht der Kommission im Hinblick auf die Handelsbeeinträchtigung (entsprechend dem Kartellrecht) und Möglichkeit der Mitgliedstaaten, einen gegenteiligen Nachweis zu erbringen. Dabei müsste die Nachweisführung wohl durch Gutachten geschehen.
- Verabschiedung sekundärrechtlicher Regelungen (Richtlinien), die „*für bestimmte Bereiche Vorgaben zulässiger Begünstigungen festlegen*“ oder „*bestimmte Normenkomplexe aus der Beihilfekontrolle [ausnehmen]*“.
- Stärkung des Vertrauensschutzes durch Absehen von einer Beihilferückforderung in Fällen, die auf einer steuergesetzlichen Regelung (die nachträglich als Beihilferegulation eingestuft wird) beruhen.

---

<sup>123</sup> Gutachten, a.a.O., S. 28.

<sup>124</sup> Gutachten, a.a.O., S. 28.

<sup>125</sup> Gutachten, a.a.O., S. 29 ff.

Eine weitere Möglichkeit, die Einbeziehung der Mitgliedstaaten durch Beteiligung des Ministerrats in Streitige Beihilfeentscheidungen, wird im Gutachten nur kurz erörtert<sup>126</sup>, findet sich aber nicht in den abschließenden Handlungsempfehlungen des Beirats.

### **Anmerkungen zu den Empfehlungen des Gutachtens und weitergehende Überlegungen**

Das Gutachten erörtert einleitend die primärrechtlichen Wertungen und Regelungen sowohl des Beihilfeverbots als auch in Bezug auf die fortbestehende Steuerhoheit der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern. Aus diesem Kontext ergibt sich eindeutig, dass der beschriebene Kompetenzkonflikt nicht einfach zu Lasten des einen (nationale Steuerhoheit) oder des anderen (der europäischen Beihilfeaufsicht) aufgelöst werden kann. Dass eine vermittelnde (dritte) Lösung, zu der das Gutachten die abschließenden Handlungsempfehlungen gibt, angezeigt ist, liegt daher auf der Hand.

Mit dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften wurde der Kommission die Kompetenz übertragen, staatliche Beihilfen vor ihrer Durchführung auf die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt hin zu überprüfen. Das Recht der Mitgliedstaaten, direkte Steuern zu erheben, besteht dagegen nur (noch) in den Grenzen des Unionsrechts. Die unverändert bestehende, ausschließliche Kompetenz, direkte Steuern zu erheben, ermächtigt den Mitgliedstaat beispielsweise nicht, durch steuerliche Regelungen die Grundfreiheiten zu verletzen oder eben bestimmte Unternehmen oder Branchen zu begünstigen, ohne dass die Kommission die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt zuvor festgestellt hat.

Eine Möglichkeit könnte jedoch darin bestehen, den Kompetenzkonflikt durch klarere Kompetenzabgrenzungen zu entschärfen, ohne letztlich einen der beiden Entscheidungsträger zu „entmachten“. Der AEUV bietet entsprechende Instrumente. Denkbar sind sekundärrechtliche Regelungen in Form von Richtlinien oder Klarstellungen in Freistellungs- und Durchführungsverordnungen auf der Grundlage von Art. 109 AEUV. Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments bestimmte Arten von Beihilfen festlegen, die von der Notifizierungspflicht ausgenommen werden. Diese Freistellung könnte für Befreiungstatbestände bei bestimmten Steuerarten genutzt werden, die damit wieder in die alleinige Kompetenz der Mitgliedstaaten fallen würden (und im Fall des Missbrauchs

---

<sup>126</sup> Gutachten, a.a.O., S. 33.

für die Zukunft wieder aufgehoben werden könnten). Aus dem im Gutachten beschriebenen Kontext zum Kompetenzkonflikt ergibt sich allerdings auch, dass es die Mitgliedstaaten selbst sind, die sich entschließen müssen, ob und wie sie diesbezüglich vorgehen wollen. Eine Diskussion, z.B. auf Ebene des Ministerrats, über die Problematik der gegenwärtigen Anwendungspraxis des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen, erscheint angebracht. Dazu scheint es zwischen den Mitgliedstaaten jedoch bisher keinen Konsens zu geben.

Die im Gutachten geäußerte Empfehlung zur Konzentrierung des Beihilferechts auf Maßnahmen, die tatsächlich eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels bedingen, kann nur unterstrichen werden. Dies ist ein Gebot, welches sich eindeutig aus Historie, Wortlaut und Sinn und Zweck des Beihilfeverbotes herleiten lässt:

- Der Gemeinsame Markt dient den Grundfreiheiten und letztlich der Steigerung des Allgemeinwohls. Auch der primärrechtliche Wettbewerbschutz ist kein Selbstzweck, sondern von dienender Funktion in dieser Hinsicht.
- Beihilfen sind nach dem Willen der – insoweit gesetzgebenden – Mitgliedstaaten ausdrücklich nur verboten, soweit sie durch Wettbewerbsverfälschung den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Der durch das Beihilfeverbot angeordnete Wettbewerbschutz ist konzeptionsgemäß und nach seinem Wortlaut darauf beschränkt, eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels zu sanktionieren. Beihilfen, die den Wettbewerb verfälschen, sind deswegen nicht verboten, wenn oder soweit sie keine solche Handelsbeeinträchtigung begründen.

Vor diesem Hintergrund ist evident, dass eine beihilferechtliche Würdigung diese Handelsbeeinträchtigung nicht einfach unterstellen kann, sondern eine entsprechende sachgerechte, neutrale und überprüfbare Feststellung (unter Herleitung aus der zugrundeliegenden Wettbewerbsverfälschung) erfordert. Es ist auch im Vergleich mit der Praxis in anderen Bereichen des europäischen Wettbewerbsrechts nicht verständlich, warum eine solche Prüfung im Beihilferecht regelmäßig unterbleibt. In Bezug auf steuerliche Beihilfen erscheint eine solche Prüfung – wegen des geschilderten Konflikts zwischen Wettbewerbsaufsicht und Steuerhoheit – in besonderem Maße geboten.

Dies gilt auch in Bezug auf die Verhältnismäßigkeit, die von den Gründungsstaaten durch das Wort „soweit“ ebenfalls eindeutig und punktgenau in Bezug auf die Handelsbeeinträchtigung im Wortlaut des heutigen Art. 107 Abs. 1

AEUV verankert worden ist: Wegen der erheblichen Risiken und Rechtsunsicherheit, die sich aus einer Rückforderung von gewährten Vergünstigungen ergeben, welche auf der Grundlage einer unerkannt beihilferechtswidrigen Steuerregelung beruhen, muss doch gerade der zentrale, den Normschutzzweck bestimmende „Erfolg“ (= Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels) den Umfang des Verbots im Einzelfall bestimmen.

Aus Sicht der Verfasser dieser Schrift müsste ein weiterer wesentlicher Aspekt einer vermittelnden Lösung auch eine Hinterfragung des Regel-Ausnahme-Maßstabs sein, der in der Anwendungspraxis für steuerliche Beihilfen den primärgesetzlichen Tatbestand bezüglich der Selektivität prägt:

- Die Mitgliedstaaten haben ihre Steuersouveränität im Bereich der direkten Steuern nach dem vertraglich festgelegten Willen aller Beteiligten vollumfänglich behalten; Abweichungen bedürften einer einstimmigen Entscheidung. Diese Festlegung der Mitgliedstaaten ist auch nicht willkürlich erfolgt, sondern ein elementarer Bestandteil ihrer demokratischen mitgliedstaatlichen Grundordnungen: Zum einen behalten die Mitgliedstaaten ungeachtet der europäischen Verträge die umfassende Verantwortung über ihr Staatsgebiet und ihr Staatsvolk – ihre Steuerautonomie ist dazu ein notwendiges Gegenstück und wichtigstes Gestaltungsmittel zur Finanzierung ihrer Aufgaben. Zum anderen kann der Steuergesetzgeber in seiner aktuellen Besetzung vom Staatsvolk abgewählt werden. Die EU selbst hat eine solche umfassende Verantwortung nicht. Sie ist mit einzeln begrenzten Kompetenzen und Aufgabenbereichen ausgestattet (s. Art. 5 Abs. 2 AEUV), die sie nicht eigenständig erweitern darf (keine Kompetenz-Kompetenz), und wird hierfür dementsprechend in beschränktem Umfang durch die Mitgliedstaaten finanziert, ohne eine eigene Steuererhebungskompetenz zu haben. Für die Organe der Union gilt der Grundsatz der Subsidiarität.
- Die Gründungsstaaten der Römischen Verträge waren sich wohl bewusst, dass direkte und indirekte Steuern im Hinblick auf ihre Auswirkungen auf Handel und Wettbewerb von ganz unterschiedlicher Wirkung sind. Nur so ist es zu erklären, dass das Ziel der Schaffung des Gemeinsamen Marktes (bzw. des jetzigen Binnenmarktes) von Anfang an mit einer – begrenzten – Aufgabe von Kompetenzen im Bereich der indirekten Steuern verknüpft wurde. Die Modalitäten indirekter Steuern, zu denen auch Zölle gehören, beeinflussen stets und unmittelbar den zwischenstaatlichen Austausch von Waren und Dienstleistungen. Ohne Regelungen zur Vermeidung diskriminierender Maßnahmen und ohne Harmonisierungsauftrag konnte

der Gemeinsame Markt für Waren und Dienstleistungen nicht erreicht werden. Die Gründungsstaaten entschieden sich jedoch, den Gemeinsamen Markt anzustreben, ohne ihre Kompetenzen im Bereich der direkten Steuern aufzugeben. Diese Entscheidung ist bis auf weiteres gültig. Nur die Mitgliedstaaten selbst können sie hinterfragen.

- Kommission und europäische Gerichte sind an den Wortlaut des Beihilfetatbestands gebunden. Obwohl die Kommission dies auch vom Grundsatz anerkennt, kann nicht geleugnet werden, dass die gerichtlich entwickelte Regel-Ausnahme-Formel, nach der die Selektivität für steuerliche Maßnahmen geprüft wird, sich nicht aus dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV ergibt, sondern von ihm erheblich abweicht.
- Dabei hat derzeit die Generaldirektion Wettbewerb im Rahmen der Beihilfeaufsicht im Hinblick auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten de facto möglicherweise eine größere gestaltende Bedeutung als die Generaldirektion Steuern und Zollunion. Dessen ungeachtet erscheint die steuerliche Beihilfeaufsicht nicht als integraler Bestandteil einer europäischen Steuerpolitik.
- Die derzeitige Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen hat zur Folge, dass die Mitgliedstaaten – wenn sie ihren Steuerpflichtigen größtmögliche Rechtssicherheit geben wollten – eigentlich jedes Steuergesetz (und wohl auch Richtlinien und Erlasse oder ähnliche Maßnahmen) zumindest in Teilen vorsorglich notifizieren (und unter Genehmigungsvorbehalt stellen) müssten. In Deutschland wäre dafür das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie insoweit in alle Steuergesetzgebungsverfahren einzubinden.
- Die Regel-Aufnahme-Formel zur Selektivität hat einerseits viel weitreichendere Implikationen für die mitgliedstaatliche Steuersouveränität als der Wortlaut des primärrechtlichen Beihilfetatbestands, weil sie jede Abweichung von einer als Regel identifizierten Behandlung rechtfertigungsbedürftig macht (Beweislast nach Auffassung der Kommission: Mitgliedstaat). Sie ist aber andererseits als Beurteilungsmaßstab problematisch, weil sie einzig und allein ein faktisches Primat der Regel begründet, ohne die Regel selbst bewerten oder beeinflussen zu können.
- Das Konkretisieren der Regel-Ausnahme-Formel durch eine Vergleichbarkeitsprüfung, wie sie sich nach Bekanntmachung der 1998er Leitlinien in der Entscheidungspraxis von Kommission und Gerichten langsam entwickelt hat und in der 2016er Bekanntmachung der Kommission niedergelegt ist, erscheint sowohl wettbewerbspolitisch als auch aus steuerlicher Sicht grundsätzlich als sachgerecht: Steuern belasten Unterneh-

men im Hinblick auf ihre Liquidität, sie stellen einen Kostenfaktor dar. Ungleiche Besteuerung gleicher Sachverhalte ist daher grundsätzlich wettbewerbsrelevant. Auch im nationalen Kontext muss sich die Besteuerung als belastender Eingriff an Art. 3 GG orientieren, wobei dazu in der Regel die Leistungsfähigkeit den Maßstab bildet. Ob eine Ausnahme zu einer Regel vorliegt, ist dagegen nicht grundsätzlich wettbewerbsrelevant (umgekehrt würde eine ausnahmslose Regelbesteuerung wohl an verschiedenen Stellen verfassungs- und wettbewerbsrelevante Ungleichbehandlungen hervorbringen).

- Das Kriterium der Vergleichbarkeit erscheint auch im Hinblick auf die Diskriminierungs-Rechtsprechung des EuGH zu steuerlichen Maßnahmen der Mitgliedstaaten konsistent. Allerdings ist das Beihilfeverbot gerade kein Verbotstatbestand für grundfreiheitsbeschränkende Diskriminierungen, sondern ein Tatbestand, der bestimmte Begünstigungen mit Eignung zur Wettbewerbsverfälschung verbietet. Abgesehen von diesem inhaltlichen Unterschied wirkt das Beihilfeverbot mit seinen Rechtsfolgen auch viel weitreichender in die Rechte der Beteiligten hinein. Daher erscheint es auch höchst bedenklich, dass Kommission und EuGH – letzterer z.B. in der Entscheidung *World Duty Free Group* – offenbar den Diskriminierungsmaßstab (allerdings ohne Bezug auf Grundfreiheiten) für Zwecke der Selektivitätsprüfung heranziehen und daraus im Umkehrschluss – und mehr oder weniger ohne weiteres – eine beihilferechtlich tatbestandsmäßige Begünstigung herleiten. Das Beihilfeverbot hat gerade eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige als Tatbestandsmerkmal und nicht die diskriminierende Behandlung unbestimmter Marktteilnehmer.
- Für eine (unzulässige) Subsumtion der Begünstigung im Artikel 107 Abs. 1 AEUV als Kehrseite einer benachteiligenden „diskriminierenden“ Behandlung für die übrigen Steuerpflichtigen besteht auch kein Bedürfnis. Wenn eine „steuerliche Diskriminierung“ Relevanz für den Bereich der Grundfreiheiten hat, kann dies im Rahmen einer entsprechenden Prüfung durch den EuGH überprüft und festgestellt werden. Wenn die Diskriminierung nur nationale Relevanz hat, kann ein Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung grundsätzlich verfassungsrechtlich überprüft werden. Wenn sich also nur eine Begünstigung abstrakt bestimmbarer Unternehmen oder Produktionszweige (und nicht eine Begünstigung konkret bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige) nachweisen lässt, dann sollte im Zweifel keine Beihilfe anzunehmen sein, sondern ggf. eine solche Diskriminierungsprüfung stattfinden und auch ausrei-

chen. Der gesetzliche Tatbestand des Beihilfeverbots ist ein anderer und muss auch anders ausgelegt werden.

- Umgekehrt ist es nicht nachvollziehbar, warum das Beihilfeverbot in steuerlicher Hinsicht zwar im Hinblick auf die Selektivitätsprüfung nach jüngster Auffassung von Kommission und EuGH als Diskriminierungsverbot ausgelegt wird, zugleich aber die Rechtfertigungsgründe – anders als im Rahmen der Grundfreiheitenprüfung durch den EuGH – nur stark eingeschränkt anerkannt werden sollen. Aber auch aus deutscher verfassungsrechtlicher Sicht ist nicht erklärlich, wieso im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung für eine festgestellte Ungleichbehandlung von vornherein nur solche Ziele relevant sein dürfen, die letztlich systemprägend sind.
- Ein allgemeingültiger verfassungsrechtlicher Maßstab für die Besteuerung als Eingriff in Grundrechte der Steuerpflichtigen und für die insoweit gebotene Gleichbehandlung ist das Prinzip der Leistungsfähigkeit. Vor diesem Hintergrund erscheint es z.B. fragwürdig, wenn die Kommission grundsätzlich unterstellt, dass gesunde Unternehmen und Unternehmen in Schwierigkeiten vergleichbar sind. Das sind sie in steuerlicher Hinsicht eben gerade nicht.
- Da die Mitgliedstaaten ihre Steuersouveränität behalten haben, stellt sich die Frage, in welchem Umfang das Beihilferecht von ihnen fordern kann, ihre Steuersysteme ausnahmslos und zu 100 % z.B. am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten. Wie Generalanwalt Wahl in seinem Schlussantrag in der Rs. Heitkamp BauHolding andeutet, muss es – vor dem Hintergrund der umfassenden mitgliedstaatlichen Verantwortung zur Staatsfinanzierung – möglich bleiben, steuerliche Maßnahmen auch auf Lenkungs- oder andere Zwecke zu stützen. Dies gilt auch, weil sich Fiskal- und sonstige Zwecke nichts stets eindeutig trennen lassen.
- Dass das Beihilfeverbot nicht darauf ausgerichtet ist, die einzelnen Mitgliedstaaten jeweils zur Umsetzung eines wettbewerbsneutralen Steuersystems anzuhalten, ergibt sich auch aus den Worten „Begünstigung“ und „(Wettbewerbs-)Verfälschung“. Nur willkürliche, den Wettbewerb in sachlich nicht begründeter Weise beeinflussende Maßnahmen sollen – soweit sie den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigen – verboten werden. Gerade im Steuerrecht erscheint es nicht nachvollziehbar, wenn die Kommission jede nicht-steuerliche Zielsetzung des handelnden Mitgliedstaats in Bezug auf die betreffende Maßnahme als irrelevant ignoriert.



- Privat-Investor-Test: Jedenfalls in Bezug auf steuerliche Einzelfallmaßnahmen, z.B. im Rahmen der Sanierung von Unternehmen, stellt sich die Frage, warum sich die Mitgliedstaaten nicht – ggf. in bestimmten Grenzen – legitimerweise hierauf sollen berufen können. Denn die Erhaltung eines Unternehmens mit Arbeitsplätzen zur Sicherung späterer Besteuerungsansprüche und zur Vermeidung von Ausfalleistungen an die Beschäftigten kann fiskalisch genauso sinnvoll sein wie ein Sanierungsbeitrag für einen privaten Gläubiger.

### **Exkurs: Die ungarische Werbesteuer**

Dass die Ausnahme-Formel, noch dazu in Form einer Diskriminierungsprüfung, als Hilfstatbestand zur Ermittlung der beihilferechtlichen Selektivität einfach nicht geeignet ist, veranschaulicht ein weiterer Fall, über den voraussichtlich demnächst der EuGH zu entscheiden hat:

Ungarn hatte per Gesetz die Einführung einer Werbesteuer ab dem Jahr 2014 beschlossen, welche insbesondere Zeitungen, audiovisuelle Medien und Anzeigendienste auf den mit Werbung erzielten Umsatz betraf. Der Steuertarif war progressiv gestaffelt und betrug zunächst in Abhängigkeit von den mit Werbung erzielten Jahresumsätzen 0 %, 10 %, 20 %, 30 %, 40 % und 50 %. Das Gesetz zur Werbesteuer sah außerdem vor, dass Unternehmen, die in 2013 keine Gewinne erwirtschaftet hatten, ihre (ertragsteuerlichen) Verluste von der Bemessungsgrundlage der neu eingeführten Werbesteuer auf den Umsatz abziehen konnten. Bereits im Jahr 2015 wurde der sechsstufige Tarif in einen zweistufigen Tarif mit den Steuersätzen 0 % und 5,3 % angepasst, wobei den Unternehmen freigestellt wurde, für das Jahr 2014 zwischen dem für sie vorteilhaften Tarif zu wählen.

Die Kommission befand, dass die gesetzlichen Regelungen zur Werbesteuer aufgrund des progressiven Steuertarifs und der Regelung zur Geltendmachung ertragsteuerlicher Verluste bestimmten Unternehmen einen Vorteil verschaffen würden: Kleine Unternehmen würden durch den Tarif gegenüber größeren bevorzugt, Unternehmen, die in 2014 keine (ertragsteuerlichen) Gewinne erwirtschaftet hätten, würden gegenüber Unternehmen bevorzugt, bei denen dies der Fall war.<sup>127</sup>

---

<sup>127</sup> Beschluss (EU) 2017/329 der Kommission vom 4. November 2016 über die Maßnahme SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) Ungarns bezüglich der Besteuerung von Werbeumsätzen, ABl. L 49/36 vom 25. Februar 2017.

Das EuG hob die Negativentscheidung der Kommission auf<sup>128</sup> und befand: Weder der progressive Tarif noch die Regelung zur Nutzbarkeit ertragsteuerlicher Verlustvorträge würden einen selektiven Vorteil begründen. Da es sich um eine neu eingeführte Steuer handele, seien die Möglichkeiten der Kommission, den Bezugsrahmen zu ermitteln, stark eingeschränkt und hier seien ihr in der angegriffene Entscheidung Fehler unterlaufen. Die konkret eingeführte Regelung zur Werbesteuer habe insbesondere von der Kommission nicht für Zwecke der Beihilfeprüfung mit einem anderen, hypothetischen Regelwerk verglichen werden können, welches nach Auffassung der Kommission nicht selektiv sei. Auch sei nicht feststellbar, dass bei der Einführung der Werbesteuer die Grenzen des dadurch neu geschaffenen Bezugssystems willkürlich gesetzt wurden. Bei einer umsatzabhängigen Steuer spreche per se nichts gegen die Einführung eines progressiven Tarifs, dessen unterste Tarifstufe auch steuerfreie Umsätze ermögliche. Auch die Ausgestaltung der Möglichkeit ertragsteuerlicher Verlustvorträge sei objektiver Natur und nicht selektivitätsbegründend.

Die Regelungen Ungarns jedenfalls zum ursprünglichen Steuertarif (zwischen 0 % und 50 %) und zur Ausgestaltung der Nutzung ertragsteuerlicher Verluste bei einer neu eingeführten, umsatzabhängigen Steuer (nur durch die Steuerpflichtigen, die im Jahr 2013 keinen ertragsteuerlichen Gewinn erwirtschaftet hatten), werfen unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durchaus Fragen auf. Bezüglich des Tarifes gilt das umso mehr, als die obersten drei Tarifstufen wohl nur auf ein einziges Unternehmen Anwendung fanden, welches offenbar in 2014 allein für 80 % des vorausgezählten Steueraufkommens verantwortlich war.<sup>129</sup> Dass aber in einem solchen Fall das Beihilferecht bemüht wird, wo ein Mitgliedsstaat offensichtlich eher eine ungleiche *Belastung* einiger weniger Unternehmen einführt, zeigt mehr als deutlich, wie weit ein Selektivitätsverständnis im Gewand einer Diskriminierungsprüfung mit Ausnahmeformel inzwischen von dem primärrechtlichen Tatbestand entfernt ist, der unverändert eine „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ fordert. Dem Petitum von Generalanwalt Saugmandsgaard in seinem Schlussantrag im EuGH-Verfahren zu § 6a GrESTG kann hier nur zugestimmt werden, wenn er fordert, im Bereich der Steuern wieder den klassischen, auf dem Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit gründenden Prüfungsmaßstab

---

<sup>128</sup> EuG, Urteil vom 27. Juni 2019 in der Rs. T-20/17, EWS 2019, 232; BeckRS 2019, 12410.

<sup>129</sup> Kommissionsentscheidung, a.a.O., Rn. 60.

anzuwenden.<sup>130</sup> Zumindest ist die Regel-Ausnahme-Formel durch eine Vergleichbarkeitsprüfung zu ersetzen, welche nicht eine Diskriminierung, sondern positiv eine abgrenzbare Begünstigung feststellt, wobei außerdem die zulässigen Rechtfertigungsgründe wesentlich weiter zu fassen sind als bisher der Fall und bei der die Merkmale der Wettbewerbsbeschränkung und der Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels konkret festzustellen sind; letzteres ist dabei kein auf steuerliche Beihilfen beschränkbarer Punkt.

Die Schwierigkeiten bei der beihilferechtlichen Prüfung steuerlicher Maßnahmen hängen allerdings auch damit zusammen, dass das Steuerrecht jedenfalls in Deutschland zunehmend von systemwidrigen Sonderregelungen durchzogen ist. Die EuGH-Entscheidungen zur Sanierungsklausel und zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel sind dafür anschauliche Beispiele. Im aktuellen Gesetzgebungsverfahren zur sog. Share-Deal-Reform im Grunderwerbsteuerrecht zeigt sich dies ebenfalls. Der Gesetzgeber schafft sich und den Steuerpflichtigen einen nicht unerheblichen Teil seiner beihilferechtlichen Probleme ohne Not selbst durch ein zunehmend unsystematisches Steuerrecht. Auch hieran müsste einmal gearbeitet werden.

---

<sup>130</sup> S.o., S. 35 ff.



## **ifst-Schriften 2019 / 2018 / 2017**

### **2019**

- Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018
- Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer
- Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen
- Nr. 530 *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz
- Nr. 531 *Strüber/von Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?

### **2018**

- Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge
- Nr. 523 Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017
- Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland
- Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO
- Nr. 526 *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

## 2017

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung
- Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif
- Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung
- Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017
- Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017
- Nr. 521 *Haase*, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung