

Institut Finanzen und Steuern e.V. · www.ifst.de

IFSt

SCHRIFT NR. **473**  
Berlin, Juli 2011

## **Europäisches Beihilferecht und Besteuerung**

StB Prof. Dr. Jens Blumenberg  
RA/StB Wulf Krings

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Zitierhinweis:

*Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung  
IFSt-Schrift Nr. 473 (2011)

ISBN 978-3-89737-005-0

15,00 € inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

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

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

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

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

# IFSt

SCHRIFT NR. **473**  
Berlin, Juli 2011

## **Europäisches Beihilferecht und Besteuerung**

StB Prof. Dr. Jens Blumenberg  
RA/StB Wulf Krings  
Linklaters LLP, Frankfurt

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die IFSt-Schrift Nr. 473:

## **Europäisches Beihilferecht und Besteuerung**

Die Bedeutung des unionsrechtlichen Beihilfeverbots für das nationale Steuerrecht ist durch die Beihilfeentscheidung der Europäischen Kommission zur Sanierungsklausel bei der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG erst schlagartig in den Blickpunkt des allgemeinen Interesses gerückt.

Hart ist die Einordnung einer Steuervergünstigung als materiell rechtswidrig gewährte Beihilfe für die betroffenen Unternehmen deshalb, weil der jeweilige Mitgliedstaat von der Kommission zu ihrer Rückforderung aufgefordert wird. Dem entgegen gehaltene administrative Schwierigkeiten aufseiten der Finanzverwaltung und selbst die verfahrensrechtliche Festsetzungsverjährung bieten hierfür keinen Schutz. Argumente des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit der Rückforderung gewährter steuerlicher Vergünstigungen greifen nur in engen Grenzen.

Ziel der vorliegenden Schrift ist es zunächst, einen fundierten und verständlichen Überblick über das System und Verfahren des europäischen Beihilferechts im Bereich der Besteuerung zu geben. Insbesondere werden die Maßstäbe zur Qualifizierung einer Steuervergünstigung als staatliche Beihilfe erörtert und der Rechtsschutz, der den Mitgliedstaaten und betroffenen Unternehmen gegen steuerliche Beihilfeentscheidungen zur Verfügung steht, aufgezeigt.

Unionsrechtlich problematisch erscheint dabei die in den Mitgliedstaaten weit verbreitete Praxis, nicht offen das unionsrechtliche Instrumentarium gegen von anderen Mitgliedstaaten gewährte Beihilfen anzuwenden, sondern unilateral spezielle Missbrauchsvorschriften gegen steuerliche Vergünstigungen anderer Unionsmitglieder zu implementieren.

Dass staatliche Beihilfen im Bereich der Besteuerung kein Randthema und keine Einzelfallproblematik darstellen, wird bei Analyse einzelner Vorschriften des deutschen Steuerrechts aus der Vergangenheit wie auch nach geltendem Rechtsstand deutlich. Aus gesetzgeberischer wie auch unternehmerischer Sicht zeigen sich beihilferechtliche Risiken, aber auch Möglichkeiten einer Eindämmung bzw. Umgehung der beihilferechtlichen Problematik.

Dringlicher Appell für den Gesetzgeber ist auch vor dem Hintergrund des europäischen Beihilferechts ein schlüssiger Neustart bei der Verlustverrechnung und im steuerlichen Sanierungssteuerrecht. Die Abschaffung der Mindestbesteuerung zumindest in Bezug auf die Verrechnung künftiger Verluste rückt dabei einmal mehr in den Fokus.

Mit freundlicher Empfehlung  
INSTITUT FINANZEN UND STEUERN  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im Juli 2011

# Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Einleitung</b> .....	5
1.	Bedeutung des Beihilferechts für die Besteuerung .....	5
2.	Gang und Umfang der Untersuchung .....	6
<b>II.</b>	<b>System und Verfahren</b> .....	7
1.	Grundsätzliches Verbot und Ausnahmen .....	7
2.	Begriff der Beihilfe .....	8
a)	Allgemeines .....	8
b)	Belastung des Staatshaushalts .....	10
c)	Zurechenbarkeit der Maßnahme zu einem Mitgliedstaat .....	10
d)	Begünstigung des Empfängers .....	11
e)	Selektivität .....	12
f)	Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Handels zwischen den Mitgliedstaaten .....	15
3.	Verhältnis des Beihilfeverbots zu den Grundfreiheiten .....	16
a)	Abgrenzung und Schnittmenge der Normenkomplexe .....	16
b)	Rechtsfolgen bei Konkurrenz der Normenkomplexe .....	17
4.	Ausnahmen vom Beihilfeverbot .....	18
a)	Legalausnahmen .....	19
b)	Ermessensausnahmen .....	19
c)	De-minimis-Beihilfen .....	20
d)	Gruppenfreistellungen .....	21
5.	Beihilfeverfahren .....	23
a)	Überblick .....	23
b)	Präventive Kontrolle neu einzuführender Beihilfen .....	25
c)	Repressive Kontrolle bestehender Beihilfen .....	27
d)	Rechtsfolge der „Genehmigung“ einer Beihilfe durch die Kommission .....	27
6.	Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen .....	28
<b>III.</b>	<b>Rechtsschutz</b> .....	31
1.	Rechtsschutz gegen die Nichtgenehmigung von Beihilfen durch die Kommission .....	32
a)	Rechtsschutz der Mitgliedstaaten .....	32
b)	Rechtsschutz der Unternehmen gegen Kommissionsentscheidungen .....	33
c)	Rechtsschutz der Unternehmen gegen die Rückforderung von Beihilfen durch Behörden der Mitgliedstaaten .....	36

d) Schadensersatzansprüche gegen Mitgliedstaaten . . . . .	39
2. Rechtsschutz gegen von (anderen) Mitgliedstaaten gewährte Beihilfen . .	40
a) Unionsrechtliches Instrumentarium der Mitgliedstaaten . . . . .	40
b) Die Konkurrentenklage der Unternehmen . . . . .	40
3. Missbrauchsabwehr der Mitgliedstaaten nach nationalem Steuerrecht . .	42
<b>IV. Einzelne Steuervorschriften . . . . .</b>	<b>45</b>
1. Praxisbeispiele aus der Vergangenheit . . . . .	45
a) Steueranreize in den ostdeutschen Bundesländern . . . . .	45
b) Sonderabschreibungen für deutsche Luftfahrtunternehmen . . . . .	46
c) Einspeisungsvergütungen für Strom aus erneuerbaren Energien. . . . .	47
2. Verlustabzug bei Körperschaften . . . . .	48
a) Verlustabzugsbeschränkung bei schädlichem Anteilseignerwechsel . .	48
b) Erwerb von Wagniskapitalbeteiligungen . . . . .	49
c) Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen des Finanzmarktsektors	50
d) Sanierungsklausel . . . . .	51
e) Konzernklausel . . . . .	55
f) Reformüberlegungen . . . . .	57
3. Sanierungserlass . . . . .	57
4. Regionale Steuerautonomie, insbesondere Gewerbesteuer . . . . .	59
5. Dauerverlustbetriebe der öffentlichen Hand. . . . .	62
a) Steuervergünstigungen beim Verlustausgleich im kommunalen Querverbund . . . . .	62
b) Entscheidung des FG Köln vom 09.03.2010 . . . . .	63
c) Ausnahmen vom Beihilfeverbot für Zuwendungen als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen . . . . .	64
6. Steuervergünstigungen aufgrund Gemeinnützigkeit . . . . .	65
7. Steuervergünstigungen im EU-Ausland. . . . .	68
<b>V. Schädlicher Steuerwettbewerb, Verhaltenskodex und Beihilfen .</b>	<b>71</b>
1. Schädlicher Steuerwettbewerb . . . . .	71
2. Klassifizierung „schädlicher Steuermaßnahmen“ im Verhaltenskodex . .	73
3. Zum Verhältnis von Verhaltenskodex und Beihilfen. . . . .	74
<b>VI. Ausblick . . . . .</b>	<b>76</b>

# I. Einleitung

Nach den Beihilfavorschriften der Art. 107 ff. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)<sup>1</sup> dürfen die Mitgliedstaaten den Unternehmen Vergünstigungen nur in Ausnahmefällen und unter Beachtung besonderer verfahrensrechtlicher Vorschriften gewähren. Während die beihilferechtliche Relevanz unmittelbarer Geld- oder Sachzuwendungen an Unternehmen auf der Hand liegt, haben steuerliche Vergünstigungen bis vor einiger Zeit relativ wenig Beachtung gefunden.<sup>2</sup> Dies ist überraschend, weil gerade im Steuerrecht Subventionen an der Tagesordnung sind. Dass Steuernormen, die eine im Vergleich zum „normalen“ Steuerrecht vorteilhafte Besteuerung gewähren, verbotene staatliche Beihilfen i.S.d. Unionsrechts darstellen können, ist unstrittig.

## 1. Bedeutung des Beihilferechts für die Besteuerung

Im Bereich des Steuerrechts hat die Kommission ihre Aufsicht über staatliche Beihilfen lange Zeit eher zurückhaltend wahrgenommen. Geändert hat sich dies gegen Ende der Neunziger Jahre, als sich die Kommission verstärkt dem schädlichen mitgliedstaatlichen Wettbewerb im Steuerbereich widmete. Meilensteine dieser Entwicklung waren die Verabschiedung des Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung am 01.12.1997<sup>3</sup> und die Mitteilung der Kommission vom 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung.<sup>4</sup> Im Februar 2004 hat die Kommission sodann einen Bericht über Erfahrungen mit der Umsetzung ihrer Mitteilung aus 1998 vorgelegt.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Durch den Vertrag von Lissabon (Abl. [EU] Nr. C [2007] 306, 1) ist mit Wirkung vom 01.12.2009 der „Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union“ an die Stelle des EG-Vertrags getreten. Die Vertragsvorschriften zum Beihilferecht haben keine inhaltlichen Neuerungen erfahren. Lediglich die Nummerierung der Artikel hat sich vollständig geändert (von Art. 87 bis 89 EG zu Art. 107 bis 109 AEUV). Vgl. allgemein zum Vertrag von Lissabon: *Streinz/Ohler/Herrmann*, Der Vertrag von Lissabon zur Reform der EU, 3. Auflage 2010 (mit Synopse).

<sup>2</sup> Bisher etwa bei: *Schön*, Steuerliche Beihilfen, in: *Koenig/Roth/Schön*, Aktuelle Fragen des EG-Beihilferechts, Beiheft 69 zur ZHR, 2001, 106; *Koschyk*, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag, 1999; *de Weerth*, RIW 1996, 499, 503; *ders.*, RIW 1997, 482, 486; *Blumenberg*, Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfen i.S.d. Europäischen Gemeinschaftsrechts, in: *Grotherr* (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 2133; *Blumenberg/Lausterer*, Staatliche Beihilfen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, in: *FS A. Rädler zum 65. Geburtstag*, 1999, 1.

<sup>3</sup> **Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ v. 01.12.1997 zur Steuerpolitik**, Anhang 1: Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, Abl. (EG) Nr. C (1998) 2, 1 (im Folgenden „Verhaltenskodex“).

<sup>4</sup> **Mitteilung der Kommission v. 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung**, Abl. (EG) Nr. C (1998) 384, 3 (im Folgenden: Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht).

<sup>5</sup> Bericht der Kommission v. 09.02.2004 über die Umsetzung der Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, C (2004) 434 (im Folgenden Bericht der Kommission v. 09.02.2004).

Die Bedeutung des unionsrechtlichen Beihilfeverbots für das nationale Steuerrecht ist in Deutschland erst jüngst durch die Beihilfeentscheidung der Kommission zur Sanierungsklausel bei der Verlustabzugsbeschränkung (§ 8c Abs. 1a KStG)<sup>6</sup> schlagartig in den Blickpunkt des allgemeinen Interesses gerückt. Über den Beihilfecharakter der Sanierungsklausel und die Kommissionsentscheidung lässt sich zwar streiten. Auf jeden Fall führt die Entscheidung der Kommission aber das fehlende Problembewusstsein des nationalen Gesetzgebers in Bezug auf das Beihilfeverbot vor Augen. In der Vergangenheit haben die Mitgliedstaaten, darunter auch Deutschland, den Beihilfecharakter von Steuervergünstigungen mehrfach nicht erkannt oder einfach ignoriert und die in Frage stehenden Maßnahmen der Kommission nicht angezeigt.

Die Konsequenzen solchen (Nicht-)Handelns können gravierend sein. Nach Art. 108 Abs. 3 AEUV dürfen beihilferelevante Regelungen ohne Genehmigung der Kommission nämlich nicht durchgeführt werden. Werden sie dennoch durchgeführt, so muss der Mitgliedstaat die rechtswidrig gewährte (Steuer-)Vergünstigung grundsätzlich ohne Wenn und Aber nach Art. 108 Abs. 2 AEUV zurückfordern. Vertrauensschutzaspekte wie auch rechtliche, politische oder tatsächliche Schwierigkeiten der Rückforderung stehen dem regelmäßig nicht entgegen.

## **2. Gang und Umfang der Untersuchung**

Das Thema der staatlichen Beihilfen im Steuerbereich ist vielschichtig und komplex. Dies liegt daran, dass zahlreiche unterschiedliche materielle und verfahrensrechtliche Vorschriften sowohl des nationalen Rechts als auch des Unionsrechts zu beachten sind und unterschiedliche Zuständigkeiten (Mitgliedstaaten, Kommission, EuGH und EuG, nationale Gerichte) eine Rolle spielen.

Dieser Beitrag gibt unter besonderer Berücksichtigung des geltenden Unternehmenssteuerrechts zunächst einen Überblick über das System und das Verfahren staatlicher Beihilfen. Dabei wird insbesondere auf die Maßstäbe für die Qualifizierung von Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfen i.S.d. Unionsrechts eingegangen (siehe unten Abschn. II.). Erörtert werden zudem der Rechtsschutz, der den Mitgliedstaaten, betroffenen Unternehmen und Dritten gegen steuerliche Beihilfeentscheidungen zur Verfügung steht, sowie die von einigen Mitgliedstaaten ergriffenen Abwehrmaßnahmen gegen unliebsame Steuervergünstigungen in anderen Mitgliedstaaten (siehe unten Abschn. III.).

Ein Schwerpunkt dieses Beitrags liegt auf der Darstellung ausgewählter Steuervergünstigungen im Lichte der Beihilfepraxis der Kommission und der Rechtsprechung des EuGH. Behandelt werden u.a. der Verlustabzug bei Körperschaften, der Sanierungserlass, die Gewerbesteuer als regionale Steuer, die steuerlichen Vergünstigungen für Dauererlustbetriebe der öffentlichen Hand und für gemeinnützige Einrichtungen sowie verschiedene Steuervorteile im EU-Ausland. In all diesen Bereichen stellt sich vor dem Hintergrund des grundsätzlichen Vorbehalts mitgliedstaatlicher Souveränität im Unternehmenssteuerrecht die Frage, wo die Gestaltungsmacht des nationalen Gesetzge-

---

<sup>6</sup> Beschluss C-7/2010, notifiziert unter K (2011) 275 endgültig corr.; vgl. die Pressemitteilung der Kommission v. 16.01.2011 – IP/11/65.



bers endet und die unionsrechtswidrige Vergünstigung beginnt, mit welcher der Mitgliedstaat in die Wettbewerbssituation eingreift, wenn er die Abgabenlast zu Gunsten einzelner Branchen oder Regionen reduziert (siehe insgesamt unten Abschn. IV.).

Der Vollständigkeit halber wird die Praxis der Kommission im Zusammenhang mit dem schädlichen Steuerwettbewerb (Verhaltenskodex) und das insoweit zum Beihilferecht bestehende Verhältnis ebenfalls kurz beleuchtet (siehe unten Abschn. V.). Den Schluss bildet ein Ausblick insbesondere zur unionsrechtskonformen Ausgestaltung von Steuervergünstigungen (siehe unten Abschn. VI.).

## II. System und Verfahren

### 1. Grundsätzliches Verbot und Ausnahmen

Das Europarecht unterscheidet Beihilfen, die von einzelnen Mitgliedstaaten oder aus mitgliedstaatlichen Mitteln gewährt werden („staatliche Beihilfen“) und Unionsbeihilfen, die auf Rechtsakten der Union beruhen und zumindest teilweise von der Union finanziert werden. Dieser Beitrag beschäftigt sich ausschließlich mit der Gruppe der staatlichen Beihilfen, die in Art. 107-109 AEUV geregelt sind.

Art. 107 AEUV (ex-Art. 87 EG) verbietet in Abs. 1 die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige durch staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Von diesem grundsätzlichen Verbot sieht Abs. 2 Ausnahmen vor, bei denen die Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt per se angenommen wird (sog. Legalausnahmen), und Abs. 3 Ausnahmen, deren Anwendung in das Ermessen der Kommission gestellt ist (sog. Ermessensausnahmen). Art. 108 AEUV (ex-Art. 88 EG) enthält Vorschriften zum Beihilfeverfahren, Art. 109 AEUV (ex-Art. 89 EG) die Ermächtigung zur Festlegung von Durchführungsverordnungen durch den Rat. Die nachstehende Tabelle fasst die wesentlichen Rechtsquellen der unionsrechtlichen Beihilferegelungen zusammen.

Wesentliche Rechtsquellen der EU-Beihilferegelungen:

Beihilferegelungen	Rechtsquelle	
	Primärrecht	Sekundärrecht/Mitteilungen
Grundsätzliches Beihilfeverbot	Art. 107 Abs. 1 AEUV	Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, Abl. (EG) Nr. C (1998) 384, 3
Ausnahmen – Legalausnahmen – Ermessensausnahmen – Gruppenfreistellung – De-minimis-Regel	Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV	– Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates vom 7.5.1998 über die Anwendung der Artikel 92 und 93 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen, Abl. (EG) Nr. L (1998) 142, 1

Beihilferegulungen	Rechtsquelle	
	Primärrecht	Sekundärrecht/Mitteilungen
		<p>– Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission vom 6.8.2008 zur Erklärung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt in Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag (allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung), Abl. (EG) Nr. L (2008) 214, 3</p> <p>– Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15.12.2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf De-minimis-Beihilfen, Abl. (EG) Nr. L (2006) 379, 5, vorübergehende Anhebung wegen Wirtschafts- und Finanzkrise bis 31.12.2011, Mitteilung der Kommission Nr. 2011/C6/5 vom 11.1.2011, Abl. 6/5</p>
Verfahren	Art. 108 AEUV	<p>– Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22.3.1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, Abl. (EG) Nr. L (1999) 83, 1</p> <p>– 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. (EG) Nr. L (2004) 140, 1</p>
Durchführungsverordnung	Art. 109 AEUV	Ermächtigung zum Erlass der obigen Verordnungen

## 2. Begriff der Beihilfe

### a) Allgemeines

In der Diktion des Unionsrechts werden Wirtschaftssubventionen als „Beihilfen“ (Englisch: state aids) bezeichnet.<sup>7</sup> Im primären Unionsrecht wird der Begriff der Beihilfe zwar an verschiedenen Stellen verwendet, nach einer Legaldefinition sucht man dort indes vergeblich.<sup>8</sup> Maßgeblich ist die vom EuGH in ständiger Rechtsprechung entwickelte Definition, die den

<sup>7</sup> Vgl. etwa Art. 42, 93, 107 ff. AEUV.

<sup>8</sup> Auch die vom Rat erlassene Verordnung über das Beihilfverfahren bleibt eine allgemeingültige Definition schuldig. Vgl. Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates v. 22.03.1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 EG (jetzt Art. 108 AEUV), Abl. (EG) Nr. L (1999) 83, 1; zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndVO (EG) Nr. 1791/2006 v. 20.11.2006, Abl. (EG) Nr. L (2006) 363, 1.

Beihilfebegriff entsprechend seinem Normzweck weit und objektiv auslegt.<sup>9</sup> Eine begünstigende Maßnahme stellt danach eine staatliche Beihilfe dar, wenn sie:<sup>10</sup>

- (i) die öffentlichen Haushalte belastet,
- (ii) einem Mitgliedstaat zuzurechnen ist,
- (iii) bei dem Unternehmen, dem sie gewährt wird, einen wirtschaftlichen Vorteil bewirkt,
- (iv) nur einen bestimmten Kreis von Unternehmen begünstigt und schließlich
- (v) geeignet ist, den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.

Ob eine Maßnahme steuerlichen Charakter besitzt und welches Ziel mit ihr verfolgt wird,<sup>11</sup> spielt für die Anwendung der Art. 107 ff. AEUV grundsätzlich keine Rolle, da die Unionsvorschriften auf Beihilfen „gleich welcher Art“ anwendbar sind. Entscheidend ist nicht die Art, sondern die Wirkung einer Maßnahme.<sup>12</sup> Als staatliche Beihilfe kommen neben Geld- und Sachleistungen (sog. Leistungssubventionen) alle Maßnahmen in Betracht, die in verschiedener Form solche Belastungen vermeiden, welche ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, also Kostenminderungen, die in Art und Wirkung einer Subvention gleich stehen (sog. Verschonungssubventionen).<sup>13</sup>

Steuerliche Begünstigungen bestehen regelmäßig im Bereich der Verschonungssubventionen, also der Verminderung der vom Unternehmen „normalerweise zu tragenden Steuerbelastung“.<sup>14</sup> Ausschlaggebend für den Beihilfecharakter einer Steuervergünstigung ist nicht deren rechtliche Konstruktion, sondern die tatsächliche Entlastung einer

---

<sup>9</sup> EuGH v. 25.06.1970, Frankreich/Kommission, Rs. C-47/69, Slg. 1970, 488, 494; dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV, wonach staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen „gleich welcher Art“ mit dem Binnenmarkt unvereinbar sein können. Vgl. von Wallenberg, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, 40. Aufl. 2009, Art. 87 EGV, Rn. 11; Wenig, in: von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU/EG-Vertrag, 5. Aufl. 1999, Art. 92 EGV, Rn. 4 ff.; Koenig/Kühling, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 87, Rn. 27; Cremer, in: Callies/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union, 3. Aufl. 2007, Art. 87, Rn. 9; Caspari, in: FS von der Groeben, 69, 78.

<sup>10</sup> Götz, in: Dausen, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 27. Lfg. 2010, H. III. Subventionsrecht, Rn. 50 ff.; Hopt/Mestmäcker, WM 1996, 753.

<sup>11</sup> Die nationalen Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten sind Ausfluss unterschiedlicher Prinzipien und verfolgen verschiedenste Zwecke. Im Vordergrund stehen neben dem Fiskalzweck, d.h. der Deckung des Finanzbedarfs der öffentlichen Haushalte, regelmäßig sozial-, wirtschafts- und gesundheitspolitische Lenkungsziele.

<sup>12</sup> EuGH v. 24.02.1987, Deufil GmbH & Co. KG/Kommission, Rs. C-310/85, Slg. 1987, 921, 924; EuGH v. 02.07.1974, Italien/Kommission, Rs. C-173/73, Slg. 1974, 710, 718, Rn. 26.

<sup>13</sup> EuGH v. 23.02.1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde der EGKS, Rs. C-30/59, Slg. 1961, 7, 43; EuGH v. 15.03.1994, Banco Exterior de Espana SA/Ayuntamiento de Valencia, Rs. C-387/92, Slg. 1994, I-902, I-907.

<sup>14</sup> Vgl. Schön, a.a.O. (Fn. 2), 115 ff.; Lausterer, IStR 1997, 486, 487.

abgrenzbaren Gruppe. Die Kommission führt in ihrer Mitteilung von 1998 folgende Beispiele an:<sup>15</sup>

- die Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, z.B. durch besondere Steuerabzüge, außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibung und die Bildung von steuerfreien Rücklagen;
- die vollständige oder teilweise Ermäßigung des Steuerbetrags in Form von Steuerbefreiungen, Steuergutschriften usw.; oder
- die Gewährung von Zahlungsaufschüben, die Aufhebung der Steuerschuld oder außergewöhnliche Vereinbarungen über die Abzahlung der Steuerschuld in Raten.

### **b) Belastung des Staatshaushalts**

Die betreffende Maßnahme muss zu einer finanziellen Belastung der öffentlichen Haushalte führen. Ausreichend ist eine Belastung desjenigen Haushalts, auf den der Mitgliedstaat unmittelbar oder mittelbar Zugriff oder einen bestimmenden Einfluss besitzt.<sup>16</sup> Voraussetzung ist ein Transfer staatlicher Mittel. Dieser kann in Form von Zuschüssen oder Zinsvergünstigungen erfolgen, ebenso in Gestalt von Bürgschaften, beschleunigten Abschreibungen, Kapitalzuführungen usw. Der Verlust von Steuereinnahmen steht der Verwendung staatlicher Mittel in Form von Steuerausgaben gleich.<sup>17</sup> Ausnahmsweise können staatliche Maßnahmen, die für bestimmte Wirtschaftsteilnehmer Entlastungen und für andere Personen Belastungen in korrespondierender Höhe bewirken, mangels Belastung des Staatshaushalts (im Saldo) aus dem unionsrechtlichen Beihilfebegriff herausfallen.<sup>18</sup>

### **c) Zurechenbarkeit der Maßnahme zu einem Mitgliedstaat**

Die betreffende Begünstigung muss, um als Beihilfe zu qualifizieren, einem Mitgliedstaat zurechenbar sein, wobei der Begriff des Mitgliedstaats im weitesten Sinne verstanden wird. Abgeleitet wird dies aus Art. 107 Abs. 1 AEUV, der staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen „gleich welcher Art“ verbietet. Maßnahmen, die von lokalen und regionalen Einrichtungen der Mitgliedstaaten gewährt werden, können daher ebenfalls Beihilfen darstellen.<sup>19</sup>

In Deutschland können neben Begünstigungen durch Bund, Länder oder Gemeinden auch solche der Sozialversicherung, der Bundesanstalt für Arbeit, von Sondervermögen u.ä. staatliche Beihilfen sein. Steuerliche Vergünstigungen können durch Gesetze, Ver-

<sup>15</sup> Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 9; kategorisierend auch: *Pinto*, ET 8, 9/1999, 295, 303.

<sup>16</sup> Vgl. EuGH v. 07.05.1998, *Viscido* u.a., verb. Rs. C-52/97 und C-54/97, Slg. 1998, I-2629, Rn. 13; EuZW 1998, 473; EuGH v. 17.03.1993, *Sloman Neptun*, verb. Rs. C-72/91 und C-73/91, Slg. 1993, I-927, I-934, Rn. 19; zum Tatbestandsmerkmal der „Belastung des Staatshaushalts“ nach Art. 107 AEUV vgl. *Soltész*, EuZW 1998, 747.

<sup>17</sup> Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 10.

<sup>18</sup> So z.B. die Gewährung einer Stromeinspeisungsvergütung. Für Einzelheiten siehe unten IV.1.c).

<sup>19</sup> EuGH v. 14.10.1987, *Deutschland/Kommission*, Rs. C-248/84, Slg. 1987, 4036, 4041.

ordnungen und Verwaltungsvorschriften sowie durch die Praxis der Finanzverwaltung gewährt werden. Der Verlust von Steuereinnahmen aufgrund steuerlicher Beihilfen steht der Begünstigung durch staatliche Mittel im Wege finanzieller Zuschüsse gleich.<sup>20</sup>

Soweit ein Mitgliedstaat seinen unterschiedlichen Verpflichtungen nachkommt (z.B. indem er eine Steuerbefreiung einer Richtlinie in ihr nationales Recht umsetzt), ist die in Rede stehende Vorschrift nicht dem jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen, sondern auf einen Rechtsakt des Gemeinschaftsgesetzgebers zurückzuführen.<sup>21</sup>

#### **d) Begünstigung des Empfängers**

Die Beihilfe muss bei den Unternehmen oder Produktionszweigen, denen sie gewährt wird, zu einem wirtschaftlichen Vorteil führen; eine mittelbare Begünstigung ist ausreichend. Vergünstigungen, die ausschließlich privaten Verbrauchern zugutekommen, sind keine Beihilfen, denn Art. 107 Abs. 1 AEUV spricht von „Unternehmen“ oder „Produktionszweigen“.

Die Kommission vermutet (widerlegbar), dass eine Beihilfe vorliegt, sobald staatliche Mittel auf eine Weise eingesetzt werden, die für einen privaten Kapitalnehmer unter normalen marktwirtschaftlichen Bedingungen nicht erhältlich wären (sog. Privatinvestorprinzip).<sup>22</sup> Im Umkehrschluss liegt keine Beihilfe vor, wenn staatliche Mittel zu Bedingungen gewährt werden, die auch ein privater Kapitalgeber verlangt hätte.<sup>23</sup>

Im Vergleich zu Subventionen in Form direkter Kapitalzuführung ist die Bestimmung des begünstigten Unternehmens bei Steuervergünstigungen mitunter schwierig.<sup>24</sup> So kommen bei der Gewährung steuerlicher Sonderabschreibungen produzierende und abnehmende Unternehmen ebenso als Begünstigte in Betracht wie die gesamte Branche überhaupt. Mit der multiplen Begünstigungswirkung hat sich der EuGH im Fall Deutschland/Kommission betreffend die Reinvestitionsrücklage für Anteile an Kapitalgesellschaften auseinandergesetzt.<sup>25</sup> Unbeschränkt steuerpflichtige Investoren konnten von 1996 bis 1998 stille Reserven auf Kapitalbeteiligungen an Unternehmen in den neuen Ländern und Westberlin steuerneutral übertragen (§ 52 Abs. 8 EStG). Obwohl Adressat der Vorschrift rechtstechnisch der Investor und nicht das Zielunternehmen war, qualifizierte der Gerichtshof die gewährte Steuervergünstigung insoweit als Beihilfe, als sie bestimmte, in

---

<sup>20</sup> Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 10; grds. zu verwaltungsinternen Maßnahmen im Licht der Art. 107 ff. AEUV: *Pinto*, ET 1999, 295, 306 ff.

<sup>21</sup> EuG v. 05.04.2006 – OT-351/02, Deutsche Bahn AG, Seg. 2006, II-01047, 99-104.

<sup>22</sup> Die Definition dieses Merkmals war Gegenstand einer längeren Entwicklung, die durch die „Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Artikel 92 und 93 EWGV auf öffentliche Beteiligungen“ (Bull. EG 9-1984) eingeleitet wurde. Der Begriff der Begünstigung wurde anschließend durch verschiedene EuGH-Entscheidungen und weitere Verlautbarungen der Kommission weiter konkretisiert.

<sup>23</sup> Entscheidung der Kommission N 172/2000 v. 04.10.2000, Seed and Venture Capital Fund Scheme, SG(2000) D/107595, 5.

<sup>24</sup> *Schön*, a.a.O. (Fn. 2), 124 ff.

<sup>25</sup> EuGH v. 19.09.2000, Deutschland/Kommission (Neue Bundesländer), Rs. C-156/98, EuZW 2000, 723, Rn. 17 ff.

den neuen Bundesländern und Westberlin ansässige Unternehmen hinsichtlich der Kapitalzufuhr begünstigte.

#### e) **Selektivität**

Das regelmäßig wichtigste, zugleich aber wohl auch schwierigste Kriterium für das Vorliegen einer Beihilfe ist die sog. Selektivität (auch Spezifität) der Maßnahme. Allgemein gesprochen liegt Selektivität vor, wenn die Maßnahme nur einen bestimmten, abgrenzbaren Kreis von Unternehmen oder Produktionszweigen begünstigt und damit geeignet ist, den Wettbewerb zwischen bestimmten Unternehmen und deren Konkurrenten zu beeinträchtigen. Der selektive Charakter unterscheidet eine staatliche Beihilfe von einer „allgemeinen Maßnahme“, die automatisch und unterschiedslos für sämtliche Unternehmen in allen Wirtschaftszweigen in einem Mitgliedstaat gilt. Die Frage nach der Selektivität einer Maßnahme ist in erster Linie eine Frage des Vergleichsmaßstabs bzw. des Referenzsystems.

Maßnahmen können auf unterschiedliche Weise selektiv wirken. So existieren staatliche Maßnahmen mit materieller und solche mit regionaler Selektivität. Materiell selektiv wirkt eine Maßnahme, wenn sie auf einen oder mehrere Sektoren, auf bestimmte Unternehmensformen, auf Unternehmen einer bestimmten Größe oder auf bestimmte Aktivitäten (z.B. konzerninterne Transaktionen) beschränkt ist. Regionale Selektivität ist beispielsweise gegeben, wenn eine niedrige Besteuerung nur in bestimmten Regionen eines Mitgliedstaats gewährt wird.<sup>26</sup> Nicht erforderlich ist, dass der geographische Bezugsrahmen der Landesgrenze des betreffenden Mitgliedstaats entspricht. Auch eine unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelte Einrichtung kann – wie der EuGH in der Rechtssache Azoren<sup>27</sup> festgestellt hat – den maßgeblichen Bezugsrahmen bilden, wenn diese über eine institutionelle, verfahrensrechtliche und finanzielle Autonomie verfügt.<sup>28</sup>

Ferner lassen sich im Hinblick auf die Wirkung staatlicher Maßnahmen de-jure und (bloß) de-facto selektiv wirkende Vergünstigungen unterscheiden. Für das Vorliegen einer Beihilfe ist generell nicht erforderlich, dass die Regelung im Sinne einer de-jure Selektivität auf die Begünstigung einzelner Unternehmen abzielt. Ausreichend ist, wenn

---

<sup>26</sup> Vgl. zum Kriterium der regionalen Selektivität EuGH v. 06.09.2006, Azoren, Rs. C-88/03, Slg. 2006, I-7115, Rn. 62; EuGH v. 11.09.2008, Baskenland, Rs. C-428/06 bis C-436/06, EuZW 2008, 758, 760, Rn. 52; EuG v. 18.12.2008, Gibraltar, Rs. T-211/04 und T-215/04, Slg. 2008, II-3745, Rn. 80; C-106/09 P anhängig; EuGH v. 11.09.2008, UGT Rioja u.a., C-428/06 bis 434/06, EuZW 2008, 757, 759, Rn. 48 f.

<sup>27</sup> EuGH v. 06.09.2006, a.a.O. (Fn. 26), Rn. 58. Institutionelle Autonomie ist gegeben, wenn eine regionale oder lokale Körperschaft einen eigenen politischen und administrativen Status gegenüber der jeweiligen Zentralregierung innehat, der verfassungsrechtlich gesichert ist. Eine hinreichende Verfahrensautonomie liegt vor, wenn die regionale bzw. lokale Körperschaft die betreffende Entscheidung getroffen hat, ohne dass eine Zentralregierung die Möglichkeit hatte, den Entscheidungsinhalt unmittelbar zu beeinflussen. Schließlich liegt die erforderliche finanzielle Autonomie vor, wenn die finanziellen Auswirkungen der in Rede stehenden (Steuer-)Vergünstigungen nicht durch Zahlungen des Zentralstaats oder anderer Regionen ausgeglichen werden, sondern die betreffende regionale bzw. lokale Körperschaft die finanziellen Auswirkungen ihrer Maßnahme selbst trägt.

<sup>28</sup> Für Einzelheiten zum beihilferechtlichen Rahmen mitgliedstaatlich eingeräumter regionaler Finanzautonomie, insbesondere in Bezug auf die Gewerbesteuer, siehe unten IV.4.

eine Maßnahme – unabhängig von ihren Zielen – de-facto selektive Wirkung entfaltet.<sup>29</sup> Ebenfalls bekannt sind Fälle „verschleierter Selektivität“, in denen Mitgliedstaaten generelle (steuerliche) Regelungen für einen individuellen Adressatenkreis (Einzelfallgesetze) erlassen haben oder Regelungen, die den Behörden einen Ermessensspielraum einräumen, der zur gezielten Förderung einzelner Unternehmen genutzt werden kann.<sup>30</sup>

Ob eine Maßnahme selektiven Charakter hat, ist regelmäßig Gegenstand einer in drei Schritten erfolgenden Prüfung.<sup>31</sup>

*(i) Bestimmung des Referenzsystems*

Der Ausgangspunkt bei der Identifizierung des maßgeblichen Referenzsystems ist die keineswegs einfache Feststellung, was im betreffenden nationalen System die Regel und was die Ausnahme darstellt.<sup>32</sup> Da die Steuersysteme der Mitgliedstaaten nicht harmonisiert sind, ist für diese Feststellung vom nationalen Steuerrecht des betreffenden Mitgliedstaats auszugehen (ggf. vom Steuersystem einer mit der erforderlichen institutionellen, verfahrensrechtlichen und wirtschaftlichen Autonomie ausgestatteten lokalen Einrichtung/Körperschaft).<sup>33</sup> Hierbei stellt sich das Problem, dass die Prüfung je nach Definition des Regel- oder Normalfalls zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen führen kann. Dies zeigt sich deutlich an der Diskussion über die Selektivität der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG, wo einerseits die Auffassung vertreten wird, dass das objektive Nettoprinzip mit der Möglichkeit des Verlustvortrags als Referenzsystem heranzuziehen sei, während andererseits die Kommission in ihrem Beschluss den (schädlichen) Anteilseignerwechsel als Referenzsystem angesehen hat (Einzelheiten siehe unten IV.2.d]).

Letztlich spricht im Steuerbereich vieles dafür, als Referenzsystem diejenige Besteuerung anzusehen, die sich ergibt, wenn sämtliche Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, und keine Ausnahmeregelung Anwendung findet (mit anderen Worten die Ausnahmeregelung weggedacht wird).<sup>34</sup> Die Konsequenz dieser Ansicht wäre, dass es nicht „das eine“ Referenzsystem gibt, sondern durchaus Sub-Referenzsysteme existieren.

Des Weiteren ist im Hinblick auf das Referenzsystem auf das geltende Steuerrecht des jeweiligen Mitgliedstaats bzw. der jeweiligen autonomen Region abzustellen. In Bezug

---

<sup>29</sup> EuGH v. 02.07.1974, a.a.O. (Fn. 12), 710, 718, Rn. 26; EuGH v. 08.11.2001, Adria Wien, Rs. C-143/99, Slg. 2001, I-8365, Rn. 41; EuGH v. 22.12.2008, British Aggregates, Rs. C-487/06, Slg. 2008, I-10505, Rn. 82.

<sup>30</sup> Schön, a.a.O. (Fn. 2), 128 f., z.B. § 163 AO.

<sup>31</sup> Jüngst hat die Kommission die drei Prüfungsschritte im Zusammenhang mit der beihilferechtlichen Überprüfung der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG angewandt (s.u. IV.2.d]).

<sup>32</sup> Schön, a.a.O. (Fn. 2), 118 ff.; Sutter, ET 2001, 239, 241 f.

<sup>33</sup> Schlussantrag des Generalanwalts Jääskinen v. 07.04.2011 in den Rechtssachen Gibraltar, C-106/09 P und C-107/07 P v. 07.04.2011, Rn. 175.

<sup>34</sup> Schlussantrag des Generalanwalts Jääskinen v. 07.04.2011 in den Rechtssachen Gibraltar, C-106/09 P und C-107/07 P v. 07.04.2011, Rn. 163 ff.

auf die Steuervergünstigungen des britischen Überseegebiets Gibraltar hat die Kommission in der Entscheidung 2005/261/EG die Auffassung vertreten, dass in Anbetracht des durch zahlreiche systemimmanente Vergünstigungen gekennzeichneten Steuerregimes auf ein „normales“ Steuersystem als Bezugsrahmen abzustellen sei. Das Gericht erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften ist dem nicht gefolgt;<sup>35</sup> ebenso nicht Generalanwalt *Jääskinen* in seinen Schlussanträgen im anschließenden Rechtsmittelverfahren vor dem EuGH.<sup>36</sup>

*(ii) Abweichung der Maßnahme vom Referenzsystem*

Ist das Referenzsystem bestimmt, so ist in einem zweiten Schritt im Rahmen einer Einzelfallprüfung zu ermitteln, ob die fragliche Maßnahme aufgrund ihres Wesens, ihres Anwendungsbereichs, der Modalität ihrer Durchführung oder ihrer Auswirkungen Vergünstigungen gewährt, die ausschließlich bestimmten Unternehmen oder Wirtschaftszweigen zugutekommen.<sup>37</sup> Selektiven Charakter besitzt eine bestimmte Steuervergünstigung dann, wenn sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich im Hinblick auf das Regelungsziel in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation befinden.

Hieraus folgt, dass es sich bei einer generell günstigen Steuerregelung, die allen Unternehmen in einem Mitgliedstaat zugutekommt, grundsätzlich nicht um eine Beihilfe, sondern um einen gesamtwirtschaftlichen Vorteil handelt, welcher allenfalls nach Art. 116 AEUV zu beseitigen ist.<sup>38</sup>

Dass diese Prüfungssystematik im Rahmen der Beihilfekontrolle an gewisse Grenzen stößt, hat jüngst das Beispiel Liechtensteins aufgezeigt. Das Fürstentum hat in seinem nationalen Steuerrecht die verschiedensten Vergünstigungen von EU-Mitgliedstaaten kombiniert und hierdurch ein insgesamt sehr attraktives Steuerregime geschaffen.<sup>39</sup> Da die Regelungen jedoch im gesamten Staatsgebiet von Liechtenstein gelten, könnte im Ergebnis keine der Regelungen als staatliche Beihilferegulungen gemäß Art. 61 EWR-Abkommen qualifizieren.

---

<sup>35</sup> EuG v. 18.12.2008, T-211/04 und T-215/04, Gibraltar, Slg. 2008, II-3745.

<sup>36</sup> Schlussantrag des Generalanwalts *Jääskinen* v. 07.04.2011 in den Rechtssachen Gibraltar, C-106/09 P und C-107/07 P v. 07.04.2011, Rn. 171.

<sup>37</sup> Schlussantrag des Generalanwalts *Jääskinen* v. 07.04.2011 in den Rechtssachen Gibraltar, C-106/09 P und C-107/07 P v. 07.04.2011.

<sup>38</sup> Ob eine Steuervergünstigung eine allgemeine wirtschaftliche Maßnahme oder eine Beihilfe nach Art. 107 AEUV darstellt, ist insb. danach zu beurteilen, ob die Vergünstigung mit der inneren Logik des Steuersystems in Einklang steht oder eher eine Abweichung hiervon darstellt.

<sup>39</sup> So gilt in Liechtenstein ein allgemeiner Unternehmenssteuersatz von 12,5 % (vgl. Irland), eine sog. Patent-Box-Regelung, die einen erhöhten pauschalen Betriebsausgabenabzug für Einkünfte im Forschungsbereich ermöglicht (vgl. Spanien), ein fiktiver Zinsabzug auf das Eigenkapital (sog. national interest deduction [vgl. Belgien]) und ein grenzüberschreitender Verlustabzug (vgl. Österreich). Darüber hinaus wurde – nach erfolgreicher Notifizierung bei der EFTA Surveillance Authority – eine besonders günstige Family-Office-Besteuerung (sog. Privatvermögensstruktur [PVS]) eingeführt, vgl. EFTA Surveillance Authority Decision of 15 February 2011 on Private Investment Structures No 44/11/COL, ESA-Entscheid.



### (iii) Mögliche Rechtfertigung der Ausnahme

Liegt eine Ausnahme vom Referenzsystem vor, so kommt es schließlich im dritten Schritt zur Frage nach der Rechtfertigung der Maßnahmen. Dazu hat der jeweilige Mitgliedstaat nachzuweisen, dass die vorgenommene Differenzierung innerhalb des Steuersystems anhand von objektiven Kriterien erfolgt (innere Konformität der Maßnahme mit der Systematik der Regelung) und aus der Natur oder dem inneren Aufbau des betreffenden Steuersystems folgt (äußere Konformität der Regelung).<sup>40</sup> Hieraus folgt, dass eine unterschiedliche Behandlung bei der Besteuerung von Unternehmen zulässig ist, soweit diese sachlich aus dem Wesen und dem gesetzgeberischen Ziel der Regelung folgt.<sup>41</sup>

Jüngst hat die Kommission die vorgenannten Prüfungsschritte etwa im Zusammenhang mit der beihilferechtlichen Überprüfung der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG angewandt (s.u. IV.2.d)).

### f) Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Um als Beihilfe zu qualifizieren, muss die betreffende Maßnahme ferner den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Die Hürde für diese Voraussetzung ist allerdings sehr niedrig. Eine Beeinträchtigung wird bereits angenommen, wenn das von der Maßnahme begünstigte Unternehmen eine wirtschaftliche Tätigkeit in einem Markt ausübt, auf dem Wettbewerber aus verschiedenen Mitgliedstaaten überhaupt konkurrieren.<sup>42</sup> Laut EuGH hängt die Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Handels grundsätzlich nicht von der Bedeutung einer Beihilfe ab.<sup>43</sup> Grundsätzlich irrelevant sind zudem die geringe Größe des Beihilfeempfängers, sein eventuell äußerst geringer Anteil am Unionsmarkt, das Fehlen einer Exporttätigkeit oder die Tatsache, dass das Unternehmen fast seine gesamte Produktion aus der Union ausführt.<sup>44</sup>

Im Bereich der Besteuerung richtet sich das Beihilfeverbot gegen Sondertatbestände im jeweiligen innerstaatlichen Steuersystem eines Mitgliedstaats.<sup>45</sup> Entsprechend bewirkt das Beihilfeverbot grundsätzlich keine Harmonisierung oder Annäherung der direkten Steuern im Unionsgebiet. Betroffen sind individuelle, nicht allgemein wirkende Regelungen in den Steuergesetzen der Mitgliedstaaten. Die bestehenden Steuersysteme werden als gegeben angesehen. Zweck des Beihilferechts ist es, im Status Quo ein systemwidriges Ausbrechen zugunsten spezieller Wirtschaftsbranchen zu verhindern. Entsprechend spielt bei der Analyse einer Wettbewerbsbeeinträchtigung der Umstand, dass

---

<sup>40</sup> Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 12. Vgl. auch das EuG-Urteil v. 12.02.2008, T-289/03, BUPA, Rn. 314 – 315.

<sup>41</sup> Schlussantrag des Generalanwalts *Jääskinen* v. 07.04.2011 in den Rechtssachen Gibraltar, C-106/09 P und C-107/07 P v. 07.04.2011, Rn. 180.

<sup>42</sup> EuGH v. 14.09.1994, Spanien/Kommission, Rs. C-278/92, 279/92, 280/92, Slg. 1994, I-4146, I-4158, Rn. 40; *Frenz*, DStR 2000, 137, 140.

<sup>43</sup> Zu geringen, sog. De-minimis-Beihilfen, die nicht in den Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen, siehe unten II.4.c).

<sup>44</sup> Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 11 m.w.N.

<sup>45</sup> *Schön*, a.a.O. (Fn. 2), 117 f.; *Sedemund*, EuZW 2001, 609.

in den Mitgliedstaaten unterschiedliche Steuersysteme existieren, keine Rolle. Wenn z.B. Mitgliedstaat A seinen Körperschaftsteuersatz von 30 % auf 12,5 % absenkt, so ist unter Beihilfegesichtspunkten unerheblich, wenn der Satz in Mitgliedstaat B 40 % beträgt.<sup>46</sup> Der „Wettbewerb der Steuersysteme“ ist daher der Beihilfenaufsicht entzogen.<sup>47</sup> Dies ist insofern konsequent, als es bei 27 verschiedenen mitgliedstaatlichen Steuersystemen unmöglich ist, „den“ anzuwendenden Vergleichsmaßstab zu ermitteln.<sup>48</sup>

### 3. Verhältnis des Beihilfeverbots zu den Grundfreiheiten

Die grundsätzliche Souveränität der Mitgliedstaaten in Steuerfragen wird nicht nur durch das Beihilfeverbot, sondern auch durch die in den sog. Grundfreiheiten verankerten Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des AEUV begrenzt.<sup>49</sup> Die Kommission darf Vergünstigungen, die gegen Regeln des AEUV – also insbesondere die Grundfreiheiten – verstoßen, nicht als Beihilfe genehmigen.<sup>50</sup> Schwieriger ist allerdings die Auflösung der Situation, wenn eine Vergünstigung sowohl gegen das Beihilferecht als auch gegen eine Grundfreiheit verstößt. Das Unionsrecht hält hierzu keine ausdrückliche Lösung bereit; das Verhältnis zwischen beiden Normenkomplexen ist in verschiedener Hinsicht ungeklärt. Im Folgenden wird zunächst auf die Abgrenzung und die Schnittmengen zwischen beiden Komplexen eingegangen, sodann auf die Rechtsfolgen im Falle der Konkurrenz beider Normenkomplexe.

#### a) Abgrenzung und Schnittmenge der Normenkomplexe

Zunächst lässt sich aus Sicht des Steuerrechts ganz allgemein feststellen, dass das unionsrechtliche Beihilfeverbot und die Grundfreiheiten unterschiedliche sachliche Anwendungsbereiche haben. Das Beihilfeverbot verbietet es den Mitgliedstaaten, bestimmten Unternehmen steuerliche Vergünstigungen zu gewähren. Dies gilt sowohl für die Begünstigung inländischer als auch grenzüberschreitender Investitionen und auch unabhängig davon, ob die Vorteile Steuerinländern oder Steuerausländern zugutekommen. Im Gegensatz dazu verbieten die Grundfreiheiten eine grundsätzliche Benachteiligung von Steuerausländern im Vergleich zu Steuerinländern bzw. die Benachteiligung von Auslandsinvestitionen im Vergleich zu Investitionen im Inland; eine Begünstigung von Steuerausländern im Vergleich zu Steuerinländern (also die Inländerdiskriminierung) wird von den Grundfreiheiten hingegen im Grundsatz nicht beanstandet. Zudem ist der Bezugsrahmen des Beihilfeverbots einerseits und der Grundfreiheiten andererseits im

---

<sup>46</sup> EuG v. 01.07.2004, T-308/00, Salzgitter, Slg. 2004, II-01933, Rn. 81.

<sup>47</sup> Vgl. zu den Maßnahmen zur Beseitigung schädlichen Steuerwettbewerbs, bei denen Belastungsunterschiede zwischen Mitgliedstaaten sehr wohl eine Rolle spielen, Abschn. V.

<sup>48</sup> Entgegen der Ansicht von *Sedemund*, a.a.O. (Fn. 45), muss daher ein geschlossenes nationales Steuersystem Ausgangspunkt der Betrachtung sein.

<sup>49</sup> Für die Unternehmensbesteuerung von Bedeutung sind vor allem die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV), die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) und, schon weniger, die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV). Die Warenverkehrsfreiheit (Art. 24 ff. AEUV) und die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 45 ff. AEUV) sind insoweit weniger bedeutsam.

<sup>50</sup> Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 29.

Grundsatz unterschiedlich.<sup>51</sup> Unbeschadet dessen wird im Schrifttum vertreten, dass sich Beihilfeverbot und Grundfreiheiten zu einem allgemeinen steuerlichen Gleichbehandlungsgebot für nationale und grenzüberschreitende Tätigkeiten von Unternehmen ergänzen.<sup>52</sup>

Aus den dargestellten Unterschieden folgt freilich nicht, dass ein und dieselbe steuerrechtliche Vorschrift nicht sowohl das Beihilferecht als auch die Grundfreiheiten tangieren könnte. Dass das Gegenteil der Fall ist, hat der EuGH in der Rechtssache „Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna“<sup>53</sup> entschieden. In dem Ausgangsverfahren ging es um eine von der Region Sardinien eingeführte Steuer auf zu touristischen Zwecken erfolgende Landungen von Luftfahrzeugen und Freizeitbooten, wobei zu dieser Steuer nur Betreiber mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb der Region Sardinien herangezogen wurden. Der EuGH sah darin sowohl eine unzulässige, von der Kommission nicht genehmigte Beihilfe (ex-Art. 87 Abs. 1 EG) als auch einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit (ex-Art. 49 EG). Bemerkenswert erscheint in diesem Zusammenhang die Auffassung der Generalanwältin *Kokott*, dass zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zwischen beiden Normenkomplexen die gleichen Beurteilungsmaßstäbe anzulegen sind.<sup>54</sup>

## **b) Rechtsfolgen bei Konkurrenz der Normenkomplexe**

Welche Konsequenzen sich ergeben, wenn im Einzelfall ein Verstoß gegen das Beihilfeverbot und gleichzeitig gegen eine Grundfreiheit vorliegt bzw. geltend gemacht wird, ist nicht abschließend geklärt. Die Frage hat dabei sowohl eine materiellrechtliche als auch eine verfahrensrechtliche Dimension:

### *(i) Materielles Recht*

Den Ausgangspunkt für die materiellrechtlichen Überlegungen bilden die höchst unterschiedlichen Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen das Beihilfeverbot einerseits und gegen die Grundfreiheiten andererseits. Während die Rechtswidrigkeit einer Beihilfe zur Rückgängigmachung des gewährten Vorteils zu Lasten des Steuerpflichtigen führt, bewirkt eine Verletzung einer Grundfreiheit durch eine nationale Regelung die Ausdehnung des Vorteils auf andere Steuerpflichtige. Im Einzelfall stehen sich daher die Rechtsfolgen beider Normenkomplexe diametral gegenüber, so dass sich auf den ersten Blick ein unauflösbarer Widerspruch zu ergeben scheint.<sup>55</sup>

Die Auflösung des Widerspruchs ist unseres Erachtens in der Auslegung nationalen Rechts zu sehen.<sup>56</sup> Neben den Normen des einfachen Gesetzesrechts kann insbesondere das Verfassungsrecht herangezogen werden. Ein zentrales Grundprinzip des deutschen

---

<sup>51</sup> Hierzu *Lang*, IStR 2010, 570, 574 ff.; *Vanistendael*, DStJG 2000, 305 ff.

<sup>52</sup> Hierzu *Dautzenberg*, StuB 2001, 443, 444; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 229.

<sup>53</sup> EuGH v. 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardena, Rs. C-169/08, IStR 2010, 580.

<sup>54</sup> Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* v. 02.07.2008, C-169/08, Rn. 134.

<sup>55</sup> *Lang*, a.a.O. (Fn. 51), 579.

<sup>56</sup> Im Erg. gl.A. *Lang*, a.a.O. (Fn. 51), 580.

Steuersystems ist die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die ihre verfassungsrechtliche Grundlage im allgemeinen Gleichheitssatz hat,<sup>57</sup> und die unseres Erachtens ihre europarechtliche Entsprechung in der Weiterentwicklung des Beihilfverbots und der Grundfreiheiten zu einem allgemeinen steuerlichen Gleichbehandlungsgebot findet. Aus diesem Prinzip wiederum lassen sich die Erfordernisse der Sachgerechtigkeit in der steuerlichen Erfassung der Wirklichkeit und der steuergesetzlichen Systemgerechtigkeit ableiten.<sup>58</sup>

In Bezug auf das vorliegende Konkurrenzproblem ist diesen Grundsätzen zu entnehmen, dass bei einem gleichzeitigen Verstoß gegen das Beihilfverbot und eine Grundfreiheit diejenige Rechtsfolge zu greifen hat, die sich am kohärentesten in das bestehende Steuersystem einfügt. Mit anderen Worten sollte diejenige Rechtsfolge zur Anwendung kommen, die den Grundregeln des Steuersystems entspricht, und nicht diejenige, die eine Ausnahme hiervon bildet. Im Einzelfall ist also zu untersuchen, was steuerlicher Normalfall und was Ausnahme ist. Diese Auflösung der Konkurrenz trägt auch dem Subsidiaritätsprinzip Rechnung, weil dadurch möglichst schonend, denn systemkonform, in das nationale Steuerrecht eingegriffen wird.

#### (ii) Verfahrensrecht

Im Hinblick auf die verfahrensrechtliche Dimension ist festzustellen, dass aktuell eine Abstimmung oder Koordinierung fehlt: Während Verstöße gegen die Grundfreiheiten im Steuerrecht regelmäßig über die Anfechtung des Steuerbescheids durch den Steuerausländer vor den Gerichten eines Mitgliedstaats ihren Weg über das Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 267 AEUV zum EuGH finden, ist für die Einleitung eines Beihilfverfahrens bekanntlich die Kommission zuständig. So ist es denkbar, dass beide Verfahren gleichzeitig betrieben werden. *De lege ferenda* könnte in einem solchen Fall erwogen werden, i.S.d. Verfahrensökonomie das Vorabentscheidungsverfahren bis zu einer (rechtskräftigen) Entscheidung der Kommission auszusetzen. Denn die Kommission hat im Beihilfverfahren auch die Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten zu prüfen,<sup>59</sup> so dass hierdurch eine zügige (Vor-) Klärung der Streitfragen erzielt werden könnte.

### 4. Ausnahmen vom Beihilfverbot

Das Beihilfverbot kennt die sog. Legalausnahmen und die sog. Ermessensausnahmen.<sup>60</sup> Liegen die Voraussetzungen dieser Ausnahmen vor, so sind die oben erwähnten Tatbe-

---

<sup>57</sup> *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 70, m.w.N.

<sup>58</sup> *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, 23, m.w.N.

<sup>59</sup> Vgl. Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 4), Rn. 29.

<sup>60</sup> Darüber hinaus regelt Art. 106 Abs. 2 AEUV, dass die EU-Wettbewerbsregelungen für Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut sind oder den Charakter eines Finanzmonopols haben, nur gelten, soweit die Anwendung der Wettbewerbsvorschriften des AEUV nicht die Erfüllung der ihnen übertragenen Aufgaben rechtlich oder tatsächlich verhindert. Nach Art. 42 AEUV finden die Wettbewerbsregeln auf die Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse und den Handel mit diesen nur insoweit Anwendung, als das Europäische Parlament und der Rat dies nach einem besonders ausgestalteten Verfahren bestimmen.

standsmerkmale einer Beihilfe zwar erfüllt, jedoch ist die Maßnahme mit dem Binnenmarkt vereinbar.

#### a) **Legalausnahmen**

Bei den Maßnahmen, die nach Art. 107 Abs. 2 AEUV de jure mit dem Unionsrecht vereinbar sind – und bei denen von vornherein keine unionsrechtswidrige Beihilfe vorliegt – handelt es sich um:

- Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher (Verbraucherbeihilfen, Abs. 2 lit. a)),
- Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind (Katastrophenbeihilfen, Abs. 2 lit. b)) und um
- Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter, durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete, soweit sie zum Ausgleich der durch die Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile erforderlich sind (sog. Teilungsklausel, Abs. 2 lit. c)).<sup>61</sup> Streitig war insbesondere die Anwendung der Teilungsklausel in der „heißen Beihilfephase“ nach der deutschen Wiedervereinigung (siehe unten IV.1.a)).

#### b) **Ermessensausnahmen**

Von größerer praktischer Bedeutung als die Legalausnahmen sind die Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV. Über deren Vorliegen entscheidet die Kommission nach billigem Ermessen. Den Mitgliedstaaten obliegt – nach allgemeinen Grundsätzen – die Darlegungs- und Beweislast, ob die in Art. 107 Abs. 3 AEUV genannten Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Bei den Ermessensausnahmen handelt es sich im Einzelnen um

- Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung bestimmter Gebiete, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht oder die bestimmte Überseegebiete nach Art. 349 AEUV betreffen (Abs. 3 lit. a)). Nach dem Beitritt verschiedener osteuropäischer Staaten zur Gemeinschaft hat diese Vorschrift an Bedeutung gewonnen;
- Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse (Abs. 3 lit. b) Alt. 1) oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung des Wirtschaftslebens eines Mitgliedstaats (Abs. 3 lit. b) Alt. 2). Die erste Alternative hat die Kommission u.a. im Zusammenhang mit transeuropäischen Forschungsprojekten angewendet. Die zweite Alternative hat insbesondere im Zusammen-

---

<sup>61</sup> Nach Art. 107 Abs. 2 lit. c) Satz 2 AEUV kann der Rat fünf Jahre nach dem Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon auf Vorschlag der Kommission die Aufhebung der Teilungsklausel beschließen.

hang mit der Finanzmarktkrise eine große Bedeutung erfahren; steuerliche Regelungen waren allerdings eher am Rande betroffen;<sup>62</sup>

- Beihilfen zur Förderung der Entwicklung bestimmter Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbeziehungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen (gemeinschaftlichen) Interesse zuwiderläuft (Abs. 3 lit. c)];
- Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes (Abs 3 lit. d)]; und
- sonstige Arten von Beihilfen (Abs. 3 lit.e)], die der Rat durch einen Beschluss auf Vorschlag der Kommission bestimmt (Gruppenfreistellung).

2005 hat die Kommission mit dem „Aktionsplan Staatliche Beihilfen“ eine „Roadmap“ zur Reform des Beihilfenrechts vorgenommen. Ziel war es, das Beihilferecht wirksamer und transparenter zu gestalten. Dazu hat die Kommission vier Kontroll- bzw. Prüfebene entwickelt, um eine ansteigende Prüfungsintensität im Rahmen der Beihilfekontrolle zu beschreiben: Prüfungsebene 1 betrifft sog. De-minimis-Beihilfen, welche aufgrund ihrer Geringfügigkeit nicht geeignet sind, sich auf den Wettbewerb und den Handel im Binnenmarkt auszuwirken bzw. diesen zu verfälschen (siehe unten II.4.c]). Die 2. Prüfungsebene betrifft Maßnahmen, für die allgemeine Vergleichbarkeitsmaßstäbe formuliert werden können und die daher im Hinblick auf eine effizientere Überwachung und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nach Art. 107 Abs. 3 AEUV sektorübergreifend vom Notifizierungsverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ausgenommen sind (sog. Gruppenfreistellungen, siehe unten II.4.d]).

Erst auf der 3. Prüfungsebene führt die Kommission eine Grundprüfung durch, bei der im Hinblick auf die Beihilfeintensität einer Maßnahme im Ergebnis eine Verhältnismäßigkeitsprüfung (Geeignetheit und Notwendigkeit einer mitgliedstaatlichen Maßnahme sowie begrenzte Wirkung wettbewerbsbeeinträchtigender Effekte) durchgeführt wird. Eine noch intensivere beihilferechtliche Prüfung erfolgt auf der 4. Prüfungsebene, auf der mitgliedstaatliche Maßnahmen überprüft werden, die in besonders hohem Maße geeignet sind, den Wettbewerb innerhalb der Gemeinschaft zu beeinträchtigen. Die entsprechende Prüfung (sog. Eingehende Prüfung) erfolgt einzelfallbezogen und unter besonderer Berücksichtigung der im Einzelfall vorliegenden wirtschaftlichen Motive.

### c) De-minimis-Beihilfen

Verboten sind staatliche Beihilfen nur, wenn sie geeignet sind, sich auf den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten verfälschend auszuwirken. Nach dem vom EuGH in ständiger Rechtsprechung angewandten Verhältnismäßigkeitsprinzip misst die Kommission bestimmten kleineren Beihilfen – den sog. De-minimis-Beihil-

---

<sup>62</sup> Zu den Steuervergünstigungen im Rahmen der im Finanzmarktstabilisierungsgesetz im Jahr 2008 enthaltenen Rettungsmaßnahmen siehe unten IV.2.c). Möglicherweise wird die Bundesregierung ihre Klage gegen die Kommissionsentscheidung zur Sanierungsklausel ebenfalls auf die Krisenausnahme stützen, siehe unten IV.2.d).

fen – keine den Wettbewerb beeinflussende Wirkung bei.<sup>63</sup> Diese Beihilfen unterfallen daher nicht dem Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV.

Voraussetzung für die Anwendung der De-minimis-Regel ist,<sup>64</sup> dass der Gesamtbeihilfehöchstbetrag 200.000 € innerhalb von drei Jahren ab Erstanwendung nicht übersteigt. Die Form der Begünstigung spielt dabei keine Rolle, d.h., der Schwellenwert gilt auch für das sog. Subventionsäquivalent. Im Steuerbereich ist die De-minimis-Regel ohne Relevanz, da eine Beihilfe in ihrer Gesamtheit an der De-minimis-Grenze zu messen ist, also nicht jede Einzelmaßnahme isoliert gewürdigt wird.<sup>65</sup>

Der Höchstbetrag von 200.000 € wurde für den Zeitraum bis 31.12.2011 auf 500.000 € erhöht, um die Aufnahme von Kapital durch die Unternehmen zu erleichtern und diese in ihrer Investitionsbereitschaft zu bestärken.

#### d) Gruppenfreistellungen

Auf Vorschlag der Kommission kann der Rat diejenigen Arten von Beihilfen festlegen, die vom Beihilfeverfahren ausgenommen sind (Art. 109 i.V.m. Art. 107 Abs. 3 lit. e] AEUV). Auf Grundlage dieser Ermächtigung hat der Rat im Mai 1998 die Verordnung über die Anwendung der Art. 108, 109 AEUV (ex-Art. 88, 89 EG bzw. ex-Art. 92, 93 EGV) auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen – sog. Gruppenfreistellungen – beschlossen.<sup>66</sup> Art. 1 dieser Gruppenfreistellungsverordnung ermächtigt die Kommission, Beihilfen zugunsten (i) kleinerer und mittlerer Unternehmen (sog. KMU-Beihilfen); (ii) der Forschung und Entwicklung; (iii) von Umweltschutzmaßnahmen; (iv) der Beschäftigung und Ausbildung; und (v) Beihilfen mit regionaler Zielsetzung von der Anmeldungspflicht nach Art. 108 Abs. 3 AEUV freizustellen.

---

<sup>63</sup> Erstmals in der Mitteilung der Kommission über De-minimis-Beihilfen, Abl. (EG) Nr. C (1996) 68, 9, jetzt kodifiziert und ersetzt durch VO (EG) Nr. 69/2001, Abl. (EG) Nr. L (2001) 10, 30. Inzwischen gilt die VO (EG) Nr. 1998/2006 v. 28.12.2008, Abl. (EG) Nr. L (2008) 379, 5; hierzu: *Nordmann*, EuZW 2007, 752; kritisch: *Boos/Kleine*, Kreditwesen 2008, 1092.

<sup>64</sup> Nach der Vorgängerverordnung betrug der maximal zulässige Höchstbetrag noch 100.000 € innerhalb von drei Jahren, Art. 2 Abs. 2 VO (EG) Nr. 69/2001, a.a.O. (Fn. 63). Von den De-minimis-Beihilfen sind sog. begrenzte Beihilfen zu unterscheiden, die bis Ende 2010 in Höhe von maximal 500.000 € zulässig waren, vgl. etwa die Österreich bewilligte Beihilfe N 47a/2009.

<sup>65</sup> EuGH v. 15.12.2005, *Unicredito Italiano SpA*, Rs. C-148/04, Slg. 2005, I-11137, Rn. 69; *Frenz/Roth*, DStZ 2006, 465.

<sup>66</sup> VO (EG) Nr. 994/1998 des Rates v. 07.05.1998 über die Anwendung von Art. 92 und 93 (jetzt Art. 107 und 108 AEUV) des EG-Vertrags auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen, Abl. (EG) Nr. L (1998) 142, 1.

Am 29.08.2008 ist eine neue allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) in Kraft getreten.<sup>67</sup> Sie ersetzt die früheren Verordnungen für KMU-Beihilfen<sup>68</sup> sowie Beschäftigungs- und Ausbildungsbeihilfen und die Verordnung für regionale Investitionsbeihilfen und gilt zunächst bis zum 31.12.2013. Die Ende 2006 neu gefasste De-minimis-Verordnung gilt daneben weiter. Die Kommission geht davon aus, dass die neue AGVO ca. 80 % der insgesamt in der EU gewährten Subventionen erfasst.<sup>69</sup> Bei Einhaltung aller formellen und materiellen Freistellungs Voraussetzungen wird die im Beihilferecht üblicherweise vorgesehene Anmeldung und Genehmigung einer Beihilfe durch eine bloße Ex-post-Kontrolle der angemeldeten Maßnahme ersetzt.

Die maximale zulässige Höhe – die „Intensität“ – einer unter die AGVO fallenden Beihilfe darf bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten, die für die einzelnen Beihilfegruppen im besonderen Teil der AGVO jeweils gesondert geregelt sind. So ist der maximal zulässige Beihilfebetrug für junge, innovative Unternehmen auf eine Million Euro begrenzt (Art. 35 Abs. 4 AGVO). Die Intensität einer steuerlichen Beihilfe (Steuerbefreiung oder -ermäßigung) bemisst sich nach der zukünftigen Steuerentlastung, wobei eine Abzinsung mit dem jeweils geltenden Referenzzinssatz zu erfolgen hat (Art. 4 Abs. 1 und 2 AGVO). Weitere Voraussetzung für steuerliche Beihilfen ist deren Transparenz (Art. 5 Abs. 1 d] AGVO).

Als Beispiel für deutsche Steuervergünstigungen, die dem Anwendungsbereich der allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung unterfallen, lassen sich Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz 2010 aufführen.<sup>70</sup>

Umweltsteuerermäßigungen fallen unter bestimmten, in Art. 25 AGVO enthaltenen Voraussetzungen in den Anwendungsbereich der AGVO. Als Umweltsteuer gilt eine Steuer, deren Besteuerungsgegenstand negative Auswirkungen auf die Umwelt hat (Art. 17 Nr. 10 AGVO). Zweck der Umweltsteuer ist die Überwälzung der Umweltkosten auf den Verbraucher, der dadurch zu einem umweltfreundlicheren Verhalten bewegt werden soll. In Deutschland sind Umweltsteuern vor allem die Mineralölsteuer und die Stromsteuer. Nach Art. 25 Abs. 2 und 3 AGVO sind Beihilfen in Form von Umweltsteuerermäßigungen zulässig, wenn die Steuerermäßigung die in der Richtlinie (EG) Nr. 2003/96<sup>71</sup> festgelegte gemeinschaftliche Mindestbemessungsgrundlage nicht unterschreitet und wenn die Steuerermäßigungen für höchstens 10 Jahre bewilligt werden. Die von Deutschland an energieintensive

---

<sup>67</sup> Verordnung (EG) Nr. 800/2008 zur Erklärung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt in Anwendung der Art. 87 und 88 EG-Vertrag, Abl. (EG) Nr. L (2008) 214, 3.

<sup>68</sup> Verordnung (EG) Nr. 1857/2006, Abl. (EG) Nr. L (2006) 358, 3, und Verordnung (EG) Nr. 736/2008, Abl. (EG) Nr. L (2008) 201, 16, betreffend KMU-Beihilfe für Betriebe, die in der Erzeugung, Verarbeitung und Vermarktung von landwirtschaftlichen bzw. Fischereierzeugnissen tätig sind, bleiben allerdings weiterhin wirksam.

<sup>69</sup> Im Einzelnen zur neuen allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung: *Bartosch*, NJW 2008, 3612.

<sup>70</sup> Vgl. den Verweis auf die allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung in Art. 9 Abs. 1 Investitionszulagengesetz 2010, BGBl. I 2008, 2350.

<sup>71</sup> Abl. (EG) Nr. L (2003) 283, 51.



Betriebe gewährten Subventionen sind häufig geringer als sie nach EU-Recht möglich wären.<sup>72</sup>

Große praktische Bedeutung für die Beihilfepraxis der Kommission haben die sog. Leitlinien und Gemeinschaftsrahmen. Mit diesen Verwaltungsanweisungen konkretisiert die Kommission die Genehmigung von Vergünstigungen. Während die Kommission in der Vergangenheit zwischen Leitlinien und Gemeinschaftsrahmen differenziert hat, werden die Verwaltungsanweisungen zunehmend nur als Leitlinien bezeichnet.<sup>73</sup>

Als Gemeinschaftsrahmen werden Maßnahmen i.S.v. Art. 108 Abs. 1 AEUV bezeichnet, mit denen die Kommission ihre Beihilfekontrolle durch kooperatives Verwaltungshandeln in Bezug auf bestehende und neue Beihilferegelungen ausübt. Hierbei gestaltet sie z.B. deren unionsrechtliche Zulässigkeit um oder knüpft den Fortbestand der Beihilfen an weitere besondere Anforderungen, etwa die Regelung zum Kfz-Gemeinschaftsrahmen von 1989<sup>74</sup> und den Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden.<sup>75</sup>

Als Leitlinien wurden dagegen zunächst vor allem abstrakt generelle Verwaltungsanweisungen zur Ermessensausübung durch die Kommission im Rahmen von Art. 107 Abs. 3 AEUV bezeichnet. Da es sich nicht um Verordnungen, Richtlinien oder Beschlüsse handelt, fehlt den Leitlinien die rechtliche Verbindlichkeit i.S.d. Art. 288 AEUV.<sup>76</sup> Gleichwohl sind die Mitgliedstaaten bei Einführung neuer beihilferelevanter Regelungen faktisch an diese gebunden. Denn die Kommission wird eine neue Beihilfe nur dann als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ansehen, wenn die Vorgaben in der entsprechenden Leitlinie vom betreffenden Mitgliedstaat beachtet werden. Soweit eine beihilferelevante Regelung von einer Leitlinie der Kommission abweicht, wird diese – abhängig vom Umfang der Vergünstigung – eine beihilferechtliche Prüfung nach Art. 108 Abs. 3 Satz 2, Abs. 2 AEUV durchführen.<sup>77</sup>

## 5. Beihilfeverfahren

### a) Überblick

Die Überprüfung von Beihilfen obliegt der Kommission, die hierbei mit den Mitgliedstaaten zusammenarbeitet (Art. 108 Abs. 1 AEUV). Bei der Überprüfung wird zwischen der präventiven Kontrolle neu anzumeldender Beihilfen und der fortlaufenden Prüfung bestehender Beihilfen unterschieden. Erst durch die „Genehmigung“ der Kom-

---

<sup>72</sup> So schreibt z.B. Anhang I Tabelle C der Richtlinie (EG) Nr. 2003/96, Abl. (EG) Nr. L (2003) 283, 51, keine Mindeststeuer auf betrieblich verwendete Flüssiggase vor. Gleichwohl gewährt Deutschland für betrieblich verwendete Flüssiggase bei Gewächshäusern nur eine Steuerermäßigung von 38,90 € auf den Regelsteuersatz von 60,60 €, §§ 2 Abs. 3 Nr. 5, 58 Abs. 2 Nr. 3 EnergieStG.

<sup>73</sup> *Jestaedt/Häsemeyer*, EuZW 1995, 787; *Thomas*, EuR 2009, 423.

<sup>74</sup> Abl. EG 1989 Nr. C 123, 3; vgl. auch *Uerpmann*, EuZW 1998, 331; *Thomas*, EuR 2009, 423.

<sup>75</sup> Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden, Abl. C 2005/297, 4.

<sup>76</sup> *Thomas*, EuR 2009, 423 (424).

<sup>77</sup> *Jestaedt/Häsemeyer*, EuZW 1995, 787 (791).

mission wird die jeweilige Maßnahme unionsrechtlich legitimiert. Rechtswidrig gewährte Beihilfen fordert die Kommission grundsätzlich zurück.<sup>78</sup>

Das Verfahren ist im AEUV nur rudimentär geregelt. Zur Erhöhung der Transparenz und Rechtssicherheit in Bezug auf das Beihilfeverfahren hat der Rat der EU eine Verfahrensverordnung<sup>79</sup> (im Folgenden „VerfVO“) samt Durchführungsverordnung<sup>80</sup> zur Überwachung staatlicher Beihilfen erlassen. Die folgende Abbildung enthält eine vereinfachte Übersicht über das Beihilfeverfahren:<sup>81</sup>

---

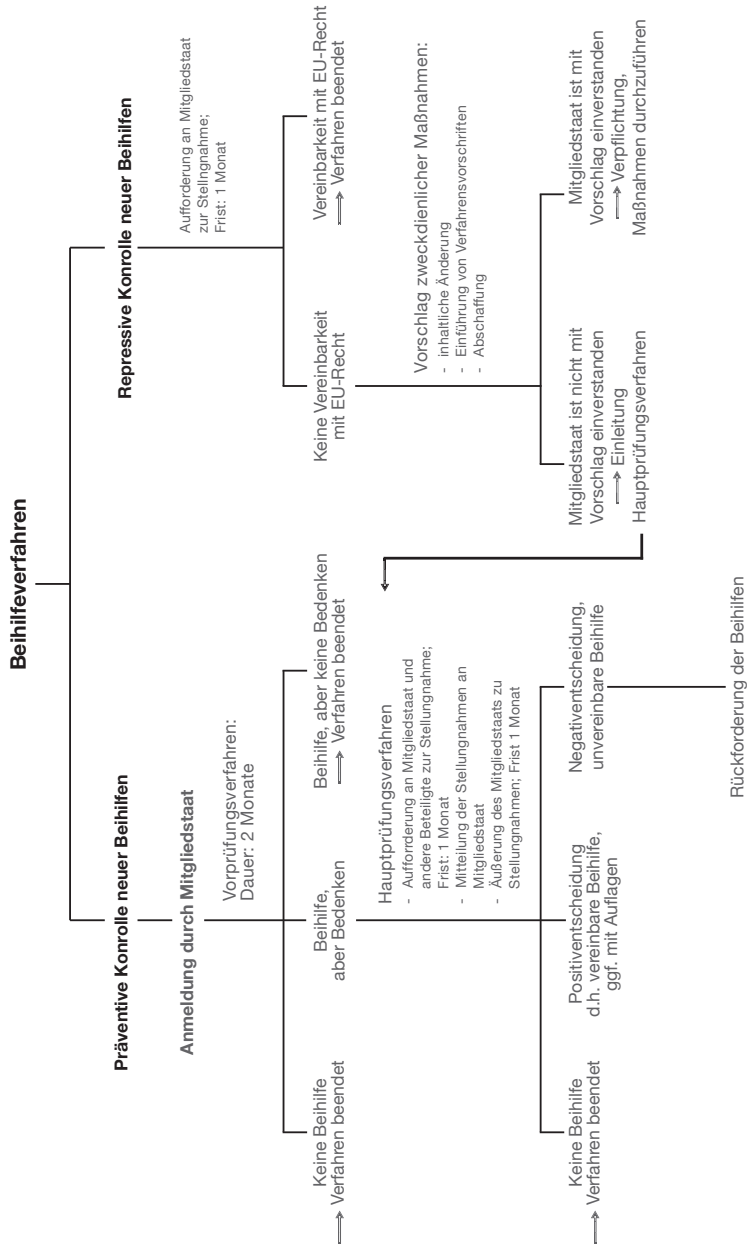
<sup>78</sup> Die Kommission (DG Comp) versieht alle Fälle, bei denen das förmliche Hauptprüfverfahren eröffnet wurde, mit der Kennung „C“ für *Contradictoire*. Nur diese Fälle können Gegenstand einer Negativentscheidung werden. Alle notifizierte Fälle, die ohne förmliches Prüfverfahren genehmigt wurden und seitens der Mitgliedstaaten notifiziert wurden, tragen die Kennung „N“ für *Notifié*. Altfälle tragen ein „E“ für *existant*. Die Kennung „NN“ gilt für nicht notifizierte Fälle (*non-notifié*), soweit das förmliche Hauptprüfverfahren eröffnet wird, erhält es dann die Kennung C. Hieraus folgt, dass einzelne Fälle aufgrund des Verfahrensverlaufs mehrere Kennungen haben können. Die Kennung „CP“ für *complainte* gilt für von Amts wegen aufgegriffene Fälle und für Beschwerden (siehe z.B. für die Sanierungsklausel). Seit Anfang 2011 haben sämtliche Beihilfe-Verfahren DG COMP intern nur noch eine Nummer, so dass sie problemlos den Fällen zugeordnet werden können; andererseits entfällt damit die Möglichkeit, schnell zu erkennen, in welchem Verfahrensschritt sich ein Fall gerade befindet.

<sup>79</sup> VO (EG) Nr. 659/1999 des Rates v. 22.03.1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 EGV (jetzt Art. 108 AEUV), a.a.O. (Fn. 8). Die VerfVO gliedert sich in acht Kapitel: Kap. I behandelt Definitionen. Kap. II–V regeln das Verfahren bei angemeldeten Beihilfen, rechtswidrigen Beihilfen, bei missbräuchlicher Anwendung von Beihilfen sowie bei bestehenden Beihilferegelungen. In Kap. VI findet sich ein Abschnitt über die Rechte der Beteiligten. Es schließen sich die Vorschriften über die Überwachungsbefugnisse der Kommission sowie gemeinsame Vorschriften an. Für Einzelheiten siehe *Sinnaeve*, EuZW 1999, 270; *Fischer*, ZIP 1999, 1426; *Kruse*, NVwZ 1999, 1049.

<sup>80</sup> VO (EG) Nr. 794/2004 v. 21.04.2004, Abl. (EG) Nr. L (2004) 140, 1. Die Durchführungsverordnung zur VerfVO regelt die Form, den Inhalt und andere Einzelheiten beihilferechtlicher Anmeldungen und Jahresberichte. Daneben enthält sie Bestimmungen über die Berechnung der beihilferechtlich relevanten Fristen und den bei Rückforderung rechtswidriger Beihilfen anzuwendenden Zinssatz.

<sup>81</sup> In Anlehnung an *v. Wallenberg*, a.a.O. (Fn. 9), Art. 88 EGV, Rn. 69 f.

Überblick über das unionsrechtliche Beihilfverfahren:



**b) Präventive Kontrolle neu einzuführender Beihilfen**

Beabsichtigt ein Mitgliedstaat die Einführung oder Umgestaltung einer Beihilfe, so hat er die Kommission hiervon so rechtzeitig zu unterrichten, dass sich diese zu dem Vorhaben äußern kann (Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV). Zwar können sich die Mitgliedstaat-

ten im Hinblick auf den Beihilfecharakter geplanter Fördermaßnahmen auch informell an die Kommission wenden (sog. Voranfragen). Rechtssicherheit bietet hingegen nur die Notifizierung der Maßnahme. Ausgenommen von der Verpflichtung zur Notifizierung sind Beihilfen im Bereich einer Gruppenfreistellungsverordnung und der De-minimis-Regelung.

Nach Anmeldung der Maßnahme erfolgt ein fristgebundenes Vorprüfungsverfahren durch die Kommission. Innerhalb von zwei Monaten hat die Kommission entweder dem Mitgliedstaat mitzuteilen, dass die angemeldete Maßnahme keine Beihilfe darstellt (bzw. gegen das Beihilfevorhaben keine Einwände erhoben werden), oder sie hat ein sog. Hauptprüfungsverfahren einzuleiten. Bleibt die Kommission bis zum Ablauf der Frist untätig, gilt die Beihilfe als genehmigt (Art. 4 Abs. 6 VerfVO).

Hält die Kommission die beabsichtigte Beihilfe bereits nach der Vorprüfung für mit dem Binnenmarkt vereinbar, so setzt sie den betroffenen Mitgliedstaat hiervon in Kenntnis.<sup>82</sup> Ursprünglich hatte die Kommission diese „Entscheidungen“ (seit dem Lisabon-Vertrag „Beschlüsse“) nicht oder nur an versteckter Stelle veröffentlicht. Beispiele hierfür sind die ursprüngliche Genehmigung und die erste Verlängerung der IFSC-Sonderregelungen in Irland,<sup>83</sup> die belgischen Coordination Centers und die Vergünstigungen für in der Madeira-Freihandelszone tätige Unternehmen. Inzwischen werden die Beschlüsse im Amtsblatt C der EG (jetzt EU) in stark verkürzter, tabellarischer Form abgedruckt unter dem Titel „Genehmigung staatlicher Beihilfen gem. Art. 87 und 88 des EG-Vertrags (jetzt Art. 107 und 108 AEUV) – Vorhaben, gegen die von der Kommission keine Einwände erhoben werden“.

Entschließt sich die Kommission dazu, ein förmliches Prüfungsverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV (Hauptprüfungsverfahren) zu eröffnen, so teilt sie dies dem betroffenen Mitgliedstaat, den übrigen Mitgliedstaaten und anderen Beteiligten durch Veröffentlichung im Amtsblatt C mit und fordert die übrigen Mitgliedstaaten und anderen Beteiligten unter Fristsetzung von normalerweise höchstens einem Monat auf, sich zu den betreffenden Beihilfemaßnahmen zu äußern. Das Hauptprüfungsverfahren ist grundsätzlich nicht fristgebunden; nach Art. 7 Abs. 6 VerfVO hat sich die Kommission allerdings darum zu bemühen, die Prüfung innerhalb von 18 Monaten zu beenden. Das Verfahren endet mit einem förmlichen Beschluss der Kommission gem. Art. 288 AEUV (ex-Art. 249 EG), in welchem entweder die Maßnahme nicht als Beihilfe angesehen wird bzw. die Vereinbarkeit oder die Unvereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt festgestellt wird. In den Fällen der Unvereinbarkeit gibt die Kommission dem betreffenden Mitgliedstaat auf, die geplante Regelung nicht oder nur unter gewissen

---

<sup>82</sup> EuGH v. 11.12.1973, Lorenz/Deutschland, Rs. C-120/73, Slg. 1973, 1472, 1476; EuGH v. 20.03.1984, Deutschland/Kommission, Rs. C-84/82, Slg. 1984, 1453, 1463. Die Kommission muss aber keine förmliche Entscheidung i.S.d. Art. 288 AEUV treffen, da Art. 108 AEUV eine solche nur zum Abschluss des Hauptprüfungsverfahrens verlangt. Zur Kritik am Verfahren der Vorprüfung vgl. *Martin-Ehlers*, EWS 1998, 245.

<sup>83</sup> Vgl. XVII. Bericht über die Wettbewerbspolitik für das Jahr 1987, Ziff. 249; XX. Bericht über die Wettbewerbspolitik für das Jahr 1990, Ziff. 327. Die Jahresberichte sind unter folgender Internetseite abrufbar: [http://ec.europa.eu/competition/publications/annual\\_report/index.html](http://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/index.html).

Auflagen in Kraft zu setzen bzw. eine bestehende Maßnahme innerhalb einer gewissen Frist aufzuheben oder umzugestalten und bereits gewährte Beihilfen zurückzufordern.

### c) **Repressive Kontrolle bestehender Beihilfen**

Bestehende Beihilferegulungen werden von der Kommission in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten fortlaufend überprüft (Art. 108 Abs. 1 AEUV). Die Mitgliedstaaten sind dabei gem. Art. 4 Abs. 3 EUV (ex-Art. 10 Satz 2 EG) zur Zusammenarbeit mit der Kommission verpflichtet (siehe auch Art. 17 Abs. 1 VerfVO). Mit der fortlaufenden Überprüfung soll festgestellt werden, ob Anlass für die Einleitung eines Hauptprüfungsverfahrens besteht. Bestehende Beihilfen können von den Mitgliedstaaten so lange gewährt werden, wie die Kommission nicht ihre Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt festgestellt hat.<sup>84</sup> Beispielsweise hat die Kommission die irische Beihilfe für Finanzierungsgesellschaften im IFSC mehrfach überprüft, ohne ein Hauptprüfungsverfahren einzuleiten; jedes Mal wurde die zeitliche Dauer der Beihilfe verlängert.<sup>85</sup>

### d) **Rechtsfolge der „Genehmigung“ einer Beihilfe durch die Kommission**

Solange die Kommission eine als mitgliedstaatliche Beihilfe zu qualifizierende Maßnahme nicht als mit dem Binnenmarkt für vereinbar erklärt hat, ist ihre Durchführung verboten, sog. Sperrwirkung oder Stand-still-Gebot des Kontrollverfahrens (Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV).<sup>86</sup> Missachtet ein Mitgliedstaat diese Sperrwirkung, so ist die Beihilfe wegen Verstoßes gegen das Unionsrecht rechtswidrig und wird regelmäßig zurückgefordert. Erst durch die „Genehmigung“<sup>87</sup> der Beihilfe durch die Kommission wird die jeweilige Maßnahme unionsrechtlich legitimiert, d.h., der betreffende Mitgliedstaat darf die Beihilfe gewähren, die begünstigten Unternehmen dürfen die Beihilfe behalten.<sup>88</sup> Soweit der deutsche Gesetzgeber den (möglichen) Beihilfecharakter von Steuervergünstigungen bejaht, nimmt er – anders als früher – von der Europäischen Kommission noch nicht genehmigte Beihilfen nur mit einem entsprechenden Genehmigungsvorbehalt in das Gesetz auf.<sup>89</sup>

---

<sup>84</sup> EuGH v. 15.03.1994, a.a.O. (Fn. 13), I-909.

<sup>85</sup> Siehe Abl. (EG) Nr. C (1992) 15, 5 und Abl. (EG) Nr. C (1994) 390, 16.

<sup>86</sup> Dieses Durchführungsverbot findet sich jetzt, wenn auch deklaratorisch, in Art. 3 der Verfahrensordnung in Beihilfesachen, VO (EG) Nr. 659/1999 des Rates v. 22.03.1999, a.a.O. (Fn. 8).

<sup>87</sup> Der Begriff der „Genehmigung“ der Beihilfe ist dabei terminologisch nicht ganz zutreffend, da der AEUV nicht auf eine Genehmigung im technischen Sinne abstellt, sondern auf die Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt; s. hierzu *Lausterer*, a.a.O. (Fn. 14), 488.

<sup>88</sup> Die Genehmigung wirkt im Falle des Art. 107 Abs. 2 AEUV deklaratorisch, d.h. nur feststellend; im Falle des Art. 107 Abs. 3 AEUV hingegen konstitutiv, da die Kommission nach eigenem Ermessen entscheidet.

<sup>89</sup> Vgl. das Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG), BGBl. I 2008, 1672. Nach Art. 8 MoRaKG sollten die Vergünstigungen bei Untergang des steuerlichen Verlustabzugs gem. § 8c KStG und § 10a GewStG erst nach Genehmigung durch die Kommission in Kraft treten. Mit Schreiben v. 30.04.2008 hat Deutschland die entsprechenden Vorschriften bei der Kommission zur Beihilfenkontrolle angemeldet. Für Einzelheiten siehe unten IV.2.b).

## 6. Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen

Stellt die Kommission die Rechtswidrigkeit einer mitgliedstaatlichen Beihilfe fest, so fordert sie den die Beihilfe gewährenden Mitgliedstaat regelmäßig zur Rückforderung der Beihilfe auf (Art. 108 Abs. 2 AEUV, Art. 7 Abs. 5 VerfVO).<sup>90</sup> Die Mitgliedstaaten haben die Kommission in der Regel innerhalb von zwei Monaten nach Inkrafttreten der Entscheidung über die begünstigten Unternehmen und den Gesamtbetrag der Rückforderung zu informieren. Die Rückforderung muss innerhalb von vier Monaten nach Inkrafttreten der Entscheidung durchgesetzt werden.<sup>91</sup> Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, den Rückforderungsbescheid für sofort vollziehbar zu erklären.<sup>92</sup>

Die Rückforderungsverpflichtung besteht ausnahmsweise nicht, wenn die Beihilfe nur formell, nicht aber materiell rechtswidrig ist.<sup>93</sup> Nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache CELF<sup>94</sup> ist eine lediglich unter Verstoß gegen das Vollzugsverbot gewährte Beihilfe nicht zurückzufordern, wenn die Kommission zwischenzeitlich eine abschließende Positiventscheidung getroffen hat. Der Empfänger einer lediglich formell rechtswidrigen Beihilfe soll jedoch zur Zahlung von Zinsen für den Zeitraum verpflichtet sein, in dem die Beihilfe formell rechtswidrig war.<sup>95</sup> Sinn und Zweck der Stillhalteverpflichtung des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV ist es, Wettbewerber des betreffenden Beihilfeempfängers vor einer nicht genehmigungsfähigen Beihilfe oder der vorzeitigen Auszahlung einer genehmigungsfähigen Beihilfe zu schützen,<sup>96</sup> nicht aber eine bloß formell rechtswidrige Beihilfe dauerhaft zu untersagen.<sup>97</sup>

Verwaltungsmäßige Hindernisse lässt der EuGH als Argument gegen eine Rückforderung unzulässiger Beihilfen nicht gelten. In der Rechtssache Italien/Kommission<sup>98</sup> er-

---

<sup>90</sup> EuGH v. 12.07.1973, Kommission/Deutschland, Rs. C-70/72, Slg. 1973, 814, 829, Rn. 13; EuGH v. 14.01.1997, Spanien/Kommission, Rs. C-169/95, Slg. 1997, I-148, I-162, Rn. 47. Für Einzelheiten zur Rückforderung von Beihilfen siehe *Hopt/Mestmäcker*, WM 1996, 753 (Teil I), 801 (Teil II).

<sup>91</sup> **Bekanntmachung der Kommission, Rechtswidrige und mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen: Gewährleistung der Umsetzung von Rückforderungsentscheidungen der Kommission in den Mitgliedstaaten**, Abl. (EU) Nr. C (2007) 272, 4, 10, Rn. 42.

<sup>92</sup> Art. 14 Abs. 3 Satz 2 VO (EG) Nr. 659/1999 des Rates v. 22.03.1999, a.a.O. (Fn. 8).

<sup>93</sup> Die (nur) formelle Rechtswidrigkeit ergibt sich dabei regelmäßig aus einem Verstoß gegen das Vollzugsverbot nach Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV.

<sup>94</sup> EuGH v. 12.02.2008, CELF, Rs. C-199/06, Slg. 2008, I-469, Rn. 42 ff.

<sup>95</sup> Die Zinssatzberechnung erfolgt nach Art. 9 der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission v. 21.04.2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags, Abl. (EU) Nr. L (2004) 140, I (4). Die Methode zur Festsetzung der Referenz- und Abzinsungssätze ist in der Mitteilung der Kommission über die Änderung der Methode zur Festsetzung der Referenz- und Abzinsungssätze (Abl. [EU] Nr. C [2008] 14, 6) festgelegt.

<sup>96</sup> Vgl. *Bartosch*, EuZW 2008, 239, mit Verweis auf den EuGH in der Rechtssache CELF, a.a.O. (Fn. 94). Instruktiv zur Bedeutung der Entscheidung für Rückforderungsverfahren in Deutschland: *Gundel*, EWS 2008, 161.

<sup>97</sup> So allerdings Generalanwalt *J. Mazák* in seinem Schlussantrag vom 24.05.2007, C-199/06, Rn. 30 ff.

<sup>98</sup> EuGH v. 19.05.1999, Italien/Kommission, Rs. C-6/97, Slg. 1999, I-2997.

klärte die Kommission eine von Italien eingeführte Vergünstigung bei der Einkommen-, Gemeinde- und Mehrwertsteuer für Güterkraftverkehrsunternehmen für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar und forderte Italien auf, die gewährten Vergünstigungen zurückzufordern. Hiervon unbeeindruckt verlängerte Italien die Vergünstigung, weitete sie sogar inhaltlich aus. Gegen die Rückforderung der Beihilfe wendete Italien ein, die Nachforderung der Steuern sei technisch unmöglich. Der EuGH ließ diesen Einwand nicht gelten. Er erkannte zwar an, dass es „unüberwindliche Schwierigkeiten einem Mitgliedstaat unmöglich machen, die ihm nach dem Gemeinschaftsrecht obliegenden Verpflichtungen einzuhalten“. Rein administrative Schwierigkeiten und die Belastung der Finanzverwaltung bei der Nachforderung führen jedoch nicht zur technischen Unmöglichkeit der Nachforderung.<sup>99</sup>

Auch die Bestandskraft von Steuerbescheiden nach nationalem Recht steht der Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen regelmäßig nicht entgegen. Eine Rückforderung durch die Kommission ist nach der VerfVO<sup>100</sup> nach Ablauf einer Frist von 10 Jahren (Art. 15 Abs. 1 VerfVO) und bei einem Verstoß gegen einen „allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts“ (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 VerfVO) nicht (mehr) möglich. Im Wesentlichen kommt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit in seinen verschiedenen Ausprägungen in Betracht. Der EuGH war mit der Bejahung eines solchen Verstoßes bisher sehr zurückhaltend. Auf Einzelheiten wird noch näher eingegangen (vgl. unten III.1.c)).

Besteht eine Rückforderungsverpflichtung der Mitgliedstaaten, so stellt sich die Frage nach den insoweit anzuwendenden verfahrensrechtlichen Vorschriften. Das Unionsrecht enthält keine eigenen Verfahrensvorschriften über die Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen; es gibt zwar das Ergebnis vor, nicht aber den Weg der Rückforderung. Nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 VerfVO hat die Abwicklung nach den im nationalen Recht vorgesehenen Modalitäten zu erfolgen.<sup>101</sup> Zu beachten ist dabei der Effet-utile-Grundsatz, d.h., die Anwendung nationalen Rechts darf weder die Tragweite noch die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigen.<sup>102</sup> Somit verfügen die zuständigen nationalen Behörden bei der Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen regelmäßig über kein Ermessen.<sup>103</sup> Zudem dürfen nach dem sog. Äquivalenzgebot Unions Sachverhalte nicht schlechter behandelt werden als rein nationale Sachverhalte.<sup>104</sup>

---

<sup>99</sup> EuGH v. 29.01.1998, Kommission/Italien, Rs. C-280/95, Slg. 1998, I-271, I-279, Rn. 23; EuGH v. 19.05.1999, a.a.O. (Fn. 98), Rn. 32.

<sup>100</sup> Verfahrensordnung in Beihilfesachen, VO (EG) Nr. 659/1999 des Rates v. 22.03.1999, a.a.O. (Fn. 8).

<sup>101</sup> In Deutschland im Bereich der allgemeinen öffentlichen Verwaltung regelmäßig nach den §§ 48 ff. Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG), ggf. i.V.m. den VwVfG der Bundesländer oder nach einem LandesVwVfG.

<sup>102</sup> EuG v. 08.06.1995, Siemens/Kommission, Rs. T-459/93, Slg. 1995, II-1679, II-1708, Rn. 82; EuGH v. 20.03.1997, Rheinland-Pfalz/Alcan, Rs. C-24/95, I-1607, I-1616, Rn. 24; ständige Rechtsprechung.

<sup>103</sup> Vgl. EuGH v. 20.03.1997, a.a.O. (Fn. 102), I-1607, I-1619, Rn. 34; stark kritisiert von Scholz, DÖV 1998, 261.

<sup>104</sup> EuGH v. 21.09.1983, Deutsche Milchkontor, Rs. 205-215/82, Slg. 1983, 2633, Rn. 23.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht sind bei der Rückforderung von steuerlichen Beihilfen verschiedene Fragen offen.<sup>105</sup> Da Steuervergünstigungen durch Steuerbescheid festgesetzt werden, liegt es nahe, zu ihrer Rückabwicklung die Berichtigungsvorschriften der §§ 172 ff. AO anzuwenden. Allerdings fällt es schwer, eine Negativentscheidung der Kommission (oder ein diese Entscheidung bestätigendes Urteil) unter eine bestimmte Korrekturvorschrift der AO zu subsumieren. In Anbetracht des Umstandes, dass unangreifbare höchstrichterliche Urteile weder neue Tatsachen (§ 173 AO) noch rückwirkende Ereignisse (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) darstellen,<sup>106</sup> dürfte auch eine Negativentscheidung der Kommission weder als neue Tatsache noch als rückwirkendes Ereignis qualifizieren. In Betracht käme auch, die Beihilfeentscheidung als Grundlagenbescheid i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzusehen. Auch dies überzeugt nicht.<sup>107</sup> Im Schrifttum wird zudem eine Anwendung von § 130 AO diskutiert, der die Rücknahme rechtswidriger Verwaltungsakte regelt.<sup>108</sup> Schwierigkeiten bereitet insoweit der Umstand, dass keiner der in § 130 Abs. 2 AO aufgezählten Fälle einschlägig ist, weshalb nur eine analoge Anwendung in Betracht kommt. Gegen die Annahme einer Analogie spricht das Fehlen der hierzu erforderlichen planwidrigen Regelungslücke des historischen Steuergesetzgebers.<sup>109</sup> An Gelegenheiten, diese Lücke durch die Aufnahme einer spezifischen Berichtigungsvorschrift für die Rückforderung EU-rechtswidriger Beihilfen in der AO zu ergänzen, hat es nicht gefehlt.<sup>110</sup>

In der Literatur wird deshalb *de lege ferenda* ein eigener Korrekturtatbestand für die Rückforderung unionsrechtswidrig gewährter Beihilfen gefordert, wobei die Norm im nationalen Recht oder im Unionsrecht angesiedelt sein kann.<sup>111</sup> Unseres Erachtens ist einer Regelung auf Unionsebene der Vorzug zu geben. Durch die Rechtsprechung des EuGH haben sich, wenn auch stark vom angestrebten Ergebnis geprägt, eigene europarechtliche Verfahrensgrundsätze herausgebildet, die hinreichend präzise sind, um für die Rückabwicklung herangezogen werden zu können. Der für die Aufhebung oder Änderung von Verwaltungsakten zentrale Gedanke des Vertrauens- und Bestandsschutzes hat für den Bereich der Rückforderung von Beihilfen durch die Rechtsprechung des EuGH eine eigene europarechtliche Prägung erhalten.<sup>112</sup> Der Schritt zur Annahme ei-

---

<sup>105</sup> Zur Diskussion im Ganzen vgl. *de Weerth*, DB 2009, 2677 ff.; *Geisenberger*, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, 2010, 71 ff.

<sup>106</sup> Vgl. etwa BFH v. 12.05.2009, IX R 45/08, DStR 2009, 2049, und BFH v. 21.03.1996, XI R 36/95, BStBl. II 1996, 399.

<sup>107</sup> So aber *Geisenberger*, a.a.O. (Fn. 105), 152.

<sup>108</sup> *Jahndorf/Oellerich*, DB 2008, 2559, 2565; *Schacht/Steffens*, BB 2008, 1254, 1257.

<sup>109</sup> So auch *de Weerth*, a.a.O. (Fn. 105), 2677.

<sup>110</sup> Dies befürwortet etwa *Geisenberger*, a.a.O. (Fn. 105), 191.

<sup>111</sup> Für einen Korrekturtatbestand auf nationaler Ebene vgl. *Geisenberger*, a.a.O. (Fn. 105), 168; für einen Tatbestand auf Unionsebene vgl. *Remlinger*, Die Einwirkung des Gemeinschaftsrechts auf die Rückabwicklung rechtswidriger Beihilfeverhältnisse, 2001, 206.

<sup>112</sup> Vgl. etwa EuGH v. 17.09.2009, Koninklijke Campina Friesland, Rs. C-519/07 P, Slg. 2009, I-8495, Rn. 84 ff.; EuGH v. 22.04.2008, Kommission/Salzgitter, Rs. C-408/04 P, Slg. 2008, I-2767, Rn. 106 f.



nes eigenen europarechtlichen Rückforderungsregimes ist daher nicht mehr weit.<sup>113</sup> So hat sich etwa im Staatshaftungsrecht ein eigenes europarechtlich determiniertes, von nationalen Behörden und Gerichten zu respektierendes Rechtsregime etabliert.<sup>114</sup>

### III. Rechtsschutz

Im Folgenden wird der Rechtsschutz im Zusammenhang mit dem Beihilfeverbot aus drei Blickwinkeln betrachtet. Erstens geht es um die Fälle, in denen die Kommission eine von einem Mitgliedstaat beabsichtigte oder bereits gewährte Beihilfe für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt. Insoweit wird differenziert zwischen Maßnahmen, die den Mitgliedstaaten zustehen, und Maßnahmen, die den betroffenen Unternehmen zustehen. Im Hinblick auf den Rechtsschutz der Unternehmen ist weitergehend zwischen Maßnahmen gegen Kommissionsentscheidungen und solchen gegen Rückforderungsansprüche der Mitgliedstaaten zu unterscheiden. Zweitens geht es um den Rechtsschutz gegen Steuervergünstigungen, die andere Mitgliedstaaten den bei ihnen tätigen Unternehmen gewähren. Auch insoweit wird wiederum differenziert zwischen Maßnahmen, die (anderen) Mitgliedstaaten zustehen, und Maßnahmen, die den Unternehmen zustehen (Konkurrentenklage). Drittens wird auf das Phänomen eingegangen, dass Mitgliedstaaten im nationalen Steuerrecht generelle und/oder spezielle Missbrauchsvorschriften einführen, die im Ergebnis dazu dienen, Steuervergünstigungen in anderen Mitgliedstaaten für ihre inländischen Steuerpflichtigen zu konkterkarieren. Die nachstehende Tabelle fasst die wesentlichen Rechtsschutzmöglichkeiten im Zusammenhang mit Beihilfeentscheidungen zusammen:

#### Rechtsschutz bei Beihilfeentscheidungen:

Klagegegenstand	Kläger	Klageart	Klagebefugnis	Sonstiges
Nichtgenehmigung durch Kommission	Mitgliedstaat	Nichtigkeitsklage zum EuG gem. Art. 263 Abs. 1 und 2, 256 Abs. 1 AEUV	Verletzung subjektiver Rechte nicht erforderlich	Nichtigkeitsklage nur durch Mitgliedstaat als Gesamtverband, nicht durch territoriale Untergliederungen möglich
Nichtgenehmigung durch Kommission	Unternehmen	Nichtigkeitsklage zum EuG gem. Art. 263 Abs. 1 und 4, 256 Abs. 1 AEUV	Unmittelbare und individuelle Betroffenheit gem. Art. 263 Abs. 4 AEUV erforderlich; zu unterscheiden:	Ggf. Erhebung von Nichtigkeitsklage erforderlich, um Präklusion des nationalen Rechtsschutzes zu vermeiden

<sup>113</sup> Die Gerichtsbarkeit der Europäischen Union beschränkt sich bisher darauf, nationales Verfahrensrecht, soweit es der Rückforderung entgegensteht, für nicht anwendbar zu erklären, vgl. etwa EuG v. 28.11.2008, Hotel Cipriani u.a., Rs. T-254/00, T-270/00 und T-277/00, Slg. 2008, II-3269, Rn. 392.

<sup>114</sup> Insbesondere auf Grundlage der Urteile EuGH v. 19.11.1991, Frankovich u.a., Rs. C-6/90 und C-9/90, Slg. 1991, I-5357, und EuGH v. 30.09.2003, Köbler, Rs. C-224/01, I-10239. Vgl. auch *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, 5. Aufl. 1998.

Klagegegenstand	Kläger	Klageart	Klagebefugnis	Sonstiges
			Steuervorteil wurde noch nicht erlangt: i.d.R. keine Klagebefugnis gegeben  Steuervorteil wurde bereits erlangt: Klagebefugnis sollte gegeben sein	
Rückforderung durch Mitgliedstaat	Unternehmen	Anfechtungsklage nach § 40 Abs. 1 FGO	Mögl. Verletzung subjektiver Rechte und Rechtsschutzinteresse gem. § 40 Abs. 2 FGO erforderlich	Vertrauensschutz, Verhältnismäßigkeit und Verjährung finden als Rechtfertigung nur sehr eingeschränkt Anwendung
Beihilfen anderer Mitgliedstaaten	anderer Mitgliedstaat	Nichtigkeitsklage zum EuG gegen Kommissionsentscheidung gem. Art. 263 Abs. 1 und 2, Art. 256 Abs. 1 AEUV  Staatenklage zum EuGH gegen Mitgliedstaat nach Art. 259 AEUV	Verletzung subjektiver Rechte nicht erforderlich  Verletzung subjektiver Rechte nicht erforderlich	Daneben werden die anderen Mitgliedstaaten auch in die Beihilfverfahren miteinbezogen
Beihilfen anderer Mitgliedstaaten	Unternehmen	Konkurrentenklage bzw. Klage gegen den anderen Mitgliedstaat nach deutschem Zivilprozessrecht  Klage zum EuG gegen die Kommission nach Art. 263 Abs. 1 und 4, 256 Abs. 1 AEUV	Rechtsschutzinteresse erforderlich  Unmittelbare und individuelle Betroffenheit gem. Art. 263 Abs. 4 AEUV erforderlich	Daneben unter engen Voraussetzungen Auskunftsanspruch gegenüber Finanzamt bzgl. Besteuerung des Konkurrenten möglich

## 1. Rechtsschutz gegen die Nichtgenehmigung von Beihilfen durch die Kommission

### a) Rechtsschutz der Mitgliedstaaten

Erklärt die Kommission eine von einem Mitgliedstaat gewährte Vergünstigung für mit dem Beihilfeverbot unvereinbar, so kann der betreffende Mitgliedstaat dagegen Nichtigkeitsklage beim Europäischen Gericht erster Instanz (EuG) erheben (Art. 263 AEUV). Als sog. privilegierter Kläger nach Art. 263 Abs. 2 AEUV ist der Mitgliedstaat

stets klagebefugt. Er muss weder einen Eingriff in subjektive Rechte noch ein besonderes Rechtsschutzinteresse vortragen. Allerdings kommt den Mitgliedstaaten diese Privilegierung nur als Gesamtverband zu, weshalb z.B. ein einzelnes Bundesland nicht als privilegierter Kläger qualifiziert.<sup>115</sup> Die Klage ist binnen zweier Monate ab Bekanntgabe der Mitteilung an den klagenden Mitgliedstaat zu erheben. Gegen ein abweisendes Urteil des EuG können die Mitgliedstaaten innerhalb von zwei Monaten Revision zum EuGH einlegen.<sup>116</sup>

## **b) Rechtsschutz der Unternehmen gegen Kommissionsentscheidungen**

Nachfolgend geht es um die Frage, welche Rechtsschutzmöglichkeiten einem Unternehmen gegen Negativ- und Rückforderungsentscheidungen der Kommission zu steuerlichen Vergünstigungen zustehen. Im Mittelpunkt steht dabei die Klagebefugnis von Unternehmen, die – anders als die Mitgliedstaaten – keine privilegierten Kläger i.S.v. Art. 263 Abs. 2 AEUV sind. Obwohl zur Klagebefugnis gegen Entscheidungen der Kommission generell eine umfassende Rechtsprechung existiert, sind in Bezug auf Entscheidungen zu Steuervergünstigungen, die dadurch gekennzeichnet sind, dass sie naturgemäß eine Vielzahl von Begünstigten betreffen oder betreffen können, wichtige Fragestellungen nicht abschließend beantwortet.<sup>117</sup>

### *(i) Zur Klagebefugnis im Allgemeinen*

Klagebefugt sind natürliche und juristische Personen (vor dem EuG<sup>118</sup>) gem. Art. 263 Abs. 4 AEUV nur, wenn (i) sich eine Handlung unmittelbar gegen sie richtet oder (ii) sie die Handlung unmittelbar und individuell betrifft oder (iii) sich der Kläger gegen einen Rechtsakt mit Ordnungscharakter richtet, der ihn unmittelbar betrifft und keine Durchführungsmaßnahmen nach sich zieht. Da Entscheidungen der Kommission nicht unmittelbar gegenüber den Beihilfeempfängern ergehen und nach h.M. keine Rechtsakte mit Ordnungscharakter darstellen,<sup>119</sup> ergibt sich für Unternehmen eine Klagebefugnis nur bei unmittelbarer und individueller Betroffenheit.

Unmittelbare Betroffenheit liegt vor, wenn die Entscheidung der Kommission unmittelbare Folgen für die Rechtslage des Begünstigten hat und derjenige, der die Kommissionsentscheidung umzusetzen hat, dabei kein Ermessen anwenden darf.<sup>120</sup> Da die Mitgliedstaaten, wie oben dargestellt, ohne „Wenn und Aber“ zur Rückforderung des gewährten Vorteils verpflichtet sind, ist das Merkmal der unmittelbaren Betroffenheit in Rückforderungsfällen in der Regel unproblematisch.

---

<sup>115</sup> *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 6. Aufl. 2003, Art. 230, Rn. 37.

<sup>116</sup> Art. 256 Abs. 1 AEUV i.V.m. Art. 110 VerfO EuGH, Art. 56 Abs. 1 Satzung EuGH.

<sup>117</sup> Vgl. *de Weerth*, DB 2011, M14, DB 0421946, zu einer jüngst ergangenen Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs v. 10.05.2011 zur Rückforderung nicht notifizierter Steuerbeihilfen.

<sup>118</sup> Art. 263 Abs. 1 und 4, 256 Abs. 1 AEUV. Art. 51 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, Abl. (EU) Nr. C (2010) 83, 210, enthält keine abweichende Zuständigkeitsregelung.

<sup>119</sup> Vgl. den Katalog der Rechtsakte in Art. 288 AEUV; a.A. wohl *Cremer*, DÖV 2010, 58, 64, 65 (i.Erg. ohne Unterschied).

<sup>120</sup> EuG v. 20.09.2007, T-136/05, EARL Salvat, Slg. 2007, II-4063, Rn. 76.

Schwieriger zu beantworten ist die Frage nach der individuellen Betroffenheit des Klägers. Diese wurde in der Vergangenheit anhand der vom EuGH entwickelten „Plaumann-Formel“<sup>121</sup> beurteilt, die mit dem Inkrafttreten des Lissabonvertrags am 01.12.2009 in Art. 263 Abs. 4 AEUV eingegangen ist.<sup>122</sup> Danach können Personen, die nicht Adressaten einer Entscheidung sind, nur dann geltend machen, von ihr betroffen zu sein, wenn sie die Entscheidung „wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder besonderer, sie aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebender Umstände berührt und sie dadurch in ähnlicher Weise individualisiert werden wie ein Adressat“.<sup>123</sup> Das Merkmal der individuellen Betroffenheit wird bei Kommissionsentscheidungen zu generell wirkenden Beihilfen, also insbesondere in Steuerfragen, deutlich enger gehandhabt als bei Entscheidungen zu Individualbeihilfen.<sup>124</sup> Bei Negativentscheidungen der Kommission in Bezug auf steuerliche Vergünstigungen liegt eine individuelle Betroffenheit des Beihilfeempfängers nicht ohne Weiteres vor. Im Folgenden wird in Bezug auf das Kriterium der unmittelbaren und individuellen Betroffenheit von Empfängern steuerlicher Beihilfen danach unterschieden, ob die Betroffenen den Steuervorteil noch nicht oder bereits erhalten haben.

*(ii) Steuervorteil wurde noch nicht erhalten*

Befindet die Kommission eine Steuervergünstigung für unionsrechtswidrig, bevor der Steuerpflichtige von ihr profitiert (also insbesondere bevor die Regelung in Kraft getreten ist), so dürfte regelmäßig keine unmittelbare und individuelle Betroffenheit i.S.d. Rechtsprechung des EuGH vorliegen. Voraussetzung für die Klagebefugnis ist nämlich, dass die Beihilfe auf einen genau bestimmten Kreis von Begünstigten zielt, der nach Gewährung der Maßnahme nicht mehr erweitert werden kann.<sup>125</sup> Die bloße Eigenschaft, als Marktteilnehmer von einer Maßnahme betroffen zu sein, reicht nach der Rechtsprechung des EuGH für eine Individualisierung nicht aus, da eine kaufmännische Tätigkeit jederzeit von jedermann ausgeübt werden kann.<sup>126</sup> Aus diesem Grund kann ein Unternehmen beispielsweise nicht gegen das Verbot einer sektoralen Beihilfe durch die Kommission klagen, wenn es von der Vergünstigung nur wegen Zugehörigkeit zum betroffenen Sektor und seiner Eigenschaft als von der Regelung potenziell Begünstigtem betroffen ist; die betreffende Kommissionsentscheidung stellt insoweit eine lediglich generelle Regelung gegenüber einer nur allgemein und abstrakt umschriebenen Personengruppe dar.<sup>127</sup> Ein Unternehmen hätte insoweit besondere Umstände nachzuweisen, die es aus dem Kreis aller übrigen potenziell durch die Beihilferegulation betroffenen Unternehmen herausheben.

<sup>121</sup> Vgl. EuGH v. 15.07.1963, Plaumann/Kommission, Rs. 25/62, Slg. 1963, 217.

<sup>122</sup> Zwar bestand eine Zielsetzung des vertraglichen Reformwerks darin, die individuellen Rechtsschutzmöglichkeiten auszuweiten. Allerdings ist das Kriterium der individuellen und unmittelbaren Betroffenheit nunmehr in Art. 263 Abs. 4 AEUV enthalten. Im Zweifel ist daher davon auszugehen, dass der EuGH auch weiterhin an seiner restriktiven Auslegung festhalten wird. Vgl. Thiele, EuR 2010, 30, 42.

<sup>123</sup> Vgl. EuGH v. 15.07.1963, a.a.O. (Fn. 121), 238.

<sup>124</sup> Vgl. Geisenberger, a.a.O. (Fn. 105), 113; de Weerth, ZInsO 2011, 419.

<sup>125</sup> So in EuGH v. 17.09.1980, Philip Morris/Kommission, Rs. C-730/79, Slg. 1980, 2672, 2687, Rn. 5.

<sup>126</sup> EuGH v. 15.07.1963, a.a.O. (Fn. 121), 239.

<sup>127</sup> EuGH v. 29.04.2004, Italien/Kommission, Rs. C-298/00, Slg. 2004, I-4087, Rn. 36 f., m.w.N.; EuG v. 20.09.2007, a.a.O. (Fn. 120), Rn. 67.

Dieser Nachweis wird bei steuerlichen Vergünstigungen aufgrund der Breitenwirkung der Begünstigungsnormen regelmäßig nicht möglich sein.

Von einer Klagebefugnis gegen Entscheidungen der Kommission ist hingegen auszugehen, wenn die (beabsichtigte) Steuerbeihilfe nicht im Gesetzeswege, sondern im jeweiligen Einzelfall gewährt werden soll. Insoweit sind die geforderten Kriterien der unmittelbaren und der individuellen Betroffenheit erfüllt.

*(iii) Steuervorteil wurde bereits erhalten*

In der Rechtssache Sardegna Lines/Kommission hat der EuGH eine Klagebefugnis des Unternehmens bejaht, das auf Basis einer allgemeinen Regelung tatsächlich eine (nicht-steuerliche) Begünstigung erhalten hatte.<sup>128</sup> Auf steuerliche Vergünstigungen übertragen bedeutet dies, dass ein Unternehmen, welches im Zeitpunkt der Negativ- oder Rückforderungsentscheidung der Kommission bereits den Steuervorteil erhalten hat, klagebefugt sein sollte. Als Steuervorteil sollte dabei neben einer bereits eingetretenen Steuerminderung oder Steuererstattung beispielsweise auch eine erst in der Zukunft liegende Steuerminderung – wie der Vorteil aus der Verschonung vor dem Verlustuntergang in Sanierungsfällen – anzusehen sein, weil es für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe nicht darauf ankommt, wann ein wirtschaftlicher Vorteil geldmäßig zufließt. Für eine individuelle Betroffenheit spricht zudem, dass die Begünstigten bei bereits gewährten Steuervorteilen genau feststehen. Soweit ersichtlich, ist eine entsprechende Konstellation jedoch noch nicht Gegenstand einer Entscheidung des EuGH oder EuG gewesen. Auch der BFH tendiert dazu, einem Steuerpflichtigen, dem aufgrund einer Vergünstigungsnorm tatsächlich ein individueller Steuervorteil gewährt wurde, eine Klagebefugnis i.S.v. Art. 263 Abs. 4 AEUV zuzusprechen.<sup>129</sup>

*(iv) Verfahrensrechtliche Aspekte*

Aus prozessualer Sicht ist die Klagebefugnis gegen Negativentscheidungen der Kommission für deutsche Steuerpflichtige insoweit relevant, als ein Rechtsverlust (Präklusion) in Bezug auf Einwendungen gegen eine Rückforderungsentscheidung auf mitgliedstaatlicher Ebene droht, soweit bei nach Art. 263 Abs. 4 AEUV bestehender Klagebefugnis kein Rechtsschutz vor dem EuG bzw. EuGH angestrebt wird.<sup>130</sup> In zwei Verfahren zum einstweiligen Rechtsschutz gegen Rückforderungsentscheidungen nach nationalem Recht<sup>131</sup> hat der BFH ausgeführt, dass die Steuerpflichtigen keine Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Kommissionsentscheidung oder eine Nichtigkeitsklage gem. Art. 230 EG (heute Art. 264 AEUV) erhoben hatten und dies auch nicht

---

<sup>128</sup> EuGH v. 19.10.2000, Sardegna Lines/Kommission, Rs. C-105/99, Slg. 200, I-8855, Rn. 34 f. Vgl. auch EuGH v. 29.04.2004, a.a.O. (Fn. 127), Rn. 37-39; EuG v. 20.09.2007, a.a.O. (Fn. 120), Rn. 68 f.

<sup>129</sup> Die betreffende Entscheidung betraf eine nicht notifizierte Mineralölsteuervergünstigung für einen sog. Unterglasanbaubetrieb, welche die EU-Kommission als rechtswidrige Beihilfe eingestuft hat; BFH v. 30.01.2009, VII B 180/08, BFH/NV 2009, 857.

<sup>130</sup> Vgl. Götz/Martinez Soria, in: Dausen, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 27. Lfg. 2010, H. III. Subventionsrecht, Rn. 276.

<sup>131</sup> BFH v. 30.01.2009, VII B 180/08 und VII B 181/08, Rn. 9 (juris).

im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes vor dem BFH tun können. Vorsorglich sollte deshalb bei Kommissionsentscheidungen i.Z.m. steuerlichen Vergünstigungen Nichtigkeitsklage erhoben werden, wenn ein Steuervorteil bereits gewährt wurde.

Das klagebefugte Unternehmen kann zudem neben der Klage gegen die Entscheidung der Kommission einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Entscheidung nach Art. 278 Satz 2 AEUV stellen. Ein solcher ist unabhängig davon zulässig, ob das Unternehmen Klage vor den nationalen Gerichten erhoben hat. Art. 104 § 1 VerfO EuG macht die Zulässigkeit eines solchen Antrags nur davon abhängig, dass das Unternehmen beim EuG Klage gegen die betreffende Maßnahme (d.h. die Entscheidung der Kommission) erhoben hat.<sup>132</sup>

### c) **Rechtsschutz der Unternehmen gegen die Rückforderung von Beihilfen durch Behörden der Mitgliedstaaten**

Erklärt die Kommission eine Steuervergünstigung für unionsrechtswidrig, so ist der betreffende Mitgliedstaat verpflichtet, einen bereits gewährten Vorteil von den Begünstigten zurückzufordern.<sup>133</sup> Die Einwendungen, die die Betroffenen gegen eine Rückforderung gegenüber den Behörden des rückfordernden Mitgliedstaats geltend machen können, sind begrenzt. In Betracht kommen allgemeine Rechtsgrundsätze, etwa (i) das Verbot der echten Rückwirkung, (ii) der Grundsatz des Vertrauensschutzes und das Verhältnismäßigkeitsprinzip und (iii) der Eintritt von Festsetzungsverjährung.<sup>134</sup> Dabei ist zu beachten, dass diese Einwendungen im Kontext der Rückforderung unionsrechtswidrig gewährter Beihilfen eine spezifisch unionsrechtliche Prägung erhalten. Auch wenn die Begrifflichkeiten dem nationalen Recht entstammen, ergeben sich die inhaltlichen Maßstäbe aus dem Unionsrecht.

#### *(i) Rückwirkungsverbot*

Das Unionsrecht kennt – zumindest in Bezug auf nicht notifizierte Beihilfen – kein Rückwirkungsverbot. Gleichwohl wurde der Versuch unternommen, das aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitete Verbot der echten Rückwirkung bzw. der Rückbewirkung von Rechtsfolgen<sup>135</sup> nationaler Prägung als Grenze eines mitgliedstaatlichen Rückforderungsverlangens fruchtbar zu machen.<sup>136</sup> Das nationale Verbot der echten Rückwirkung schützt davor, dass der Gesetzgeber eine nationale steuerliche Begünstigungsnorm mit Wirkung für die Vergangenheit aufhebt oder nachteilig ändert, wenn der Steuerpflichtige bereits im Vertrauen auf deren Bestand Dispositionen getroffen hat. Das Verbot gilt jedoch nicht absolut. Eine echte Rückwir-

---

<sup>132</sup> EuGH, Beschluss v. 18.10.2002, Kommission/Technische Glaswerke Ilmenau, Rs. C-232/02, Slg. 2002, I-8977, Rn. 32.

<sup>133</sup> EuGH v. 13.11.2008, Kommission/Frankreich, Rs. C-214/07, Slg. 2008, I-8357, Rn. 43 ff. Zu den Grenzen, die der Kommission bei der Entscheidung zur Rückforderung gesetzt sind, vgl. die Bekanntmachung der Kommission, a.a.O. (Fn. 91), 6, Rn. 17.

<sup>134</sup> BFH v. 30.01.2009, VII B 180/08 und VII 181/08, a.a.O. (Fn. 131).

<sup>135</sup> Vgl. hierzu allg. Grzeszick, in: Maunz/Dürig, 60. Lfg. 2010, Art. 20 VII, Rn. 80.

<sup>136</sup> Vgl. den Vorlagebeschluss des FG Sachsen-Anhalt v. 20.12.2007, 1 K 290/01, EFG 2008, 1220, und die beim BVerfG anhängige Konkrete Normenkontrolle, 1 BvL 3/08.

kung kann vielmehr durch überwiegende, zwingende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt sein.<sup>137</sup> Nach Auffassung des BFH stellt der Umstand, dass sich Deutschland bei unterlassener Rückforderung einem Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV ausgesetzt sieht, einen solchen Grund dar.<sup>138</sup> Zudem greift das Rückwirkungsverbot von vornherein nicht, wenn unionsrechtswidrige Beihilfen – wie im Regelfall – durch Verwaltungsakt und nicht durch Gesetz zurückgefordert werden, weil das Verbot echter Rückwirkung nur im Hinblick auf gesetzgeberisches Handeln gilt.<sup>139</sup> Im Hinblick auf Verwaltungshandeln findet der ebenfalls aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitete Grundsatz des Vertrauensschutzes Anwendung (siehe sogleich). Vor dem Hintergrund der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zu unionsrechtskonformem Verhalten und des grundsätzlichen Anwendungsvorrangs des Unionsrechts ist im Ergebnis fraglich, ob nationales Verfassungsrecht gegen Maßnahmen zur effektiven Verwirklichung des Unionsrechts erfolgreich in Stellung gebracht werden kann.

### (ii) Vertrauensschutz und Verhältnismäßigkeit

Der Einwand schutzwürdigen Vertrauens ist das am meisten strapazierte Argument gegen eine Rückforderung von Beihilfen.<sup>140</sup> Gleichwohl ist generell festzustellen, dass Vertrauensschutzüberlegungen bei bereits gewährten, rechtswidrigen Beihilfen nur in engen Grenzen durchzugreifen vermögen. Im Einzelnen ist danach zu unterscheiden, ob ein Vertrauenstatbestand im Hinblick auf das Handeln der Kommission oder das Handeln der Mitgliedstaaten bzw. nationaler Behörden in Rede steht:

- Anerkanntermaßen kann schützenswertes Vertrauen gegen die Rückforderung einer rechtswidrigen Beihilfe bestehen, wenn beim Beihilfeempfänger eine begründete Erwartung in Form einer konkreten Zusicherung durch ein Unionsorgan geweckt wurde.<sup>141</sup> Als hierfür nicht ausreichend angesehen wurde der Umstand, dass die Kommission ihre ursprüngliche Entscheidung, keine Einwendungen gegen eine Vergünstigung zu erheben, später (im Zusammenhang mit einer Konkurrentenklage) zurückgezogen hat. Laut EuGH konnte der Irrtum der Kommission im Streitfall die Konsequenzen des rechtswidrigen Verhaltens des betroffenen Mitgliedstaats nicht beseitigen.<sup>142</sup> Allerdings hat die Kommission in älteren Entscheidungen zu Steuerfragen von Rückforderungen abgesehen, wenn

---

<sup>137</sup> Vgl. *Grzeszick*, a.a.O. (Fn. 135), Rn. 85.

<sup>138</sup> BFH v. 12.10.2000, III R 35/95, BStBl. II 2001, 499, Rn. 29; einschränkend: FG Sachsen-Anhalt v. 20.12.2007, I K 290/01, a.a.O. (Fn. 136), Rn. 89; Letzterem für Altfälle zustimmend: *de Weerth*, IStR 2010, 172, 174.

<sup>139</sup> Vgl. BFH v. 30.01.2009, a.a.O. (Fn. 131), Rn. 11 (juris); *Grzeszick*, a.a.O. (Fn. 135), Rn. 76.

<sup>140</sup> Vgl. m.w.N. *Geisenberger* a.a.O. (Fn. 105), 59.

<sup>141</sup> EuGH v. 22.06.2006, Belgien/Kommission, verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, Slg. 2006, I-5479, Rn. 147. Zu nennen sind ferner Fälle, in denen die Kommission ihre Auffassung zur Beihilfequalität einer Maßnahme geändert hat oder der Beihilfeempfänger aufgrund des Wortlauts einer Entscheidung des EuGH davon ausgehen durfte, dass eine bestimmte innerstaatliche Maßnahme nicht selektiv (und folglich keine Beihilfe) sei; vgl. Entscheidung Nr. 2005/565/EG der Kommission v. 09.03.2004 über eine durch Österreich angewendete Beihilferegelung betreffend die Energieabgabenvergütung auf Erdgas und Elektrizität in den Jahren 2002 und 2003, Abl. (EG) Nr. L (2005) 190, 13, Rn. 66.

<sup>142</sup> EuGH v. 14.01.1997, a.a.O. (Fn. 90), I-164, Rn. 53.

ähnliche Maßnahmen in anderen Mitgliedstaaten zuvor nicht als Beihilfe beanstandet worden waren.<sup>143</sup> Nach der Verabschiedung des Verhaltenskodex und der darin enthaltenen Rücknahmeverpflichtung erscheint es jedoch unwahrscheinlich, dass die Kommission heute noch an dieser Praxis festhalten würde.

- Demgegenüber kann das Handeln der Mitgliedstaaten bzw. nationaler Behörden grundsätzlich kein schutzwürdiges Vertrauen begründen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH wird von einem sorgfältigen Gewerbetreibenden nämlich verlangt, sich über die Durchführung unionsrechtlicher Beihilfeverfahren und die Einhaltung der Beihilferegeln zu vergewissern.<sup>144</sup> Diese Verpflichtung besteht nach dem EuGH auch unabhängig vom Verhalten des Mitgliedstaats.<sup>145</sup> Dementsprechend hat auch der BFH in einem Beschluss vom 30.01.2009 zu einer aus wettbewerbspolitischen Gründen eingeführten Mineralölsteuerbegünstigung (§ 25 Abs. 3a Satz 1 Nr. 1.4 MinöStG 1993) entschieden, dass der Einwand des Steuerpflichtigen, er habe auf die gesetzliche Vergünstigung vertrauen dürfen, weil auch der deutsche Gesetzgeber die Beihilfequalität nicht erkannt habe, nicht durchgreift.<sup>146</sup> Entscheidend ist laut BFH vielmehr, dass der Steuerpflichtige bei Lektüre der Mitteilungen der Kommission den Beihilfecharakter der nationalen Steuervergünstigung hätte erkennen können. Ferner ist zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des BVerfG „bei der Rücknahme gemeinschaftsrechtswidriger nationaler Beihilfen neben das mitgliedstaatliche öffentliche Interesse an der Wiederherstellung eines rechtmäßigen Zustands ein öffentliches Interesse der Europäischen Gemeinschaft an der Durchsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Wettbewerbsordnung tritt“.<sup>147</sup> Jenes öffentliche Interesse hat der BFH dabei als einen zwingenden Grund des Allgemeinwohls für eine Aufhebung des günstigen Steuerbescheids eingestuft.<sup>148</sup> Im Ergebnis tritt der Vertrauensschutz damit grundsätzlich hinter das Interesse der Öffentlichkeit zurück.

Schließlich lässt der EuGH in ständiger Rechtsprechung auch die „Unverhältnismäßigkeit“ der Rückforderung grundsätzlich nicht als Einwand gelten. Die Rückforderung

---

<sup>143</sup> Geisenberger, a.a.O. (Fn. 105), 58 m.w.N.; Bericht der Kommission v. 09.02.2004, a.a.O. (Fn. 5).

<sup>144</sup> EuGH v. 20.03.1997, a.a.O. (Fn. 102).

<sup>145</sup> EuGH v. 20.03.1997, a.a.O. (Fn. 102), I-1607, I-1620, Rn. 41.

<sup>146</sup> BFH v. 30.01.2009, a.a.O. (Fn. 131).

<sup>147</sup> BVerfG v. 17.02.2000, 2 BvR 1210/98, NJW 2000, 2015.

<sup>148</sup> Vgl. BFH v. 30.01.2009, a.a.O. (Fn. 131), Rn. 12.



einer rechtswidrigen Beihilfe ist laut EuGH vielmehr die „logische Folge der Feststellung der Rechtswidrigkeit und kann deshalb nicht als unverhältnismäßig gelten“.<sup>149</sup>

(iii) *Festsetzungsverjährung*

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist ein Mitgliedstaat selbst dann zur Rückforderung einer unionsrechtswidrigen Beihilfe verpflichtet, wenn die nach nationalem Recht hierfür bestehende Ausschlussfrist für die Rückforderung abgelaufen ist.<sup>150</sup> Grund dafür ist der Anwendungsvorrang des Unionsrechts vor nationalen Verfahrensvorschriften, wenn deren Beachtung zu einer erheblichen Verzögerung oder gar Verhinderung der Rückforderung der Beihilfe führen würde. Auch nach der Rechtsprechung des BFH folgt aus dem Vorrang des Unionsrechts, dass die Festsetzungsverjährung nach § 169 AO der Rückforderung einer unionsrechtswidrig gewährten Beihilfe nicht entgegenstehen kann.<sup>151</sup> Zwar lässt sich diese Sichtweise mit guten Gründen kritisieren, etwa damit, dass der EuGH Bestandskraftfragen im Zusammenhang mit Beihilfesachverhalten ohne sachliche Rechtfertigung anders behandelt als in sonstigen Sachverhalten.<sup>152</sup> Vor dem Hintergrund, dass diese Rechtsprechung des EuGH mittlerweile fast schon als gefestigt bezeichnet werden kann und stark vom angestrebten Ergebnis geprägt ist, sollte ein Steuerpflichtiger jedoch nicht auf die Fristen des § 169 AO vertrauen.

**d) Schadensersatzansprüche gegen Mitgliedstaaten**

Schadensersatzansprüche eines von der Beihilfenrückforderung betroffenen Unternehmens gegen seinen Mitgliedstaat kommen unter den Rechtsgesichtspunkten der Amtshaftung oder des Verschuldens bei Vertragsverhandlungen in Betracht.<sup>153</sup>

---

<sup>149</sup> EuGH v. 21.03.1990, Belgien/Kommission, Rs. C-142/87, Slg. 1990, I-1005, I-1020, Rn. 66; EuGH v. 14.9.1994, a.a.O. (Fn. 42), I-4169, Rn. 75; EuGH v. 14.01.1997, a.a.O. (Fn. 90), I-148, I-162, Rn. 47. Vgl. auch das Verfahren „Neue Maxhütte“, in dem der EuGH einen Antrag auf Aussetzung einer Kommissionsentscheidung, die eine Beihilfegewährung für rechtswidrig erklärt hatte, abgelehnt hat, obwohl das betroffene Unternehmen im Falle der Rückforderung der Beihilfen in Konkurs zu fallen drohte, EuGH v. 03.05.1996, Deutschland/Kommission, Rs. C-399/95 R, Slg. 1997, I-2444, I-2464, Rn. 80. Auch der drohende Konkurs mit dem damit verbundenen Wegfall der Arbeitsplätze müsse in der Abwägung zurücktreten, wenn die Erfolgsaussichten in der Hauptsache nur äußerst gering seien. Zwar erging diese Entscheidung im Anwendungsbereich des EGKS-Vertrags, der in Art. 4 Buchst. c staatliche Beihilfen im Stahlsektor ausnahmslos untersagt. Sie zeigt jedoch die sehr restriktive Position des EuGH zur Rückforderung von Beihilfen; vgl. auch *Hakenberg/Tremmel*, EWS 1997, 217, 223.

<sup>150</sup> EuGH v. 20.03.1997, a.a.O. (Fn. 102), I-1619, Rn. 38.

<sup>151</sup> BFH v. 30.01.2009, a.a.O. (Fn. 131), Rn. 16.

<sup>152</sup> So *de Weerth*, a.a.O. (Fn. 105), 2679.

<sup>153</sup> Ausführlich dazu: *Soltész/Kühlmann*, EWS 2001, 513.

## 2. Rechtsschutz gegen von (anderen) Mitgliedstaaten gewährte Beihilfen

### a) Unionsrechtliches Instrumentarium der Mitgliedstaaten

Ist ein Mitgliedstaat der Auffassung, dass eine von der Europäischen Kommission genehmigte Beihilfe eines anderen Mitgliedstaats nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, eröffnet das Unionsrecht folgende Möglichkeiten, dagegen vorzugehen:<sup>154</sup>

- Bei Einleitung eines sog. Hauptprüfungsverfahrens (Art. 108 Abs. 2 AEUV) fordert die Kommission die übrigen Mitgliedstaaten und anderen Beteiligten auf, sich zu den betreffenden Beihilfemaßnahmen zu äußern und ihre Stellungnahmen zu übermitteln (vgl. Art. 6 Abs. 1 VerfVO). Damit können die Mitgliedstaaten bereits bei der Entscheidung der Kommission förmlich mitwirken.
- Gegen die Entscheidung der Kommission, eine Beihilfe zu genehmigen, kann ein anderer Mitgliedstaat Nichtigkeitsklage nach Art. 263 AEUV (ex-Art. 230 Abs. 2 EG) erheben.<sup>155</sup> Die Klageerhebung hat keine aufschiebende Wirkung, allerdings kann der EuGH die vorläufige Aussetzung des Vollzugs anordnen (Art. 278 AEUV, ex-Art. 242 EG).
- Grundsätzlich kann ein Mitgliedstaat, der die Beihilfegewährung eines anderen Mitgliedstaats als mit dem Unionsrecht unvereinbar erachtet, eine sog. Staatenklage gegen den anderen Mitgliedstaat zum EuGH erheben (Art. 259 AEUV, ex-Art. 227 EG); ein Suspensiveffekt tritt auch hier nicht ein (Art. 278 Satz 2 AEUV).
- Schließlich werden die anderen Mitgliedstaaten in die fortlaufende Überprüfung bestehender Beihilfen einbezogen, die nach Art. 108 Abs. 1 AEUV „in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten“ erfolgt.<sup>156</sup>

### b) Die Konkurrentenklage der Unternehmen

Neben den Mitgliedstaaten können auch die Unternehmen gegen Beihilfen vorgehen.<sup>157</sup> Ist ein Unternehmen der Ansicht, dass ein Wettbewerber durch eine – tatsächlich oder nur vermeintlich – unzulässige Beihilfe zu Unrecht bevorteilt wird, kann es diesbezüglich gegen den die Beihilfe gewährenden Mitgliedstaat oder die Kommission (nicht

---

<sup>154</sup> Diese Möglichkeiten bestehen auch, wenn die Kommission die Beihilfe bereits nach dem Prüfungsverfahren „genehmigt“ und keine förmliche Entscheidung i.S.v. Art. 288 AEUV (ex-Art. 249 EG) getroffen hat. Für Einzelheiten s. *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, DB 1996 Beilage 3, 1, 7.

<sup>155</sup> Vgl. hierzu EuGH v. 03.05.2001, Portugal/Kommission, Rs. C-204/97, Slg. 2001, I-3204, EuZW 2001, 404. Auf Klage Portugals hat der EuGH die Genehmigungsentscheidung der Kommission bezüglich französischer Beihilfen für Likör- u. Branntweinerzeuger für nichtig erklärt.

<sup>156</sup> Zwar beinhaltet das Mitwirkungsrecht kein Mitentscheidungsrecht der Mitgliedstaaten. Allerdings stellt ein Verstoß der Kommission gegen die Beteiligungsrechte der Mitgliedstaaten in der Regel einen schweren Verfahrensfehler dar, welcher die hierauf beruhende Entscheidung der Kommission sogar nichtig machen kann. So muss sich die Kommission bei der Überprüfung existierender Beihilferegulungen im Rahmen der Kooperationsphase im Hauptprüfungsverfahren inhaltlich mit Stellungnahmen der Mitgliedstaaten auseinandersetzen (vgl. Art. 17 Abs. 1 VerfVO).

<sup>157</sup> Ausführlich: *Schneider*, DVBl 1996, 1301; *Nowak*, DVBl 2000, 20; *Bartosch*, ZIP 2000, 601.

etwa gegen den Wettbewerber) vorgehen. Generell lassen sich zwei Fallkonstellationen der Konkurrentenklage unterscheiden (Art. 263 AEUV, ex-Art. 230 EG):<sup>158</sup>

- (i) Einem Konkurrenten wird eine mitgliedstaatliche Beihilfe gewährt, die nicht notifiziert oder zwar notifiziert, aber noch nicht von der Kommission genehmigt wurde. In diesem Fall verstößt der die Beihilfe gewährende Staat gegen Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV, wonach er eine Beihilfe erst gewähren darf, wenn die Kommission über die beabsichtigte Maßnahme eine abschließende Entscheidung getroffen hat. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann sich jeder Unternehmer vor den nationalen Gerichten unmittelbar auf die Sperrwirkung des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV berufen.<sup>159</sup> Alternativ kann ein Konkurrent den die Beihilfe gewährenden Mitgliedstaat vor den nationalen Gerichten auf Einstellung der Beihilfe verklagen.<sup>160</sup> Von dieser für einen (potenziellen) Wettbewerber grundsätzlich günstigen Möglichkeit des Rechtsschutzes vor den nationalen Gerichten wird in der Praxis allerdings kaum Gebrauch gemacht.<sup>161</sup>
- (ii) Der Konkurrent verklagt die Kommission vor dem EuG<sup>162</sup>, weil diese entweder kein Hauptprüfungsverfahren eröffnet (etwa weil sie eine Vergünstigung nicht als Beihilfe i.S.d. Art. 107 ff. AEUV ansieht) oder eine Beihilfe genehmigt, die nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Falls der Konkurrent durch die Klage (zunächst) lediglich seine Verfahrensrechte geltend machen will (z.B. das Recht zur Stellungnahme im Rahmen eines förmlichen Prüfungsverfahrens nach Art. 20 Abs. 1 VerfVO), reicht der Nachweis einer Beeinträchtigung seiner Wettbewerbsstellung aus.<sup>163</sup> Demgegenüber ist der Nachweis individueller Betroffenheit erforderlich, wenn ein Wettbewerber die Begründetheit einer Beihilfenentscheidung der Kommission anfechten will.<sup>164</sup>

Wenig bekannt ist in diesem Zusammenhang, dass einem Unternehmer, der den Verdacht hat, dass einem Wettbewerber eine rechtswidrige steuerliche Begünstigung ge-

---

<sup>158</sup> In beiden Fällen muss das klagende Unternehmen geltend machen können, durch die Gewährung der Beihilfe in eigenen Interessen betroffen zu sein. Vgl. EuGH v. 15.06.1993, *Matra/Kommission*, Rs. C-225/91, Slg. 1993, I-3250; vgl. *von Alemann*, in: *Hailbronner/Wilms*, EU, 15. Lfg. 9/2007, Art. 88 EGV, Rn. 118.

<sup>159</sup> EuGH v. 11.12.1973, a.a.O. (Fn. 82), 1483, Rn. 8; EuGH v. 21.11.1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires u.a./Frankreich*, Rs. C-354/90, Slg. 1991, I-5523, I-5528, Rn. 12 ff.

<sup>160</sup> Zum Rechtsschutz des Konkurrenten vor nationalen Gerichten ausführlich: *Soltész*, EuZW 2001, 202; *Lampert*, EWS 2001, 357; BGH Urteil v. 04.04.2003, V ZR 314/02, EuZW 2003, 444. Vgl. hierzu auch die Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilferechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, Abl. EG C 85, 09.04.2009, 1.

<sup>161</sup> Zu den Vorteilen ausführlich *Lampert*, a.a.O. (Fn. 160), 364. Vgl. auch *Martin-Ehlers/Stromayr*, EuZW 2008, 745.

<sup>162</sup> Vgl. Art. 256 Abs. 1 Satz 1 AEUV; Art. 51 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, a.a.O. (Fn. 118), 210.

<sup>163</sup> EuGH v. 13.12.2005, *Kommission/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum*, Rs. C-78/03 P, Slg. 2005, I-10737, Rn. 35.

<sup>164</sup> EuGH v. 15.07.1963, a.a.O. (Fn. 121), 238.

währt wird, vor Erhebung der Konkurrentenklage – unter bestimmten Voraussetzungen – Auskunftsansprüche betreffend die Besteuerung des Konkurrenten sowohl gegenüber dem Konkurrenten selbst<sup>165</sup> als auch gegenüber dem Finanzamt zustehen können.<sup>166</sup>

Denkbar ist schließlich die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen durch ein Konkurrenzunternehmen. In der Rechtssache BAI II/Kommission klagte die Konkurrentin eines Beihilfenempfängers gegen die Kommission auf Schadensersatz.<sup>167</sup> Vorgebracht wurde, dass die Kommission den Wortlaut der Entscheidung über die Einstellung des Prüfverfahrens verspätet mitgeteilt habe, so dass die Klägerin sich gehindert sah, schon zu einem früheren Zeitpunkt Nichtigkeitsklage zu erheben und dadurch Schaden erlitt. Das Europäische Gericht erster Instanz wies die Klage ab, da die Klägerin den Kausalzusammenhang zwischen behauptetem Schaden und vorgeworfener Tathandlung nicht nachweisen konnte und ihrer eigenen Schadensminderungsobligenheit nicht nachkam.<sup>168</sup>

### 3. Missbrauchsabwehr der Mitgliedstaaten nach nationalem Steuerrecht

Tatsächlich machen die Mitgliedstaaten von dem oben beschriebenen unionsrechtlichen Instrumentarium kaum Gebrauch. Dies bedeutet keineswegs, dass sie gegen steuerliche Vergünstigungen anderer Mitgliedstaaten nicht vorgehen. Im Gegenteil: So gut wie alle Mitgliedstaaten wenden auf Steuervergünstigungen anderer Staaten, deren Inanspruchnahme sie für unangemessen oder missbräuchlich erachten, nationale Missbrauchsbestimmungen an.<sup>169</sup> Dass sich hieraus ein Spannungsverhältnis ergibt, liegt auf der Hand. Auf der einen Seite werden Steuervergünstigungen von der Kommission als mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen genehmigt, auf der anderen Seite behandeln andere Mitgliedstaaten die Inanspruchnahme dieser Vergünstigungen nach ihrem nationalen Recht als rechtsmissbräuchlich. Besonders deutlich wurde diese Problematik im Zusammenhang mit den Maßnahmen der deutschen Finanzverwaltung gegen

---

<sup>165</sup> BGH v. 10.02.2011, I ZR 213/08, Rn. 9 (juris). Rechtsgrundlage für einen solchen Auskunftsanspruch sind demnach die §§ 1004, 823 Abs. 2 BGB i.V.m. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV.

<sup>166</sup> BFH v. 05.10.2006, VII R 24/03, DStR 2006, 2310, 2311. Mangels einfachgesetzlicher Grundlage wird ein solches Begehren auf das Rechtsstaatsprinzip i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 19 Abs. 4 GG gestützt. Der den Auskunftsanspruch geltend machende Unternehmer muss „substantiiert und glaubhaft darlegen, dass er durch eine aufgrund von Tatsachen zu vermutende unzutreffende Besteuerung eines Konkurrenten konkret feststellbare, durch Tatsachen belegte Wettbewerbsnachteile erleidet“.

<sup>167</sup> EuG v. 28.01.1999, BAI/Kommission, Rs. T-230/95, Slg. 1999, II-125.

<sup>168</sup> EuG v. 28.01.1999, a.a.O. (Fn. 167), II-135, Rn. 34, und Slg. 1999, II-137, Rn. 39.

<sup>169</sup> Zum Gestaltungsmissbrauch im EG-Steuerrecht vgl. Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 1.

die Beteiligung von deutschen Unternehmen an Tochtergesellschaften im International Financial Services Center (IFSC) in Dublin/Irland.<sup>170</sup>

Die Ausnutzung des ermäßigten Steuersatzes für im IFSC tätige Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen war der deutschen Finanzverwaltung stets ein Dorn im Auge. Auf Drängen der Finanzverwaltung, nach deren Auffassung Unternehmen im IFSC eine reine Alibifunktion erfüllten,<sup>171</sup> wurde mit Wirkung ab 1992 das AStG verschärft, indem sog. Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (zu denen passive Einkünfte von IFSC-Unternehmen regelmäßig zählen) keinen Abkommenschutz, d.h. insbesondere kein Schachtelprivileg, mehr genießen.<sup>172</sup> Für die Zeit vor dieser Verschärfung des AStG wollte die Finanzverwaltung die generelle Missbrauchsvorschrift des § 42 AO flächendeckend auf die Beteiligung deutscher Kapitalgesellschaften an IFSC-Tochterunternehmen anwenden. Weder der deutsche Gesetzgeber noch die deutsche Finanzverwaltung sahen sich durch das Gemeinschaftsrecht gehindert.<sup>173</sup> In der ersten Entscheidung zur Frage der Rechtsmissbräuchlichkeit der Einschaltung von IFSC-Gesellschaften ist der BFH auf EG-rechtliche Fragestellungen nicht eingegangen.<sup>174</sup> Später hat er die IFSC-Steuervergünstigungen als gemeinschaftsrechtskonforme Beihilfe bezeichnet (und auch die Grundfreiheiten in die Prüfung eines möglichen Rechtsmissbrauchs einbezogen) und dies als Grund gegen das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung nach § 42 AO angeführt.<sup>175</sup>

Die flächendeckende Anwendung des § 42 AO auf IFSC-Unternehmen hätte gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen.<sup>176</sup> Deutschland hat weder im gemeinschaftlichen Verfahren zur Prüfung der Beihilfe Einwände erhoben noch von den sonstigen Möglichkeiten

---

<sup>170</sup> Eine ähnliche Problematik bestand im Hinblick auf Maßnahmen zur Bekämpfung von Gestaltungen, mit denen nichtanrechnungsberechtigte Steuerpflichtige mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten in den Genuss der Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer gelangten (sog. Dividenden-Stripping). Allerdings ist diese Problematik durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens mit dem Steuersenkungsgesetz (StSenkG v. 22. 12. 1999, BGBl. I 1999, 2601) inzwischen entfallen.

<sup>171</sup> Höppner, IWB Gr. 1, 629, 631.

<sup>172</sup> Durch das Steueränderungsgesetz 1992 v. 25.02.1992 wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1992 der bis dahin geltende Abkommenschutz nach § 10 Abs. 5 AStG durch Einführung von § 10 Abs. 6 AStG für sog. Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter aufgehoben und in § 20 Abs. 2 AStG eine Treaty-overriding-Klausel eingeführt. Vgl. hierzu Schollmeier, EWS 1992, 137, 140; Kergall, Intertax 1993, 458; Seer, IStR 1997, 481 (Teil I) und 520 (Teil II); Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, 554, Rn. 10.295. Die Regelungen des § 10 Abs. 6 AStG wurden in der Folgezeit mehrfach verschärft, teilweise in einen neuen § 10 Abs. 7 AStG überführt und schließlich zusammen mit den §§ 10 Abs. 5 und 7 AStG durch das StVergAbG v. 16.05.2003 ersatzlos aufgehoben (vgl. § 21 Abs. 11 AStG zur damaligen Übergangsregelung).

<sup>173</sup> Vgl. Aufzeichnung zur 54. Sitzung des Finanzausschusses des Bundestags am 13.11.1996, auszugsweise wiedergegeben in IWB Nr. 1 v. 08.01.1997, 3.

<sup>174</sup> BFH v. 19.01.2000, I R 117/97, IStR 2000, 182.

<sup>175</sup> BFH v. 25.02.2004, I R 42/02, BStBl. II 2005, 14.

<sup>176</sup> Die Kommission hat die IFSC-Beihilfen nach der ersten Genehmigung zwei weitere Male verlängert. Vgl. dazu Rädler/Lausterer/Blumenberg, a.a.O. (Fn. 154), 6 f.; Lausterer, a.a.O. (Fn. 14), 489. Zur zweiten und dritten Verlängerung der IFSC-Beihilfen s. Abl. (EG) Nr. C (1992) 15, 5, und Abl. (EG) Nr. C (1994) 390, 16.

des Gemeinschaftsrechts Gebrauch gemacht, gegen die Steuervergünstigung Irlands vorzugehen.<sup>177</sup> Soweit Einwendungen gegen eine von anderen Mitgliedstaaten gewährte und von der Kommission genehmigte Beihilfe geltend gemacht werden sollen, muss dies mit dem oben beschriebenen unionsrechtlichen Instrumentarium erfolgen. Es verstößt gegen die in Art. 4 Abs. 3 EUV statuierte Pflicht zur Unionstreue,<sup>178</sup> wenn einzelne Mitgliedstaaten selbständig darüber entscheiden, ob sie (steuerliche) Beihilfen anderer Mitgliedstaaten akzeptieren oder nicht. Durch Art. 107 ff. AEUV ist der Kommission die Aufgabe zugewiesen, das System eines fairen Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarkts durch eine zentrale Beihilfekontrolle zu fördern und zu bewahren. Die Erfüllung dieser Aufgabe darf nicht durch nationale Alleingänge beeinträchtigt werden.<sup>179</sup> Auch das gelegentlich angeführte Argument, wonach die Positiventscheidung der Kommission mit einer Genehmigung durch die inländischen Kartellbehörden zu vergleichen sei – und auch in diesen Fällen einer Anwendung des § 42 AO nichts entgegen stünde – trifft nicht den Kern der Sache. Bei den IFSC-Beihilfen handelte es sich gerade um Subventionen des Steuerrechts. Wenn diese in der von den Mitgliedstaaten ausgestalteten Form nicht gewährt werden sollen, wofür es vor allem bei Vergünstigungen im Finanzbereich gute Gründe geben mag, so ist auch aus Sicht des Wettbewerbsrechts bei der Gewährung der Begünstigung anzusetzen und nicht bei der Inanspruchnahme durch den Steuerpflichtigen.

---

<sup>177</sup> Weitere Möglichkeiten, von denen Deutschland ebenfalls keinen Gebrauch gemacht hat, wären eine Revision oder, als ultima ratio, eine Kündigung des DBA mit Irland gewesen. Den Weg der Abkommenskündigung hat Dänemark im Verhältnis zu Irland wegen der IFSC-Beihilfen und im Verhältnis zu Portugal wegen der Madeira-Beihilfen eingeschlagen.

<sup>178</sup> Vgl. *Zuleeg*, in: von der Groeben/Thiesing/Ehlermann, a.a.O. (Fn. 9), Art. 5 EUV, Rn. 10.

<sup>179</sup> Zur Vermeidung von Missverständnissen: Auch nach der hier vertretenen Auffassung hindert das Beihilferecht die Mitgliedstaaten selbstverständlich nicht an der Bekämpfung des steuerlichen Rechtsmissbrauchs, der im Einzelfall auch die Inanspruchnahme von beihilferelevanten Vergünstigungen annehmen kann. Ob eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorliegt, ist jedoch unter Berücksichtigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen und nicht generell in Form allgemeiner Missbrauchsvermutungen wie dem Vorliegen von Einkünften aus bestimmten (passiven) Tätigkeiten und/oder einer nur geringen oder gar keinen steuerlichen Belastung der Einkünfte. Wie die zögerliche Umsetzung des EuGH-Urteils „Cadbury Schweppes“ – EuGH v. 12.09.2006, Cadbury Schweppes, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995 – im Rahmen des § 8 Abs. 2c AStG zeigt, geht der deutsche Steuergesetzgeber bei der Einschaltung von Tochtergesellschaften im EU-/EWR-Wirtschaftsraum immer noch von einer latenten Missbrauchsgefahr aus. So werden EU-/EWR-Tochtergesellschaften europarechtlich zweifelhaft erscheinende Substanzanforderungen und Nachweispflichten auferlegt, die im Inlandsfall nicht verlangt werden.

## IV. Einzelne Steuervorschriften

### 1. Praxisbeispiele aus der Vergangenheit

#### a) Steueranreize in den ostdeutschen Bundesländern

Zu den prominentesten steuerlichen Beihilfen in Deutschland zählen die diversen Vergünstigungen, die Anfang der Neunziger Jahre zur Förderung des Aufbaus der neuen Bundesländer gewährt wurden. Sie umfassten die Aussetzung der (inzwischen insgesamt abgeschafften) Gewerbekapitalsteuer und Vermögensteuer in den neuen Bundesländern, Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen nach dem Fördergebietgesetz sowie Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz für bestimmte Maßnahmen in den neuen Bundesländern und teilweise in Westberlin.<sup>180</sup> Auch die besondere Ansparabschreibung für Existenzgründer (§ 7g Abs. 7 EStG a.F.) und die Gewährung der § 6b EStG-Rücklage betreffend Kapitalgesellschaften in den neuen Bundesländern und Berlin<sup>181</sup> waren beihilferelevante Steuervergünstigungen.

Deutschland hatte zunächst die Auffassung vertreten, dass die Steuervergünstigungen für Ostdeutschland durch die seit 1957 bestehende „Teilungsklausel“ (ex-Art. 87 Abs. 2 c] EG) gerechtfertigt seien, da sie zum Ausgleich des teilungsbedingten Wirtschaftsgefälles zwischen alten und neuen Bundesländern beitragen würden. Die Rechtsprechung ist dem nicht gefolgt. In den Rechtssachen Freistaat Sachsen und VW/Kommission<sup>182</sup> gab das EuG der Kommission Recht, wonach Art. 107 Abs. 2 c) AEUV (ex-Art. 87 Abs. 2 c] EG) historisch mit der Grenzziehung von 1948 in Ost- und Westzone zu interpretieren sei und es sich bei den „durch die Teilung verursachten Nachteilen“ nur um solche Nachteile handelt, die aus der Isolation durch die Grenzziehung folgen. Zwischen den wirtschaftlichen Nachteilen in den neuen Ländern und der innerdeutschen Teilung bestehe kein wesensimmanenter Zusammenhang. Vielmehr beruhe die unterschiedliche Wirtschaftskraft auf den verschiedenen politisch-wirtschaftlichen Systemen der früheren BRD und DDR.<sup>183</sup> Der EuGH folgte dieser restriktiven Auslegung sodann in der Rechtssache Deutschland/Kommission<sup>184</sup> und bestätigte die Entscheidung des EuG in der Rechtssache Freistaat Sachsen/Kommission.<sup>185</sup>

Ungeachtet des Durchführungsverbots hatte der deutsche Gesetzgeber viele der oben genannten Maßnahmen ohne vorherige Genehmigung der Kommission gewährt bzw. verlängert und/oder erweitert. In einigen Fällen sind als Beihilfe angemeldete Steu-

---

<sup>180</sup> Vgl. zur Entwicklung der Investitionszulage: *Haupt*, DStR 2009, 1070.

<sup>181</sup> Der EuGH stellte mit Urt. v. 19.09.2000, a.a.O. (Fn. 25), die Unzulässigkeit der Gewährung der besonderen § 6b-Rücklage für Gesellschaften in den neuen Bundesländern (§ 52 Abs. 8 EStG) fest, dazu: *de Weerth*, RIW 2001, 443, 447 f.

<sup>182</sup> EuG v. 15.12.1999, Freistaat Sachsen und VW/Kommission, Rs. T-132/96 und T-143/96, Slg. 1999, II-3670, Rn. 134.

<sup>183</sup> EuG v. 15.12.1999, a.a.O. (Fn. 182), II-3716, Rn. 137.

<sup>184</sup> EuGH v. 19.09.2000, a.a.O. (Fn. 25), Rn. 104 ff.; vgl. *de Weerth*, a.a.O. (Fn. 181), 447 f.

<sup>185</sup> EuGH v. 30.09.2003, Freistaat Sachsen u.a./Kommission, Rs. C-57/00 P, Slg. 2003, I-9975, Rn. 21 ff.

ervergünstigungen vor ihrer Genehmigung durch die Kommission in Kraft getreten, ohne dass der deutsche Steuergesetzgeber auf die ausstehende Genehmigung hingewiesen hätte. Dies betraf z.B. die Verlängerung und Erweiterung von Vergünstigungen des Fördergebietsgesetzes und des Investitionszulagengesetzes im Rahmen des JStG 1996 sowie des Jahressteuer-Ergänzungsgesetzes 1996.<sup>186</sup> Insoweit bestand in der Zeit bis zur Genehmigung der Maßnahmen durch die Kommission erhebliche Planungsunsicherheit.<sup>187</sup>

## **b) Sonderabschreibungen für deutsche Luftfahrtunternehmen**

Für Aufsehen gesorgt hat das Beihilferecht in Bezug auf die ehemaligen Sonderabschreibungen für deutsche Luftfahrtunternehmen nach § 82f EStDV.<sup>188</sup> Im März 1996 hatte die Kommission die im Standortsicherungsgesetz<sup>189</sup> vorgesehene Verlängerung der Maßnahmen für mit dem Gemeinsamen Markt nach Art. 87 EG (inzwischen Art. 107 AEUV) unvereinbar erklärt und deren Aufhebung angeordnet.<sup>190</sup> Die Steuervergünstigung, die bis in das Jahr 1965 zurückging, war von der Kommission nicht beanstandet worden, soweit sie bis 1994 galt. Die Kommission sah in der Regelung eine einseitige Begünstigung von in Deutschland niedergelassenen Luftfahrtunternehmen, was zwangsläufig zur Beeinträchtigung der Wettbewerbsbedingungen innerhalb der Gemeinschaft führe. Das BMF hatte mit Schreiben vom 17.02.1997 auf die Rechtsunwirksamkeit der zeitlichen Verlängerung der Sonderabschreibungen durch das JStG

<sup>186</sup> Jahressteuergesetz (JStG) 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250; Jahressteuer-Ergänzungsgesetz (JStEG) 1996 v. 18.12.1995, BGBl. I 1995, 1959.

<sup>187</sup> Zu den steuerlichen Fördermaßnahmen im JStG 1996 s. *Jakobs*, DB 1996, 653. Der Hinweis auf die ausstehende EG-Genehmigung für Maßnahmen im JStG 1996 wurde erst mit BMF-Schreiben v. 02.01.1996, BStBl. I 1996, 2, nachgeholt. Vgl. Mitt. der Kommission gem. Art. 93 Abs. 2 EGV (jetzt Art. 108 Abs. 2 AEUV) betr. die Verlängerung der Investitionszulage von 8 % (§ 3 Nr. 3, § 5 Nr. 2 InvZulG) und die Ausdehnung der Investitionszulage von 10 % und der Sonderabschreibungen (§ 5 Abs. 3, § 11 Abs. 2 Nr. 3 InvZulG, § 8 Abs. 1a FördG) durch Art. 18 und 19 JStG 1996 und Art. 19 und 20 JStEG 1996, Abl. (EG) Nr. C (1996) 290, 8, und Abl. (EG) Nr. C (1996) 293, 4. Zur EG-Genehmigung der Verlängerung der Sonderabschreibungen nach § 4 FördG durch das JStG 1996 s. BMF-Schreiben v. 29.03.1996, IV B 3 – S 2056 – 41/96, DStR 1996, 585. Zur Ausdehnung der Sonderabschreibungen und Investitionszulagen auf Westberlin s. Entscheidung der Kommission 97/551/EG v. 12.02.1997, Abl. (EG) Nr. L (1997) 228, 9.

<sup>188</sup> Für im internationalen Luftverkehr oder zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland eingesetzte Luftfahrzeuge konnten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung neben der normalen Abschreibung Sonderabschreibungen von bis zu 30 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden (§ 82f Abs. 6 EStDV).

<sup>189</sup> Art. 20 Abs. 2 des Gesetzes v. 13.09.1993 (StandOG), BGBl. I 1993, 1569, 1593; BMF-Schreiben v. 27.09.1995, BStBl. I 1995, 628. Deutschland hat die beabsichtigte Verlängerung u.a. damit begründet, dass die Sonderabschreibungen einen erheblichen Anreiz darstellen würden, neue umweltverträglichere Flugzeuge zu erwerben.

<sup>190</sup> Entscheidung der Kommission 96/369/EG v. 13.03.1996, Abl. (EG) Nr. L (1996) 146, 42. In Art. 5 dieser Entscheidung hat die Kommission ihre – ansonsten inhaltsgleiche – Entscheidung 95/3319/EG v. 29.11.1995 widerrufen, welche zahlreiche Formfehler aufgewiesen hatte. Für die Klage der Bundesrepublik Deutschland v. 15.02.1996 gegen die Entscheidung v. 29.11.1995 beim EuGH trat Hauptsacheerledigung nach dem Widerruf der angegriffenen Kommissionsentscheidung ein, EuGH v. 04.03.1997, Rs. C-46/96, Slg. 1997, I-1190, I-1192, Rn. 6.



1997 hingewiesen.<sup>191</sup> Ein von einer Arbeitsgemeinschaft deutscher Luftfahrtunternehmen gegen die Kommissionsentscheidung erhobener Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz sowie eine nachfolgende Klage wurden vom EuG abgewiesen.<sup>192</sup>

### c) Einspeisungsvergütungen für Strom aus erneuerbaren Energien

In der Rechtssache Preussen Elektra/Schleswig<sup>193</sup> hatte der EuGH über die Frage zu befinden, ob es sich bei den besonderen Einspeisungsvergütungen für Strom aus erneuerbaren Energien um staatliche Beihilfen handelt. Das Stromeinspeisungsgesetz<sup>194</sup> verpflichtet private Elektrizitätsversorgungsunternehmen dazu, Strom aus erneuerbaren Energien zu Mindestpreisen abzunehmen, die über dem tatsächlichen wirtschaftlichen Wert des Stroms liegen. Den Erzeugern von Strom aus erneuerbaren Energien wird durch die Festsetzung von Mindestpreisen ein wirtschaftlicher Vorteil gewährt. Die entsprechenden finanziellen Belastungen trugen die Versorgungsunternehmen und die privaten Betreiber der Stromnetze. Es stellte sich die Frage, ob der den Stromerzeugern gewährte Vorteil eine staatliche Beihilfe darstellte.

Voraussetzung für eine staatliche Beihilfe ist neben der unmittelbaren oder mittelbaren Gewährung eines wirtschaftlichen Vorteils aus staatlichen Mitteln eine finanzielle Belastung des staatlichen Haushalts.<sup>195</sup> Nach der Rechtsprechung des EuGH stammt dabei ein Vorteil nicht nur dann aus staatlichen Mitteln, wenn er von einem Gesamt- oder Teilstaat gewährt wird. Eine Gewährung aus staatlichen Mitteln liegt auch dann vor, wenn die Mittel von öffentlichen oder privaten Einrichtungen stammen, die der Staat zur Durchführung der Beihilfengewährung errichtet oder benannt hat, sofern die Gewährung der Zuwendung dem Staat zurechenbar ist (hier: Elektrizitätsversorgungsunternehmen).<sup>196</sup> Demgegenüber sah der EuGH das Merkmal der finanziellen Belastung des staatlichen Haushalts als nicht gegeben an, weil keine unmittelbare oder mittelbare Übertragung staatlicher Mittel auf Unternehmen vorgelegen hat.<sup>197</sup> Denn die gesetzlich festgelegte Abnahmeverpflichtung richtete sich ausschließlich an private Energieversorgungsunternehmen, welche den Mindestpreis entrichten mussten. Der Umstand, dass die Abnahmeverpflichtung auf einer gesetzlichen Regelung und damit letztlich gesetzlichem Zwang beruhte, reichte für die notwendige staatliche Zurechnung nicht aus. Das Urteil ist insofern von Interesse, als es Möglichkeiten aufzeigt, wie ein Mitgliedstaat Be- und Entlastungen mit Anreizwirkung einsetzen kann, ohne den Tatbestand einer Beihilfe i.S.d. Unionsrechts zu verwirklichen.

---

<sup>191</sup> BMF-Schreiben v. 17.02.1997, IV B 3 – S 2185 – 1/97, RIW 1997, 343.

<sup>192</sup> EuG v. 02.04.1998, Deutsche Luftfahrtunternehmen/Kommission, Rs. T-86/96 R, Slg. 1998, II-644, II-666, Rn. 75; nachf. EuG v. 11.02.1999, Deutsche Luftfahrtunternehmen/Kommission, Rs. T-86/96 mit Klageabweisung mangels Klagebefugnis, Slg. 1999, II-179, Rn. 65, dazu: *de Weerth*, RIW 1999, 514 f.

<sup>193</sup> EuGH v. 13.03.2001, PreussenElektra AG/Schleswig AG, Rs. C-379/98, Slg. 2001, I-2099.

<sup>194</sup> Vgl. jetzt § 3 des Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien (EEG).

<sup>195</sup> Siehe oben II.2.e). A.A. *Koenig/Kühling*, EuZW 1999, 517, 521.

<sup>196</sup> *Callies/Ruffert*, a.a.O. (Fn. 9), Rn. 18.

<sup>197</sup> EuGH v. 13.03.2001, a.a.O. (Fn. 193), Rn. 59 ff.

## 2. Verlustabzug bei Körperschaften

### a) Verlustabzugsbeschränkung bei schädlichem Anteilseignerwechsel

Durch die Unternehmensteuerreform 2008<sup>198</sup> wurde die für Körperschaften bis dahin geltende Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG durch die neu konzipierte Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG ersetzt.<sup>199</sup> Nach der Grundregel des § 8c Abs. 1 KStG fallen nicht genutzte Verluste einer Körperschaft anteilig bzw. vollständig weg, wenn innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 % bzw. 50 % der Anteile an der Körperschaft auf einen Erwerber oder einen Erwerberkreis übertragen werden. Die Rechtsfolgen gelten entsprechend für gewerbesteuerliche Fehlbeträge sowie für Zinsvorträge i.S.d. Zinsschranke. Zur Auslegung der Vorschrift hat die Finanzverwaltung im Juli 2008 ein Anwendungsschreiben veröffentlicht.<sup>200</sup>

Der Zweck des § 8c KStG besteht zum einen in der Überwindung der zahlreichen Anwendungsprobleme der Vorgängerregelung („Rechtsvereinfachung“) und der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen,<sup>201</sup> zum anderen in der Gegenfinanzierung der durch die Unternehmensteuerreform verursachten steuerlichen Mindereinnahmen.<sup>202</sup> Anders als bei der Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG kommt es für die Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG nicht auf das Vorliegen einer missbräuchlichen Verlustübertragung an.<sup>203</sup> Dass der Untergang von steuerlichen Verlusten unerwünschte Begleiterscheinungen hat, insbesondere die Sanierung von Krisenunternehmen bedroht oder sogar verhindert, liegt auf der Hand. Vor allem die vom Gesetzgeber eigentlich gewollte Stärkung der Eigenkapitalausstattung von Unternehmen wird steuerlich benachteiligt. So kann das Hinzutreten eines neuen Gesellschafters im Rahmen eines Debt to Equity-Swap zum Untergang der steuerlichen Verlustvorträge der Gesellschaft führen.

Vor dem Hintergrund der Banken- und Wirtschaftskrise wurden zur Entschärfung der zu eng geratenen Regelung des § 8c KStG folgende Ausnahmen eingefügt:

- (i) der Erwerb von bestimmten Zielgesellschaften durch sog. Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften (§ 8c Abs. 2 KStG-E i.d.F. des Art. 4 MoRaKG; siehe unten IV.2.b));<sup>204</sup>
- (ii) der Erwerb von Unternehmen des Finanzsektors und deren Rückübertragung durch den Sonderfonds Finanzmarktstabilisierung (§ 14 Abs. 3 FMStG; siehe unten IV.2.c));

---

<sup>198</sup> UntStRefG 2008 v. 14.08.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>199</sup> Art. 2 Nr. 4 und Art. 2 Nr. 7 UntStRefG 2008 v. 14.08.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>200</sup> BMF v. 04.07.2008, IV C 7-S 2745-a/08/10001, BStBl. I 2008, 736.

<sup>201</sup> BT-Drs. 16/5377, 18, Rn. 27.

<sup>202</sup> BT-Drs. 16/5377, 24, Rn. 36.

<sup>203</sup> Vgl. BT-Drs. 16/5377, 24, Rn. 36.

<sup>204</sup> Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG), BGBl. I 2008, 1672.

- (iii) der Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Verlustkörperschaft (sog. Sanierungsklausel, § 8c Abs. 1a KStG; siehe unten IV.2.d]); und
- (iv) die Übertragung von Verlustunternehmen innerhalb eines Konzerns (sog. Konzernklausel, § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG; siehe unten IV.2.e]) sowie die Verschonung des Verlustuntergangs in Höhe der im Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft enthaltenen voll steuerpflichtigen stillen Reserven (sog. Stille-Reserven-Klausel, § 8c Abs. 1 Satz 6 bis 8 KStG).

Der Regel-/Ausnahme-Ansatz des § 8c KStG begegnet zwei Problemen: Zum einen sind die Ausnahmen eng und teilweise auch unklar gefasst, weshalb sie von vornherein entweder gar nicht zur Anwendung gelangten oder mit Planungsunsicherheit behaftet waren. Zum anderen hatte der Gesetzgeber die in der Regelungstechnik liegende europarechtliche Beihilfethematik entweder übersehen oder aber völlig falsch eingeschätzt. Beihilferechtlich problematisch ist der Reparaturansatz, wonach von einer steuerauslösenden Grundregel zu Gunsten bestimmter Unternehmen Maßnahmen ausgenommen werden. Inzwischen hat die Kommission zwei der oben genannten Ausnahmen – den Erwerb von Wagniskapitalbeteiligungen und die Sanierungsklausel – für mit dem Gemeinsamen Markt bzw. dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt.

## **b) Erwerb von Wagniskapitalbeteiligungen**

Mit dem MoRaKG wollte der Gesetzgeber die Regelung des § 8c KStG um eine Verschonungsklausel für Start-up-Unternehmen ergänzen, wonach die Verluste einer von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft<sup>205</sup> erworbenen Zielgesellschaft trotz eines an sich schädlichen Anteilerwerbs nicht wegfielen, sofern eine Reihe von Voraussetzungen eingehalten wurden (§ 8c Abs. 2 KStG-E i.d.F. des Art. 4 MoRaKG). Über die Beihilfeproblematik der Ausnahme war sich der Gesetzgeber frühzeitig im Klaren. Entsprechend wurde die Regelung im April 2008 zur Beihilfenkontrolle angemeldet und ihr Inkrafttreten aufschiebend auf die Genehmigung der Maßnahme durch die Kommission bedingt. Das im Januar 2009 von der Kommission eingeleitete Hauptprüfungsverfahren<sup>206</sup> endete mit der Entscheidung der Kommission vom 30.09.2009, in der die Maßnahme für eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe erklärt wurde.<sup>207</sup> Darüber hinaus sah die Kommission in der Ausnahmeregelung wegen ihres eng begrenzten Anwendungsbereichs einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.

Mangels Genehmigung durch die Kommission ist § 8c Abs. 2 KStG-E i.d.F. des Art. 4 MoRaKG daher nie in Kraft getreten. Im Gegensatz zur Entscheidung betreffend die Sanierungsklausel hat die Entscheidung der Kommission zur Verschonungsregelung für Wagniskapital in der Öffentlichkeit und der Fachliteratur nur wenig Aufmerksamkeit erregt. Der Grund dafür dürfte darin gelegen haben, dass die praktische Relevanz der

---

<sup>205</sup> Vgl. zu diesen das ebenfalls durch das MoRaKG eingeführte Wagnisbeteiligungsgesetz (WKBG).

<sup>206</sup> Entscheidung der Kommission K(2008) 8922 endgültig v. 28.01.2009 – C2/2009, Abl. (EU) Nr. C (2009) 60, 9.

<sup>207</sup> Negativentscheidung der Kommission K(2009) 7387 endgültig v. 30.09.2009 – C2/2009, Abl. (EU) Nr. L (2010) 6, 32.

Ausnahme schon deshalb gegen „Null“ gegangen ist, weil es kaum Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften gibt.<sup>208</sup> Eine alternative Regelung, die mit dem Beihilferecht und den Grundfreiheiten vereinbar ist, wurde bislang nicht vorgelegt.

### c) Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen des Finanzmarktsektors

Ebenfalls unter die Beihilferegelungen fallen die zeitlich limitierte Nichtanwendung von § 8c KStG und § 10a GewStG sowie die Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei Rettungsmaßnahmen durch den Sonderfonds Finanzmarktstabilisierung, also insbesondere beim Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen des Finanzsektors oder bei deren Rückübertragung durch den Sonderfonds, eine andere inländische Gebietskörperschaft oder eine von dieser errichteten, mit dem Fonds vergleichbaren Einrichtung nach § 14 Abs. 3 Finanzmarktstabilisierungsgesetz (FMStG).<sup>209</sup> Gleiches gilt nach § 14 Abs. 3 Satz 3 FMStG für unter das Finanzmarktstabilisierungsergänzungsgesetz fallende Rettungsübernahmen, also die Enteignung von Inhabern von Unternehmen des Finanzsektors zur Sicherung der Finanzmarktstabilität.<sup>210</sup>

Die Bundesrepublik Deutschland hat die als „Rettungspaket“ für die Finanzmärkte bezeichneten Maßnahmen am 14.10.2008 und in modifizierter Form am 11.12.2008 bei der Kommission als Beihilfe angemeldet. Die Anmeldung hatte drei mögliche Maßnahmen zum Gegenstand: Die Rekapitalisierung von Unternehmen durch Zuführung von Eigenmitteln, die zeitlich befristete Übernahme von bereits in den Büchern der Unternehmen stehenden Risikopositionen und die Übernahme von Garantien für neu begründete Verbindlichkeiten der Unternehmen. Die beiden ersten Maßnahmen wurden mit einem Volumen von gemeinsam 80 Mrd. € angemeldet, Garantien sollten in einem Volumen von weiteren 400 Mrd. € übernommen werden können. Die Kommission hat die Maßnahmen mit Entscheidungen vom 27.10.2008 und 12.12.2008 (wobei letztere die erste ersetzte) als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar beurteilt.<sup>211</sup>

Allerdings ist die Verschonung vom Verlustuntergang auf den Erwerb von Stabilisierungselementen durch den deutschen Stabilisierungsfonds (sowie die Rückübertragung durch den Fonds) beschränkt. Die Vergünstigung nicht beanspruchen können im Inland steuerpflichtige Finanzunternehmen, deren ausländische Muttergesellschaft oder Stammhaus in ihrem Heimatstaat dort geltende, dem FMStG vergleichbare Stabilisierungsmaßnahmen in Anspruch genommen haben. Insoweit bestehen Bedenken an der Vereinbarkeit des § 14 Abs. 3 FMStG mit der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 ff. AEUV.<sup>212</sup>

---

<sup>208</sup> Siehe BaFin Merkblatt – Hinweise zur Bereichsausnahme für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften, Stand: November 2010, Tz. 1.

<sup>209</sup> Gesetz zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarkts v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, Nr. 46, 1982.

<sup>210</sup> Finanzmarktstabilisierungsergänzungsgesetz v. 07.04.2009, BGBl. I 2009, 725.

<sup>211</sup> Siehe K(2008) 6422 und K(2008) 8629 zur Beihilferegelung N 512/2008 und N 625/2008, Abl. (EU) Nr. C (2008) 293, 2, und Abl. (EU) Nr. C (2009) 143, 1.

<sup>212</sup> Vgl. Berg, IStR 2009, 156, 158 f.; ders., IStR 2009, 459 (überwiegend zum Beihilferecht); Berg/Enders, in: Jaletzke/Veranneman, FMStG, 2009, § 14 FMStG, Rn. 11; v. Brocke, SAM 2009, 90; v. Brocke/Broich, IWB Fach 11 Gruppe 2, 613.

#### d) Sanierungsklausel

Im Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.07.2009<sup>213</sup> wurde rückwirkend auf den 01.01.2008 eine zunächst bis Ende 2009 befristete Sanierungsausnahme in § 8c Abs. 1a KStG eingeführt, wonach ein Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung des Geschäftsbetriebs abweichend von der Grundregel keinen Verlustuntergang auslöst. Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009<sup>214</sup> wurde die Klausel sodann auf unbestimmte Zeit ausgedehnt.

Mit der Sanierungsklausel sollten die heftigsten Auswirkungen des § 8c KStG als steuerliches Sanierungs- und Investitionshindernis beseitigt werden. Allerdings sind die tatbestandlichen Hürden für ihre Inanspruchnahme sehr hoch, der praktische Anwendungsbereich eher gering.<sup>215</sup> Für eine Sanierung ist danach zunächst erforderlich, dass der Beteiligungserwerb genau zu dem Zeitpunkt erfolgen muss, in dem Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Körperschaft droht oder bereits eingetreten ist. Dies ist aus praktischer Sicht unglücklich, weil es für einen Erwerb dann regelmäßig zu spät ist. Darüber hinaus müssen nach dem Beteiligungserwerb die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten bleiben. Dies wiederum setzt nach der abschließenden gesetzlichen Aufzählung in § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG voraus, dass eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt wird (Nr. 1), die Summe der jährlichen Lohnsummen innerhalb von fünf Jahren 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet (Nr. 2) oder der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird (Nr. 3). Schließlich darf die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs nicht im Wesentlichen eingestellt haben und in Zukunft kein Branchenwechsel erfolgen (§ 8c Abs. 1a Satz 4 KStG). Wegen der mit diesen Voraussetzungen verbundenen Rechts- und Planungsunsicherheiten war von vornherein klar, dass der Sanierungsklausel nur in Einzelfällen Bedeutung zukommen würde. Die Sanierungsklausel wurde während des Gesetzgebungsverfahrens im Zusammenhang mit der Rettungsaktion eines großen Automobilunternehmens öffentlich diskutiert. Deutschland hat die Maßnahme damals bei der Kommission nicht angezeigt.<sup>216</sup>

Der bisherige Gang des Verfahrens lässt sich wie folgt zusammenfassen: Nachdem die EU-Kommission im Februar 2010 ein förmliches Prüfverfahren hinsichtlich der Vereinbarkeit der Sanierungsklausel mit dem Binnenmarkt nach Art. 108 Abs. 2 AEUV eröffnete,<sup>217</sup> ordnete das BMF im April 2010 die Nicht-Anwendung der Vorschrift bis

---

<sup>213</sup> BGBl. I 2009, 1959.

<sup>214</sup> BGBl. I 2009, 3950.

<sup>215</sup> OFD Rheinland u. Münster v. 30.03.2010 – S-2745-1007-St 131 (Rhld) / S 2745a – 253 – St 13 – 33 (Ms), GmbHR 2010, 557.

<sup>216</sup> So heißt es in dem Beschluss der Kommission zur Beihilferegelung C-7/2010 v. 24.02.2010 (K[2010] 970 endg.), die Kommission habe das Beihilfereverfahren von Amts wegen eingeleitet, „nachdem sie aus Presseartikeln von ihr Kenntnis erhalten hatte“. Es liegt die Vermutung nahe, dass die Dienststellen der Kommission während der Vorbereitungen für die Verabschiedung des MoRAKG-Falles am 30.09.2009 auf die Gesetzesänderung bezüglich der Sanierungsklausel aufmerksam wurden; ein erstes Schreiben seitens der Kommission an die Bundesregierung wurde Anfang August 2009 versendet.

<sup>217</sup> Beschluss der Kommission zur Beihilferegelung C-7/2010 v. 24.02.2010 (K [2010] 970 endg.).

zum endgültigen Beschluss der Kommission an.<sup>218</sup> Am 26.01.2011 stellte die Kommission die Unvereinbarkeit der Regelung mit den Beihilferegeln fest und forderte Deutschland auf, die Begünstigung durch Steuernacherhebung zurückzufordern.<sup>219</sup> In einer Pressemitteilung vom 09.03.2011 hat die Bundesregierung schließlich angekündigt, gegen die Kommissionsentscheidung Nichtigkeitsklage vor dem Gericht der Europäischen Union zu erheben.<sup>220</sup>

Nach Auffassung der Kommission begünstigt die Sanierungsklausel Unternehmen, die sich, vereinfacht ausgedrückt, in Schwierigkeiten befinden. Die Kommission begründete ihre Entscheidung wie folgt:<sup>221</sup> Die Verminderung der Steuerbelastung aufgrund der Möglichkeit, die künftige Steuerlast durch die Nutzung von Verlustvorträgen zu verringern, stellt bei den Begünstigten einen wirtschaftlichen Vorteil dar. Die Maßnahme wird aus staatlichen Mitteln finanziert.<sup>222</sup> Sie verfälscht oder droht, den Handel und den Wettbewerb innerhalb der Union zu verfälschen. Da die Sanierungsklausel nicht sektorspezifisch ist, kann sie allen Wirtschaftszweigen zugutekommen. Zumindest in einigen Wirtschaftszweigen, namentlich der Automobilindustrie, sind die Unternehmen starkem Wettbewerb ausgesetzt und betreiben innergemeinschaftlichen Handel. Das entscheidende Kriterium war die Selektivität der Sanierungsklausel, die von der Kommission in drei Schritten wie folgt geprüft wurde:

- (i) Zunächst bilde das geltende deutsche Körperschaftsteuerrecht und insoweit wiederum der Verlustuntergang bei Anteilseignerwechsel nach § 8c Abs. 1 KStG den Normalfall bzw. das Referenzsystem. Dagegen wird in der Literatur argumentiert, dass in einem auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip basierenden, unbeschränkten Verlustvortrag die Grundregel zu erblicken sei, in einer Verlustverzichtungsnorm die Ausnahme hiervon und in der Sanierungsklausel wiederum die auf die Grundregel zurückführende Rückausnahme.<sup>223</sup> Die Kommission teilt diese Auffassung nicht. Auch die Auffassung, dass die Sanierungsklausel auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung zurück-

---

<sup>218</sup> BMF v. 30.04.2010, IV C 2 – S 2745-a/08/10005:002, BStBl. I 2010, 488.

<sup>219</sup> Beschluss der Kommission zur Beihilferegelung C-7/2010 v. 26.01.2011 – K(2011) 275 ([http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/235253/235253\\_1207490\\_86\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/235253/235253_1207490_86_2.pdf)), korrigiert durch Beschluss der Kommission K(2011) 2608 v. 15.04.2011 ([http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/235253/235253\\_1207490\\_87\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/235253/235253_1207490_87_2.pdf)) und Pressemitteilung v. 26.01.2011 – IP/11/65.

<sup>220</sup> BMF-Pressemitteilung v. 09.03.2010, Nr. 4/2011. Die Klagemöglichkeiten betroffener Unternehmen gegen die Kommissionsentscheidung erscheinen vor dem Hintergrund der bisherigen EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf die Betroffenheit i.S.v. Art. 263 Abs. 4 AEUV wenig aussichtsreich. Vgl. *de Weerth*, ZInsO 2011, 419.

<sup>221</sup> Vgl. Pressemitteilung IP/11/65 v. 26.01.2011; Beschluss der Kommission zur Einleitung des Prüfverfahrens v. 24.02.2010, K(2010) 970 endg.; vgl. *Rädler jun.*, DB 2010, Heft 9, 17 f.

<sup>222</sup> Deutschland hatte die jährlichen Steuermindereinnahmen infolge der Anwendung der Sanierungsklausel im Wachstumsbeschleunigungsgesetz auf 900 Mio. € geschätzt.

<sup>223</sup> So *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, 561; *Hey*, StuW 2010, 301; *Driën*, DStR 2011, 289. Die Vorstellung, dass Deutschland in einem etwaigen Klageverfahren vor dem EuGH vortragen könnte, die Sanierungsklausel sei lediglich die Korrektur einer systemwidrigen Einschränkung des objektiven Nettoprinzips, entbehrt nicht einer gewissen Ironie.

wirke und damit von vornherein ein anders geartetes Referenzsystem zu betrachten sei, wird von der Kommission nicht geteilt.<sup>224</sup>

- (ii) Die Sanierungsklausel weiche von dem oben dargestellten Referenzsystem ab, weil sie verhindere, dass Verluste bei Anteilseignerwechsel untergehen. Da aber auch solche Körperschaften, bei denen im Zeitpunkt des schädlichen Anteilseignerwechsels keine Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung eingetreten ist oder dies droht, Verluste verzeichnen können, befinden sich diese in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation. Somit differenziere die Sanierungsklausel selektiv zwischen gesunden Verlustkörperschaften und Sanierungskörperschaften mit Verlusten.
- (iii) Schließlich ist die Differenzierung nach Auffassung der Kommission auch nicht gerechtfertigt. Zur Rechtfertigung der Maßnahme hatte Deutschland vorgebracht, dass der Verlustuntergang für sanierungsbedürftige Unternehmen eine besondere Härte darstelle und die mit der Sanierungsklausel bewirkte Differenzierung keine steuerlich motivierten Mantelkäufe zulasse. Folglich handele es sich bei der Sanierungsausnahme um eine dem Steuersystem immanente Zielsetzung. Dem folgt die Kommission nicht. Nach ihrer Auffassung dürften dann auch nicht sanierungsbedürftige Verlustunternehmen von der Regelung nicht ausgeschlossen werden, wenn keine Missbrauchsgefahr bestünde. Im Übrigen verweist die Kommission auf die Gesetzesbegründung, wonach die Verlustabzugsbeschränkung nicht nur auf die Missbrauchsbekämpfung abziele, sondern auch auf die Gegenfinanzierung zur Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes.

Damit erfüllt die Sanierungsklausel nach Ansicht der Kommission alle Tatbestandsmerkmale einer staatlichen Beihilfe. Auch die besonderen Ausnahmen vom Beihilfeverbot sah die Kommission als nicht gegeben an, insbesondere hat die Sanierungsklausel die für Rettungs- oder Umstrukturierungsbeihilfen erforderlichen Voraussetzungen nicht erfüllt.<sup>225</sup>

Das weitere Verfahren sieht wie folgt aus: Nach Zugang der Rückforderungsentscheidung hat die Bundesrepublik Deutschland der Kommission innerhalb von zwei Monaten die begünstigten Unternehmen und den Gesamtbetrag der zurückzufordernden Beihilfe mitzuteilen. Ein BMF-Schreiben zur Umsetzung des Kommissionsbeschlusses wurde nach der o.g. Pressemitteilung an die Obersten Finanzbehörden der Länder gesandt. Die in der Pressemitteilung vom 09.03.2011 angekündigte und beim EuG als Rechtssache T-205/2011 registrierte Nichtigkeitsklage der Bundesrepublik Deutschland gegen die Entscheidung der Kommission hat keine aufschiebende Wirkung. Vielmehr müssen die gewährten Steuervorteile innerhalb von vier Monaten zurückgefor-

---

<sup>224</sup> Laut Gesetzesbegründung zur Unternehmensteuerreform 2008 sollte die Verlustabzugsbeschränkung auch für angeschlagene Unternehmen gelten; für kritische Einzelfälle wurde auf den Verwaltungsweg verwiesen, vgl. BT-Drs. 16/4841, 35.

<sup>225</sup> Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten, Abl. (EG) Nr. C (2004) 244, 2, und Abl. (EU) Nr. C (2009) 156, 3 (Verlängerung). Zu den beihilferechtlichen Vorgaben für Sanierungsfälle vgl. *de Weerth*, DB 2010, 1205 ff.

dert und die gesetzliche Vorschrift aufgehoben werden.<sup>226</sup> Sollte die Bundesregierung mit ihrer Klage obsiegen, so wäre die Sanierungsklausel für die Veranlagungszeiträume 2008, 2009 und 2010 anzuwenden.<sup>227</sup>

Angesichts der engen Anwendungsvoraussetzungen der Sanierungsklausel und der durch das BMF bereits mit Schreiben vom 30.04.2010 angeordneten Nichtanwendung der Regelung in allen noch nicht durchgeführten Veranlagungen dürfte die Zahl der betroffenen Rückforderungsfälle nicht sonderlich hoch sein. Allerdings können die Beträge im Einzelfall beträchtlich sein. Für die betroffenen Steuerpflichtigen bewirkt die Rückforderung – soweit ansonsten untergegangene Verluste nach der Klausel hätten genutzt werden können – eine nachträgliche Erhöhung ihres körperschaft- und gewerbsteuerlichen Einkommens und damit eine Nachforderung der nicht gezahlten Körperschaft- und Gewerbesteuer nebst Zinsen. Zudem können sich bilanzmäßige Nachteile ergeben (Wegfall ggf. aktivierter Tax Assets).

Für die Zukunft scheint der Gesetzgeber nicht mehr auf die Sanierungsklausel setzen zu wollen. Nach dem Regierungsentwurf für ein Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 04.05.2011 soll § 8c Abs. 1a KStG aufgehoben werden.<sup>228</sup> Die letztmalige Anwendung ist für den Veranlagungszeitraum 2010 und auf Anteilsübertragungen vor dem 01.01.2011 vorgesehen (§ 34 Abs. 7c KStG-E). Von einer gesetzlichen Aufhebung der Vorschrift für die Veranlagungszeiträume 2008, 2009 und 2010 wird abgesehen. Als Begründung werden die Beihilfeentscheidung der Kommission vom 26.01.2011 und die Nichtigkeitsklage der Bundesregierung gegen die Entscheidung vor dem Gericht der Europäischen Union angegeben. Für den Fall des Obsiegens der Bundesregierung solle in diesen Zeiträumen die Sanierungsklausel wieder zur Anwendung kommen können. Eine nähere Begründung für die geplante zeitliche Befristung der Sanierungsklausel liefert die Gesetzesbegründung nicht.

Auf die Entscheidung des Gerichts darf man gespannt sein. Es gibt verschiedene Argumente gegen die Kommissionsentscheidung: Zunächst wäre herauszustellen, dass das Referenzsystem eben nicht im Verlustuntergang bei Anteilseignerwechsel liegt, sondern im Verlustvortrag. Das lässt sich darauf stützen, dass der Gesetzgeber durch die Schaffung der verschiedenen Ausnahmen von § 8c Abs. 1 KStG, namentlich der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel, den Verlustuntergang insgesamt soweit reduziert hat, dass im Gesamtkonzept wieder der Verlustvortrag die Grundregel bildet.<sup>229</sup> Auch die rückwirkende Einführung der Sanierungsklausel ab dem 01.01.2008 unterstreicht diese Zielrichtung. Schließlich käme auch eine Berufung auf die Legalausnahme nach Art. 107 Abs. 3 lit. a) AEUV in Betracht, wonach den Mitgliedstaaten Beihilfen zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben gestattet sein können; so geschehen im Zusammenhang mit den Rettungsmaßnahmen nach dem FMStG zur Überwindung der Bankenkrise. Die zeitliche Begrenzung der Sanierungsklausel in dem

---

<sup>226</sup> Zur Rückforderung siehe oben II.6.

<sup>227</sup> BMF-Pressemitteilung v. 09.03.2010, a.a.O. (Fn. 220).

<sup>228</sup> Entwurf für ein „Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRÜmsG)“.

<sup>229</sup> Siehe auch *Welling*, DB Nr. 09 v. 04.03.2011, 23 f.



Entwurf für das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz könnte die Berufung auf diese Legalausnahme untermauern. Noch effizienter und überdies sachgerecht wäre es allerdings, wenn der Gesetzgeber die Verlustabzugsbeschränkung für die Jahre 2008 bis 2010 generell aussetzen würde. Letzteres könnte die Kommission dazu veranlassen, ihre Beihilfeentscheidung noch einmal zu überdenken.

#### e) Konzernklausel

Vor der Erweiterung des § 8c KStG um die Konzernklausel in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG trat der Verlustuntergang infolge schädlicher Anteilsübertragung unabhängig davon ein, ob sich die Übertragung im Verhältnis zu Dritten oder innerhalb verbundener Unternehmen vollzog. Bei konzerninternen Umstrukturierungen entfielen damit nicht genutzte Verluste, auch wenn die Umstrukturierungsmaßnahme zu keiner Änderung der Beteiligungsverhältnisse am Konzern führte. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009<sup>230</sup> sollte dieses Umstrukturierungshindernis beseitigen. Nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG liegt kein schädlicher Beteiligungserwerb vor, „wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist“ (sog. Konzernklausel).

Bei der Frage nach der Vereinbarkeit dieser Ausnahme mit dem Beihilfeverbot dürfte, wie bei der Sanierungsklausel (siehe oben IV.2.d)], das Kriterium der (materiellen) Selektivität von entscheidender Bedeutung sein. Entsprechend der dreistufigen Prüfung der Beihilferelevanz von steuerlichen Vergünstigungen ist deshalb zu prüfen, ob die Maßnahme „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der Regelung des § 8c KStG verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt.<sup>231</sup>

Im ersten Schritt ist das Referenzsystem zu bestimmen, also wie das geltende Steuersystem den betreffenden steuerlichen Bereich im Allgemeinen bzw. im „Normalfall“ regelt. Insoweit sind zwischen Sanierungsklausel und Konzernklausel keine Unterschiede zu erkennen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Kommission bei einer Prüfung der Konzernklausel das Referenzsystem in der körperschaftsteuerrechtlichen Grundregel des § 8c Abs. 1 KStG sehen wird, wonach Verluste bei unmittelbarem oder mittelbarem Anteilseignerwechsel wegfallen.<sup>232</sup>

In einem zweiten Prüfungsschritt ist zu untersuchen, ob die Konzernklausel insofern eine Ausnahme vom Referenzsystem des Verlustuntergangs darstellt, als sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich – im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel – in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Für die Selektivität der Konzernklausel bestehen zwei Ansatzpunkte:

- (i) Generell ist zu fragen, ob sich umstrukturierende Konzerne und „normale“ Erwerber von Beteiligungen in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen

---

<sup>230</sup> BGBl. I 2009, 3950.

<sup>231</sup> Vgl. die Prüfung des Selektivitätskriteriums durch die Kommission im Zusammenhang mit der Sanierungsklausel, Beschluss der Kommission v. 24.02.2010, a.a.O. (Fn. 217), Rn. 18.

<sup>232</sup> Beschluss der Kommission v. 24.02.2010, a.a.O. (Fn. 217).

Situation befinden. Sieht man den Konzern als eine wirtschaftlich zusammengehörige Einheit an, so liegt keine Vergleichbarkeit vor. Für dieses Ergebnis spricht die Gesetzesbegründung der Unternehmenssteuerreform 2008 – mithin das Ziel der Norm – wonach § 8c KStG zur Anwendung gelangen soll, wenn sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändert.<sup>233</sup> Da bei Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns wirtschaftlich betrachtet kein anderer Anteilseigner zum Konzernkreis hinzutritt, ist eine Vergleichbarkeit von umstrukturierenden Konzernen und „normalen“ Käufern von Beteiligungen nicht gegeben. Die Konzernklausel ist damit nicht selektiv i.S.d. Beihilfeprüfung, da Ungleiches nicht gleich behandelt werden muss. Eine andere Beurteilung wäre angebracht, soweit sich die Beteiligungsverhältnisse zwischen den am Konzern beteiligten Personen verschieben.<sup>234</sup>

- (ii) Fraglich könnte aber sein, ob die Voraussetzung der jeweils 100-%igen Beteiligung derselben Person am übertragenden und am übernehmenden Rechtsträger selektiven Charakter aufweist: Hält eine Muttergesellschaft 100 % der Anteile an einer Verlusttochter und überträgt sie diese im Konzern, ist nach dem bloßen Gesetzeswortlaut für die Anwendung der Konzernklausel entscheidend, ob an der Muttergesellschaft eine Person allein oder zwei oder mehr Personen beteiligt sind. Im ersten Fall wäre die Konzernklausel einschlägig, im zweiten Fall hingegen nicht. Hierbei ist unbeachtlich, dass in keinem der Fälle die Anteile an der Tochtergesellschaft den Konzernkreis verlassen und kein anderer Anteilseigner (mittelbar) an der Verlusttochter beteiligt wird. Diese reine Wortlautauslegung steht aber im Widerspruch zum Sinn und Zweck der Vorschrift, der in einer Beschränkung der Verlustübertragung an nicht konzernverbundene Dritte besteht. Ferner wäre im Hinblick auf das Beihilferecht eine Ungleichbehandlung der oben genannten zwei Fälle auch nicht ganz frei von Zweifel in Bezug auf das Kriterium der materiellen Selektivität. Neben dem telos der Norm fordert daher auch das Beihilferecht, das 100-%ige Beteiligungserfordernis der Konzernklausel dahingehend auszulegen, dass die Beteiligungen nicht zwingend durch „dieselbe Person“ gehalten werden müssen, sondern es vielmehr ausreicht, dass es sich um „dieselbe Personengruppe“ handelt.<sup>235</sup>

Läge eine Ausnahme vom Referenzsystem vor – hätte also die Konzernklausel prima facie selektiven Charakter – so wäre in einem dritten Schritt zu prüfen, ob die Differenzierung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems, in dessen Rahmen sie erfolgt, bedingt und daher gerechtfertigt ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH und Praxis der Kommission<sup>236</sup> hätte Deutschland nachweisen müssen, dass sich die Differenzierungen aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems ergeben. Be-

---

<sup>233</sup> BT-Drucks. 16/4841, 76. Die ursprüngliche Nichtberücksichtigung einer Konzernbetrachtung ist seinerzeit unterblieben, weil diese als zu „verwaltungsaufwendig und gestaltungsanfällig“ angesehen wurde.

<sup>234</sup> Vgl. *Eisgruber/Schaden*, Ubg 2010, 73, 80.

<sup>235</sup> So auch *Eisgruber/Schaden*, a.a.O. (Fn. 234), 80.

<sup>236</sup> Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 4).

zogen auf die soeben festgestellte Differenzierung zwischen 100-%igen und anderen gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen könnte sich eine solche Rechtfertigung als schwierig erweisen.

Im Ergebnis ist deshalb bei einer teleologischen und unionskonformen Auslegung der Konzernklausel davon auszugehen, dass sie nicht als Beihilfe einzustufen ist. Hierfür spricht auch, dass sich ihre Rechtfertigung aus der Logik des Referenzsystems ergibt, da es wirtschaftlich nicht zu einer Übertragung von Verlusten auf eine andere Personen-  
gruppe kommt. Eine Auslegung im Lichte des Unionsrechts ist zwingend vorrangig vor der Feststellung eines Verstoßes gegen das Beihilferecht.<sup>237</sup>

#### f) Reformüberlegungen

Die Entscheidungen der Kommission zur Verschonungsklausel für den Beteiligungserwerb durch Wagnisbeteiligungsgesellschaften wie auch zur Sanierungsklausel unterstreichen, unabhängig vom Ausgang des angekündigten Klageverfahrens zur Sanierungsklausel, den gesetzgeberischen Handlungsbedarf in Bezug auf die Verlustberücksichtigung bei Körperschaften. Wer die Wirkung des Europarechts beklagt, erkennt die Lage der Dinge. Notwendig ist nicht eine Reform oder andere Interpretation des Beihilferechts, sondern ein steuersystematisch schlüssiger Neustart bei der Verlustverrechnung, im Grunde des deutschen Sanierungssteuerrechts insgesamt.

Richtigerweise nennt der Koalitionsvertrag eine „Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung“ als eines der mittelfristigen Ziele im Bereich der Unternehmensbesteuerung.<sup>238</sup> Vor dem Hintergrund der Kommissionsentscheidung ist dieses Vorhaben dringlicher geworden. Nicht nur bei Sanierungs- oder Umstrukturierungsmaßnahmen oder zur Förderung junger Unternehmen besteht weiterhin die Notwendigkeit des Erhalts steuerlicher Verlustvorträge. Generell ist es sachgerecht, tatsächlich erlittene Verluste auch im Falle eines Anteilseignerwechsels nur in Missbrauchsfällen untergehen zu lassen. Das Scheitern der Sanierungsklausel in ihrer konkreten Ausgestaltung bedeutet nicht, dass das Ziel nicht auf andere Weise erreicht werden kann. Allerdings muss der Gesetzgeber dabei die Verlustberücksichtigung auch beim Anteilseignerwechsel zum Normalfall und ihren Untergang zur Ausnahme machen. Für die Jahre der Wirtschafts- und Finanzkrise sollte der Gesetzgeber die Verlustvernichtungsnorm des § 8c KStG generell suspendieren.

### 3. Sanierungserlass

Bis Ende 1997 war die Steuerbefreiung von Gewinnen in Folge des endgültigen Erlasses bestehender Schulden eines Unternehmens bei Vorliegen von Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungseignung und Sanierungsabsicht in § 3 Nr. 66 EStG gesetzlich verankert. Diese Steuerbefreiung wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 1997 wegen Doppelbegünstigung (auf Schuldner- und Gläubigerebene) ab 1998 gestrichen. Seither richtet sich die ertragsteuerliche Behandlung

---

<sup>237</sup> Vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 111. Lfg. 10/2006, § 4 AO, Rn. 240 ff. m.w.N.

<sup>238</sup> Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP v. 26.10.2009, 17. Legislaturperiode, 13 f.

von Sanierungsgewinnen nach dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003,<sup>239</sup> das allerdings in verschiedener Hinsicht mit Rechtsunsicherheit behaftet ist.<sup>240</sup>

Rechtsfolge des Sanierungserlasses ist die Stundung und schließlich der Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne im Wege der Billigkeit (§ 227 AO). Voraussetzungen hierfür sind die Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schulderlasses und die Sanierungsabsicht des erlassenden Gläubigers.<sup>241</sup> Wie bei der Sanierungsklausel nach § 8c KStG liegen auch beim Sanierungserlass die Hürden für eine Inanspruchnahme der Vergünstigung hoch. Hinzu treten praktische Schwierigkeiten.<sup>242</sup>

Für die Frage, ob die Stundung und der Erlass von Steuern auf einen Sanierungsgewinn unter das Beihilfeverbot fallen, dürfte es – wie bei der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG – vor allem auf das Kriterium der materiellen Selektivität ankommen.<sup>243</sup> Möglicherweise ließe sich die Selektivität im Hinblick darauf verneinen, dass der Erlass von Sanierungsgewinnen der Besteuerung nach dem allgemeinen Leistungsfähigkeitsprinzip und damit allgemeinen wirtschaftspolitischen Zielsetzungen entspricht. Das Vorliegen einer Beihilfe wird zudem mit dem Argument verneint, dass die Ermächtigung zum Billigkeitserlass mangels Selektivität keine Beihilfe darstellt (weil die Billigkeitsmaßnahmen qua gesetzlicher Rechtsgrundlage gegenüber jedermann in Betracht kommen) und ferner im Hinblick auf die einzelne Billigkeitsmaßnahme ebenfalls keine Selektivität vorliegt, weil der Sanierungserlass nicht auf bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige beschränkt und das Ermessen in Bezug auf Stundung/Erlass der Steuer im Einzelfall auf Null reduziert ist.<sup>244</sup> Auch wenn gewichtige Argumente gegen eine Beihilfe sprechen, verbleibt ohne eine Genehmigung der in Rede stehenden Maßnahme durch die Kommission eine gewisse Rechtsunsicherheit.

Aus dem gleichen Grunde führt der gelegentlich zu hörende Wunsch nach der Wiedereinführung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen in die falsche Richtung,<sup>245</sup>

---

<sup>239</sup> IV A 6-S 2140-8/03, BStBl. I 2003, 240; bestätigt durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl. I 2010, 18.

<sup>240</sup> So hatte das FG München entschieden, dass für den Sanierungserlass keine Rechtsgrundlage besteht, Urteil v. 12.12.2007, 1 K 4487/06, DStR 2008, 1687. Inzwischen hat der BFH mit Urteil v. 14.07.2010 entschieden, dass es sich beim Sanierungserlass um eine verfassungsmäßige und von den Gerichten bei unternehmensbezogenen Sanierungen zu beachtende Verwaltungsvorschrift handelt (X R 34/08, BStBl. II 2010, 916). Allerdings ist noch abzuwarten, ob sich dem auch der VIII. Senat des BFH im Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG München (Az. VIII R 2/08) anschließen wird.

<sup>241</sup> Siehe hierzu OFD Niedersachsen v. 29.09.2010 – S 2140-S-St 244, DStR 2010, 2407.

<sup>242</sup> Solche ergeben sich vor allem bei der Gewerbesteuer, für die regelmäßig mehrere Behörden einzuschalten sind. Siehe OFD Magdeburg v. 14.10.2005 – G 1498-3-St 213, BeckVerw 070193.

<sup>243</sup> Vgl. dabei die von der Kommission veröffentlichten „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten“, Abl. (EG) Nr. C (2004) 244, 2, und Abl. (EG) Nr. C (2009) 156, 3.

<sup>244</sup> So Reimer, NVwZ 2011, 263. Vgl. zur Beihilferelevanz des Sanierungserlasses auch Strüber/v. Donat, BB 2003, 2036; Nolte, NWB Fach 3 (2005), 13735; Khan/Adam, ZInsO 2008, 899.

<sup>245</sup> So auch de Weerth, DB 2011, M 10, DB 0402966.

jedenfalls solange eine solche Norm nicht durch eine Entscheidung der Kommission abgesegnet ist. Unseres Erachtens liegt eine steuersystematische Lösung des Problems in der Abschaffung der Mindestbesteuerung, nach der Verluste grundsätzlich nur beschränkt mit bis zu 60 % der Einkünfte verrechnet werden können. In vielen Fällen haben die Krisenunternehmen zwar hohe steuerliche Verluste, die einen Sanierungsgewinn im Grunde ausgleichen könnten. Gleichwohl kommt es wegen der Mindestbesteuerung zur Steuerbelastung auf den Sanierungsgewinn. In Anbetracht der Ansammlung gewaltiger Verlustvorträge bei deutschen Unternehmen von über 600 Mrd. € allein per Ende 2006<sup>246</sup> ist aber klar, dass die schlichte Abschaffung der Mindestbesteuerung politisch nicht zu machen sein wird. Ein möglicher Ansatzpunkt könnte die Abschaffung der Mindestbesteuerung in Bezug auf die Verrechnung von künftigen Verlusten sein; die verschiedentlich diskutierte zeitliche Begrenzung der Verlustvorträge ist abzulehnen. Im Übrigen weist die Begrenzung der Verlustnutzung auch eine verfassungsrechtliche Dimension auf, wie der Beschluss des BFH vom 26.08.2010<sup>247</sup> zeigt.

#### 4. Regionale Steuerautonomie, insbesondere Gewerbesteuer

Nach Auffassung der Kommission sind regionale Besteuerungsunterschiede, insbesondere unterschiedlich hohe Unternehmenssteuersätze, in besonderem Maße geeignet, den Tatbestand einer Beihilfe zu erfüllen.<sup>248</sup> Bis vor einigen Jahren war unklar, ob eine regional oder lokal begrenzte allgemeine Steuerregelung, die von einer regionalen oder lokalen Gebietskörperschaft eines Mitgliedstaats im Rahmen ihrer autonomen Finanzhoheit erlassen wird, generell selektiven Charakter hat. Beispiele regionaler Steuerautonomie finden sich u.a. in Deutschland, Spanien, Belgien, Italien, Österreich und Großbritannien (Gibraltar). Die von autonomen Gebietskörperschaften erlassenen Steuern reichen von Zuschlags- oder Ermäßigungssätzen auf gesamtstaatlich erhobene Steuern bis zu regionalen Gewerbesteuern mit eigener Bemessungsgrundlage, Befreiungsregelungen und eigenem Steuersatz. Die Kommission war lange Zeit der Auffassung, dass interne Kompetenzaufteilungen innerhalb eines Mitgliedstaats für Beihilfeszwecke nicht gesondert zu berücksichtigen sind und Bezugsrahmen für das Kriterium der Selektivität das Hoheitsgebiet des (gesamten) Mitgliedstaats sei.<sup>249</sup>

Dass die zum Teil gravierenden Hebesatzunterschiede bei der Gewerbesteuer geeignet sind, Wettbewerbsverzerrungen auszulösen, hat die Diskussion um die innerdeutschen Gewerbesteuer-oasen (Norderfriedrichskoog u.a.), die in der Einführung eines Mindesthebesatzes von 200 Prozent (§ 10 Abs. 4 GewStG) endete, deutlich gezeigt. Vor dem Hintergrund von Beihilfeverfahren zu regionalen Steuersystemen in Spanien und Portugal wurde zwischenzeitlich die Frage aufgeworfen, ob die in Deutschland je nach

---

<sup>246</sup> Vgl. Körperschaftsteuerstatistik 2006 des Statistischen Bundesamts 2011; Anlage 3 zur Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten *Dr. Barbara Höll, Katrin Kunert, Harald Koch*, weiterer Abgeordneter und der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 17/4653 v. 03.02.2011.

<sup>247</sup> I B 49/10, DB 2010, 2366.

<sup>248</sup> Bericht der Kommission v. 09.02.2004, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 33.

<sup>249</sup> Mitteilung der Kommission zu Beihilfen im Steuerrecht (Fn. 4), Rn. 17; Bericht der Kommission v. 09.02.2004, a.a.O. (Fn. 5), Rn. 33.

Gemeinde auf der Basis unterschiedlicher Hebesätze erhobene Gewerbesteuer eine Beihilfe darstelle. Nach den Entscheidungen des EuGH betreffend die spanischen und portugiesischen Regionalsteuern kann eine Beihilfe in Bezug auf die Gewerbesteuer inzwischen wohl verneint werden.<sup>250</sup> Gleichwohl verdienen die Ausführungen des EuGH zur Reichweite des beihilferechtlichen Konzepts der regionalen Selektivität Beachtung. Die insoweit relevanten Prinzipien sollten im Hinblick auf eine etwaige Änderung der Gewerbesteuer und der Föderalismusdiskussion nicht übersehen werden.

Der engen Auffassung der Kommission zu regionalen Besteuerungsunterschieden hat der EuGH erst im Jahr 2006 in dem die autonome Region der Azoren betreffenden Steuerfall eine Absage erteilt, indem er die Reichweite des Konzepts regionaler Selektivität im Beihilferecht definiert hat.<sup>251</sup> Entscheidendes Kriterium dafür, dass das Zuständigkeitsgebiet einer unterhalb des Gesamtstaats angesiedelten Einrichtung den regionalen Bezugsrahmen für die Selektivitätsprüfung bildet, ist danach eine ausreichende Autonomie der regionalen Einrichtung gegenüber der Zentralregierung eines Mitgliedstaats.<sup>252</sup> Später hat der EuGH in der Rechtssache UGT Rioja<sup>253</sup> die in der Azoren-Entscheidung entwickelten Autonomiekriterien verfeinert.

Grundsätzlich sind bei der Prüfung der beihilferechtlichen Relevanz regional unterschiedlicher Steuersätze drei Alternativen zu unterscheiden:<sup>254</sup>

- *Fehlende Devolution*: Soweit die Zentralregierung eines Mitgliedstaats einseitig beschließt, den Steuersatz einer im gesamten Staatsgebiet erhobenen Steuer nur in einem bestimmten geographischen Gebiet zu senken, handelt es sich um eine regional selektive Maßnahme innerhalb ihres Zuständigkeitsgebiets.
- *Symmetrische Devolution*: Wenn lokale Körperschaften einer bestimmten Ebene (z.B. Regionen oder Bezirke) die autonome Befugnis haben, einen bestimmten Steuersatz für ihren geographischen Zuständigkeitsbereich festzusetzen, so können unterschiedlich hohe Steuersätze nicht Ausdruck von Selektivität sein, da es an einem einheitlichen Maßstab bzw. „nationalen Durchschnittssteuersatz“ fehlt, der als Bezugsgröße dienen könnte.
- *Asymmetrische Devolution*: Soweit eine lokale Körperschaft berechtigt ist, den Steuersatz einer nationalen Steuer nur in ihrem regionalen Zuständigkeitsgebiet niedriger festzusetzen, liegt keine Beihilfe vor, wenn die lokale Körperschaft insoweit autonom handelt. Erforderlich ist das Vorliegen von institutioneller, prozeduraler und finanzieller Autonomie.

Soweit man – mit guten Argumenten – die unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätze in Deutschland als Fall der symmetrischen Devolution begreift, ergibt sich bereits hier-

---

<sup>250</sup> *Arhold*, EuZW 2006, 717, 721; *de Weerth*, IStR 2008, 732, 734; vgl. auch *Glaser*, EuZW 2009, 363.

<sup>251</sup> EuGH v. 06.09.2006, Portugal/Kommission, Rs. C-88/03, Slg 2006, I-7115.

<sup>252</sup> Vgl. zu Einzelheiten: *Arhold*, a.a.O. (Fn. 250), 719 f.

<sup>253</sup> EuGH v. 11.09.2008, a.a.O. (Fn. 26).

<sup>254</sup> Schlussantrag des Generalanwalts *Geelhoed* v. 20.10.2005, C-88/03, Rn. 50 ff.

aus, dass diese keine Beihilfen im Sinne des Unionsrechts darstellen und unionsrechtskonform sind.<sup>255</sup>

Das gleiche Ergebnis (d.h. keine Qualifikation als Beihilfe im Sinne des Unionsrechts) ergibt sich jedoch auch, soweit man regional unterschiedlich hohen Gewerbesteuerhebesätze als Fall einer asymmetrischen Devolution begreift. Grund hierfür ist, dass die deutschen Gemeinden die insoweit erforderliche institutionelle, prozedurale und finanzielle (bzw. wirtschaftliche) Autonomie besitzen:

Institutionelle Autonomie liegt vor, wenn der regionalen oder lokalen Gebietskörperschaft ein gegenüber der Zentralregierung eigener politischer und administrativer Status verfassungsrechtlich eingeräumt ist.<sup>256</sup> Den deutschen Gemeinden steht im Rahmen ihrer Selbstverwaltung als Kernelement die Finanzhoheit gem. Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG zu. Diese umfasst die Grundlagen zur finanziellen Eigenverantwortung, wozu auch eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle zählt (Art. 28 Abs. 2 Satz 3, Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG). Zu den Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung zählt die Befugnis zur eigenverantwortlichen, selbständigen Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft.<sup>257</sup> Dies dürfte auch aus Sicht des EuGH ausreichend sein, um als öffentlich-rechtliche Körperschaft einen gegenüber dem Bund und dem jeweiligen Land hinreichend autonomen politischen und administrativen Status innezuhaben, so dass sie insoweit institutionell autonom sein dürften.<sup>258</sup>

Prozedurale Autonomie i.S.d. EuGH-Rechtsprechung liegt vor, wenn die Zentralregierungen der Mitgliedstaaten den Inhalt von Entscheidungen, die auf regionaler Ebene getroffen werden, nicht unmittelbar beeinflussen können.<sup>259</sup> Da die Gemeinden den Hebesatz für die Gewerbesteuer (in den Grenzen von § 16 GewStG) selbständig festlegen können, sind sie nach der EuGH-Rechtsprechung prozedural autonom. Denn auf gemeindlicher Ebene werden im Rahmen der Selbstverwaltung die maßgeblichen Entscheidungen hinsichtlich des Gewerbesteuerhebesatzes getroffen, ohne dass etwa der Bund oder das betreffende Land die Möglichkeit hätten, den Inhalt dieser Entscheidung unmittelbar zu beeinflussen.<sup>260</sup>

Finanzielle (wie auch wirtschaftliche) Autonomie beinhaltet, dass die finanziellen Auswirkungen einer Senkung des Steuersatzes für Unternehmen in der Region nicht durch Zuschüsse oder Subventionen aus anderen Regionen oder von der Zentralregierung ausgeglichen werden.<sup>261</sup> Bei der Gewerbesteuer trifft eine durch Hebesatzänderung eintretende Minderung oder Erhöhung des Steueraufkommens die jeweilige Gemeinde unmittelbar. Ein Ausgleich unterschiedlicher Gewerbesteuereinnahmen zwischen den

---

<sup>255</sup> *Arhold*, EuZW 2006, 717, 721.

<sup>256</sup> EuGH v. 06.09.2006, a.a.O. (Fn. 251), Rn. 67.

<sup>257</sup> *Nierhaus*, in: Sachs, GG Kommentar, 5. Aufl. 2009, Art. 28, Rn. 84.

<sup>258</sup> *Glaser*, a.a.O. (Fn. 250), 365, mit Verweis auf EuGH v. 06.09.2006, a.a.O. (Fn. 251), Rn. 67. Der Umstand, dass der GewSt-Hebesatz nach § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG mind. 200 % beträgt, sollte insoweit unschädlich sein.

<sup>259</sup> EuGH v. 06.09.2006, a.a.O. (Fn. 251), Rn. 67.

<sup>260</sup> Vgl. *de Weerth*, a.a.O. (Fn. 250), 734.

<sup>261</sup> EuGH v. 06.09.2006, a.a.O. (Fn. 251), Rn. 67.

Gemeinden erfolgt nicht. Auch der Umstand, dass Bund und Länder über die Gewerbesteuerumlage (§ 6 des Gesetzes zur Neuordnung der Gemeindefinanzen) zum Teil auch am Gewerbesteueraufkommen der Gemeinden beteiligt sind, sollte unschädlich sein, da die finanziellen Auswirkungen einer Änderung des Gewerbesteuer-Hebesatzes die betreffende Gemeinde jedenfalls zu rund 80 %<sup>262</sup> und damit im ganz überwiegenden Maß treffen. Hieraus sollte sich die erforderliche finanzielle und wirtschaftliche Autonomie der deutschen Gemeinden im unionsrechtlichen Sinne ergeben.<sup>263</sup>

## 5. Dauerverlustbetriebe der öffentlichen Hand

### a) Steuervergünstigungen beim Verlustausgleich im kommunalen Querverbund

Die steuerliche Behandlung dauerdefizitärer Betriebe gewerblicher Art (BgA) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts war in der Vergangenheit Gegenstand kontroverser Diskussionen in der Fachliteratur und der Rechtsprechung. Zur Organisationsvereinfachung, aber auch aus steuerlichen Vorteilerwägungen, haben viele Kommunen ihre verschiedenen Regie- oder Eigenbetriebe, welche sie beispielsweise im Bereich der Entsorgung, der Energie- und Wasserversorgung, dem öffentlichen Personennahverkehr und zur Erbringung anderer kommunaler Dienstleistungen (Kindergärten, Schwimmbäder usw.) führen, in (Tochter-)Kapitalgesellschaften organisiert, teilweise unter Verwendung von Organschaftsstrukturen. Auf diese Weise ist es ihnen möglich, Gewinne und Verluste, die in unterschiedlichen Betrieben anfallen, steuerwirksam zusammenzufassen.

Bis 2007 wurde dieser Verlustausgleich im kommunalen Querverbund von der Verwaltungspraxis nicht beanstandet, obwohl eine spezielle gesetzliche Grundlage nicht existierte.<sup>264</sup> Eine Zäsur brachte die Entscheidung des I. Senats des BFH vom 22.08.2007, wonach die Hinnahme von Dauerverlusten ohne Verlustausgleich und ggf. Gewinnaufschlägen auch bei den städtischen Kapitalgesellschaften regelmäßig zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) führt.<sup>265</sup> Die bei einer Beachtung der Urteilsgrundsätze ausgelösten Steuererhöhungen (Steuer auf die Gewinnerhöhung und Kapitalertrag

---

<sup>262</sup> Die Gewerbesteuerumlage ergibt sich durch Division des Istaufkommens der Gewerbesteuer im Erhebungsjahr durch den Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde und anschließender Multiplikation mit einem Vervielfältiger (§ 6 GemFinRefG). Der Vervielfältiger wiederum ergibt sich aus der Addition von Bundesvervielfältiger, Landesvervielfältiger und der Erhöhungszahl des Landesvervielfältigers. Der Bundesvervielfältiger für 2011 beträgt 14,5 %; der Landesvervielfältiger 49,5 % bzw. 20,5 % (Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen). Die Erhöhungszahl für 2011 beträgt für die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Bremen, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein 6 % (§ 6 Abs. 5 Satz 5 GemFinRefG i.V.m. § 1 GewStUEZV 2011).

<sup>263</sup> Dies wird noch dadurch verstärkt, dass die Gemeinden einen Teil der Einkommen- und Umsatzsteuer nach Art. 106 Abs. 5, Abs. 5a GG erhalten.

<sup>264</sup> Vgl. Krämer, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, 68. Lfg. 03/2010, § 8 Abs. 7 KStG, Rn. 8. Nach der Verwaltungsauffassung war eine Verlustverrechnung auch innerhalb eines Betriebs gewerblicher Art zulässig, wenn die unterschiedlichen Tätigkeiten organisatorisch und wirtschaftlich verknüpft waren.

<sup>265</sup> BFH v. 22.08.2007, I R 32/06, BB 2007, 2440.



steuer) waren aus Sicht der Kommunen und des Gesetzgebers geeignet, ein wichtiges Finanzierungsinstrument der öffentlichen Daseinsfürsorge in Frage zu stellen. Das BMF hat das Urteil mit einem „Nichtanwendungserlass“ belegt.<sup>266</sup> Anschließend wurde – mit Rückwirkung und einer Übergangsregelung für bestimmte Altfälle<sup>267</sup> – die frühere Verwaltungspraxis der kommunalen Querfinanzierung in § 8 Abs. 7 KStG gesetzlich verankert. Im Einzelnen bestimmt § 8 Abs. 7 KStG, dass (i) bei Betrieben gewerblicher Art i.S.d. § 4 KStG und (ii) bei Kapitalgesellschaften, deren Anteile mehrheitlich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten werden, die auch die anfallenden Verluste ausschließlich tragen, eine vGA nicht bereits deshalb ausgelöst wird, weil ein Dauerverlustbetrieb ausgeübt wird. Dauerverlustbetrieb im vorgenannten Sinne ist eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen. Eine Notifizierung der Regelung als Beihilfe ist nicht erfolgt.

### **b) Entscheidung des FG Köln vom 09.03.2010**

In beihilferechtlicher Hinsicht wurde die Diskussion zu § 8 Abs. 7 KStG durch eine Entscheidung des FG Köln<sup>268</sup> vom 09.03.2010 belebt. Im Urteilsfall betrieb eine Stadt einen profitablen Versorgungsbetrieb zusammen mit einem dauerdefizitären Parkhaus in der Rechtsform einer GmbH. Mit Hinweis auf die Einführung des § 8 Abs. 7 KStG verneinte das Gericht die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung, erkannte aber – und hier liegt die Besonderheit des Urteils – in der Regelung des § 8 Abs. 7 KStG eine staatliche Beihilfe. Da es sich jedoch um eine Beihilfe handele, die schon vor Inkrafttreten des EWG-Vertrags bestanden hat,<sup>269</sup> unterliege die Regelung nicht dem Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV, sondern nur der laufenden Kontrolle nach Art. 108 Abs. 1 AEUV.<sup>270</sup> Das FG Köln folgt in seiner Entscheidung im Wesentlichen einer in der Literatur vertretenen Auffassung.<sup>271</sup>

Entscheidend für eine Vereinbarkeit von § 8 Abs. 7 KStG mit dem Beihilfeverbot soll die Frage sein, ob die Regelung nur eine bereits vor Inkrafttreten des EWG-Vertrags am 01.01.1958 etablierte Verwaltungsauffassung festschreibt oder ob die gesetzliche Fixierung zu einer Änderung einer bestehenden Rechtslage geführt hat. Nach Ansicht des FG Köln beruhen die Steuervorteile in Bezug auf den Querverbund kommunaler Unternehmen auf der Auslegung und Anwendung von Vorschriften über die Besteuerung

---

<sup>266</sup> BMF-Schreiben v. 07.12.2007 – IV B 7-S 2706/07/0011, BStBl. I 2007, 905.

<sup>267</sup> Vgl. § 34 Abs. 6 Sätze 5 und 6 KStG.

<sup>268</sup> FG Köln v. 09.03.2010, 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345.

<sup>269</sup> Vgl. zum Begriff der bestehenden Beihilfe-Verordnung des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags, Nr. 659/1999, a.a.O. (Fn. 8), und Art. 4 Abs. 1 Satz 1 der DurchführungsVO 794/2004 zur VerfVO 659/1999, Abl. (EG) Nr. L (2004) 140, 1.

<sup>270</sup> Als neue Beihilfe ist nach Auffassung der Kommission (Art. 4 Abs. 1 der DurchführungsVO 794/2004 zur VerfVO 659/1999), a.a.O. (Fn. 269), auch die Änderung einer bestehenden Beihilfe anzusehen, es sei denn, dass es sich um eine Änderung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art handelt, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt haben kann.

<sup>271</sup> Vgl. Ausführungen bei *Weitermeyer*, FR 2009, 1, 13, 14.

der öffentlichen Hand, die in dieser Form seit 1925 bestehen.<sup>272</sup> Die Schwachstelle dieser Argumentation besteht darin, dass bis zur Einführung von § 8 Abs. 7 KStG keine gesetzliche Regelung bestand, welche die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen hätte.<sup>273</sup> Vielmehr war die Einführung des § 8 Abs. 7 KStG erforderlich, um eine aus Sicht des Gesetzgebers unerwünschte Rechtslage zu überlagern. Denn erst die gesetzliche Norm des § 8 Abs. 7 KStG bestimmt verbindlich, dass die Rechtsfolgen einer vGA bei bestimmten dauerdefizitären Betrieben der öffentlichen Hand nicht eintreten. Auch die differenzierten Übergangsregelungen in § 34 Abs. 6 Satz 4 ff. KStG deuten darauf hin, dass es sich bei § 8 Abs. 7 KStG nicht um eine Änderung bloß rein formaler oder verwaltungstechnischer Art handelt, sondern um eine Entscheidung des deutschen Gesetzgebers mit rechtsgestaltender Wirkung. Zudem sollte nicht übersehen werden, dass die Kommission im Zusammenhang mit bestehenden Beihilfen zwar keine Rückforderung bei den Begünstigten anfordern kann; wohl aber kann sie dem Mitgliedstaat zweckdienliche Maßnahmen zur Beseitigung der sich aus der Anwendung dieser Beihilfen ergebenden Wettbewerbsverfälschungen vorschlagen, wenn sie die Maßnahme für mit dem Binnenmarkt unvereinbar einstuft.<sup>274</sup>

Vor diesem Hintergrund wäre zu überlegen, die Regelung des § 8 Abs. 7 KStG als allgemeine steuerliche Regelung auszugestalten. Hierzu müsste auf die rechtsformabhängige Ausgestaltung des Kreises der Anteilseigner (Begrenzung auf juristische Personen des öffentlichen Rechts) verzichtet werden. Alternativ wäre über eine Notifizierung bei der Kommission nachzudenken.

### **c) Ausnahmen vom Beihilfeverbot für Zuwendungen als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen**

Schließlich käme in Betracht, dass der Verlustausgleich im kommunalen Querverbund wegen seiner sozialen Zielrichtung (ausnahmsweise) mit dem Beihilferecht vereinbar ist. Zu prüfen wäre die Anwendung des am 29.11.2005 von der Kommission auf der Grundlage der EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen „Ferring“<sup>275</sup> und „Altmark Trans“<sup>276</sup> verabschiedeten Monti-Pakets, das die beihilferechtliche Zulässigkeit von Zuwendungen bei der Erbringung von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse (DAWI) konkretisiert.<sup>277</sup> Begünstigt sind hierbei insbesondere Ausgleichszahlungen für öffentliche Dienstleistungen, wenn das leistende Unternehmen bestimmte Voraussetzungen erfüllt, insbesondere es

---

<sup>272</sup> Als historische Grundlage der in § 8 Abs. 7 KStG kodifizierten Regelung angeführt wird u.a. das Urteil des BFH v. 20.03.1956, I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166.

<sup>273</sup> Kritisch auch *de Weerth*, DB 2010, 19.

<sup>274</sup> Vgl. auch Bericht der Kommission v. 09.02.2004, a.a.O. (Fn. 5), 16.

<sup>275</sup> EuGH v. 22.11.2001, Rs. C-53/00 (Ferring), Slg. 2001, S. I-9067.

<sup>276</sup> EuGH v. 24.07.2003, Rs. C-280/00 (Altmark Trans), Slg. 2003, S. I-7747.

<sup>277</sup> Im Einzelnen handelt es sich um (i) einen Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen, die als Ausgleich für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen gewährt werden, Abl. C 2005/297, und (ii) die Entscheidung der Kommission v. 28.11.2005 über die Anwendung von Art. 86 Abs. 2 EGV auf staatliche Beihilfen, die bestimmten mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betrauten Unternehmen als Ausgleich gewährt werden, Abl. L 2005/312, 67.

eine in den DAWI-Katalog fallende Tätigkeit ausübt und die wahrgenommenen Aufgaben im Rahmen eines förmlichen und inhaltlich hinreichend bestimmten Betrauungsakts übertragen werden.

Ob die spezifischen Regelungen des Monti-Pakets geeignet sind, die Begünstigung nach § 8 Abs. 7 KStG beihilferechtlich zu legitimieren, lässt sich nicht generell feststellen. Zum einen zielen die nach dem Monti-Paket zulässigen Ausgleichszahlungen auf Einzelbeihilfen in Form von Leistungssubventionen ab. Demgegenüber stellt die Steuerbegünstigung des § 8 Abs. 7 KStG eine abstrakt-generelle Verschonungssubvention dar, die den Anfall von Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und ggf. Kapitalertragsteuer beim kommunalen Unternehmen verhindert. Zum anderen sind der Anwendungsbereich der Vergünstigungen nach dem Monti-Paket und derjenigen von § 8 Abs. 7 KStG nicht deckungsgleich. § 8 Abs. 7 KStG gewährt eine (steuerliche) Verschonung nämlich auch in den Fällen, in denen zunächst tatsächlich gar keine Ausgleichszahlung geleistet wird, z.B. weil das kommunale Unternehmen aus „seiner Substanz“ wirtschaftet.<sup>278</sup> Schließlich wäre zu prüfen, ob ein hinreichend klarer Betrauungsakt durch die Trägerkörperschaft vorliegt.

## 6. Steuervergünstigungen aufgrund Gemeinnützigkeit

Das deutsche Steuerrecht gewährt im Zusammenhang mit gemeinnützigen Tätigkeiten zahlreiche Steuervorteile. Steuerlich privilegiert werden gemeinnützige Organisationen und Einrichtungen sowie diejenigen, die solche Organisationen und Einrichtungen unterstützen. Beispiele sind die Befreiung gemeinnütziger Körperschaften von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, umsatzsteuerliche Befreiungen für Leistungen gemeinnütziger Einrichtungen, Befreiungen von der Grundsteuer und der Spendenabzug für Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen. Gerechtfertigt werden diese Vergünstigungen mit den Entlastungen, welche gemeinnützige Einrichtungen für den Staat bewirken; der Staat begünstigt also Tätigkeiten, welche er andernfalls selbst übernehmen oder finanziell unterstützen müsste.<sup>279</sup>

Das Gemeinnützigkeitsrecht wird zunehmend durch das Europarecht beeinflusst. Die sich insoweit stellenden Fragen betreffen zum einen das Verhältnis des Gemeinnützigkeitsrechts zu den Diskriminierungsverboten/Grundfreiheiten und zum anderen die Beihilferelevanz gemeinnützigkeitsabhängiger Steuervergünstigungen. Über die Anwendung der Diskriminierungsverbote hatte der EuGH u.a. in den Rechtssachen „Jundt“<sup>280</sup>, „Stauffer“<sup>281</sup> und „Persche“<sup>282</sup> zu entscheiden. Als Folge dieser EuGH-Recht-

---

<sup>278</sup> BMF-Schreiben v. 12.11.2009, BStBl. I S. 1303, Tz. 28, ausreichend soll sein, dass der Verlust im Ergebnis getragen wird.

<sup>279</sup> Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 1 Rz. 110 ff. Einen anderen Ansatz vertritt Kube, IStR 2005, 469.

<sup>280</sup> EuGH v. 18.12.2007, Jundt, Rs. C- 281/06, Slg. 2007, I-12231.

<sup>281</sup> EuGH v. 14.09.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Rs. C-386/04, Slg. 2006, I-8203.

<sup>282</sup> EuGH v. 27.01.2009, Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheid, Rs. C-318/07, DStR 2009, 207. Zur Anwendung der Persche-Entscheidung BMF-Schreiben vom 16.05.2011, IV C 4-S 2223/07/0005:008, DOK 2011/0381377.

sprechung wurde im JStG 2009<sup>283</sup> der Kreis der gemeinnützigen Organisationen um EU-/EWR-Ausländer erweitert (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG, § 51 Abs. 2 AO). Die Entwicklung dürfte damit aber noch nicht abgeschlossen sein, denn die bisherigen Maßnahmen des Gesetzgebers zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben erscheinen unvollständig.<sup>284</sup> Berührungspunkte mit dem Beihilferecht hat das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht dort, wo gemeinnützige Einrichtungen am Markt auftreten und mit privaten Unternehmen in Wettbewerb treten. Im Folgenden wird die Frage behandelt, ob und inwieweit die den gemeinnützigen Körperschaften gewährte Steuerbefreiung mit dem Beihilfeverbot vereinbar ist.<sup>285</sup>

In der Rechtssache „Cassa di Risparmio di Firenze“ hat der EuGH geklärt, dass auch gemeinnützige Körperschaften, die selbst unmittelbar keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, als Unternehmen i.S.d. Beihilfavorschriften anzusehen sind, wenn sie eine Kontrollbeteiligung an einer Gesellschaft halten und diese Kontrolle tatsächlich durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung der Gesellschaft ausüben.<sup>286</sup> Im Ausgangsfall des Vorlageverfahrens ging es um Gewinnausschüttungen, die eine italienische Stiftung aus einer Beteiligung an einer Bankgesellschaft erzielt hat. Die Stiftung war an sich gemeinnützig tätig und steuerbefreit. Allerdings waren die Mitglieder ihres Verwaltungsrats – aus Gründen, die im Zusammenhang mit der damaligen Privatisierung des italienischen Bankensystems standen – für eine Übergangszeit zugleich Mitglieder des Verwaltungsrats der Bank. Nach italienischem Recht waren Gewinnausschüttungen an Stiftungen, die ausschließlich Zwecke der Wohltätigkeit, Bildung und Erziehung sowie der Wissenschaft und Forschung verfolgten, vom Kapitalertragsteuereinbehalt befreit. Entsprechend beantragte die Stiftung die Befreiung der Gewinnausschüttungen. Der Antrag wurde von den italienischen Steuerbehörden mit der Begründung abgelehnt, dass sich die Verwaltung der Beteiligung an der Bank im vorliegenden Falle als gewerbliche Tätigkeit darstelle, welche mit der Befreiung für ausschließlich gemeinnützige Zwecke unvereinbar sei. Der Fall landete vor dem EuGH, welcher feststellte, dass die an sich gemeinnützige Stiftung als Unternehmen i.S.v. Art. 87 Abs. 1 EGV zu qualifizieren sein kann, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Diese Voraussetzung war hier nach Ansicht des EuGH erfüllt, da die Stiftung durch die Einflussnahme auf die Verwaltung der Bank, an der sie eine Kontrollbeteiligung hielt, als an der wirtschaftlichen Tätigkeit der (kontrollierten) Bank beteiligt anzusehen gewesen sei.<sup>287</sup> Eine Befreiung der Gewinnausschüttungen von der Quellensteuer könne dann nach einer vom nationalen Gericht durchzuführenden Prüfung als staatliche Beihilfe zu qualifizieren sein. Die Quintessenz des Urteils ist darin zu sehen, dass für gemeinnützige Einrichtungen keine Bereichsausnahme vom Beihilfeverbot besteht und es für die beihilferechtliche Behandlung keine Rolle spielt, ob die gemeinnützige Einrichtung eine Gewinnerzielungsabsicht hat.

---

<sup>283</sup> JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

<sup>284</sup> Vgl. Förster, BB 2011, 663, 668 f.

<sup>285</sup> Vgl. zu diesem Thema: Helios, EWS 2006, 61 (Teil I), 108 (Teil II); Heger, DStR 2008, 807, 810 f.; Hüttemann, DB 2006, 914; Musil, DStR 2009, 2453.

<sup>286</sup> EuGH v. 10.01.2006, Cassa di Risparmio di Firenze, Rs. C-222/04, Slg 2006, I-289.

<sup>287</sup> EuGH v. 10.01.2006, a.a.O. (Fn. 286).

In Deutschland sind Körperschaften von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit, wenn sie nach ihrer Verfassung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung – im Rahmen der Vorgaben der §§ 51 ff. AO – ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG). Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO)<sup>288</sup> unterhalten wird, es sei denn, es handelt sich um einen (wiederum steuerbefreiten) Zweckbetrieb i.S.d. §§ 65 ff. AO. Damit stellt sich die Beihilfefrage in den Fällen, in denen eine gemeinnützige Körperschaft im Rahmen eines Zweckbetriebs tätig ist. Praktische Bedeutung kann dies z.B. im Gesundheitswesen (Krankenhäuser) oder in der Forschung haben.

Bei der Frage, ob die Steuervergünstigungen für Zweckbetriebe gemeinnütziger Körperschaften geeignet sind, eine Beihilfe darzustellen, dürfte das Kriterium der materiellen Selektivität eine wesentliche Rolle spielen. Sofern man die Steuerpflicht von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 64 Abs. 1 AO) als Referenzsystem definiert,<sup>289</sup> wäre in einem weiteren Schritt zu untersuchen, ob die Steuerbefreiung insofern eine Ausnahme von diesem Referenzsystem darstellt, als sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

An der Vergleichbarkeit von gemeinnützigen und privaten Organisationen bestehen Zweifel. Denn im Gegensatz zu den Privaten haben Zweckbetriebe die in den §§ 52 ff. AO festgelegten Bedingungen für gemeinnütziges Handeln einzuhalten. Zu beachten ist beispielsweise der Unmittelbarkeitsgrundsatz (§ 57 AO), wonach die Körperschaft ihre satzungsmäßigen Zwecke immer selbst verwirklichen muss, was zu Einschränkungen in Bezug auf Organisationsstrukturen führt und Synergieeffekte und Outsourcingmöglichkeiten verhindert. Ferner zu beachten ist der Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 AO), wonach der Zweckbetrieb das in der Satzung vorgeschriebene Ziel des Gemeinwohls verfolgen muss, also zwar Gewinne erzielen kann, diese aber für Satzungszwecke einsetzen muss und nicht ausschütten darf. Auch die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung kann sich als hinderliche Einschränkung erweisen. Schließlich haben bestimmte Zweckbetriebe spezifische Vorgaben zu beachten. Beispielsweise wird gemeinnützigen Krankenhäusern auferlegt, dass mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden (§ 67 AO).

Im Übrigen kann sich ein Ausschluss vom Beihilfeverbot aus den Ermessensausnahmen in Art. 107 Abs. 3 lit. b) AEUV ergeben, welche Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse vom Verbot ausnimmt. Wesentliche Bereiche der Gemeinnützigkeit dürften in diese Kategorie fallen.<sup>290</sup> Allerdings ist zu

---

<sup>288</sup> § 14 Satz 1 AO definiert den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als selbständige und nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keinen Zweckbetrieb darstellen, sind normal steuerpflichtig (§ 64 Abs. 1 AO).

<sup>289</sup> Zu den Prüfungsschritten beim Merkmal der Selektivität von Vergünstigungen siehe oben II.2.e) sowie, in Bezug auf die Sanierungsklausel, oben IV.2.d).

<sup>290</sup> Vgl. *Helios*, a.a.O. (Fn. 285), 119; *Hüttemann*, a.a.O. (Fn. 285), 914.

beachten, dass für die Anwendung der Beihilfeausnahmen eine ausschließliche Zuständigkeit der Kommission besteht, die insoweit über ein weites Ermessen verfügt (siehe oben II.4.b]). Schließlich wäre zu prüfen, ob die einschlägigen Steuervergünstigungen für Zweckbetriebe in den Schutzbereich für Alt-Beihilfen fallen.<sup>291</sup>

## 7. Steuervergünstigungen im EU-Ausland

Die Steuerrechtsordnungen der übrigen EU-Mitgliedstaaten halten diverse Steuervergünstigungen bereit, die entweder als staatliche Beihilfen qualifizieren oder dafür in Betracht kommen. Einige hiervon sollen an dieser Stelle Erwähnung finden.

Im Oktober 2009 wurde Spanien von der Kommission auf der Grundlage der Beihilfevorschriften aufgefordert, eine in 2002 eingeführte Steuervergünstigung aufzuheben, die es spanischen Unternehmen beim Erwerb von Beteiligungen an ausländischen (nicht jedoch an spanischen) Unternehmen gestattet, den im Rahmen von Anteilerwerben gezahlten Goodwill/Firmenwert für Zwecke der Körperschaftsteuer abzuschreiben.<sup>292</sup> Diese Entscheidung wurde am 11.01.2011 im Amtsblatt der Kommission der EU veröffentlicht.<sup>293</sup> Aus Gründen des Vertrauensschutzes wurde die Rückforderung der Vergünstigung nur insoweit angeordnet, als diese seit dem 21.12.2007 (dem Tag der Publikation der Entscheidung zur Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens im Amtsblatt) gewährt wurde. Die Maßnahmen der Kommission bilden den Abschluss eines im Oktober 2007 eingeleiteten förmlichen Prüfungsverfahrens.<sup>294</sup> Dem Verfahren vorausgegangen waren zahlreiche Beschwerden bei der Kommission und Anfragen von Mitgliedern des Europäischen Parlaments. Die Untersuchung der Kommission führte 2009 zunächst zu dem Ergebnis, dass die spanische Steuervergünstigung eine Beihilfe darstellt, da Beteiligungen an Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten ohne sachlich gerechtfertigten Grund günstiger behandelt werden als Beteiligungen an inländischen Unternehmen.<sup>295</sup> Im Hinblick auf Beteiligungen an Unternehmen in Nicht-EU-Ländern ist die Kommission der von Spanien vorgetragene Begründung nachgegangen, dass die Maßnahme erforderlich sei, um steuerliche und andere rechtliche Hindernisse auszugleichen, mit denen Erwerber in Nicht-EU-Ländern konfrontiert seien. Nachdem die Kommission jedoch bei der überwiegenden Mehrheit der wichtigsten Drittländer keine derartigen Hindernisse feststellen konnte, forderte sie Spanien im Januar 2011 auf, die Vergünstigung auch in Bezug auf den Erwerb von Beteiligungen außerhalb der EU aufzuheben und – analog zu der Regelung für Beteiligungen in anderen Mitgliedstaaten aus Gründen des Vertrauensschutzes – nur die seit Beginn der Untersuchung in 2007 gewährten Beihilfen zurückzufordern. Ausdrücklich ausgenommen hiervon sind

---

<sup>291</sup> Vgl. zum Begriff der bestehenden Beihilfe Verordnung des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags, Nr. 659/1999, a.a.O. (Fn. 8), und Art. 4 Abs. 1 Satz 1 der DurchführungsVO 794/2004 zur RatsVO 659/1999, a.a.O. (Fn. 269), 1.

<sup>292</sup> Vgl. *Eberhartinger/Hirschler/Petutschnig*, SWI 2010, 55, 59 f.

<sup>293</sup> Entscheidung der Kommission vom 28.10.2009, Abl. (EU) Nr. L (2011), 7, 48.

<sup>294</sup> Entscheidung der Kommission zur Beihilferegelung C-45/2007 v. 10.10.2007 – K(2007) 4321 endgültig – Pressemitteilung IP/07/1469 v. 10.10.2007.

<sup>295</sup> Entscheidung der Kommission zur Beihilferegelung C-45/2007 v. 28.10.2009 – K(2009) 8107 korr., Abl. (EU) Nr. L (2011) 7, 48; Pressemitteilung IP/09/1601 v. 28.10.2009.

Beihilfen, die Länder betreffen, in denen Hindernisse, z.B. in Form des Verbots grenzüberschreitender rechtlicher Zusammenschlüsse, nachgewiesen wurden oder nachgewiesen werden können (namentlich China und Indien).<sup>296</sup>

Gegen die Entscheidung der Kommission sind beim EuG bereits mehrere Klagen anhängig.<sup>297</sup>

Bekannte Beispiele für steuerliche Beihilfen in anderen EU-Mitgliedstaaten sind Steuerbefreiungen für gewerbliche Güterkraftverkehrsunternehmen (Italien)<sup>298</sup>, die zeitlich befristete Befreiung eines Industriezweigs von Sozialabgaben (Frankreich)<sup>299</sup> und die Befreiung des Erwerbs von bestimmten Industriegrundstücken von der Grunderwerbsteuer.<sup>300</sup> Zahlreiche Vergünstigungen sind später als „Steuerdumping“ oder „unfairer Steuerwettbewerb“ in Kritik geraten, so die Coordination Centres in Belgien,<sup>301</sup> der reduzierte Steuersatz für internationale Finanzdienstleistungen im ehemaligen

---

<sup>296</sup> Beschluss der Kommission zur Beihilferegelung C-45/2007 v. 12.01.2011 – C(2010) 9566 korrr.; Pressemitteilung IP/11/26 v. 12.01.2011.

<sup>297</sup> EuG T-207/10 (anhängiges Verfahren), Deutsche Telekom/Kommission, Mitteilung Abl. (EU) Nr. C (2010) 195, 20; EuG T-219/10 (anhängiges Verfahren), Autogrill Espana/Kommission, Mitteilung Abl. (EU) Nr. C (2010) 179, 54; EuG T-221/10 (anhängiges Verfahren), Iberdrola/Kommission, Mitteilung Abl. (EU) Nr. C (2010) 179, 55; EuG T-225/10 (anhängiges Verfahren), Banco Bilbao Vizcaya Argentaria/Kommission, Mitteilung Abl. (EU) Nr. C (2010) 179, 56; EuG T-227/10 (anhängiges Verfahren), Banco Santander, Mitteilung Abl. (EU) Nr. C (2010) 195, 28; EuG T-228/10 (anhängiges Verfahren), Telefonica/Kommission, Mitteilung Abl. (EU) Nr. C (2010) 195, 28; EuG T-234/10 (anhängiges Verfahren), Ebro Foods/Kommission, Mitteilung Abl. (EU) Nr. C (2010) 195, 30.

<sup>298</sup> Entscheidung der Kommission Nr. 93/496/EWG v. 09.06.1993, Abl. (EG) Nr. L (1993) 233, 10, 12; zur Verpflichtung zur Rückforderung dieser Beihilfe s. EuGH v. 29.01.1998, a.a.O. (Fn. 99).

<sup>299</sup> EuGH v. 14.02.1990, Frankreich/Kommission, Rs. C-301/87, Slg. 1990, I-351, I-362, Rn. 41; EuGH v. 02.07.1974, a.a.O. (Fn. 12), 719, Rn. 33 ff.

<sup>300</sup> Erster Wettbewerbsbericht Rn. 158.

<sup>301</sup> **Eingeführt durch kgl. Verfügung Nr. 187 v. 30.12.1982 (Gesetzblatt v. 13.01.1983) mit nachfolgenden Änderungen.** Einzelheiten vgl. *Malherbe/Francois*, IStR 1997, 74 (Teil I), 102 (Teil II); *Becker*, DB 1984, 1847; *ders.*, Intertax 1989, 430; *Borstell*, IWB Fach 5 (Belgien) Gruppe 2, 196; *Wagemans/Mund*, EWS 1991, 107; *Froesch*, IStR 1996, 366; *Gundel*, IStR 1994, 211, 216; Entscheidung der Kommission 2003/755/EG zur Beihilferegelung C-15/2002 v. 17.02.2003, Abl. (EG) Nr. L (2003) 282, 25.

Hafengebiet von Dublin (International Financial Service Centre, [IFSC]),<sup>302</sup> Konzernfinanzierungsgesellschaften in den Niederlanden<sup>303</sup>, das Zentrum für Finanz- und Versicherungsdienstleistungen im italienischen Triest<sup>304</sup> sowie Steueranreize für im Finanzsektor tätige Dienstleistungsgesellschaften im „Offshore-Geschäftszentrum“ auf

---

<sup>302</sup> Unternehmen, die sich im IFSC niederließen und bestimmte Voraussetzungen erfüllten, erhielten und erhalten teilweise noch eine Steuervergünstigung in Form einer Ermäßigung des Körperschaftsteuersatzes auf effektiv 10 %. Die EG-Kommission hat die irischen IFSC-Beihilfen 1987 erstmals genehmigt und seither in mehreren Stufen verlängert; vgl. Abl. (EG) Nr. C (1992) 15, 5. Zu den irischen Steuervergünstigungen s. *Fischer-Zernin/Schwarz*, IWB Fach 5 Gruppe 2, 1089; *Grotherr*, IWB Fach 5 Gruppe 2, 51; *Wagner*, StBp 1991, 1; *Wassermeyer*, IStR 1996, 349; *Rädler/Lausterer/Blumenberg*, a.a.O. (Fn. 154), 2 ff.; *de Weerth*, IStR 2001, 228. Auf Druck der Kommission hat Irland inzwischen den Vorzugsteuersatz von 10 % abgeschafft und gleichzeitig den allgemeinen Körperschaftsteuersatz auf 12,5 % gesenkt. Im Rahmen differenzierter Übergangsregelungen galt der o.g. Vorzugsteuersatz allerdings bis Ende 2005 bzw. gilt zum Teil sogar bis Ende 2010 weiter (vgl. Pressemitteilung der Kommission v. 18.02.2003, I P/03/242, und Entscheidung der Kommission 2003/601/EG v. 17.02.2003, Abl. (EG) Nr. L (2003) 204, 51).

<sup>303</sup> Staatsblad 651 v. 13.12.1996; *Galavazi*, IStR 1996, Beihefter 6, 1, 3 f.; *Rode*, IStR 1997, 293; *Langeris/van Herksen*, Intertax 1997, 265; *van der Laan*, Intertax 1997, 399. Mit Wirkung ab 01.01.1997 haben die Niederlande besondere Steuervergünstigungen für Einkünfte aus Konzernfinanzierungen eingeführt. Ziel dieser Vergünstigungen war und ist es, die Niederlande als Standort für ausländische Unternehmen attraktiver zu machen; insb. sollen multinationale Unternehmen dazu bewegt werden, ihre Finanzierungsgesellschaften in die Niederlande zu verlegen oder dort zu belassen. Damit traten die Niederlande in den Wettbewerb zu den belgischen Koordinierungszentren und den Finanzdienstleistungsunternehmen im irischen Dublin (s. nachfolgend), die ähnliche Zielsetzungen verfolgen. Nach Auffassung der niederländischen Regierung stellt die Steuervergünstigung keine genehmigungspflichtige Beihilfe i.S.d. AEUV dar. Die Gesetzesänderung wurde daher nicht bei der Kommission notifiziert. Die Kommission hat die Steuervergünstigung nachfolgend als gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe (Verfahren C-51/2001) qualifiziert, von deren Rückforderung jedoch aus Vertrauensschutzgesichtspunkten abgesehen wird. Im Rahmen einer Übergangsregelung lief diese Steuervergünstigung zum 31.12.2010 aus (vgl. Pressemitteilung der Kommission v. 18.02.2003, IP/03/242, und Entscheidung der Kommission 2003/515/EG v. 17.02.2003, Abl. [EG] Nr. L [2003] 180, 52).

<sup>304</sup> Gesetz v. 19.01.1991, Nr. 19; veröffentlicht im Amtsblatt der Italienischen Republik v. 21.01.1991. Für Einzelheiten s. *Marino/Analisi*, *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXVII (1996) Nr. 4, 1210. Verfahren C-16/2002 und Entscheidung der Kommission 2003/230/EG v. 11.12.2002, Abl. (EG) Nr. L (2003) 91, 47. Dieses Regime kam in der Praxis nicht zur Anwendung, da die hierfür erforderlichen Durchführungsvorschriften nie erlassen wurden.



Madeira (Portugal).<sup>305</sup> Weitere Beispiele finden sich im Bericht der Kommission vom 09.02.2004 über die Umsetzung des Kommissionsberichts zur Anwendung der Beihilfevorschriften im Bereich der Unternehmensbesteuerung.<sup>306</sup> Etliche Steuervergünstigungen hatte die Kommission ursprünglich noch für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt oder zumindest geduldet. Ein Umdenken setzte etwa Mitte der Neunziger Jahre ein, insbesondere im Zusammenhang mit den Arbeiten am sog. Verhaltenskodex, der als Grundlage für ein freiwilliges Verhalten der Mitgliedstaaten gegen den schädlichen Steuerwettbewerb gedacht war (siehe unten V.).

## V. Schädlicher Steuerwettbewerb, Verhaltenskodex und Beihilfen

### 1. Schädlicher Steuerwettbewerb

Nach dem Scheitern mehrerer Richtlinienvorhaben zur Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern hat die Europäische Kommission Mitte der Neunziger Jahre die Bekämpfung des sog. schädlichen Steuerwettbewerbs in den Mittelpunkt ihrer Aktivitäten gerückt.<sup>307</sup> Im Oktober 1997 hat eine von dem damaligen Steuerkommissar *Mario Monti* geleitete, aus Vertretern der Mitgliedstaaten bestehende Arbeitsgruppe dem Rat ein „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs“ vorgelegt. Darin enthalten waren insbesondere ein „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung“ und eine Mitteilung der Kommission über staatliche Beihilfen auf steuerli-

---

<sup>305</sup> Zu den Madeira-Steuervorteilen für deutsche Unternehmen s. *Pausenberger/Schmidt*, IStR 1996, 415. Die steuerlichen Vergünstigungen für Madeira stellen genehmigungspflichtige Beihilfen dar, welche die Kommission im Jahr 1995 für bis zum 31.12.2000 lizenzierte Unternehmen befristet bis zum Jahre 2011 genehmigte. In diesem Zusammenhang hatte die Kommission in 2000 zunächst ein Hauptprüfverfahren wegen eines möglichen Verstoßes der portugiesischen Steuervergünstigung gegen Leitlinien der Kommission für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung eingeleitet (Abl. [EG] Nr. C [2000] 301, 4). Dieses Verfahren wurde 2003 von der Kommission jedoch eingestellt, da die Kommission nicht nachweisen konnte, dass Portugal die vorgenannten Leitlinien anerkannt hatte (Abl. [EG] Nr. L [2003] 111, 49). 2007 hat die Kommission neue portugiesische Steuervergünstigungen als gemeinschaftskonforme Regionalbeihilfe genehmigt. Es handelt sich hierbei um Steuerermäßigungen, die Portugal an bestimmte Unternehmen gewährt, die sich zwischen 2007 und 2013 auf Madeira niederlassen (vgl. Pressemitteilung der Kommission v. 27.06.2007, IP/07/891).

<sup>306</sup> Bericht der Kommission v. 09.02.2004, a.a.O. (Fn. 5).

<sup>307</sup> In einem für die informelle Tagung des ECOFIN-Rates in Verona vorgelegten Diskussionspapier über „Steuern in der Europäischen Union“ hat die Kommission im April 1996 ausgeführt, dass der „unlautere Wettbewerb im steuerlichen Bereich ... Anlass zur Besorgnis“ gebe; vgl. SEK(96) 487 endg.

chem Gebiet.<sup>308</sup> Der Rat der Finanzminister (ECOFIN) hat der Entschließung über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung am 01.12.1997 zugestimmt.<sup>309</sup> In diesem Verhaltenskodex verpflichteten sich die Mitgliedstaaten, keine neuen schädlichen steuerlichen Maßnahmen i.S.d. Kodex zu treffen (Stillhalteverpflichtung)<sup>310</sup> und ihre geltenden Vorschriften und Praktiken auf ihre Schädlichkeit hin zu überprüfen (Rücknahmeverpflichtung)<sup>311</sup>.

Anfang 1998 hat der Rat sodann eine später nach ihrer Vorsitzenden *Primarolo* benannte Arbeitsgruppe zur Untersuchung der potenziell schädlichen Steuermaßnahmen ins Leben gerufen.<sup>312</sup> Der Abschlussbericht der Primarolo-Gruppe stuft 66 nationale Regelungen – wenn auch nicht immer einstimmig – als schädlich i.S.d. Verhaltenskodex („positiv“) ein.<sup>313</sup> Der Verhaltenskodex wurde am 03.06.2003 im Rahmen der Verabschiedung des Steuerpakets gemeinsam mit der Zinsbesteuerungs-Richtlinie und Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie verabschiedet; der Rat stellte fest, dass die im Primarolo-Bericht identifizierten Regelungen im Prinzip bis zum 31.12.2005 auslaufen mussten. Im Ergebnis hat der Primarolo-Bericht, obwohl er nach seiner Veröffentlichung nicht mehr (umfassend) überarbeitet wurde, wesentlich dazu beigetragen, dass die Mehrzahl der damals als schädlich eingestuften steuerlichen Regelungen entweder angepasst wurden oder im Rahmen von Übergangsregelungen ausgelaufen sind.<sup>314</sup> Auch die Steuersysteme der zum 01.05.2004 und 01.01.2007 beigetretenen Mitgliedstaaten wurden auf mögliche schädliche steuerliche Maßnahmen untersucht. Der Rat kam im Herbst 2003 zum Schluss, dass 30 steuerliche Maßnahmen bei den 10 Beitrittskandidaten als

---

<sup>308</sup> Mitt. der Kommission an den Rat, Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union, Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, KOM(97) 495 endg. und KOM(97) 564 endg. Weitere Bestandteile der Mitteilung waren der Vorschlag für eine Richtlinie zur Besteuerung von Zinserträgen an Gebietsansässige anderer Mitgliedstaaten sowie Maßnahmen zur Abschaffung der Quellensteuer auf grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen. Bereits in früheren Mitteilungen hatten sich die Gemeinschaftsorgane zum unfairen Steuerwettbewerb geäußert: Vgl. Mitteilung der Kommission an den Europäischen Rat, Aktionsplan für den Binnenmarkt, CSE(97) 1 endg.; Bericht der Kommission über die Entwicklung der Steuersysteme, KOM(96) 546 endg.; Europäisches Parlament, Entschließung zum Bericht der Kommission über die Steuern in der Europäischen Union: Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme, KOM(96) 546 endg.; Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Thema „Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“, 97/C296/09, ABl. (EG) Nr. C (1997) 296, 37.

<sup>309</sup> Verhaltenskodex, a.a.O. (Fn. 3).

<sup>310</sup> Buchst. C. Verhaltenskodex, a.a.O. (Fn. 3).

<sup>311</sup> Buchst. D. Verhaltenskodex, a.a.O. (Fn. 3).

<sup>312</sup> Schlussfolgerungen des Rates v. 09.03.1998 zur Einsetzung der Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung), ABl. (EG) Nr. C (1998) 99, 1. Zu ihrem ersten Vorsitzenden hat die Gruppe *Dawn Primarolo*, Financial Secretary im Schatzamt des Vereinigten Königreichs, gewählt.

<sup>313</sup> Im Internet veröffentlichter Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ (sog. Primarolo-Gruppe) v. 29.02.2000, Nr. 4901/99, Rn. 30.

<sup>314</sup> Vgl. die Darstellung bei *Rossi-Maccanico*, EStAL, 2007, 25. Beispielhaft genannt seien die steuerliche Begünstigung in der Sonderwirtschaftszone der Dublin Docks und die sog. Koordinationszentren in Belgien, die beide zum 31.12.2010 endgültig ausgelaufen sind.

schädlich einzuschätzen waren und sich die betroffenen Staaten für 27 dieser Maßnahmen bereits zu einer Rückführung verpflichteten bzw. diese bereits eingeleitet hatten. Für Rumänien und Bulgarien wurden keine schädlichen Maßnahmen identifiziert. Die Arbeitsgruppe, die den Verhaltenskodex (code of conduct) betreut, trifft sich zurzeit üblicherweise zwei Mal pro Halbjahr.

Die Diskussion über steuerschädliches Verhalten wird zudem auf Ebene der OECD geführt; sie ist nach wie vor hoch aktuell.<sup>315</sup>

## 2. Klassifizierung „schädlicher Steuermaßnahmen“ im Verhaltenskodex

Nach dem Verhaltenskodex sind „steuerliche Maßnahmen als potenziell schädlich [...] anzusehen, die gemessen am üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveau, eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung, einschließlich einer Nullbesteuerung, bewirken“.<sup>316</sup> Folgende Kriterien deuten danach auf schädlichen Steuerwettbewerb hin:<sup>317</sup>

- Die Vorteile werden ausschließlich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt;
- die Vorteile sind völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben (sog. „ring-fencing“);
- eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substanzielle wirtschaftliche Präsenz des Vorteilnehmers in dem die steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat ist nicht gegeben;
- die Regelungen weichen von den international anerkannten transfer-pricing Grundsätzen (insbesondere den OECD-Regeln) ab; und
- den Maßnahmen mangelt es an Transparenz.

Für die nähere Klassifizierung von Steuermaßnahmen, die eine Überprüfung erfordern, hat die Kommission sodann eine „indikative Liste“ erstellt, welche die Maßnahmen in folgende Gruppen unterteilt:<sup>318</sup>

- (i) Dienste innerhalb einer Gruppe: z.B. die belgischen „Koordinationszentren“, die Servicezentren in Italien sowie die für die Holdinggesellschaften in Luxemburg,

---

<sup>315</sup> Vgl. z.B. OECD, *Progress report on the implementation of the internationally agreed tax standard, progress made as at 23 June 09*; zum Diskussionsstand im Zeitpunkt der Voraufgabe: OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998; siehe auch OECD, *Towards Global Tax Co-Operation – Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, dazu: *de Weerth*, JStR 2001, Länderbericht 01/2001, 1.

<sup>316</sup> Buchst. B, Verhaltenskodex, a.a.O. (Fn. 3), vgl. auch ausführliche Darstellung zu Erfahrungen mit dem Verhaltenskodex durch *Mors*, in: <http://library.fes.de/pdf-files/id/04514.pdf>, 6.

<sup>317</sup> Buchst. B, Verhaltenskodex, a.a.O. (Fn. 3). Ähnliche Kriterien finden sich im OECD-Report on Harmful Tax Competition.

<sup>318</sup> Allg. Presseinformation der EG-Kommission, Nr. 7264 (N. S.) v. 16.07.1998.

den Niederlanden („the Dutch ruling practice“) und im spanischen Baskenland geltenden Regelungen;

- (ii) Finanz- und Versicherungsdienste und Off-Shore-Gesellschaften: Dies betrifft besondere Regimes in Luxemburg (für Versicherungen und Rückversicherungen), Schweden (für ausländische Versicherungsgesellschaften), Griechenland (für Off-Shore-Gesellschaften), Italien (für die Region Triest), Portugal (für die Regionen Madeira und Santa Maria), Finnland (für die Insel Aland) und Großbritannien (für Gibraltar).
- (iii) Andere sektorspezifische Regelungen: z.B. für die Schifffahrt (spezifische Maßnahmen in Griechenland, Italien, Großbritannien, den Niederlanden und Portugal), die Luftfahrt (Gibraltar) und die Filmindustrie (Vorzugsregelungen in Großbritannien und Luxemburg). Auch das irische System der Besteuerung von bestimmten produzierenden Unternehmen mit 10 % („10 % manufacturing rate“) fällt in diese Kategorie.
- (iv) Regionale Anreize: Insbesondere in Frankreich (Korsika, die Überseedepartements, den Nord-Pas de Calais und mehrere Freizonen), Deutschland (neue Länder und Ostberlin), Irland (Flughafen Shannon), Spanien (Kanarische Inseln und Baskenland) sowie Großbritannien (Nordirland).
- (v) Übrige Aktivitäten: z.B. Steuervorteile für kleine und mittlere Unternehmen in Deutschland, für kleinste und kleine Unternehmen sowie große Investitionsvorhaben in Portugal, für neu gegründete Unternehmen in Frankreich oder zugunsten von bestimmten geographischen Gebieten (z.B. Kleinstädte in Griechenland, St. Martin und St. Barthélemy in Frankreich).

Nicht dem Verhaltenskodex unterfallen nationale Vorschriften, die darauf abzielen, steuerliche Mehrbelastungen für ausländische Investoren abzubauen (z.B. Quellensteuerreduzierungen). Auch die Vereinbarung des Anrechnungs- bzw. Freistellungsverfahrens in den Doppelbesteuerungsabkommen stellen regelmäßig keinen schädlichen Steuerwettbewerb dar.<sup>319</sup>

### 3. Zum Verhältnis von Verhaltenskodex und Beihilfen

Der Verhaltenskodex ist ein Instrument *sui generis*. Er hat die Form einer „Entscheidung“, welche nicht unter Art. 288 AEUV (ex-Art. 249 EG) fällt und auch sonst nicht im AEUV (ehemals im EG-Vertrag) vorgesehen ist. Verabschiedet haben ihn der „Rat und die im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten“. Ein solches Gremium kennt der AEUV (bzw. EG) nicht. Der Verhaltenskodex ist daher kein Rechtsinstrument der EU, sondern ein *codex praeter legem*, rechtlich unverbindlich für den Rat, die Mitgliedstaaten und die Kommission, aber im förmlichen Kleid einer Gemeinschaftsmaßnahme. Subjektive Rechte für den Marktbürger werden nicht begründet.<sup>320</sup> Allerdings sollten die nationalen Gerichte gehalten sein, den Verhaltenskodex bei der

---

<sup>319</sup> Vgl. Schön, a.a.O. (Fn. 2), 130.

<sup>320</sup> Vgl. Blumenberg/Lausterer, a.a.O. (Fn. 2), 31 f.

Auslegung nationalen Rechts zu berücksichtigen, regelmäßig wohl mit der Folge eines Vorabentscheidungsersuchens.<sup>321</sup>

Die unionsrechtlichen Beihilfenvorschriften und der Verhaltenskodex sind zwar miteinander verbunden, stehen jedoch in keinem gesondert geregelten Verhältnis zueinander und bleiben eigenständige Verfahren. So sind die Kriterien für eine Beihilfe und für den schädlichen Steuerwettbewerb nicht identisch. Für alle Steuerpflichtigen geltende allgemeine Fördermaßnahmen unterfallen regelmäßig (mangels Selektivität) nicht dem Beihilfegriff, können jedoch „harmful tax reliefs“ i.S.d. Verhaltenskodex sein. Wie eng die Dinge allerdings im Einzelfall beieinanderliegen, zeigt das Beispiel der irischen Körperschaftsteuer: Nachdem die irische Niedrigbesteuerung bestimmter Wirtschaftszweige (vor allem in den Dublin Docks) als beihilferechtlich bedenklich eingestuft wurde, hat Irland die Körperschaftsteuer für alle gewerblichen Aktivitäten auf 12,5 % gesenkt. Diese generelle Regelung ist beihilferechtlich möglicherweise nicht zu beanstanden. Da sie aber nach wie vor vor allem das Anlocken ausländischer Unternehmen und Privatinvestoren bezweckt, kommt sie als schädliche Steuermaßnahme durchaus in Betracht. Andererseits wurden auch Regelungen von der Kommission als schädliche Beihilfen eingestuft, die im Verhaltenskodex zunächst nicht aufgegriffen wurden (vgl. z.B. sog. Baskische Tax Holidays).<sup>322</sup>

Steuerliche Beihilfen fallen grundsätzlich unter die Definition der „potenziell schädlichen Maßnahmen“, da sie als Ausnahmeregelungen eine Steuerentlastung und damit eine niedrigere Effektivbesteuerung bewirken. Auf die Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit von Beihilfen dürfte der Verhaltenskodex jedoch kaum Auswirkungen haben. Zum einen wird das – in die Zuständigkeit der Kommission und nicht die des Rates fallende – eigenständige Beihilfeverfahren durch den Verhaltenskodex nicht berührt.<sup>323</sup> Vielmehr werden Maßnahmen, die durch den Verhaltenskodex als schädlich eingestuft wurden, auch einer Beihilfeprüfung unterzogen. Der Kodex enthält lediglich eine Selbstverpflichtung der Kommission, Leitlinien zur Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung zu veröffentlichen<sup>324</sup> und genauestens auf die strikte Anwendung der Vorschriften über die betreffenden Beihilfen zu achten. Zum anderen ist nicht vorgesehen, einen Mitgliedstaat, der gegen den Kodex verstößt, mit Sanktionen zu belegen. Auswirkungen entfaltet der Verhaltenskodex damit eher auf moralischer Ebene.

---

<sup>321</sup> Vgl. EuGH v. 13.12.1989, Grimaldi/Fonds des maladies professionnelles, Rs. C-322/88, Slg. 1989, 4416, 4421, Rn. 19.

<sup>322</sup> Entscheidung der Kommission v. 20.12.2001 über eine spanische Beihilferegelung aus dem Jahr 1993 zugunsten neu gegründeter Unternehmen in Vzcaya (Spanien), Abl. (EU) Nr. L (2003) 40, 11, Rn. 32.

<sup>323</sup> Buchst. J, Verhaltenskodex, a.a.O. (Fn. 3).

<sup>324</sup> Dieser Vorgabe ist die Kommission in ihrer Mitteilung über die „Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung“, a.a.O. (Fn. 4), nachgekommen.

## VI. Ausblick

Die praktische Bedeutung der unionsrechtlichen Beihilfavorschriften für das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten hat aufgrund einer in den letzten Jahren zunehmend strenger gehandhabten Aufsicht der Kommission zugenommen. Zwar stehen die (direkten) Steuern grundsätzlich unter dem Vorbehalt der Souveränität der Mitgliedstaaten, welche – von Ausnahmen im Bereich der indirekten Steuern und vereinzelt Harmonisierungsmaßnahmen bei den direkten Steuern abgesehen – ihre Steuerquellen einschließlich der entsprechenden Bemessungsgrundlagen und Steuertarife frei bestimmen können. Jedoch zwingt sie das Beihilferecht zu einer in Bezug auf Branchen und Regionen gleichheitskonformen Ausgestaltung ihrer Steuernormen.

In den Beihilfeentscheidungen der Kommission zu steuerlichen Vorschriften ist die Selektivität der Maßnahme regelmäßig das entscheidende Kriterium. In Anbetracht jüngerer Entscheidungen der Kommission sollte es der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung von Steuernormen vermeiden, einen angeblichen Missbrauch zum Grundtatbestand der Norm zu machen, von dem sodann bestimmte, als nicht missbräuchlich anzusehende Sachverhalte ausgenommen werden. Übersetzt in die Beihilfedogmatik der Kommission beinhaltet eine derartige Gesetzestechnik nämlich ein Risiko, dass die Kommission im Besteuerungstatbestand das Referenzsystem und in der Verschonung die beihilferechtlich relevante Ausnahme sieht.

Der Rechtsschutz gegen Beihilfeentscheidungen der Kommission ist vor allem im Hinblick auf die eingeschränkte Klagebefugnis der Unternehmen unbefriedigend. Probleme ergeben sich insbesondere in dem Fall, in dem der betroffene Mitgliedstaat gegen eine Negativentscheidung der Kommission in Bezug auf eine bereits gewährte Vergünstigung keine Klage erhebt. Denn die Erfolgsaussichten einer Klage durch das zunächst begünstigte Unternehmen gegen die Rückforderungen nach nationalem Recht sind aufgrund des sehr eingeschränkten Vertrauensschutzes regelmäßig niedrig. Vor diesem Hintergrund und in Anbetracht der im Einzelfall gravierenden wirtschaftlichen Bedeutung für die betroffenen Unternehmen muss den betroffenen Unternehmen zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes die Möglichkeit eröffnet sein, gegen die Kommissionsentscheidung selbst zu klagen.

Die Vereinbarkeit der in diesem Beitrag untersuchten steuerlichen Einzelregelungen mit dem Beihilfeverbot ist in einer Reihe von Fällen unkritisch, in einzelnen Fällen ist die Lage jedoch weniger eindeutig. Die Konzernklausel der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG stellt jedenfalls dann keine Beihilfe dar, wenn ein Verlustuntergang so lange nicht eintritt, wie die Anteile innerhalb des Konzernbereichs übertragen werden. Insoweit ist eine Auslegung der Norm im Lichte des EU-Rechts geboten. Die im Bereich der Gewerbesteuer bestehenden Tarifunterschiede sind in Anbetracht der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zur regionalen Selektivität mit dem Binnenmarkt vereinbar, da die Gemeinden über eine verfassungsrechtlich hinreichend abgesicherte Autonomie verfügen. Die zahlreichen Steuervergünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen dürften bereits mangels Vergleichbarkeit mit privatwirtschaftlichen Betrieben keine Beihilfen darstellen; jedenfalls wären sie gerechtfertigt oder dürften unter den Schutz für sog. Altbeihilfen fallen.

Aus Sicht der Kommission hat das Beihilferecht im Vergleich zu anderen unionsrechtlichen Instrumentarien den Vorzug der unmittelbaren Verbotswirkung und des originären Initiativrechts. Sofern Steuervergünstigungen als Beihilfe zu subsumieren sind, verfügt die Kommission gegenüber den Mitgliedstaaten über eine sehr starke Rechtsstellung. Voraussetzung für die Anwendung des Beihilferechts ist insbesondere nicht, wie bei Richtlinien oder Verordnungen, die Konsensfindung in Rat und Parlament oder, wie beim Verhaltenskodex zum schädlichen Steuerwettbewerb, der politische Wille der Mitgliedstaaten. Es ist nicht zu erwarten, dass die Kommission das scharfe Schwert des Beihilferechts im Steuerbereich aus der Hand legen wird.

## Literaturhinweise

*Arhold, Christoph*, Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfenbegriff – wie weit reicht das Konzept von der regionalen Selektivität – Zugleich Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 6.9.2006, C-88/03, Portugal/Kommission, EuZW 2006, 717.

*Bartosch, Andreas*, Die private Durchsetzung des gemeinschaftlichen Beihilfenverbots – Das CELF-Urteil vom 12.2.2008 und seine Auswirkungen auf Deutschland, EuZW 2008, 239.

*Blumenberg, Jens*, Steuerliche Sanierungsklausel, DB 2010, Heft 9, Standpunkte, 21 f.

*Blumenberg, Jens*, Steuervergünstigungen als staatliche Beihilfen im Sinne des Europäischen Gemeinschaftsrechts, in: Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Auflage 2011, 2133.

*Blumenberg, Jens / Lausterer, Martin*, Staatliche Beihilfen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, in: Steuerrecht und europäische Integration (Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag), 1999, 1.

*de Weerth, Jan*, Deutsche Gewerbesteuer und europäisches Beihilferecht – Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 11.9.2008, C-428 - 434/06, UGT Rioja u. a., IStR 2008, 732.

*de Weerth, Jan*, Bestandskraft von deutschen Steuerbescheiden und europäisches Gemeinschaftsrecht, DB 2009, 2677.

*de Weerth, Jan*, Keine Bestandskraft des Steuerbescheids bei Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot? – Zugleich Anmerkung zu FG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 20.12.2007, I K 290/01, IStR 2010, 172.

*de Weerth, Jan*, Zur Rückforderung von Steuerbeihilfen, DB 2011, M 14, DB0421946.

*Drüen, Klaus-Dieter*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe – Anmerkungen zur Beihilfeentscheidung der EU-Kommission vom 26.1.2011, DStR 2011, 289.

*Frenz, Walter / Roth, David*, Steuer- und Abgabebefreiungen als Beihilfen - Aktuelle Rechtsprechung und Entwicklungen (Energiesteuer), DStZ 2006, 465.

*Geisenberger, Ute*, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, 2010.



*Glaser, Andreas*, Regionale Steuerautonomie im Fokus des EG-Beihilfenrechts, *EuZW* 2009, 363.

*Grabitz, Eberhard / Hilf, Meinhard* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 40. Auflage 2009.

*Gundel, Jörg*, Die Rückabwicklung von nicht notifizierten, aber schließlich genehmigten Beihilfen vor den nationalen Gerichten: Vorgaben für die Bewehrung des Durchführungsverbots - Zugleich Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 12.2.2008, Rs. C-199/06, Centre d'Exploration du Livre Français (CELF), *EWS* 2008, 161.

*Hey, Johanna*, Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im nationalen Steuerrecht - Geltungserhaltende Normreduktion und gesetzgeberische Korrekturpflichten zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und Verfassungsrecht, *StuW* 2010, 301.

*Hopt, Klaus / Mestmäcker, Ernst-Joachim*, Die Rückforderung staatlicher Beihilfen nach europäischem und deutschem Recht - am Beispiel staatlich verbürgter Kredite -, *WM* 1996, 753 (Teil I), 801 (Teil II).

*Hüttemann, Rainer*, Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit und europäisches Beihilfenverbot - Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10.1.2006 (Italienische Bankstiftungen) auf das deutsche Steuerrecht, *DB* 2006, 914.

*Hüttemann, Rainer*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 1 Rz. 110 ff.

*Jachmann, Monika*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, 23, m.w.N.

*Jahndorf, Christian / Oellerich, Ingo*, Bestandskraft von Steuerbescheiden und rückwirkende Durchsetzung von Europarecht, *DB* 2008, 2559.

*Koenig, Christian / Roth, Wulf-Henning / Schön, Wolfgang*, Aktuelle Fragen des EG-Beihilferechts, Beiheft 69 zur *ZHR* 2001, 106.

*Koschyk, Mirko M.*, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag, 1999.

## Kommision:

Mitteilung der Kommission v. 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, Abl. (EG) Nr. C (1998) 384, 3.

Bericht der Kommission v. 09.02.2004 über die Umsetzung der Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, C (2004) 434.

Beschluss der Kommission zur Beihilferegelung C-7/2010 v. 26.01.2011 – K(2011) 275 ([http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/235253/235253\\_1207490\\_86\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/235253/235253_1207490_86_2.pdf)), korrigiert durch Beschluss der Kommission K(2011) 2608 v. 15.04.2011 ([http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/235253/235253\\_1207490\\_87\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/235253/235253_1207490_87_2.pdf)).

*Lang, Michael*, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570.

*Nordmann, Matthias Johannes*, Die neue de-minimis Verordnung im EG-Beihilferecht, EuZW 2007, 752.

*Nowak, Carsten*, Grundrechtlicher Drittschutz im EG-Beihilfenkontrollverfahren, DVBl 2000, 20.

*Rädler, Albert jun.*, Die „Sanierungsklausel“ stellt eine rechtswidrige Beihilfe dar, DB 2010, Heft 9, Standpunkte, 17 f.

*Reimer, Philipp*, Stundung, Erlass und Niederschlagung von Forderungen der öffentlichen Hand - sämtlich verbotene Beihilfen?, NVwZ 2011, 263.

*Rossi-Maccanico, Pierpaolo*, Commentary of State Aid Review of Multinational Tax Regimes, EStAL 2007, 25.

*Schön, Wolfgang*, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 1.

*Thiele, Alexander*, Das Rechtsschutzsystem nach dem Vertrag von Lissabon - (K)ein Schritt nach vorn?, EuR 2010, 30.

*Weitemeyer, Birgit*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilfenrechts, FR 2009, 1.

*Welling, Berthold*, Verstößt die deutsche Sanierungsklausel gegen das europäische Beihilferecht? - Wirbel um Sanierungsklausel offenbart die systematischen Verwerfungen des § 8c KStG, DB 2011, Beilage Standpunkte zu Heft 9, 23.

## IFSt-Schriften 2010 / 2011

### 2010

- Nr. 460 *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland
- Nr. 461 *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung
- Nr. 462 *Albert*, Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht
- Nr. 463 *Franke/Kügler*, Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
- Nr. 464 *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand
- Nr. 465 *Beland*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009
- Nr. 466 *Dornbusch*, Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland von 1999–2009

### 2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag

- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste –  
Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im  
deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung