

ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Aktuelle Entwicklungen  
des EU-Beihilferechts  
im Bereich der deutschen  
Unternehmensbesteuerung**

Prof. Dr. Jens Blumenberg

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitervorschlag:**

*Autor, ifst-Schrift 516 (2017)*

ISBN: 978-3-89737-175-0

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

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

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

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

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

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung

StB Prof. Dr. Jens Blumenberg

Linklaters LLP  
und

Georg-August-Universität Göttingen,  
Institut für deutsche und internationale Besteuerung

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 516:

## **Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung**

Die Bedeutung des unionsrechtlichen Beihilfeverbots für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten ist Gegenstand intensiver Diskussion. Dass das Beihilfeverbot auch den staatlichen Einnahmeverzicht in Form der Befreiung oder Ermäßigung von Steuern umfasst, hat der EuGH bereits vor Jahrzehnten entschieden. In den Mittelpunkt auch des öffentlichen Interesses gerückt ist die Bedeutung des Beihilfeverbots für das Steuerrecht in letzter Zeit insbesondere durch die Verfahren der Kommission in Sachen *Apple*, *Amazon*, *McDonald's* u.a. Darüber hinaus sind Regelungen des nationalen Steuerrechts, die beihilferechtlich im Grunde bislang als unverdächtig angesehen wurden, in den Blickpunkt geraten. Anders als im Bereich der unionsrechtlichen Grundfreiheiten, deren Auswirkungen auf das nationale Steuerrecht inzwischen weitgehend ausdiskutiert sind, sind in Bezug auf die Anwendung des Beihilfeverbots auf mitgliedstaatliche Steuervergünstigungen viele Fragen offen.

Gegenstand der vorliegenden Schrift ist eine Darstellung aktueller Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung. Zum Verständnis der diskutierten Fragestellungen werden zunächst die unionsrechtlichen Grundlagen des Beihilferechts und die Praxis der Beihilfeüberwachung durch die Kommission im Steuerbereich skizziert. Dabei wird insbesondere auf die beihilferechtlichen Kriterien der Vorteilsgewährung und der materiellen Selektivität der jeweiligen Maßnahme näher eingegangen. Sodann wird die beihilferechtliche Relevanz ausgesuchter innerstaatlicher Steuerregelungen betrachtet. Zur Abrundung werden die von der Kommission als Beihilfen beanstandeten sog. Tax Rulings verschiedener Mitgliedstaaten kurz skizziert. Abgeschlossen wird die Untersuchung mit einigen zusammenfassenden kritischen Anmerkungen zur Ausgestaltung des nationalen Unternehmenssteuerrechts unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten.

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

Berlin/Köln, im April 2017

# Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Einleitung</b> .....	7
<b>II.</b>	<b>Grundlagen</b> .....	9
	1. Generelles Beihilfeverbot und Ausnahmen .....	9
	2. Beihilfeverfahren .....	11
	a. Unionsrechtliche Grundlagen .....	11
	b. Präventive Kontrolle neuer Beihilfen .....	12
	c. Repressive Kontrolle bestehender Beihilfen .....	13
	d. Durchführungsverbot für nicht genehmigte Beihilfen .....	13
	e. Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen .....	14
	f. Rechtsschutz .....	15
	g. Die Rolle der nationalen Gerichte .....	16
	3. Bilanzielle Berücksichtigung von Beihilfen .....	17
<b>III.</b>	<b>Steuerliche Maßnahmen als Beihilfen</b> .....	19
	1. Wirtschaftlicher Vorteil .....	19
	2. Selektivität .....	21
	a. Generelle Anmerkungen .....	21
	b. Prüfung der Selektivität steuerlicher Maßnahmen in drei Schritten .....	23
	c. De-facto-Selektivität .....	25
	d. (Kein) Erfordernis zur Bestimmung einer Gruppe begünstigter Unternehmen .....	27
<b>IV.</b>	<b>Überblick über die Beihilfepraxis der Kommission in Bezug auf Steuervergünstigungen</b> .....	31
	1. Genehmigung steuerlicher Vorzugsregimes .....	31
	2. Einsatz des Beihilferechts zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs .....	32
	3. Neuerliche Konkretisierung des Beihilfebegriffs in Bezug auf steuerliche Maßnahmen .....	32
<b>V.</b>	<b>Ausgewählte Beispiele im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung</b> .....	36
	1. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG a.F.) .....	36
	a. Ausgangslage .....	36

b. Beihilfeentscheidung der Kommission und Klagen vor dem EuG .....	38
c. Ausblick und kritische Würdigung .....	40
2. Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen .....	41
a. Ausgangslage .....	41
b. Ausblick und kritische Würdigung .....	44
3. Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel (§ 6a GrEStG) .....	48
a. Ausgangslage .....	48
b. Verfahren vor dem BFH .....	48
c. Fortgang und eigene Auffassung (keine Beihilfe) .....	49
4. Verschonungsregelungen im ErbStG .....	50
a. Ausgangslage .....	50
b. Würdigung und Ausblick .....	52
<b>VI. Tax Rulings (steuerliche Vorabzusagen) .....</b>	<b>56</b>
1. Ausgangslage .....	56
2. Rechtsauffassung der Kommission in Bezug auf Tax Rulings .....	59
3. Aktuelle Verfahren bzgl. Tax Rulings .....	61
<b>VII. Abschließende Anmerkungen .....</b>	<b>65</b>

## I. Einleitung

Die Bedeutung des unionsrechtlichen Beihilfeverbots für das Steuerrecht der Mitgliedstaaten ist in jüngster Zeit Gegenstand intensiver Diskussion. Dabei ist die Thematik nicht neu, denn staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen „gleich welcher Art“ sind europarechtlich seit jeher – aktuell gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV – verboten. Dass das Beihilfeverbot auch den staatlichen Einnahmeverzicht in Form der Befreiung oder Ermäßigung von Steuern umfasst, hat der EuGH bereits vor Jahrzehnten entschieden.<sup>1</sup> In den Mittelpunkt nicht nur des fachlichen, sondern auch des öffentlichen Interesses gerückt ist die Bedeutung des Beihilfeverbots für das Steuerrecht insbesondere durch die Verfahren der Kommission in Sachen *Apple*, *Amazon*, *McDonald's* u.a. Darüber hinaus sind auch Regelungen des nationalen Steuerrechts, die beihilferechtlich bislang im Grunde unverdächtig waren, in den Blickpunkt geraten. Anders als im Bereich der unionsrechtlichen Grundfreiheiten, deren Auswirkungen auf das nationale Steuerrecht inzwischen weitgehend ausdiskutiert sein dürften – die Rechtsprechung des EuGH hat in den letzten Jahren vielfältige spezifisch steuerrechtliche Rechtfertigungsgründe für einen Verstoß gegen Grundfreiheiten herausgebildet –, sind in Bezug auf die Anwendung des Beihilfeverbots auf mitgliedstaatliche Steuervergünstigungen viele Fragen offen.

Gegenstand dieser Untersuchung ist eine Darstellung aktueller Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung aus Sicht des Steuerpraktikers. Zum Verständnis der diskutierten Fragestellungen werden zunächst die unionsrechtlichen Grundlagen des Beihilferechts und die Praxis der Beihilfeüberwachung durch die Kommission im Steuerbereich skizziert. Insbesondere auf die beihilferechtlichen Kriterien der Vorteilsgewährung und der materiellen Selektivität der jeweiligen Maßnahme wird näher eingegangen. Sodann wird die beihilferechtliche Relevanz ausgesuchter innerstaatlicher Steuerregelungen betrachtet; im Einzelnen: die Sanierungsklausel gem. § 8c Abs. 1a KStG a.F.; der Sanierungserlass des BMF und der zu diesem Erlass ergangene Beschluss des Großen Senat 1/15 vom 28.11.2016; die vom BFH in gleich vier Revisionsverfahren aufgeworfene Frage, ob die grunderwerbsteuerrechtliche Konzernklausel gem. § 6a GrEStG eine unzulässige Beihilfe darstellt; und die beihilferechtliche Qualität der alten wie neuen erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen für

---

<sup>1</sup> Bereits im Jahr 1974 hat der EuGH ein grundlegendes Urteil zur Anwendung des Beihilfeverbots bei der Ermäßigung von Abgaben erlassen; vgl. EuGH v. 2.7.1974, Kommission/Italien, Rs. C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71.

die Übertragung von Betriebsvermögen. Schließlich werden auch von der Kommission als Beihilfen beanstandete sog. Tax Rulings kurz behandelt, die die Finanzbehörden bestimmter Mitgliedstaaten international agierenden Unternehmen insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise erteilt haben. Abgeschlossen wird die Untersuchung mit einigen zusammenfassenden kritischen Anmerkungen zur Ausgestaltung von Steuervergünstigungen unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten.



## II. Grundlagen

Die in Art. 107 ff. AEUV enthaltenen Vorschriften über das Verbot und die Kontrolle staatlicher Beihilfen gehören seit Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zum Kernbestand des europäischen Wettbewerbsrechts. Verboten sind nicht nur Wettbewerbsverfälschungen durch Unternehmen, beispielsweise durch die Bildung von Kartellen, sondern auch Verfälschungen des Wettbewerbs unter den in der Union tätigen Unternehmen durch staatliches Handeln. Beihilfen jeder Art sind unionsrechtlich grundsätzlich verboten, nur ausnahmsweise erlaubt und müssen bzw. können von der Europäischen Kommission genehmigt werden.

### 1. Generelles Beihilfeverbot und Ausnahmen

Nach Art. 107 ff. AEUV dürfen die Mitgliedstaaten den Unternehmen „Beihilfen“ (englisch: state aid) nur in bestimmten, genau geregelten Ausnahmefällen und unter Beachtung besonderer verfahrensrechtlicher Vorschriften gewähren. Art. 107 Abs. 1 AEUV postuliert ein grundsätzliches Beihilfeverbot, Art. 107 Abs. 2 AEUV sog. Legalausnahmen, bei denen die Vereinbarkeit mit dem gemeinsamen Markt per se angenommen wird,<sup>2</sup> und Art. 107 Abs. 3 enthält in das Ermessen der Kommission gestellte Ausnahmen.<sup>3</sup>

Der Begriff der staatlichen Beihilfe ist ein objektiver Rechtsbegriff, der direkt im AEUV definiert ist.<sup>4</sup> Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet

*„staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.*

---

<sup>2</sup> Beispielsweise Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder durch außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind.

<sup>3</sup> Beispielsweise Beihilfen zu Gunsten kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) und Beihilfen für Unternehmen in strukturschwachen Gebieten.

<sup>4</sup> Vgl. EuGH v. 22.12.2008, British Aggregates/Kommission, Rs. C-487/06 P, ECLI:EU:C:2008:757, Rn. 111.

Tatbestandlich handelt es sich beim Begriff der Beihilfe um eine Maßnahme, die:

- (I) durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt wird (d.h. die öffentlichen Haushalte belastet) und einem Mitgliedstaat zuzurechnen ist,<sup>5</sup>
- (II) bei dem Unternehmen, dem sie gewährt wird, einen wirtschaftlichen Vorteil bewirkt,
- (III) geeignet ist, den Wettbewerb und Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und
- (IV) nur einen bestimmten Kreis von Unternehmen begünstigt, d.h. selektiven Charakter hat.

Die genannten Tatbestandsmerkmale müssen kumulativ erfüllt sein. Zu ihrer Auslegung existiert – jedenfalls bei nicht-steuerlichen Maßnahmen – eine umfassende, inzwischen weitgehend gefestigte Rechtsprechung der Unionsgerichte,<sup>6</sup> der auch die Kommission in ihrer Verfahrenspraxis folgt. Die Kommission hat am 19.7.2016 eine Bekanntmachung zur Auslegung des Begriffs der staatlichen Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV veröffentlicht, die sich u.a. ausführlich mit steuerlichen Maßnahmen beschäftigt.<sup>7</sup> In einem Arbeitspapier vom 3.6.2016 hat die Generaldirektion Wettbewerb zur Beihilfenpolitik und zu verbindlichen Steuerentscheidungen („Tax Rulings“) Stellung genommen.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Bei den beiden Merkmalen handelt es sich um getrennte Voraussetzungen, die beide erfüllt sein müssen. Vgl. EuGH v. 16.5.2002, Frankreich/Kommission (Stardust), Rs. C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, Rn. 24; vgl. EuGH v. 5.4.2006, Deutsche Bahn/Kommission, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, Rn. 103.

<sup>6</sup> Vgl. EuGH v. 24.7.2003, Altmark Trans, Rs. C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415, Rn. 75; EuGH v. 21.3.1990, Belgien/Kommission, Rs. C-142/87, ABl. EU Nr. C (1990) 101, 3, Rn. 25; vgl. EuGH v. 14.9.1994, Spanien/Kommission, Rs. C-278/92 bis C-280/92, ECLI:EU:C:1994:325, Rn. 20; EuGH v. 16.5.2002, Frankreich/Kommission, Rs. C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, Rn. 68.

<sup>7</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU Nr. C (2016) 262, 1. Diese Bekanntmachung hat die bisherige Mitteilung über die Anwendung der beihilferechtlichen Vorschriften im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung von 1998 ersetzt, ABl. EU Nr. C (1998) 384, 3.

<sup>8</sup> [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf).

## 2. Beihilfeverfahren

Die primärrechtlichen Rechtsgrundlagen des Beihilfeverfahrens sind in Art. 108, 109 AEUV enthalten. Nachfolgend wird das Beihilfeverfahren in seinen Grundzügen skizziert.

### a. Unionsrechtliche Grundlagen

Nach Art. 108 Abs. 1 AEUV überprüft die Kommission fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen und schlägt ihnen zweckdienliche Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Binnenmarkts erfordern. Art. 109 AEUV ermächtigt den Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments, Maßnahmen zur Durchführung des Beihilfeverfahrens zu erlassen. Von dieser Ermächtigung wurde ausführlich Gebrauch gemacht. In den letzten Jahren wurde das Beihilfeverfahren umfassend modernisiert. Die wichtigsten Bestimmungen finden sich in der Verfahrensordnung (EU) 1589/2015<sup>9</sup> und der Anmelde-Durchführungsverordnung (EU) 2282/2015.<sup>10</sup>

Bei der Beihilfenkontrolle wird zwischen „neuen“ und „bestehenden“ Beihilfen unterschieden. Bestehende Beihilfen sind solche, die der betreffende Mitgliedstaat vor seinem Beitritt zur EWG/EG/EU eingeführt hat, sowie von der Kommission oder vom Rat bereits genehmigte oder als genehmigt geltende Beihilfen.<sup>11</sup> Neue Beihilfen sind alle Beihilfen, die keiner Kategorie der bestehenden Beihilfen unterfallen;<sup>12</sup> hierzu gehören auch Änderungen bestehender Beihilfen.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> Vgl. Verordnung (EU) Nr. 1589/2015 des Rates v. 13.7.2015, ABl. EU Nr. L (2015) 248, 9.

<sup>10</sup> Vgl. Verordnung (EU) Nr. 2282/2015 der Kommission v. 27.11.2015, ABl. EU Nr. L (2015) 325, 1.

<sup>11</sup> Vgl. Art. 1 Buchst. b) VO (EU) Nr. 1589/2015. Um eine bestehende Beihilfe handelte es sich beispielsweise bei der dem § 8c Abs. 1a KStG a.F. vergleichbaren finnischen Sanierungsklausel in der Rechtssache „P Oy“; EuGH v. 18.7.2013, P Oy, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 34 ff.

<sup>12</sup> Vgl. Art. 1 Buchst. c) VO (EU) Nr. 2017/1589.

<sup>13</sup> Zur Abgrenzungsproblematik, wann eine von der Kommission beihilferechtlich genehmigte Steuervergünstigung durch Änderung zu einer neuen Beihilfe wird, vgl. *Englisch*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 9.55.

## **b. Präventive Kontrolle neuer Beihilfen**

Für die Einführung neuer Beihilfen gilt nach Art. 107 Abs. 1 AEUV ein Verbot mit Genehmigungsvorbehalt durch die Kommission. Das von der Kommission anzustellende Prüfungsverfahren ist zweistufig ausgestaltet: Mitgliedstaaten, die die Einführung oder Umgestaltung einer Beihilfe beabsichtigen, haben die Kommission darüber so rechtzeitig zu unterrichten, dass sich diese zu dem Vorhaben äußern kann, Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV. Nach Unterrichtung über die Maßnahme erfolgt das als „vorläufige Prüfung“ bezeichnete Verfahren durch die Kommission, das grundsätzlich innerhalb von zwei Monaten nach Eingang der vollständigen Anmeldung bei der Kommission beendet sein soll.<sup>14</sup> Die vorläufige Prüfung endet mit einem Beschluss der Kommission gegenüber dem Mitgliedstaat, dass entweder die angemeldete Maßnahme keine Beihilfe darstellt bzw. sie die Voraussetzungen für eine Genehmigung nach Art. 107 Abs. 2 oder 3 AEUV erfüllt<sup>15</sup> oder dass Anlass zu Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt bestehen und ein „förmliches Prüfverfahren“ nach Art. 108 Abs. 2 AEUV (auch als Hauptprüfungsverfahren bezeichnet) eröffnet wird.<sup>16</sup> Als genehmigt gilt die Maßnahme auch dann, wenn die Kommission bis zum Ablauf der Frist keinen Beschluss erlässt.<sup>17</sup>

Im Rahmen des förmlichen Prüfverfahrens nach Art. 108 Abs. 2 AEUV hat die Kommission die fragliche Maßnahme eingehend zu prüfen. Zunächst fordert sie in einem Eröffnungsbeschluss den betreffenden Mitgliedstaat, die übrigen Mitgliedstaaten und andere Beteiligte (insbesondere die Beihilfeempfänger und etwaige Wettbewerber) auf, sich zu den betreffenden Maßnahmen zu äußern. Das Prüfverfahren soll grundsätzlich innerhalb von 18 Monaten abgeschlossen sein<sup>18</sup> und endet mit einem förmlichen Beschluss der Kommission, dass die Maßnahme entweder keine unzulässige Beihilfe darstellt bzw. sie trotz Beihilfecharakters nach Art. 107 Abs. 2 bzw. 3 AEUV

---

<sup>14</sup> Vgl. Art. 4 Abs. 5 VO (EU) Nr. 1589/2015. Praktisch gelingt es der Kommission regelmäßig, den Fristbeginn zu steuern.

<sup>15</sup> Vgl. Art. 4 Abs. 2 („keine Beihilfe“) bzw. Abs. 3 („keine Einwände“) VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>16</sup> Vgl. Art. 4 Abs. 4 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>17</sup> Vgl. Art. 4 Abs. 6 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>18</sup> Art. 9 Abs. 6 S. 2 VO (EU) Nr. 1589/2015.

genehmigt wird (Positivbeschluss)<sup>19</sup> oder sie aber mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist (Negativbeschluss).<sup>20</sup> Im letztgenannten Fall darf der betreffende Mitgliedstaat die beabsichtigte Beihilfe nicht gewähren.

### **c. Repressive Kontrolle bestehender Beihilfen**

Bestehende Beihilfen werden von der Kommission in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten fortlaufend überprüft, Art. 108 Abs. 1 AEUV (sog. repressive Kontrolle). Hiermit soll festgestellt werden, ob Anlass für die Einleitung eines Hauptprüfungsverfahrens besteht. Während neue Beihilfen bis zu ihrer „Genehmigung“ nicht durchgeführt werden dürfen (Art. 108 Abs. 3 AEUV), dürfen bestehende Beihilfen von den Mitgliedstaaten durchgeführt werden, solange die Kommission nicht ihre Vertragswidrigkeit festgestellt hat.<sup>21</sup>

### **d. Durchführungsverbot für nicht genehmigte Beihilfen**

Solange die Kommission eine ggf. als Beihilfe qualifizierende Maßnahme nicht für mit dem Binnenmarkt für vereinbar erklärt hat, ist deren Durchführung verboten, Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV. Dieses Durchführungsverbot gilt für jede anmeldungspflichtige Maßnahme, also nicht nur für tatsächlich notifizierte Maßnahmen, sondern auch für von den Mitgliedstaaten (pflichtwidrig) nicht notifizierte Maßnahmen. Für den Fall, dass am Ende des Hauptprüfverfahrens ein Negativbeschluss der Kommission steht, die nationale Maßnahme also für materiell rechtswidrig erklärt wird, wird das Durchführungsverbot definitiv. Die Kommission setzt dem betreffenden Mitgliedstaat dann eine Frist, die betreffende Maßnahme aufzuheben bzw. umzugestalten, und kann, wenn der betreffende Mitgliedstaat dem Beschluss innerhalb der festgesetzten Frist nicht nachkommt, unmittelbar den EuGH anrufen, Art. 108 Abs. 2 AEUV.

Gerade bei Steuervergünstigungen kommt es vor, dass der Beihilfecharakter der Maßnahme nicht oder nicht rechtzeitig erkannt wird und die steuerliche Entlastung ohne Durchführung der Prüfverfahren durch die Kommis-

---

<sup>19</sup> Vgl. Art. 9 Abs. 3 bzw. (in Verbindung mit Bedingungen oder Auflagen) Abs. 4 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>20</sup> Vgl. Art. 9 Abs. 5 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>21</sup> Vgl. EuGH v. 18.7.2013, *P Oy*, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 36 und 41 m.w.N.

sion gewährt wird. Erhält die Kommission hiervon Kenntnis, so überprüft sie – ungeachtet der Herkunft ihrer Kenntnis (beispielsweise aufgrund der Beschwerde eines Wettbewerbers) – die mutmaßlich rechtswidrige Beihilfe von Amts wegen.<sup>22</sup> Die Prüfung kann dann zur Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens führen. Die Kommission kann, nachdem sie dem betreffenden Mitgliedstaat Gelegenheit zur Äußerung gegeben hat, eine Aussetzungsanordnung in Bezug auf die gewährte Maßnahme erlassen, bis über die Vereinbarkeit der Maßnahme entschieden ist;<sup>23</sup> in dringenden Fällen kann sie sogar die einstweilige Rückforderung der gewährten Vergünstigungen anordnen.<sup>24</sup>

#### **e. Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen**

Gelangt die Kommission am Ende des förmlichen Prüfverfahrens zu dem Ergebnis, dass die Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, so ordnet sie grundsätzlich die Rückforderung der Beihilfe vom Empfänger durch den betreffenden Mitgliedstaat unter Auferlegung von Zinsen ab Empfang der Beihilfe an.<sup>25</sup> Die Rückforderung richtet sich grundsätzlich, d.h. sofern hierdurch die tatsächliche und effektive Umsetzung der Rückforderungsentscheidung nicht behindert wird, nach den einschlägigen nationalen Verfahrensregeln des betreffenden Mitgliedstaats.<sup>26</sup> Allerdings gilt eine eigene Frist von zehn Jahren beginnend ab Gewährung der unzulässigen Beihilfe.<sup>27</sup> Nationales Verfahrensrecht (z.B. die Bestandskraft von Bescheiden, Festsetzungsverjährung) und Vertrauensschutz stehen einer Rückforderung generell nicht entgegen.<sup>28</sup> Eine Rückforderung kann nur unterbleiben,

---

<sup>22</sup> Art. 12 Abs. 1 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>23</sup> Art. 13 Abs. 1 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>24</sup> Art. 13 Abs. 2 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>25</sup> Vgl. Art. 16 Abs. 1 und 2 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>26</sup> Sofern der Mitgliedstaat der Rückforderungsverpflichtung nicht Folge leistet, kann die Kommission im Rahmen eines vereinfachten Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 108 Abs. 2 UnterAbs. 1 AEUV den Mitgliedstaat verklagen und ggf. ein Zwangsgeldverfahren nach Art. 260 Abs. 2 AEUV gegen den Mitgliedstaat einleiten.

<sup>27</sup> Art. 17 Abs. 1, 2 S. 1 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>28</sup> *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, ifst-Schrift 473 (2011), 28.

wenn sie gegen allgemeine unionsrechtliche Grundsätze verstoßen würde,<sup>29</sup> beispielsweise wenn ein Vertrauensschutz durch Handlungen der Unionsorgane (nicht aber der Mitgliedstaaten oder der nationalen Gerichte) begründet wurde. Wegen dieser engen Voraussetzungen können sich die Beihilfeempfänger in den wenigsten Fällen mit Erfolg auf den Vertrauensschutz berufen.

Die vorstehende Rückforderungspraxis hat für die betroffenen Unternehmen daher nicht selten empfindliche Auswirkungen, die im Einzelfall zur Insolvenz des Beihilfeempfängers führen können.<sup>30</sup> Grund für die unnachgiebige Handhabung der Rückforderungspraxis durch die Kommission ist die ständige Rechtsprechung der Unionsgerichte, wonach mit der Rückforderung der unionsrechtskonforme Zustand wiederhergestellt werden soll, der ohne Gewährung der Beihilfe bestanden hätte. Eine Sanktionierung des Beihilfeempfängers oder des Mitgliedstaats ist demgegenüber nicht beabsichtigt. Da es um die Wiederherstellung des ursprünglichen Wettbewerbszustands geht, ist die Rückforderung nach der Rechtsprechung der Unionsgerichte als solche auch nicht unverhältnismäßig.<sup>31</sup>

## **f. Rechtsschutz**

Die Entscheidung der Kommission ergeht grundsätzlich nur gegen den Mitgliedstaat, der die Beihilfe gewährt hat bzw. zu gewähren beabsichtigt. Gegen die Beschlüsse der Kommission im Hauptprüfverfahren ist die Anfechtung mit der Nichtigkeitsklage vor dem Gericht der Europäischen Union (EuG) gegeben, Art. 263 AEUV. Während – alle – Mitgliedstaaten als sog. privilegierte Kläger gem. Art. 263 Abs. 2 AEUV stets (unabhängig von Betroffenheit oder Rechtsschutzinteresse) klagebefugt sind, setzt eine Klagebefugnis der Beihilfeempfänger voraus, dass die Handlungen oder Rechtsakte sie unmittelbar und individuell betreffen, Art. 263 Abs. 4 AEUV. Die Voraussetzungen einer solchen Betroffenheit werden von der Kommission in Bezug auf generell wirkende Maßnahmen (also insbesondere steuerliche

---

<sup>29</sup> Vgl. Art. 14 Abs. 1 VO (EU) Nr. 1589/2015.

<sup>30</sup> Vgl. etwa die Entscheidung der Kommission v. 28.11.2001 über die Beihilfe der Bundesrepublik Deutschland zugunsten des Stahlunternehmens Georgsmarienhütte Holding GmbH, K(2001) 2002/259/EG, EGKS, Abl. EG Nr. L (2002) 91, 24.

<sup>31</sup> Vgl. EuGH v. 14.1.1997, Spanien/Kommission, Rs. C-169/95, ECLI:EU:C:1997:10, Rn. 47.

Maßnahmen) streng gehandhabt.<sup>32</sup> Gegen ein abweisendes Urteil des EuG ist als Rechtsmittel die Anrufung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vorgesehen.<sup>33</sup>

Ist ein Unternehmen der Ansicht, dass ein Wettbewerber durch eine unzulässige Beihilfe zu Unrecht bevorteilt wird, kann es diesbezüglich gegen den die Beihilfe gewährenden Mitgliedstaat oder die Kommission (nicht aber gegen den Wettbewerber) vorgehen.<sup>34</sup> Voraussetzung für die Klagebefugnis ist die unmittelbare und individuelle Betroffenheit von der (unterlassenen) Maßnahme. Die Kommission hat eigens ein Formular herausgegeben, in dem jeder Wettbewerber (als Beteiligter im Sinne der Beihilfe-Verfahrensordnung) eine Beschwerde einlegen kann, um diese über eine mutmaßlich rechtswidrige Beihilfe oder eine mutmaßlich missbräuchliche Anwendung von Beihilfen zu informieren.<sup>35</sup> Im Einzelfall wurden ausnahmsweise sogar Auskunftsansprüche betreffend die Besteuerung des Konkurrenten gegenüber dem Finanzamt bejaht.<sup>36</sup>

## **g. Die Rolle der nationalen Gerichte**

Obwohl das Beihilferecht nicht in die originäre Zuständigkeit der nationalen Gerichte fällt, beschäftigen sich diese zunehmend mit dem Beihilferecht.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Zur Klagebefugnis der vom Kommissionsbeschluss zur Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG a.F. betroffenen Körperschaften ausführlich vgl. *Blumenberg/Haisch*, FR 2012, 12 ff. Mit den am 4.2.2016 veröffentlichten Urteilen in den Rechtssachen „Heitkamp Bauholding“ und „GFKL Financial Services AG“ hat das EuG die Klagebefugnis der klagenden Unternehmen bejaht, vgl. EuG v. 4.2.2016, Heitkamp Bauholding/Kommission, Rs. T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, Rn. 56 ff.; EuG v. 4.2.2016, GFKL Financial Services AG, Rs. T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59, Rn. 50.

<sup>33</sup> Vgl. Art. 56 der EuGH-Satzung, Abl. EU Nr. C (2010) 83, 1.

<sup>34</sup> *Blumenberg/Kring*, ifst-Schrift 473 (2011), 40 ff.

<sup>35</sup> „Beschwerdeformular staatliche Beihilfen“, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/competition/forms/intro\\_de.html](http://ec.europa.eu/competition/forms/intro_de.html) (Stand Oktober 2016).

<sup>36</sup> BGH v. 10.2.2011 I ZR 136/09, BGHZ 188, 326, Rn. 60; BFH v. 5.10.2006, VII R 24/03, DStR 2006, 2310, 2311; *Blumenberg/Kring*, ifst-Schrift 473 (2011), 41 f.; *de Weerth*, Internationales Steuerrecht, 3. Steuerrechtliche Jahresarbeits-tagung, München 27.10.2016, 31.

<sup>37</sup> Zur Rolle der nationalen Gerichte vgl. *Thiede*, IStR 2017, 41, 55, *Cordewener/Henze*, FR 2016, 756, 758.



Anknüpfungspunkt für die Befassung der nationalen Gerichte ist das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV, bei dem es sich, anders als bei der Frage nach der Vereinbarkeit einer mitgliedstaatlichen Maßnahme mit dem Binnenmarkt (die allein in die Kompetenz der Kommission fällt und anschließend vom EuG/EuGH geprüft wird), um unmittelbar geltendes EU-Recht handelt, welches direkt in die nationalen Rechtsordnungen hineinwirkt.<sup>38</sup> So kann ein nationales Gericht das Beihilferecht aufgreifen, wenn ein Unternehmen auf die Inanspruchnahme einer steuerlichen Vergünstigung klagt. Ob eine unzulässige Beihilfe vorliegt und damit das Durchführungsverbot tatsächlich greift, ist dann durch ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH (Art. 267 AEUV) zu klären. Entsprechende Vorlagefragen haben beispielsweise der finnische Oberste Verwaltungsgerichtshof<sup>39</sup> und der österreichische Verwaltungsgerichtshof<sup>40</sup> an den EuGH gerichtet. Auch der BFH hat (in gleich vier Verfahren) beihilferechtliche Bedenken an der Konzernklausel des § 6a GrEStG geäußert. Allerdings hat er keine Vorlagefrage an den EuGH gerichtet, sondern zunächst das BMF aufgefordert mitzuteilen, ob das beihilferechtliche Genehmigungsverfahren durchgeführt wurde, bzw. andernfalls zur Frage des Vorliegens einer Beihilfe Stellung zu nehmen (Einzelheiten siehe unten V.3.).

### 3. Bilanzielle Berücksichtigung von Beihilfen

Die bilanzielle Berücksichtigung von Beihilfen wird in der Fachliteratur kaum diskutiert. Das IDW hat per Stand 29.11.2012 den IDW PS 700 zur Prüfung von Beihilfen nach Art. 107 AEUV veröffentlicht.<sup>41</sup> Der Schwerpunkt dieses Standards liegt auf etwaigen Beihilfen zugunsten öffentlicher Unternehmen; steuerrechtliche Vergünstigungen werden nicht gesondert behandelt. Grundsätzlich sind beihilferechtliche Risiken im Jahresabschluss bzw. im Lagebericht ebenso zu berücksichtigen wie andere Risiken auch. In Bezug auf die (drohende) Rückforderung von rechtswidrig gewährten Beihilfen gelten damit die allgemeinen Grundsätze zur Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB); vor Einleitung eines

---

<sup>38</sup> Vgl. *Englisch*, in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 9.61 m.w.N.

<sup>39</sup> EuGH v. 18.7.2013, *P Oy*, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525.

<sup>40</sup> EuGH v. 6.10.2015, Finanzamt Linz, Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:661.

<sup>41</sup> IDW PS 700, WPg Supplement 1/2013, 38 ff., FN-IDW 1/2013, 39 ff. Vgl. auch die Ausführungen im WP Handbuch 2014: *Thömmes*, Bd. II. Kap. W.

Hauptprüfverfahrens durch die Kommission sollte keine Rückstellung erforderlich sein.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Vgl. *Cloer/Vogel*, IStR 2016, 532.

### III. Steuerliche Maßnahmen als Beihilfen

Die Mitgliedstaaten verfolgen mit ihren Steuerrechtsordnungen neben der Deckung des Finanzbedarfs der öffentlichen Haushalte (dem Fiskalziel) regelmäßig wirtschafts-, umwelt- und forschungspolitische und etliche weitere außersteuerliche Ziele. Entsprechend existieren die unterschiedlichsten Steuervergünstigungen und -verschönungen oder – umgekehrt – zusätzliche Steuerbelastungen und Sondersteuern.

Dass steuerliche Maßnahmen geeignet sein können, Beihilfen darzustellen, hat der EuGH zwar bereits im Jahr 1974 festgestellt.<sup>43</sup> In den Blick steuerlich interessierter Kreise geriet das Beihilferecht allerdings erst allmählich, als die Kommission zum Ende der neunziger Jahre damit begann, das Beihilfeverbot als Mittel zur Bekämpfung „schädlichen Steuerwettbewerbs“ einzusetzen. Spätestens seit den durch die „Luxembourg Leaks“<sup>44</sup> im Jahr 2014 ausgelösten Prüfverfahren der Kommission gegen potenzielle Steuervorteile für bekannte multinationale Unternehmen ist die Bedeutung des Beihilferechts für das nationale Steuerrecht allgemein bekannt.

Zentrale Kriterien für die beihilferechtliche Prüfung einer steuerlichen Maßnahme sind das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils und – damit eng verbunden – vor allem die sog. Selektivität der fraglichen Maßnahme. Die praktische Handhabung beider Kriterien ist in hohem Maße streitanfällig, die Dogmatik des Beihilferechts in Bezug auf steuerliche Maßnahmen scheint noch nicht ausdiskutiert zu sein. Nachfolgend werden die wesentlichen Aspekte der beihilferechtlichen Tatbestandsmerkmale „wirtschaftlicher Vorteil“ und „Selektivität“ im Hinblick auf steuerliche Maßnahmen in allgemeiner Form erörtert.

#### 1. Wirtschaftlicher Vorteil

Die Gewährung eines wirtschaftlichen Vorteils durch den Staat (im weitesten Sinne) ist eine Grundvoraussetzung des Beihilfetatbestands. Als Vorteil i.S.v.

---

<sup>43</sup> EuGH v. 2.7.1974, Italien/Kommission, Rs. C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71. Zur umfangreichen Spruchpraxis vgl. *Schön*, in *Koenig/Roth/Schön*, Aktuelle Fragen des EG-Beihilferechts, 2011, 106 ff.

<sup>44</sup> Veröffentlichungen auf der journalistischen Internetplattform The International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ); abrufbar unter <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database> (Stand Oktober 2016).

Art. 107 Abs. 1 AEUV gilt gemeinhin jede wirtschaftliche Vergünstigung, die ein Unternehmen ohne ein Eingreifen des Staates nicht erhalten könnte.<sup>45</sup>

Auf die Art der vorteilsgewährenden Maßnahme oder deren rechtliche Konstruktion kommt es nicht an, auch ist eine positive Mittelübertragung nicht zwingend erforderlich. Ausreichend für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils ist der Verzicht auf Mittel, die der Staat andernfalls eingenommen hätte.<sup>46</sup> Neben Leistungssubventionen, z.B. Zuschüssen oder vergünstigten Konditionen bei der Kreditgewährung, stellen deshalb auch Verschonungen in Form der Verminderung der von den Unternehmen normalerweise zu tragenden abgabenrechtlichen Belastung einen wirtschaftlichen Vorteil dar.<sup>47</sup> Hierunter können gesetzlich vorgesehene Steuervergünstigungen wie besondere Abschreibungsvorschriften, Einzelfallmaßnahmen oder die bloße Verwaltungspraxis im Steuervollzug fallen, soweit bestimmten Unternehmen dadurch eine günstigere steuerliche Behandlung zuteilwird als anderen Unternehmen.<sup>48</sup>

Die Bestimmung des wirtschaftlichen Vorteils einer steuerlichen Maßnahme wird dadurch erschwert, dass der Staat im Rahmen der Besteuerung dem Unternehmen keine Mittel gewährt, sondern entzieht. Anders als bei offenen Beihilfen, bei denen dem Beihilfeempfänger z.B. ein Geldbetrag ausgezahlt oder auf ihn Vermögenswert übertragen wird, ist bei steuerlichen Beihilfen daher der Verzicht des Fiskus auf eine bestimmte Belastung zu bestimmen. Die anzustellende Prüfungsfrage lautet, ob die betreffende Steuermaßnahme eine Verringerung gegenüber derjenigen Belastung bewirkt, die ein Unternehmen „normalerweise“ zu tragen hat.<sup>49</sup> Steuerliche Maßnahmen von rein allgemeinem Charakter, die nicht bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, stellen daher keine Beihilfe dar.<sup>50</sup> Diese Formel ist

---

<sup>45</sup> Vgl. EuGH v. 17.7.2008, Essent Netwerk Noord, Rs. C-206/06, ECLI:EU:C:2008:413, Rn. 69–75.

<sup>46</sup> Vgl. EuGH v. 16.5.200, Frankreich/Ladbroke Racing Ltd. und Kommission, Rs. C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248, Rn. 48–51.

<sup>47</sup> Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, a.a.O., Rn. 68.

<sup>48</sup> *Englisch*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 9.4.

<sup>49</sup> EuGH v. 19.5.1999, Italien/Kommission, Rs. C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, Rn. 15; v. 19.9.2000, Deutschland/Kommission, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, Rn. 25.

<sup>50</sup> Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, a.a.O., Rn. 118.

mit Leben zu füllen; im Grunde wirft sie mehr Fragen auf, als sie beantwortet, weil sich die Frage, wann eine Maßnahme „allgemein“ wirkt, mit jeweils guten Gründen ganz unterschiedlich beantworten lässt. Eine weitere Herausforderung im Bereich der steuerlichen Beihilfen besteht darin, dass der gewährte Vorteil im konkreten Fall nicht nur identifiziert, sondern – sofern eine unzulässige Beihilfe zurückzuzahlen ist – auch bewertet werden muss.

Der Umstand, dass die Mitgliedstaaten zum Teil recht unterschiedliche Steuersysteme haben, spielt für die Frage des wirtschaftlichen Vorteils keine Rolle. Die bestehenden mitgliedstaatlichen Steuersysteme werden im Rahmen der Beihilfekontrolle damit als gleichsam gegeben angesehen. Dies ist auch deshalb konsequent, weil kein einheitliches oder ideales EU-Steuersystem als anzuwendender Vergleichsmaßstab existiert, was im Übrigen dem Grundsatz der Souveränität der Mitgliedstaaten in (direkten) Steuerangelegenheiten entspricht. Hieraus folgt ferner, dass das Beihilfeinstrumentarium als Instrument für eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung ungeeignet und auch nicht vorgesehen ist.

## 2. Selektivität

### a. Generelle Anmerkungen

Eine staatliche Maßnahme stellt nach dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV eine Beihilfe dar, wenn sie „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigt, d.h. wenn sie „selektiv“ ist. Da bei steuerlichen Maßnahmen die anderen Kriterien für eine Beihilfe regelmäßig erfüllt sind, ist die Frage der Selektivität der Maßnahme für die Beurteilung des Beihilfecharakters regelmäßig von entscheidender Bedeutung.<sup>51</sup> Die jüngere Rechtsprechung des EuGH tendiert zu einer weiten Auslegung des Selektivitätsbegriffs.<sup>52</sup>

Grundsätzlich wird zwischen *materieller* und *regionaler* (geographischer) Selektivität von Maßnahmen unterschieden. Regionale Selektivität kann

---

<sup>51</sup> In ihren Schlussanträgen im Vorlageverfahren Finanzamt Linz hat die GAin Kokott dies wie folgt ausgedrückt: „*Inbesondere im Steuerrecht [ist] die Selektivität einer Regelung das entscheidende Kriterium, weil die übrigen Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV nahezu immer erfüllt sind.*“ Schlussanträge v. 16.4.2015, Finanzamt Linz/Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:242, Rn. 114.

<sup>52</sup> Die Rede ist von einer uferlosen Ausweitung des Selektivitätsbegriffs. Vgl. *Eisendle*, ISR 2017, 50, 52 m.w.N.

vorliegen, wenn Maßnahmen nicht im gesamten Gebiet eines Mitgliedstaats gelten.<sup>53</sup> Auf die regionale Selektivität wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.

Materielle Selektivität liegt vor, wenn die Maßnahme eine Besserstellung eines bestimmten Kreises von Unternehmen oder Produktionszweigen im Verhältnis zu solchen Wirtschaftsteilnehmern bewirkt, die sich angesichts des Zwecks der in Rede stehenden Maßnahme rechtlich und tatsächlich in einer vergleichbaren Situation befinden.<sup>54</sup> Maßnahmen, die unterschiedslos für alle Unternehmen und Produktionszweige in dem betreffenden Mitgliedstaat gelten, sind grundsätzlich nicht selektiv.<sup>55</sup> Allerdings ist die Kommission nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH nicht verpflichtet, eine bestimmte Gruppe von Unternehmen mit eigenen Merkmalen zu bestimmen, um den selektiven Charakter einer Steuervergünstigung nachzuweisen. Ausreichend kann bereits der Umstand sein, dass durch die Maßnahme begünstigte Unternehmen gegenüber vergleichbaren Unternehmen in eine vorteilhaftere Lage versetzt werden.<sup>56</sup> Zur Prüfung der materiellen Selektivität hat die Rechtsprechung der Unionsgerichte spezielle Voraussetzungen entwickelt, wobei generell ein dreistufiger Prüfungsansatz zur Anwendung kommt: Zu bestimmen ist zuerst die allgemeine oder normale Regelung, sodann, ob die beihilfeverdächtige Maßnahme hiervon in Bezug auf Unternehmen in vergleichbarer Lage abweicht, und schließlich, ob die unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt ist.

Materielle Selektivität kann *de jure* oder *de facto* gegeben sein. Während sich die *De-jure*-Selektivität unmittelbar aus den rechtlichen Kriterien für

---

<sup>53</sup> Vgl. dazu EuGH v. 6.9.2006, Portugal/Kommission („Azoren“), Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511; EuGH v. 11.09.2008, Union General de Trabajadores de la Rioja u.a./Kommission, verb. Rs. C-428/06 bis 434/06, ECLI:EU:C:2008:488; vgl. auch die Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfebegriff, ABl. EU Nr. C (2016) 262, 01 (a.a.O.), Rz. 142 ff.

<sup>54</sup> Vgl. EuGH v. 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline, Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 41.

<sup>55</sup> EuGH v. 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline, Rs. C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 35; *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, ifst-Schrift 473 (2011), 12.

<sup>56</sup> EuGH v. 21.12.2016, Autogrill Espana/Kommission, Banco Santander und Santusa/Kommission, verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981; vgl. Ansicht der Vorinstanz EuG v. 7.11.2014, Autogrill Espana, Rs. T 219710, ECLI:EU:T:2014:939, Rn. 41; vgl. EuG v. 7.11.2014, Banco Santander, Rs. T 399/11, ECLI:EU:T:2014:938, Rn. 45.

die Gewährung der Maßnahme ergibt, die förmlich bestimmten Unternehmen vorbehalten sind (beispielsweise, weil sie eine bestimmte Größe oder eine bestimmte Rechtsform haben oder in bestimmten Wirtschaftszweigen tätig sein müssen<sup>57</sup>), liegt *De-facto*-Selektivität vor, wenn die von einem Mitgliedstaat auferlegten Bedingungen oder Hindernisse bestimmte Unternehmen davon abhalten, eine Maßnahme in Anspruch zu nehmen.

## **b. Prüfung der Selektivität steuerlicher Maßnahmen in drei Schritten**

Grundsätzlich stehen steuerliche Vergünstigungen allen Steuerpflichtigen zu, die die Kriterien der jeweiligen Regelung erfüllen. Um festzustellen, ob die betreffende steuerliche Maßnahme selektiver Natur ist, ist nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>58</sup> und der Auffassung der Kommission<sup>59</sup> eine dreistufige Analyse anzustellen:

- (I) Im ersten Schritt ist das (steuerliche) *Bezugssystem* zu ermitteln, d.h. es ist die allgemeine Steuerregelung zu identifizieren, die im nationalen Recht die Grundregel der steuerlichen Behandlung eines Sachverhalts darstellt. Als Elemente des Bezugssystems sieht die Kommission die steuerliche Bemessungsgrundlage, die Steuerpflichtigen, den Steuertatbestand und die Steuersätze an.<sup>60</sup> Als mögliche Bezugssysteme wur-

---

<sup>57</sup> Vgl. die Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfebegriff, 2016/C 262/01 (a.a.O.), Rz. 121 m.w.N.

<sup>58</sup> Vgl. die grundlegende Entscheidung in der Rs. *Paint Graphos*; EuGH v. 8.9.2011, Rs. C-78/08 bis 80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 49, ABl. EU Nr. C (2011) 311, 6; vgl. auch EuGH v. 18.7.2013, *P Oy*, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, ABl. EU Nr. C (2013) 260, 10, vgl. EuGH v. 9.10.2014, *Navantia*, Rs. C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, ABl. EU Nr. C (2014) 439, 12; vgl. auch Kommission, ABl. EG Nr. C (1998) 384, 03, Rn. 13 ff.

<sup>59</sup> Bekanntmachung der Kommission 2016/C 262/01 zum Beihilfebegriff (a.a.O.), Rn. 128 ff.

<sup>60</sup> Bekanntmachung der Kommission 2016/C 262/01 zum Beihilfebegriff (a.a.O.), Rn. 134. Der EuGH verwendet mitunter die Begriffe der „sonst anwendbaren Regelung“ (EuGH v. 22.6.2006, *Belgien und Forum 187/Kommission*, verb. Rs. 182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, Rn. 95) oder des „allgemeinen Steuerrechts“ (EuGH v. 15.12.2005, *Italien/Kommission*, Rs. C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 100).

den das Körperschaftsteuersystem,<sup>61</sup> das Mehrwertsteuersystem<sup>62</sup> oder das allgemeine Versicherungssteuersystem<sup>63</sup> erkannt. Allerdings hat die neuere Rechtsprechung der Unionsgerichte einen kleinräumig-induktiv geprägten Bewertungsansatz (Besteuerung bei Nichtbestehen der begünstigenden Regelung) einem global-deduktiven Ansatz (z.B. Leistungsfähigkeitsprinzip) vorgezogen.

- (II) Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die von der Kommission beanstandete Maßnahme eine *Ausnahme vom Bezugssystem* darstellt. Dazu ist zu prüfen, ob die fragliche Maßnahme zwischen Unternehmen/Wirtschaftszweigen differenziert, die sich im Hinblick auf das mit der Maßnahme verfolgte Ziel in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation befinden.
- (III) Liegt eine Ausnahme vom Bezugssystem vor, so ist im dritten Schritt zu prüfen, ob eine *Rechtfertigung* der Maßnahme in Betracht kommt. Keine Beihilfe liegt (nur) vor, wenn die Differenzierung innerhalb des Steuersystems anhand objektiver Kriterien erfolgt und aus der Natur oder dem inneren Aufbau des Steuersystems folgt (sog. *Systemimmanenz*).<sup>64</sup> Ist dies der Fall, so wird eine Beihilfe als Ausdruck mitgliedstaatlicher Souveränität in Steuersachen verneint. Die Prüfung der Maßnahmen erfolgt anhand der Wertungen des jeweiligen Mitgliedstaats und nicht anhand eines abstrakten EU-Normalsteuersystems.<sup>65</sup>

Der Umstand, dass sich die Mitgliedstaaten bei ihrer Rechtfertigung nicht auf externe (also nicht-steuerliche) Ziele wie regional-, umwelt- oder industriepolitische Ziele berufen können, verdient besondere Betonung.<sup>66</sup> Anzu-

---

<sup>61</sup> EuGH v. 8.9.2011, *Paint Graphos u.a.*, verb. Rs. C-78 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 50.

<sup>62</sup> EuGH v. 3.5.2005, *Heiser*, Rs. C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, Rn. 40 ff.

<sup>63</sup> EuGH v. 29.4.2004, *GIL Insurance*, Rs. C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, Rn. 75.

<sup>64</sup> Vgl. EuG v. 12.2.2008, Rs. T-289/03, ECLI:EU:T:2008:29, ABl. Nr. C (2008) 79, 25; Schlussantrag des Generalanwalts *Jääskinen* EuGH v. 7.4.2011, Rs. C-106/09 P und C-107/07 P, Slg 2011, I-11113-11234.

<sup>65</sup> Vgl. *Ismer/Piotrowski*, IStR 2015, 257, 259.

<sup>66</sup> Vgl. EuGH v. 8.9.2011, *Paint Graphos u.a.*, verb. Rs. C-78 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 69 f.; EuGH v. 6.6.2006, *Portugal/Kommission*, Rs. C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, Rn. 81; EuGH v. 8.9.2011, *Kommission/Niederlande*, Rs. C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551; EuGH v. 18.7.2013, *P Oy*, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 27 ff.



erkennende Gründe für eine Rechtfertigung sind die Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung, die Notwendigkeit der Beachtung besonderer Rechnungslegungsvorschriften, die Handhabbarkeit für die Verwaltung, der Grundsatz der Steuerneutralität,<sup>67</sup> die Progression der Einkommensteuer, die Vermeidung der Doppelbesteuerung oder das Ziel der bestmöglichen Einziehung von Steuerschulden.<sup>68</sup> Damit zwingt das Beihilferecht den Mitgliedstaaten ein folgerichtig ausgestaltetes nationales (Unternehmens-)Steuerrecht auf. Fehlt es hieran, sind Konflikte der nationalen Steuerrechtsordnung mit dem Beihilfeverbot vorprogrammiert. Liegen beachtliche (steuerliche) Rechtfertigungsgründe vor, so ist zudem der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten, d.h. die Abweichungen vom Bezugssystem dürfen nicht über die Grenzen dessen hinausgehen, was für die Verwirklichung des verfolgten legitimen Ziels erforderlich ist, also nicht durch weniger weitreichende Maßnahmen erreicht werden können.<sup>69</sup>

### c. De-facto-Selektivität

Maßnahmen, die *prima facie* für alle Unternehmen gelten, können wie oben erwähnt selektiv sein, wenn sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen.<sup>70</sup> Durch entsprechende Gesetzestechnik (die Regelung verschont alle Unternehmen, die die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllen) lässt sich Selektivität also nicht vermeiden. Bei der Prüfung, ob eine bestimmte Maßnahme von den Regeln des mitgliedstaatlichen Bezugssystems abweicht, sind die Grenzen des Bezugssystems im Hinblick auf ihre Kohärenz zu untersuchen. Sind diese willkürlich oder parteiisch festgelegt worden, um bestimmte Unternehmen zu begünstigen, die sich mit Blick auf die dem fraglichen System zu Grunde liegende Logik in einer vergleichbaren Lage befinden, ist die Maßnahme *de facto* selektiv.<sup>71</sup>

---

<sup>67</sup> In Bezug auf Organismen für gemeinsame Anlagen; vgl. Bekanntmachung der Kommission 2016/C 262/01 zum Beihilfebegriff (a.a.O.), Rn. 139.

<sup>68</sup> Vgl. Bekanntmachung der Kommission 2016/C 262/01 zum Beihilfebegriff (a.a.O.), Rn. 139.

<sup>69</sup> Vgl. EuGH v. 8.9.2011, Paint Graphos u.a., verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 75.

<sup>70</sup> EuGH v. 29.6.1999, DM Transport, Rs. C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, vgl. auch die Bekanntmachung der Kommission zum Beihilfebegriff, 2016/C 262/01 (a.a.O.), Rz. 118 m.w.N.

<sup>71</sup> Bekanntmachung der Kommission 2016/C 262/01 zum Beihilfebegriff (a.a.O.), Rn. 129.

Den Paradefall für die *De-facto*-Selektivität steuerlicher Maßnahmen, die nach ihrer Grundkonzeption darauf abzielten, bestimmte Wirtschaftsteilnehmer faktisch zu bevorzugen, bildeten die ehemals beabsichtigten Steuervergünstigungen der Regierung von Gibraltar für sog. Offshore-Unternehmen. Im Jahr 2004 hatte die Kommission entschieden, dass die vom Vereinigten Königreich angemeldeten Regelungen zur Einführung von drei Steuern, die allgemein für alle Unternehmen in Gibraltar gelten sollten, staatliche Beihilfen darstellten, weil sie ihrem Wesen nach Offshore-Unternehmen, die in Gibraltar nicht tatsächlich physisch präsent seien, gegenüber in Gibraltar tätigen Unternehmen bevorzugen würden.<sup>72</sup>

Während das Gericht erster Instanz die Entscheidung der Kommission noch für nichtig erklärt hatte, weil die Kommission nicht nachgewiesen habe, dass bestimmte Bestandteile der vorgesehenen Regelungen Ausnahmen von der „allgemeinen“ oder „normalen“ Steuerregelung von Gibraltar seien, befand der EuGH, dass eine selektive Begünstigung vorlag, da ausländische (Offshore-)Unternehmen im Gegensatz zu in Gibraltar niedergelassenen Unternehmen von einer nur scheinbar generell geltenden Besteuerung nicht erfasst wurden.<sup>73</sup> Der Umstand, dass Offshore-Unternehmen auf Gibraltar nicht besteuert werden sollten, war nach Auffassung des EuGH nämlich nicht die zufällige Folge der fraglichen Regelung, sondern die unvermeidliche Konsequenz der Tatsache, dass die in Frage stehenden Besteuerungsgrundlagen exakt so konzipiert worden waren, dass bestimmte Unternehmen der Besteuerung entgehen mussten.<sup>74</sup> Im Grunde handelte es sich um so etwas wie einen Umgehungsversuch zur Vermeidung einer Beihilfe.

---

<sup>72</sup> Entscheidung 2005/261/EG der Kommission v. 30.4.2004 über die Beihilferegelung, die das Vereinigte Königreich im Rahmen der Körperschaftsteuerreform der Regierung von Gibraltar beabsichtigt, ABl. EU Nr. L (2005) 85, 1. Die drei Steuern umfassten eine Lohnsummensteuer (payroll tax), eine Gewerbegrundbenutzungssteuer (business property occupation tax) und eine Eintragungsgebühr (registration fee). Durch die Ausgestaltung der Regelungen war nach der Feststellung der Kommission die Besteuerung von Offshore-Unternehmen von vornherein ausgeschlossen, weil diese in Gibraltar keine Arbeitnehmer beschäftigten und keine Geschäftsräume nutzen.

<sup>73</sup> EuGH v. 15.11.2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

<sup>74</sup> EuGH v. 15.11.2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, Rn. 106.

#### **d. (Kein) Erfordernis zur Bestimmung einer Gruppe begünstigter Unternehmen**

Sog. Maßnahmen von allgemeinem Charakter, die nicht bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, fallen nach einhelliger Auffassung nicht unter Art. 107 Abs. 1 AEUV.<sup>75</sup> Die Auslegung des Begriffs der „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige“ war lange umstritten. Der EuGH hat hierzu mit Urteil vom 21.12.2016 in den verb. Rs. *World Duty Free, Banco Santander* und *Santusa Holding* betreffend eine spanische Steuerergünstigung grundlegend Stellung genommen.<sup>76</sup> Vorgegangen waren unterschiedliche Sichtweisen von EuG und Generalanwalt darüber, wie die Selektivität einer Maßnahme zu prüfen ist.

Streitgegenstand war eine (ehemalige) spanische Regelung zur steuerlichen Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Fall des Erwerbs einer Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die mindestens ein Jahr gehalten und mindestens 5 % des Kapitals betragen musste. Bei Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft bestand diese Abschreibungsmöglichkeit nicht, weshalb die Kommission die Vereinbarkeit der Maßnahme mit Art. 107 AEUV in Frage stellte.<sup>77</sup>

Das EuG stellte in seiner Entscheidung vom 7.11.2014 die Vereinbarkeit der spanischen Regelung mit Art. 107 Abs. 1 AEUV fest, weil die Kommission die Selektivität der spanischen Regelung nicht hinreichend dargetan habe: Für das Vorliegen einer Beihilfe müsse stets eine spezifische Gruppe von Unternehmen festgestellt werden, die als einzige von der Maßnahme begünstigt werde. Die im streitigen Fall gegebene Abweichung von einer allgemeinen Steuerregelung begründete nach Auffassung des EuG allein noch keine Selektivität der Maßnahme.<sup>78</sup> Das EuG wies darauf hin, dass andern-

---

<sup>75</sup> Bekanntmachung der Kommission 2016/C 262/01 zum Beihilfebegriff (a.a.O.), Rn. 118.

<sup>76</sup> EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Kommission/World Duty Free Group SA, vormals Autogrill Espana SA (Spanien) (C-20/15 P), Banco Santander und Santusa (Spanien) (C-21/15 P), unterstützt durch Bundesrepublik Deutschland, Irland und Königreich Spanien, verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, vgl. dazu *de Weerth*, Der Betrieb 2017, 275 ff.

<sup>77</sup> Entscheidung 2011/75/EG der Kommission v. 28.10.2009, Abl. EU Nr. L (2011) 7, 48.

<sup>78</sup> EuG v. 7.11.2014, Autogrill Espana, Rs. T 219/10, ECLI:EU:T:2014:939, Rn 45; EuG v. 7.11.2014, Banco Santander, Rs. T 399/11, ECLI:EU:T:2014:938, Rn. 48.

falls jede steuerliche Maßnahme, deren Gewährung an bestimmte Voraussetzungen gebunden ist, als selektiv angesehen werden müsse, obwohl die begünstigten Unternehmen keine Eigenart aufweisen, aufgrund derer sie sich von anderen Unternehmen unterscheiden würden.<sup>79</sup> Eine ähnliche Argumentation hat das EuG anschließend in einem Rechtsstreit zur steuerlichen Förderung des Leasing im Schifffahrtsbereich angestellt.<sup>80</sup>

In dem Revisionsverfahren zur Geschäftwertabschreibung empfahl der Generalanwalt *Wathelet* dem EuGH in seinen Schlussanträgen, das EuG-Urteil vom 7.11.2014 aufzunehmen.<sup>81</sup> Wenngleich sich der Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV nur auf die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige beziehe, seien abstrakt definierte wirtschaftliche Transaktionen nicht vom Anwendungsbereich des Beihilfeverbots ausgeschlossen, weil durch die Begünstigung einer einzelnen Kategorie wirtschaftlicher Transaktionen stets auch bestimmte Unternehmen begünstigt würden.<sup>82</sup> Eine Bestimmbarkeit der Begünstigungswirkung in Bezug auf eine oder mehrere Gruppen von Unternehmen sei für die Annahme einer Beihilfe nicht erforderlich.<sup>83</sup>

Der EuGH folgte den Schlussanträgen des Generalanwalts.<sup>84</sup> Auch wenn der Gerichtshof die beihilferechtliche Qualifikation der spanischen Abschreibungsregelung nicht endgültig entschieden hat, sondern den Fall zur Beurteilung des diskriminierenden Charakters der Vorschrift an den EuG zurückverwies, setzte er sich in seinen ausführlichen Begründungserwägungen intensiv mit der Frage der unterschiedlichen Sichtweise von EuG und Generalanwalt zur Prüfung der Selektivität der Maßnahme auseinander. Er stellte allgemein fest, dass die Voraussetzung der Selektivität erfüllt ist, wenn eine Steuervergünstigung von der allgemeinen oder normalen Steuerregelung im

---

<sup>79</sup> EuG v. 7.11.2014, Banco Santander, Rs. T 399/11, ECLI:EU:T:2014:938, a.a.O., Rn. 72.

<sup>80</sup> EuG v. 17.12.2015, Kommission/Königreich Spanien und Lico Leasing SA (Spanien), verb. Rs. T-515/13 und T-719/13 (Rechtsmittel anhängig unter Rs. C-128/16).

<sup>81</sup> SA des GA *Wathelet* v. 28.7.2016, Kommission/World Duty Free Group SA, Banco Santander SA; Santusa Holding, verb. Rs. C-21/15 P und Rs. 20/15 P, ECLI:EU:C:2016:624, Rn. 140.

<sup>82</sup> SA des GA *Wathelet* v. 28.7.2016, a.a.O., Rn. 96.

<sup>83</sup> SA des GA *Wathelet* v. 28.7.2016, a.a.O., Rn. 84 ff.

<sup>84</sup> EuGH, Urt. v. 21.12.2016, a.a.O.

betreffenden Mitgliedstaat abweicht und somit eine Ungleichbehandlung von Wirtschaftsteilnehmern bewirkt, obwohl sich die begünstigten Wirtschaftsteilnehmer und diejenigen, die vom fraglichen Vorteil ausgeschlossen sind, im Hinblick auf das mit der allgemeinen Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.<sup>85</sup> Das Merkmal der Selektivität verlange nicht in jedem Falle die Ermittlung einer besonderen Gruppe von Unternehmen, die als einzige von der entsprechenden Maßnahme begünstigt werde.<sup>86</sup> Etwas anderes folge auch nicht aus dem *Gibraltar*-Urteil des Gerichtshofs.<sup>87</sup>

Auch wenn die grundlegenden Ausführungen des Gerichtshofs Anlass zur Kritik bieten – die Rede ist von der Gefahr eines uferlosen Beihilfetatbestands –, hat der Gerichtshof weitere Klarheit in die Dogmatik der Beihilfeprüfung in Steuersachen gebracht. Die Prüfung der Selektivität ist danach im Wesentlichen im Sinne einer Gleichheitsprüfung zu verstehen, bei welcher der Vorteil nach den Maßstäben des nationalen Steuerrechts diskriminierungsfrei gewährt werden muss.<sup>88</sup> Ebenso hatte bereits die GA in *Kokott* in ihren Schlussanträgen in der Rs. *Finanzamt Linz* argumentiert.<sup>89</sup> Auch in dem ebenfalls am 21.12.2016 ergangenen Urteil in der Rs. *Kommission/Hansestadt Lübeck* hat der Gerichtshof diese Argumentationslinie bemüht.<sup>90</sup>

Im Ergebnis hat die jüngere Rechtsprechung des Gerichtshofs die Position der Kommission in Beihilfeverfahren gestärkt. Ob er damit den Weg für ein uferloses Beihilferecht bereitet hat, welches Brüssel geradezu zum Mitgesetzgeber in Steuersachen aufsteigen lässt, bleibt abzuwarten.<sup>91</sup> Stimmen, die mit Blick auf die steuerliche Kompetenzverteilung zwischen Union und Mitgliedstaaten einen behutsamen Umgang mit dem Kriterium der Selektivität angemahnt hatten (vgl. insbesondere die Schlussanträge der GA in *Kokott* betreffend eine ähnliche Regelung im österreichischen Steuerrecht und die an

---

<sup>85</sup> EuGH, Urt. v. 21.12.2016, a.a.O., Rn. 54.

<sup>86</sup> EuGH, Urt. v. 21.12.2016, a.a.O., Rn. 78.

<sup>87</sup> EuGH, Urt. v. 21.12.2016, a.a.O., Rn. 71.

<sup>88</sup> EuGH, Urt. v. 21.12.2016, a.a.O., Rn. 94.

<sup>89</sup> GA in *Kokott* v. 16.4.2015, Finanzamt Linz, Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:242, Rn. 82 f.

<sup>90</sup> EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Kommission/Hansestadt Lübeck, Rs. C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:971, Rn. 53; vgl. auch EuGH, Urt. v. 14.1.2015, *Eventech*, Rs. C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, Rn. 53.

<sup>91</sup> *Eisendle*, ISR 2017, 50, 53.

den Rs. *World Duty Free/Banco Santander/Santusa Holding* beteiligten Mitgliedstaaten, darunter Deutschland), ist der EuGH jedenfalls nicht gefolgt.<sup>92</sup> Als Konsequenz ist festzuhalten, dass eine Bestimmung der Begünstigungswirkung in Bezug auf eine bestimmte Unternehmensgruppe oder Produktionszweige nicht erforderlich sein dürfte, wenn die fragliche Maßnahme bereits eine tatbestandliche Differenzierung vorsieht. Bei lediglich faktisch selektiv wirkenden Maßnahmen dürfte dies nicht gelten. In Zukunft wird der Vergleichbarkeit der betroffenen und der sich in einer ähnlichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befindlichen Unternehmen im Rahmen der Beihilfeprüfung gesteigerte Bedeutung zukommen. Der Gesetzgeber sollte dies (auch) in Steuerangelegenheiten berücksichtigen. Soweit er den Unternehmen steuerliche Wahlrechte einräumt, sollten diese grundsätzlich allen Unternehmen offenstehen, um die Frage nach einem Verstoß gegen das Beihilfeverbot auszuschließen.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> GAin *Kokott* v. 16.4.2015, Finanzamt Linz, Rs. C-66/14, ECLI:EU:C:2015:242, Rn. 113.

<sup>93</sup> *Schnitger*, Anm. zum EuGH-Urteil (...), IStR 2017, 77, 86.

## IV. Überblick über die Beihilfepraxis der Kommission in Bezug auf Steuervergünstigungen

Die Handhabung des Beihilferechts durch die Kommission in Bezug auf Steuervergünstigungen hat sich im Zeitablauf gewandelt. Stark vereinfacht lässt sich Beihilfepraxis der Kommission im Zeitablauf wie folgt skizzieren:

### 1. Genehmigung steuerlicher Vorzugsregimes

Bis Ende der neunziger Jahre hat die Kommission steuerliche Vergünstigungen der Mitgliedstaaten beihilferechtlich eher sporadisch beanstandet. Anders als heute wurden viele steuerliche Vorzugsregimes, die einzelne Mitgliedstaaten bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen gewährt haben, beihilferechtlich genehmigt.<sup>94</sup> Bekannte Beispiele für in der Vergangenheit genehmigte Steuervergünstigungen betreffen sog. Coordination Center (Belgien), IFSC-Finanzunternehmen (Irland), Konzernfinanzierungsgesellschaften in den Niederlanden, das Zentrum für Finanz- und Versicherungsdienstleistungen im italienischen Triest oder das Offshore-Geschäftszentrum in Madeira (Portugal).<sup>95</sup> Auch Deutschland hat verschiedene regionale Steuervergünstigungen und -entlastungen gewährt, die von der Kommission genehmigt wurden, insbesondere zahlreiche Fördermaßnahmen in den ostdeutschen Bundesländern.<sup>96</sup> Und auch sog. Patentboxregimes hat die Kommission bis vor einigen Jahren für unionsrechtskonform erklärt.<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> Vgl. ABl. EG Nr. C (1992) 15, 5; ABl. EG Nr. L (1995) 264, 30; *Blumenberg/Lausterer*, in *Steuerrecht und europäische Integration*, Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag, 4 ff.

<sup>95</sup> Eingeführt durch belgische kgl. Verfügung Nr. 187 v. 30. Dezember 1982 (Gesetzesblatt v. 13.1.1983) mit nachfolgenden Änderungen; zu den irischen Steuerbegünstigungen s. *Fischer-Zernin/Schwarz*, IWB F. 5 Gr.2, 1089–1102; *Wagner*, StBp 1991, 1; eingeführt durch Staatsblad 651 v. 13.12.1996; Gesetz v. 19.1.1991, Nr.19, ABl. der Italienischen Republik v. 21.1.1991; zu den Madeira-Steuervorschriften für deutsche Unternehmen s. *Pausenberger/Schmidt*, IStR 1996, 415.

<sup>96</sup> Zu den Steuerbegünstigungen und Fördermaßnahmen JStG 1996 s. *Jakobs*, DB 1996, 653; genehmigt durch vgl. ABl. EG Nr. C (1996) 290, 8; ABl. EG Nr. C (1996) 293, 4; ABl. EG Nr. L (1997) 228, 9.

<sup>97</sup> Entscheidung der Kommission N 480/2007 v. 13.2.2008, ABl. EU Nr. C (2008) 80, 1.

## **2. Einsatz des Beihilferechts zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs**

Den Wendepunkt in der Beihilfepraxis der Kommission dürfte der im Dezember 1997 vom Rat verabschiedete „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung“ dargestellt haben. Im Anschluss an die Veröffentlichung des Verhaltenskodex hat die Kommission die Kriterien für die beihilferechtliche Kontrolle mitgliedstaatlicher Steuervergünstigungen erstmalig systematisch in einer Mitteilung zusammengestellt.<sup>98</sup> Anschließend haben die Anzahl der von der Kommission aufgegriffenen Maßnahmen und die Befassung des EuGH mit steuerlichen Maßnahmen deutlich zugenommen. Viele der ursprünglich von der Kommission genehmigten speziellen Steuervergünstigungen für bestimmte Regionen oder bestimmte Branchen wurden mit Wirkung für die Zukunft untersagt, beispielsweise Koordinierungszentren in Luxemburg, Belgien und Spanien.<sup>99</sup>

## **3. Neuerliche Konkretisierung des Beihilfebegriffs in Bezug auf steuerliche Maßnahmen**

Als Teil der sog. Europa 2020-Strategie hat die Kommission ihr beihilferechtliches Regelwerk grundlegend überarbeitet und modernisiert. Erklärte Ziele der Modernisierung sind die Förderung eines nachhaltigen, intelligenten und integrativen Wachstums in einem wettbewerbsfähigen Binnenmarkt, die Konzentration der Genehmigungsverfahren auf Fälle mit besonders großen Auswirkungen auf den Binnenmarkt und die Straffung der Regeln und

---

<sup>98</sup> Vgl. die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuern vom Dezember 1998, Abl. EU Nr. C (1998) 384, 3, mit der die Effektivierung des Verhaltenskodexes bezweckt wurde. Dabei dürfte der Umstand, dass der damals für Steuern und Zölle zuständige EU-Kommissar Mario Monti zuvor für den Wettbewerbsbereich zuständig war, eine Rolle gespielt haben. Die Mitteilung aus 1998 wurde inzwischen ersetzt durch die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Abl. EU Nr. C (2016) 262, 1.

<sup>99</sup> *Englisch*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 9.6.



der schnellere Erlass von Beschlüssen.<sup>100</sup> Erneuert wurden sowohl das Beihilfeverfahren<sup>101</sup> als auch die Konkretisierung des Beihilfegriffs.

Die im Sommer 2016 endgültig verabschiedete Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV enthält – im Rahmen des Kapitels über die Selektivität – umfangreiche Ausführungen zu steuerlichen Maßnahmen.<sup>102</sup> Sie ersetzt die Mitteilung der Kommission aus 1998.<sup>103</sup> Die wesentlichen Ausführungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- *Genossenschaften*: In Anbetracht der Besonderheiten, die Genossenschaften in Bezug auf ihre Funktionsprinzipien und Mitgliedschaftsregeln im Vergleich zu Handelsgesellschaften aufweisen, sollen ihnen gewährte Steuervergünstigungen vom Anwendungsbereich der Beihilfevorschriften ausgenommen werden können, wenn sie im wirtschaftlichen Interesse ihrer aktiv beteiligten Mitglieder handeln, sie zu diesen in einer nicht rein geschäftlichen, sondern besonderen persönlichen Beziehung stehen und die Mitglieder auf eine gerechte Verteilung der wirtschaftlichen Erträge Anspruch haben.<sup>104</sup>
- *Organismen für gemeinsame Anlagen*: Steuerliche Maßnahmen zur Gewährleistung der Steuerneutralität von Investitionen in Investmentfonds bzw. Investmentgesellschaften sollen als nicht selektiv angesehen werden, wenn ihre Wirkung darin besteht, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (von Fonds und Anleger) im Einklang mit den allgemeinen Grundsätzen des fraglichen Steuersystems zu reduzieren oder zu beseitigen. Der Begriff der Steuerneutralität wird im Sinne einer Gleichbehand-

---

<sup>100</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen v. 8.5.2012, KOM(2012) 209 endg., Zi. 8.

<sup>101</sup> Siehe oben II.2. Die verfahrensrechtlichen Regelungen finden sich in der Verordnung (EU) 1589/2015 des Rates v. 13.7.2015, ABl. EU Nr. L (2015) 248, 9. Vgl. auch die Verordnung (EU) 22282/2015 der Kommission v. 27.11.2015 in Bezug auf Anmeldeformulare und Anmeldebögen zu Beihilfen, ABl. EU Nr. L (2015) 325, 1.

<sup>102</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. Nr. C (2016) 262, 1.

<sup>103</sup> Siehe oben Fußnote 76.

<sup>104</sup> Bekanntmachung, Rn. 157–160.

lung aller Steuerpflichtigen verstanden, unabhängig davon, ob die Anlage direkt oder über Investmentfonds erfolgt.<sup>105</sup>

- *Steueramnestie*: Damit gemeint ist die (vollständige oder teilweise) Befreiung von festgesetzten oder festzusetzenden Steuern, Geldbußen, Zinsen und ggf. strafrechtlichen Sanktionen. In bestimmten Verfahren müssen fällige Steuern in voller Höhe, in anderen nur teilweise gezahlt werden. Nach Auffassung der Kommission kann eine Steueramnestie für Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen als allgemeine Maßnahme angesehen werden. Insbesondere muss die Maßnahme nicht nur rechtlich, sondern auch faktisch Unternehmen aller Wirtschaftszweige und Größenkategorien tatsächlich offenstehen; zudem darf die Steuerverwaltung hinsichtlich der Gewährung und der Intensität der Maßnahme nicht über Ermessen verfügen. Die zeitliche Beschränkung der Anwendung auf einen kurzen Zeitraum wird als unschädlich angesehen, ebenso wie die Beschränkung auf Steuerschulden, die vor einem vorab festgelegten Datum bestanden haben.<sup>106</sup>
- *Ermessensentscheidungen der Verwaltung*: Der Umstand, dass in einigen Mitgliedstaaten die Inanspruchnahme von Steuererleichterungen einer vorherigen behördlichen Genehmigung bedarf, führt noch nicht zur Selektivität der Maßnahme. Beruht die behördliche Genehmigung auf objektiven, nichtdiskriminierenden Kriterien, die im Voraus bekannt sind und somit dem Ermessen der Verwaltung Grenzen setzen, und ist ferner die Genehmigung gerichtlich überprüfbar, so liegt keine Beihilfe vor (enges oder gebundenes Ermessen). Anders kann der Fall liegen, wenn die Steuerverwaltung die Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuervergünstigung anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien (beispielsweise der Erhaltung von Arbeitsplätzen) bestimmen kann.<sup>107</sup> Die Kommission hat ein weites Ermessen der Verwaltung insbesondere im Zusammenhang mit der Erteilung von Steuervorbescheiden beanstandet (siehe unten VI.).
- *Steuervergleiche*: Vergleichsvereinbarungen zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen über die Höhe einer Steuerschuld (zur Vermeidung langwieriger finanzgerichtlicher Verfahren) können nach Auffassung der Kommission eine Beihilfe darstellen, wenn der geschul-

---

<sup>105</sup> Bekanntmachung, a.a.O., Rn. 161–163.

<sup>106</sup> Bekanntmachung, a.a.O., Rn. 164–168.

<sup>107</sup> Bekanntmachung, a.a.O., Rn. 123 ff.

dete Steuerbetrag ohne klare Rechtfertigung oder in unverhältnismäßiger Weise gesenkt wird.<sup>108</sup>

- *Steuervorbescheide*: Die Bekanntmachung der Kommission enthält umfassende Ausführungen zur Selektivität von sog. Steuervorbescheiden.<sup>109</sup> Einzelheiten hierzu werden unter Abschnitt VI.2. behandelt.
- Des Weiteren enthält die Bekanntmachung der Kommission Ausführungen zu Abschreibungsvorschriften, Pauschalbesteuerung in Bezug auf besondere Tätigkeiten, Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung und zu Verbrauchsteuern.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> Bekanntmachung, a.a.O., Rn. 175 f.

<sup>109</sup> Bekanntmachung, a.a.O., Rn. 169–174. Ergänzend hat die Generaldirektion Wettbewerb der Kommission ein Arbeitspapier zu Steuervorbescheiden v. 3.6.2016 veröffentlicht; DG Competition, Working Paper on State Aid and Tax Rulings, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf).

<sup>110</sup> Bekanntmachung, a.a.O., Rn. 177 ff.

## V. Ausgewählte Beispiele im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung

In Bezug auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht ist zu beobachten, dass Ausnahme- oder Verschonungsregelungen, die beihilferechtlich bislang unverdächtig waren, neuerdings im Hinblick auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 107 AEUV problematisiert werden. Spätestens nach dem Aufgriff der Sanierungsklausel<sup>111</sup> hat die Fachwelt die Relevanz des Beihilferechts für das Steuerrecht registriert. In den Blickpunkt des Interesses gerückt sind sodann u.a. der Sanierungserlass des BMF, die grunderwerbsteuerrechtliche Konzernklausel (§ 6a GrEStG), die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen im ErbStG und die Suspendierung der Rechtsfolgen der vGA bei sog. Dauerverlustbetrieben im kommunalen Querverbund (§ 8 Abs. 7 KStG).<sup>112</sup> Für erhebliches Aufsehen gesorgt haben die von der Kommission beihilferechtlich aufgegriffenen Tax Rulings zugunsten von Apple u.a., die das Steuerrecht ausländischer Mitgliedstaaten betreffen und deshalb nachfolgend nur knapp behandelt werden.

### 1. Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG a.F.)

#### a. Ausgangslage

Die beihilferechtliche Problematik der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG a.F. erschließt sich am besten mit Blick auf die Entwicklung der Norm: Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008<sup>113</sup> hatte der Gesetzgeber – angesichts erheblicher praktischer Anwendungsprobleme bei der ehemals geltenden Mantelkaufregelung (§ 8 Abs. 4 KStG) – den Verlustabzug von Körperschaften bei Anteilseignerwechsel neu geregelt. Nach § 8c KStG gehen von einer Körperschaft nicht genutzte Verluste anteilig/vollständig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 %/50 % der Anteile an der verlusttragenden Körperschaft an einen Erwer-

---

<sup>111</sup> Gemeint ist die Verschonung vom Verlustuntergang gem. § 8c Abs. 1a KStG a.F.

<sup>112</sup> Auf die Suspendierung der Rechtsfolgen der vGA bei sog. Dauerverlustbetrieben im kommunalen Querverband wird nachfolgend nicht weiter eingegangen. Vgl. dazu *Märtens*, in *Nationale und Internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung*, Festschrift für Dietmar Gosch zum Ausscheiden auf dem Richteramt, 279 ff.; *de Weerth*, DB vom 18.6.2010, Heft 24, S. M 19, DB0359098.

<sup>113</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 736.

ber bzw. eine Erwerbergruppe übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt gegeben ist. Diese vermeintlich einfache Regelung sollte, ausweislich der Gesetzesmaterialien, ausschließlich der Gegenfinanzierung der damals ebenfalls eingeführten Tarifaabsenkung der Körperschaftsteuer (von 25 % auf 15 %) dienen.<sup>114</sup> Die Rede war damals von einer Norm „ohne Telos“, die mit der zielgerichteten Bekämpfung eines als missbräuchlich angesehenen Handels mit Verlustmänteln nichts mehr gemein hatte.

Vor dem Hintergrund der damals einsetzenden Finanz- und Wirtschaftskrise wurde schnell klar, dass der ausnahmslose Verlustuntergang (allein aufgrund Wechsel des Anteilseigners) über das Ziel hinausging, weil er auch verschonenswerte Konstellationen erfasste. Binnen kurzer Zeit wurden mehrere gesetzliche Ausnahmeregelungen verabschiedet. Die erste Ausnahme bildete im August 2008 die Verschonung für den Erwerb von Unternehmen durch Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften (§ 8c Abs. 2 KStG a.F.).<sup>115</sup> Da sich der Gesetzgeber der Beihilferelevanz dieser Ausnahme bewusst war, stellte er ihr Inkrafttreten unter den Vorbehalt der beihilferechtlichen Zustimmung der Kommission. Die Kommission stufte die Regelung am 30.9.2009 jedoch als unzulässige Beihilfe ein, was zur Folge hatte, dass § 8c Abs. 2 KStG nie in Kraft getreten ist.<sup>116</sup>

Als weitere Ausnahme wurde sodann im Juli 2009 – rückwirkend – die hier im Fokus stehende Sanierungsklausel eingeführt:<sup>117</sup> Vom Verlustuntergang ausgenommen werden sollten Sachverhalte, in denen der Beteiligungserwerb (auch) der Sanierung des Geschäftsbetriebs der erworbenen Körperschaft diene. Voraussetzung dafür war insbesondere das Vorliegen einer Sanierungsmaßnahme, die darauf gerichtet sein musste, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Körperschaft zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich ihre wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten. Anders als die Ausnahme für Wagniskapitalbeteiligungen wurde die Sanierungsklausel der Kommission nicht zur Prüfung vorgelegt.

---

<sup>114</sup> Vgl. *Seer*, GmbHR 2016, 394, 395; *Gosch/Roser*, KStG, § 8c Rn. 2; FG Hamburg, Beschluss vom 4.4.2011 – 2 K 33/10, GmbHR 2011, 711, 715.

<sup>115</sup> Vgl. Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen v. 12.8.2008 (MoRaKG), BGBl. I 1672 ff.

<sup>116</sup> Vgl. Entscheidung der Kommission v. 30.9.2009, Rs. C 2/2009 (ex N 221/2008 und N 413/2008), ABl. EU Nr. L (2010), 6, 32.

<sup>117</sup> Vgl. Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009, BGBl. I S. 1959.

Später wurde der Kreis der Ausnahmen vom Verlustuntergang im Dezember 2009 um die Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG n.F.) und die Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 Satz 6–8 KStG n.F.) erweitert.<sup>118</sup> Beide Regelungen wurden ebenfalls nicht als Beihilfe notifiziert.

## **b. Beihilfeentscheidung der Kommission und Klagen vor dem EuG**

Die Kommission nahm dem Gesetzgeber mit seiner Aussage, dass die Sanierungsklausel sanierungsbedürftige Unternehmen unterstützen solle, beim Wort und leitete ein beihilferechtliches Prüfungsverfahren ein.<sup>119</sup> Mit Beschluss vom 26.1.2011 stellte sie fest, dass § 8c KStG wie zuvor bereits die Ausnahme für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV darstelle, und verpflichtete die Bundesregierung, die Regelung des § 8c Abs. 1a KStG aufzuheben und die bisher gewährten Beihilfen zurückzufordern.<sup>120</sup>

Gegen den Beschluss der Kommission erhoben die Bundesregierung und 15 Unternehmen (darunter die Firmen *Heitkamp BauHolding GmbH* und *GFKL Financial Services GmbH*) Nichtigkeitsklagen beim EuG gem. Art. 263 AEUV. Die Unternehmen hatten jeweils vor Verwirklichung des schädlichen Beteiligungserwerbs verbindliche Auskünfte (§ 89 Abs. 2 AO) erhalten, dass die Voraussetzungen der Sanierungsklausel jeweils erfüllt seien; in einem Fall waren die Verlustvorträge sogar bereits genutzt worden.<sup>121</sup> Am Rande sei noch erwähnt, dass die Bundesregierung ihre Klage gegen den Kommissionsbeschluss verspätet erhoben hatte und die Kommission eine Klagebefugnis der „betroffenen“ Unternehmen als nicht gegeben ansah.<sup>122</sup>

Mit Urteil vom 4.2.2016 entschied das EuG die Rs. *Heitkamp* und *GFKL*: Zwar seien die klagenden Unternehmen von der Entscheidung der Kommission unmittelbar und individuell betroffen und damit klagebefugt. Materiellrechtlich stelle die Sanierungsklausel indes eine unzulässige staatliche Bei-

---

<sup>118</sup> Vgl. Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009, BGBl. I S. 3950.

<sup>119</sup> Beschluss der Kommission v. 24.2.2010, ABl. EU Nr. C (2010), 90, 8.

<sup>120</sup> Vgl. Beschluss der Kommission v. 26.1.2011, ABl. EU Nr. L (2011) 235, 26.

<sup>121</sup> Vgl. EuG Urteil v. 4.2.2016, *Heitkamp BauHolding/Kommission*, Rs. T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60; EuG Urteil v. 4.2.2016, *GFKL Financial Services AG/Kommission*, Rs. T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

<sup>122</sup> Für Einzelheiten vgl. *Blumenberg/Haisch*, FR 2012, 12, 13.

hilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.<sup>123</sup> Im Mittelpunkt des Urteils stand die Prüfung der Selektivität der Sanierungsklausel, die das EuG in drei Schritten wie folgt vornahm:

- (I) Der Bezugsrahmen des deutschen Körperschaftsteuerrechts bestünde aus der allgemeinen Regelung des Verlustvortrags (§ 10d Abs. 2 EStG), die durch die Regel der Verlustuntergangs bei schädlichem Beteiligungserwerb beschränkt werde.<sup>124</sup>
- (II) Die Sanierungsklausel bilde hiervon eine Ausnahme, die den Verlustuntergang für solche Unternehmen ausschließt, die sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden. Für diese Unternehmen, deren Anteilseignerstruktur sich entsprechend der Schwellenwerte des § 8c Abs. 1 KStG im Hinblick auf das mit dem Steuersystem verfolgte Ziel in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation befänden, sei die Sanierungsklausel deshalb *prima facie* selektiv.
- (III) Hinsichtlich einer möglichen Rechtfertigung führte das EuG aus, dass das Hauptziel der Sanierungsklausel darin bestehe, Unternehmen zu fördern, die sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befänden, was wiederum nicht zu den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems gehöre. Auch das Argument des „marktwirtschaftlich handelnden Gläubigers“ ließ das EuG nicht gelten.<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup> Vgl. EuG Urteil v. 4.2.2016, a.a.O.

<sup>124</sup> Die Praxis hatte hier auf eine Auseinandersetzung des Gerichts mit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *P Oy* v. 18.7.2013, Rs. C-6/12, gehofft; vgl. *de Weeth*, DB 2016, 682, 683. Die Rs. *P Oy* betraf die beihilferechtliche Qualität einer der Sanierungsklausel vergleichbaren Regelung in Finnland. Über die finnische Regelung hat der EuGH aber nicht abschließend entschieden, weil es sich um eine bestandsgeschützte „Alt-Beihilfe“ handelte; vgl. *de Weeth*, DB 2016, 682, 683; *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786.

<sup>125</sup> Vgl. EUG v. 4.2.2016, GFKL Financial Services/Kommission, Rs. T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59, vgl. Rn. 168 ff.

### c. Ausblick und kritische Würdigung

Gegen die Entscheidungen des EuG sind inzwischen Revisionen beim EuGH anhängig.<sup>126</sup> Die Bundesrepublik Deutschland ist diesen Verfahren als Partei beigetreten.<sup>127</sup> Der Verfahrensausgang ist völlig offen. Unklar ist derzeit auch, ob und inwieweit der EuGH auf die Rs. „*P Oy*“ Bezug nimmt. Eine solche Bezugnahme wird in der Literatur als naheliegend angesehen, da sich der EuGH als Revisionsinstanz bereits mit einer der deutschen Sanierungsklausel vergleichbaren Regelung des finnischen Steuerrechts befasst habe, indes in der Sache nicht entscheiden musste, weil es sich dabei – wenn überhaupt – um eine bestehende (Alt-)Beihilfe handelte.<sup>128</sup>

Die Entscheidung des EuG mag man als falsch empfinden, sonderlich überraschend ist sie nicht. Anlass für den Aufgriff durch die Kommission war insbesondere die Gesetzesbegründung, in der die Sanierungsklausel als wirtschaftslenkende und damit zielgerichtet begünstigende Norm dargestellt wurde. Wie *Seer* zutreffend feststellt, hat die teleologische Schwäche des Gesetzgebers der Kommission (und inzwischen auch dem EuG) die Tür dazu geöffnet, den Verlustuntergang nach § 8c KStG zum Bezugssystem zu küren.<sup>129</sup> Anschaulich spricht *Schön* vom „Fluch der bösen Tat“, die den Gesetzgeber einhole, weil er mit der ursprünglichen Regelung des § 8c KStG weit über das ehemals von § 8 Abs. 4 KStG verfolgte Ziel der Missbrauchsbekämpfung beim Mantelkauf hinausgeschossen sei und mit der telosfreien Urfassung des § 8c KStG ggf. erst eine neues Sub-Referenzsystem geschaffen habe, welches die Kommission im Hinblick auf die Differenzierung zwischen sanierungsbedürftigen und nicht sanierungsbedürftigen Gesellschaften aufgegriffen habe.<sup>130</sup>

Nach der hier vertretenden Auffassung stellt § 8c KStG mit seinen verschiedenen Ausnahmen eine Regelung zur Bekämpfung des Missbrauchs dar, auch wenn dies zunächst nicht offen zum Ausdruck kam. Deutlich wird dies

---

<sup>126</sup> Rechtsmittel des Herrn Dirk Anders (Insolvenzverwalter über das Vermögen der Heitkamp Bau Holding GmbH) Rs. C-203/16 P, Abl. EU Nr. C (2016) 211, 37; GFKL Financial Services GmbH (vormals GFKL Financial Services AG) Rs. C-219/16 P, Abl. EU Nr. C (2016) 222, 8.

<sup>127</sup> Vgl. Art. 40 der EuGH-Satzung, Abl. EU Nr. C (2010) 83, 1.

<sup>128</sup> Vgl. EuGH v. 18.7.2013, *P Oy*, Rs. C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 34 ff.; die finnische Regelung unterlag als sog. „Alt-Beihilfe“ dem Bestandsschutz.

<sup>129</sup> Vgl. *Seer*, GmbHR 2016, 394, 397.

<sup>130</sup> Vgl. *Schön*, JbFSt 2011/2012, 119, 125.



allerdings durch das jüngste Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften. Es ermöglicht einen neuen „fortführungsgebundenen Verlustvortrag“, wenn die Verlustgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb nach dem Anteilseignerwechsel fortführt und bestimmte weitere Bedingungen erfüllt werden (§ 8d KStG). In den allgemeinen Erwägungen des Gesetzentwurfs ist zu lesen, dass es trotz Stille-Reserven-Klausel und Konzernklausel Fälle gibt, „in denen ein Untergang der Verluste bei Anteilseignerwechsel in einer Körperschaft aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich erscheint“ und – weiter – die Neuregelung „dem fortbestehenden gesetzgeberischen Ziel, den Handel mit steuerlichen Verlusten zuverlässig zu unterbinden ... verpflichtet [ist]“.<sup>131</sup>

Bezogen auf die oben dargestellte dreistufige beihilferechtliche Prüfung der Sanierungsklausel bedeutet dies, dass das maßgebliche Bezugssystem der Fortbestand des Verlustabzugs (und nicht dessen Untergang) ist und der Verlustuntergang bei Anteilseignerwechsel (außerhalb der gesetzlich geregelten Rückausnahmefälle) hierzu die Ausnahme bildet. Die Sanierungsklausel bewirkt die Rückkehr zum Bezugssystem und stellt deshalb keine Beihilfe dar.

## **2. Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen**

### **a. Ausgangslage**

Seit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG im Jahre 1998 sind Gewinne, die ein Unternehmen in der Krise dadurch erzielt, dass seine Gläubiger auf Forderungen verzichten, nicht mehr gesetzlich steuerfrei gestellt. Zur Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen waren Unternehmen seither auf Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung angewiesen. Entsprechende Einzelheiten waren im sog. Sanierungserlass geregelt, einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung des BMF aus dem Jahre 2003.<sup>132</sup> Der Erlass ordnete eine mehrstufige Vorgehensweise an, bei der es nach Verrechnung des Sanierungsgewinns mit etwaigen Verlustvorträgen und einer Steuerstundung zum

---

<sup>131</sup> Vgl. Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 17.10.2016, BT-Drucks. 18/9986, 10 f.

<sup>132</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240; ergänzt durch BMF-Schreiben v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 18.

Erlass der Steuer auf einen verbleibenden Sanierungsgewinn kam, sofern bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt waren.<sup>133</sup>

Der Sanierungserlass hatte sich in der Praxis grundsätzlich bewährt, war aber seit jeher Gegenstand kontroverser Auseinandersetzungen in der Fachliteratur und vor den Finanzgerichten.<sup>134</sup> Die beihilferechtliche Qualität stand dabei zwar nicht im Vordergrund; spätestens nach Aufgriff der Sanierungsklausel durch die Kommission im Jahre 2011 schwebte die beihilferechtliche Unvereinbarkeit aber über Erlassmaßnahmen. Einen zwischenzeitlichen Höhepunkt der finanzgerichtlichen Auseinandersetzungen markierte der Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 25.3.2015 an den Großen Senat.<sup>135</sup> Die dem Großen Senat darin vorgelegte Rechtsfrage lautete, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße (was dieser im November 2016 bejaht hat).

Darüber hinaus thematisierte der Vorlagebeschluss die Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem Beihilferecht. Der X. Senat gelangte diesbezüglich zu dem Ergebnis, dass der Erlass mit dem Unionsrecht vereinbar sei. Er begründete dies zunächst mit dem Hinweis auf die Entscheidung des EuGH in der finnischen Rs. *P Oy*, die eine der deutschen Sanierungsklausel vergleichbare Regelung betraf.<sup>136</sup> Vor allem sei der Sanierungserlass deshalb keine selektive Maßnahme, weil er grundsätzlich von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden könne. Eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, die sich im Hinblick auf den Sanierungserlass in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation befänden, scheidet damit von vornherein aus. Auch eine Begünstigung durch Verwaltungshandeln läge nicht vor. Zwar handle es sich beim Sanierungserlass um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörden. Da dieses Ermessen aber bei Vorliegen der im Erlass niedergelegten Voraussetzungen, die wiederum von den Gerichten in vollem Umfang überprüfbar sind, auf null reduziert wird, scheidet eine selektive Begünstigung in Form eines Verwaltungshan-

---

<sup>133</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240 ff., Rn. 1; zur Anwendung des Sanierungserlasses vgl. auch die Verfügung der OFD Frankfurt/M., Kurzinformation v. 7.8.2015 – S 2140 A – 4 – St 213, DStR 2015, 2497.

<sup>134</sup> Zur Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses existiert eine Vielzahl von finanzgerichtlichen Urteilen, die mit unterschiedlichen Begründungen zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen, vgl. *Schuster*, jurisPR-SteuerR 32/2015 Anm. 2.

<sup>135</sup> Vgl. BFH Beschluss v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696.

<sup>136</sup> Vgl. BFH Beschluss v. 25.3.2015, a.a.O., Rn. 80.

delns aus.<sup>137</sup> Im Übrigen sei der Sanierungserlass durch die Grundprinzipien der deutschen Steuerrechtsordnung gerechtfertigt, weil er die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sichere.<sup>138</sup>

Mit einem viel beachteten Beschluss vom 28.11.2016 hat der Große Senat („GrS“) 1/15 über die Vorlagefrage des X. Senats entschieden.<sup>139</sup> Er kommt zu dem Ergebnis, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) verstößt, weil mit der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG eine der Verwaltungsmaßnahme entgegenstehende Maßnahme des Gesetzgebers existiert und die Finanzbehörden verpflichtet sind, Steueransprüche festzusetzen und die Steuer zu erheben. Für einen in das Belieben der Finanzverwaltung gestellten freien Verzicht auf Steuerforderungen besteht kein Raum. Auch verstößt die Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, da der Verzicht eines Gläubigers auf eine Forderung das Nettovermögen des Schuldners mehrt und damit einen Zuwachs an Leistungsfähigkeit bewirkt. Zur beihilferechtlichen Qualität des Sanierungserlasses hat der GrS mangels Entscheidungserheblichkeit keine Stellung genommen.

Der Beschluss des GrS 1/15 hat in der Sanierungspraxis (und darüber hinaus) für Aufsehen und Verunsicherung gesorgt. Um anstehende Sanierungen nicht zu gefährden und Schäden für die betroffenen Beschäftigten und die Volkswirtschaft insgesamt abzuwenden,<sup>140</sup> hat der Finanzausschuss des Bundesrats innerhalb kürzester Zeit eine Prüfbitte für eine Neuregelung der Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen vorgestellt, die die wesentlichen Elemente des Sanierungserlasses nunmehr gesetzlich regeln sollen.<sup>141</sup> Danach soll auf Sanierungsgewinne auf Antrag eine Steuerbefreiung zu gewähren sein, wenn das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass als Sanierungsmaßnahme geeignet ist und aus

---

<sup>137</sup> Vgl. BFH Beschluss v. 25.3.2015, a.a.O., Rn. 87.

<sup>138</sup> Vgl. BFH Beschluss v. 25.3.2015, a.a.O., Rn. 88.

<sup>139</sup> BFH Beschluss v. 28.11.2016 – GrS 1/15, DStR 2017, 305.

<sup>140</sup> Auch wenn das BMF, das dem Verfahren beigetreten war, sich zur Entscheidung (bislang) nicht offiziell geäußert hat, war wegen der Deutlichkeit der Ausführungen des Großen Senats davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung den Sanierungserlass zukünftig – etwa im Rahmen von Anträgen auf Erteilung verbindlicher Auskünfte – nicht mehr anwenden wird.

<sup>141</sup> Vgl. BR-Drs. 59/1/17, 10 ff. Vorgeschlagen wird die Einführung eines § 3a EStG bzw. § 3a GewStG.

betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt. Liegen die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerbefreiung vor, so sollen die zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten einkommen-/körperschaftsteuerlichen sowie gewerbsteuerlichen Verlustvorträge entfallen,<sup>142</sup> sämtliche laufende negative Einkünfte des Sanierungsjahres nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen und nicht in anderen Veranlagungszeiträumen abgezogen werden können.<sup>143</sup> Die neuen gesetzlichen Regelungen sollen rückwirkend für alle offenen Veranlagungszeiträume gelten.<sup>144</sup> Damit werden auch diejenigen Fälle abgedeckt, in denen die Maßnahmen des Sanierungserlasses keinen Bestand (mehr) haben. Das Inkrafttreten soll aufschiebend bedingt auf den Tag sein, an dem die Europäische Kommission die hierzu erforderliche beihilferechtliche Genehmigung erteilt. Erforderlich ist mithin die Vorlage des Gesetzentwurfs (durch das insoweit zuständige Bundeswirtschaftsministerium) an die Kommission. Bund und Länder haben erklärt, das Gesetzgebungsverfahren zügig abschließen zu wollen.<sup>145</sup>

## **b. Ausblick und kritische Würdigung**

Die Ankündigung des deutschen Gesetzgebers, der Kommission die beihilferechtliche Qualität der geplanten gesetzlichen Regelung von Sanierungsgewinnen zur Prüfung vorzulegen und das (rückwirkende) Inkrafttreten der geplanten Regelung unter den Vorbehalt der entsprechenden Genehmigung zu stellen, ist ungeachtet des Risikos einer Ablehnung zu begrüßen. Denn nur durch eine Prüfung der Kommission lassen sich Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht rechtssicher ausräumen.

Die Kommission soll die Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem Beihilferecht bereits in einem Einzelfall geprüft und dem BMF im Juli 2012 mitgeteilt haben, dass sie bei ihrer Prüfung keine Auffälligkeiten festgestellt habe.<sup>146</sup> Allerdings handelt es sich hierbei um eine unveröffentlichte Einzelfallentscheidung, die über den betreffenden Fall hinaus kaum Bindungs-

---

<sup>142</sup> § 3a Abs. 2 Nr. 1 EStG-E, § 3a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GewStG-E.

<sup>143</sup> § 3a Abs. 2 Nr. 2 EStG-E, § 3a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GewStG-E.

<sup>144</sup> § 52 Abs. 4a EStG-E, § 36 Abs. 2, 2a GewStG-E.

<sup>145</sup> Eine öffentliche Anhörung im Bundestag zum Gesetzentwurf ist für den 29.3.2017 angesetzt.

<sup>146</sup> Vgl. ZKF 2013, 93 unter Hinweis auf BMF-Schreiben v. 10.8.2012; vgl. *Gragert*, NWB 2013, 2141, 2142.

wirkung entfalten dürfte und die noch dazu zu einer Verwaltungsanweisung ergangen ist, der laut Beschluss GrS 1/15 die Rechtsgrundlage fehlt. In ihrer Bekanntmachung vom 19.7.2016 hat die Kommission unter der Überschrift „Steueramnestie“ geäußert, dass der Erlass oder die Stundung für Unternehmen als eine nicht zu beanstandende allgemeine Maßnahme angesehen werden kann, wenn sie Unternehmen aller Wirtschaftszweige und Größenklassen tatsächlich offensteht, keine De-facto-Selektivität zugunsten bestimmter Unternehmen oder Wirtschaftszweige bewirkt wird und die Steuerverwaltung hinsichtlich der Maßnahme über kein bestimmendes Ermessen verfügt.<sup>147</sup> Wann allerdings die begünstigende Maßnahme allen Steuerpflichtigen offensteht, bleibt offen.<sup>148</sup>

Der X. Senat des BFH hatte die Beihilfequalität des Sanierungserlasses (welcher der vorgeschlagenen Gesetzesregelung ähnlich ist) in erster Linie damit abgelehnt, dass die im Erlass vorgesehene Maßnahme unterschiedslos von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden kann, die sich in einer tatsächlich und rechtlich gleichen (Krisen-)Situation befinden (siehe oben). Ob dieses Argument der allgemeinen Maßnahme („steht allen Unternehmen offen“) vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofs ausreicht, um eine Selektivität zu verneinen, ist nicht frei von Zweifel. Die bloß abstrakt-generelle Natur einer Maßnahme vermag deren Selektivität jedenfalls nicht auszuschließen.<sup>149</sup> Überträgt man des Weiteren die vom EuG in den Rs. *Heitkamp BauHolding GmbH* und *GFKL Financial Services AG* zur Prüfung der Sanierungsklausel<sup>150</sup> vorgenommene dreistufige Systematik auf die geplante Begünstigung von Sanierungsgewinnen, so könnte die Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen eine Abweichung vom nationalen Referenzsystem der Besteuerung von anderen Verzichtsgewinnen oder Betriebsvermögensmehrungen darstellen.<sup>151</sup>

---

<sup>147</sup> Bekanntmachung der Kommission 2016/C 262/01 zum Beihilfebegriff, a.a.O., Rn. 165, 166.

<sup>148</sup> Vgl. auch *Demleitner*, ISR 2016, 328, 334.

<sup>149</sup> EuGH v. 21.12.2016, *Autogrill Espana/Kommission, Banco Santander und Santusa/Kommission*, verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 74.

<sup>150</sup> Vgl. EuG v. 4.2.2016, T-287/11 und T-620/11.

<sup>151</sup> Vgl. hierzu auch *Ismier/Piotrowski*, die die beihilferechtliche Prüfung des X. Senats als „nicht überzeugend“ kritisiert haben (*Ismier/Piotrowski*, DStR 2015, 1993, 1993); vgl. auch *Seer*, FR 2014, 721.

Selbst wenn dies der Fall wäre, so sollte sich die beihilferechtliche Vereinbarkeit der geplanten Begünstigung auf der Rechtfertigungsebene ergeben. Zwar hat der GrS 1/15 festgestellt, dass der Verzicht einer Forderung durch den Gläubiger beim Schuldner eine Mehrung des Nettovermögens und damit einen Zuwachs an Leistungsfähigkeit bewirkt. Restlos überzeugend ist dies aber nicht, weil der Forderungsverzicht in der Sanierungssituation keine erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bewirkt, sondern den Steuerpflichtigen lediglich in die Lage versetzt, künftig wieder Erträge zu erwirtschaften.<sup>152</sup> Daneben sollte sich eine Rechtfertigung der geplanten Begünstigung zudem aus der Anwendung des sog. Private Investor Tests ergeben, der nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich auch in Bezug auf steuerrechtliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten anwendbar ist.<sup>153</sup> Vereinfacht ausgedrückt besagt dieser Test, dass eine staatliche Maßnahme nicht beihilferechtlich relevant ist, wenn ein privater Kapitalgeber (*Private Investor*) dem jeweiligen Unternehmen den Vorteil in gleichem Umfang bzw. zu den gleichen Konditionen gewährt hätte. So verhält es sich bei der steuerlichen Begünstigung eines Sanierungsgewinns durch den Fiskus, der sich nicht anders verhält als ein privater Kapitalgeber, der auf seine Forderungen gegen das betroffene Unternehmen verzichtet. Abgesehen davon ist zu beachten, dass die Begünstigung des Sanierungsgewinns mit dem Wegfall sämtlicher laufender Verluste und Verlustvorträge erkaufte wird. Da im typischen Sanierungsfall entsprechende Verluste und Verlustvorträge vorhanden sind, besteht ein ganz wesentlicher Effekt der geplanten Regelung in der Suspendierung der Mindestbesteuerung. Insoweit trägt die Regelung einem Grundprinzip des deutschen Steuerrechts Rechnung: Wie nämlich der BFH in einer Vorlage an das BVerfG festgestellt hat, verstößt die Mindestbesteuerung gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG), soweit sie durch den Ausschluss des Verlustausgleichs zu einer Nettoertragsbesteuerung führt.<sup>154</sup> Für die Mindestbesteuerung ist in der existenziellen Krise damit kein Raum. Dieser steuersystematische Grundsatz hat auch für Sanierungsmaßnahmen zu gelten, die unter den in der geplanten Regelung aufgeführten Voraussetzungen erfolgen. Denn andernfalls käme es zu dem steuerlich systemwidrigen Ergebnis, dass die Sanierung an der Mindestbesteuerung scheitert. *Ismer/Piotrowski* weisen schließlich darauf hin, dass

---

<sup>152</sup> *Beutel/Eilers*, FR 2017, 266, 267.

<sup>153</sup> Vgl. EuGH v. 5.6.2012, *Électricité de France/Kommission*, C-124/10 P, ECLI:EU:C:2012:318.

<sup>154</sup> Vgl. BFH Beschluss v. 26.2.2014, I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016, Az. des BVerfG: 2 BvL 19/14.

zu den Grundwertungen des deutschen Steuerrechts neben der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch die Steuerstaatlichkeit gehört, wonach der selbst nicht wirtschaftende Staat seine Besteuerungseingriffe nicht so ausgestalten dürfe, dass sie die Unternehmen zur Aufgabe ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zwingen.<sup>155</sup>

Es ist davon auszugehen, dass die von der Kommission zu treffende Beihilfeentscheidung jedenfalls formal nur zu den geplanten gesetzlichen Regelungen und nicht zum Sanierungserlass ergehen wird. Folgt die gesetzliche Regelung dem Sanierungserlass (und danach sieht es im Augenblick aus), lässt die Entscheidung der Kommission auch Schlussfolgerungen auf die bisherige Verwaltungspraxis zu. Sofern die Kommission die geplante Regelung beihilferechtlich genehmigt, sollten wegen der geplanten Rückwirkung der Steuerbefreiung für alle offenen Veranlagungszeiträume sämtliche in der Vergangenheit liegenden Fälle mit abgedeckt werden können. Es ergäbe für die Kommission auch keinen Sinn, Maßnahmen, die unter den Sanierungserlass fallen, anzugreifen, wenn die Sachverhalte durch die (rückwirkende) Gesetzesänderung unionsrechtskonform abgedeckt werden können. Problematischer stellt sich die Angelegenheit dar, wenn die Kommission die vorgeschlagene Regelung als verbotene Beihilfe einstufen sollte. Denn dann könnte zu prüfen sein, ob die deutsche Finanzverwaltung einzelnen Steuerpflichtigen durch eine unrichtige Anwendung des nationalen Steuerrechts möglicherweise einen selektiven Vorteil verschafft hat.<sup>156</sup>

Ob die Kommission die geplante Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen beihilferechtlich beanstanden wird, bleibt abzuwarten. Bei weiter Anwendung des Selektivitätsbegriffs (entsprechend der jüngsten Rechtsprechung der Unionsgerichte) ist nicht auszuschließen, dass die geplante Regelung *prima facie* selektiv ist. Meines Erachtens stellt sie aber keine Beihilfe dar, weil sie durch den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und das Übermaßverbot, mithin Prinzipien des deutschen Steuerrechts, gerechtfertigt ist.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> Vgl. *Imser/Piotrowski*, DStR 2015, 1993, 1997 ff.

<sup>156</sup> Vgl. Bekanntmachung der Kommission 2016/C 262/01 zum Beihilfebegriff, a.a.O., Rn. 170.

<sup>157</sup> Ebenso *Beutel/Eilers*, a.a.O., 270.

### 3. Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel (§ 6a GrEStG)

#### a. Ausgangslage

Die sog. Konzernklausel des § 6a GrEStG verschont die Übertragung von Grundstücken im Rahmen konzerninterner Umstrukturierungsmaßnahmen von der ansonsten eintretenden Belastung mit Grunderwerbsteuer. In der Gesetzesbegründung zum sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde das Ziel der Konzernklausel wie folgt beschrieben:<sup>158</sup>

*„Um schnell und effektiv Wachstumshindernisse zu beseitigen, sollen die Bedingungen für Umstrukturierungen von Unternehmen krisenfest, planungssicher und mittelstandsfreundlicher ausgestaltet werden. (...) Aus diesem Grunde werden Umstrukturierungsvorgänge, die zu einem Rechtsträgerwechsel am Grundstück (...) führen, zur Beseitigung von Wachstumshemmnissen begünstigt. (...) Durch die vorstehende Formulierung wird die Begünstigung auf Konzernsachverhalte beschränkt.“*

Die Finanzverwaltung legt die ohnehin eng gefassten Anwendungsvoraussetzungen der Konzernklausel sehr restriktiv aus,<sup>159</sup> was zu zahlreichen finanzgerichtlichen Streitigkeiten geführt hat.<sup>160</sup>

#### b. Verfahren vor dem BFH

Inzwischen hat der BFH in gleich vier Revisionsverfahren Zweifel an der Verwaltungsauffassung zur Konzernklausel angemeldet und das BMF in allen vier Verfahren aufgefordert, sich zu der Beihilfekonformität des § 6a GrEStG zu äußern. Insbesondere möge das BMF mitteilen, ob das beihilferechtliche Genehmigungsverfahren durchgeführt wurde, bzw. andernfalls zur Frage des Vorliegens einer Beihilfe Stellung nehmen.<sup>161</sup>

---

<sup>158</sup> Bericht des Finanzausschusses v. 3.12.2009, BT-Drucks. 17/147, 10.

<sup>159</sup> Wesentliche Bedeutung kommt dabei dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.6.2012 zu, BStBl. I 2012, 662.

<sup>160</sup> Vgl. *Mörwald/Brühl*, Der Konzern 2016, 68.

<sup>161</sup> Vgl. BFH Beschluss v. 25.11.2015, II R 63/14, DStR 2016, 56; II R 62/14, DStR 2016, 125; II R 36/14, BeckRS 2015, 96156; II R 50/13, BeckRS 2015, 96152.



### c. Fortgang und eigene Auffassung (keine Beihilfe)

Die Qualität der Konzernklausel als Beihilfe wird in der Fachliteratur verneint.<sup>162</sup> Die Argumente setzen – entsprechend der Prüfungsschritte der Selektivität – an folgenden Punkten an:

- (I) § 6a GrEStG sei bereits *prima facie* nicht selektiv: Bezugssystem der Grunderwerbsteuer sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Grundstückserwerbers. Bei konzerninternen Umstrukturierungen läge aber keine Disposition eines (leistungsfähigen) fremden Erwerbers vor, sondern lediglich ein Vorgang innerhalb eines wirtschaftlichen Verbunds.
- (II) Die Vorschrift sei auch bereits deshalb nicht *prima facie* selektiv, weil sich die betroffenen (konzernverbundenen) Unternehmen in keiner vergleichbaren Situation wie unverbundene Unternehmen befänden: Übertragungen im freien Markt könnten nicht mit rein konzerninternen Übertragungen gleichgesetzt werden.
- (III) Bei der Konzernklausel handele es sich um eine „allgemeine Maßnahme“, die allen Unternehmen zu Gute käme, die einen Konzernverbund formen.
- (IV) Selbst wenn die Konzernklausel *prima facie* selektiv wäre, so wäre sie durch die Natur und den Aufbau des Grunderwerbsteuerrechts gerechtfertigt. Denn Ziel der Konzernklausel ist – wie das des Umwandlungssteuerrechts – zu vermeiden, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle interne Umstrukturierungen eines Konzernverbunds durch das Steuerrecht be- oder verhindert werden.

Auf die Stellungnahme des BMF und den Fortgang des Verfahrens darf man gespannt sein. Das in der Gesetzesbegründung genannte Ziel der Konzernklausel, Wachstumshemmnisse zu beseitigen, ist beihilferechtlich nicht hilfreich und kann sich im ungünstigsten Fall (wie bei der Sanierungsklausel) als kontraproduktiv erweisen. Überzeugend ist nach der hier vertretenen Auffassung der Hinweis auf den Grundsatz der Neutralität von Umstrukturierungsvorgängen, weil er eine steuersystematische Rechtfertigung für die Verschonung liefert. Bei genauer Betrachtung führt dieses Argument auf den steuerrechtlichen Gedanken der Leistungsfähigkeit zurück: Da im Konzernverbund keine Marktumsätze erzielt werden, ist die Befreiung von der

---

<sup>162</sup> Vgl. z.B. Cordewener/Henze, FR 2016, 756; Behrens, DStR 2016, 785; a.A. Schmid, DStR 2016, 125, 128.

Grunderwerbsteuer gerechtfertigt. Im Ergebnis würde dies bedeuten, dass die Grunderwerbsteuer ein Prinzip der Gruppenbesteuerung kennt, wie beispielsweise die Umsatz-, Körperschaft- oder Gewerbesteuer.

## 4. Verschonungsregelungen im ErbStG

### a. Ausgangslage

Innerhalb von weniger als 20 Jahren hat das BVerfG das jeweils geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz im Hinblick auf die Überprivilegierung unternehmerischen Vermögens gegenüber anderem Vermögen dreimal für gleichheits- und verfassungswidrig erklärt.<sup>163</sup> Immer wieder musste das ErbStG grundlegend überarbeitet werden. Im Jahr 2008 hatte der Gesetzgeber mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009<sup>164</sup> die Bemessungsgrundlage für die Übertragung unternehmerischen Vermögens – vor dem Hintergrund der zuvor vom BVerfG im Jahre 2006 beanstandeten realitätsfernen Bewertung – auf den Verkehrswert angehoben, daneben aber umfassende Verschonungsregelungen für dieses Vermögen eingeführt (§§ 13a, 13b ErbStG a.F.). Das BVerfG hat einzelne Aspekte der Verschonungsregeln mit seinem vielbeachteten Urteil vom 17.12.2014 bekanntlich als gleichheitsrechtswidrige Überprivilegierung verworfen.<sup>165</sup> Der Gesetzgeber war erneut gefordert und hat im Herbst 2016 (etwas später als vom BVerfG angeordnet) mit dem „Gesetz zur Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ vom 4.11.2016 das bisherige System der Verschonung unternehmerischen Vermögens deutlich eingeschränkt, indes ohne die Struktur des bisherigen Verschonungssystems aufzugeben.<sup>166</sup> Wesentliche Änderungen des neuen Rechts sind Einschränkungen in Bezug auf die Übertragung von sog. Verwaltungsvermögen und sog. Großerwerbe (vgl. §§ 13a, 13b, 13c und 28a ErbStG).

Ziel der alten wie auch der geänderten, neuen Verschonungsregeln ist es, unternehmerisches Vermögen bei Übergang durch Erbschaft oder Schenkung weitgehend von steuerlichen Belastungen freizuhalten und so die Liquidität

---

<sup>163</sup> Für Einzelheiten vgl. *Seer*, GmbHR 2015, 113 ff.

<sup>164</sup> Erbschaftsteuerreformgesetz v. 24.12.2008, BGBl. I, 3018 ff.

<sup>165</sup> Vgl. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BGBl. 2015 I, 4 ff.

<sup>166</sup> BGBl. 2016 I, 2464 ff.; für einen Überblick über die Erbschaftsteuerreform vgl. *Crezelius*, ZEV 2016, 541 ff.; *Geck*, ZEV 2016, 546 ff., *Hannes*, ZEV 2016, 554 ff.

der Betriebe zu schonen. Dem liegt offensichtlich die Vorstellung zu Grunde, dass der Erwerber zur Begleichung der Steuer Mittel aus dem Unternehmen entnehmen/ausschütten müsse. Dies wiederum könne den Bestand des übergehenden Unternehmens in den Händen des Erwerbers über einen längeren Zeitraum gefährden. Mit den Verschonungsregelungen bezweckt der Gesetzgeber daher nicht die Verschonung des Erwerbers von der Erbschaftsteuer, sondern die „Bewahrung der ausgewogenen deutschen Unternehmenslandschaft“ und damit den Erhalt der Arbeitsplätze im übergehenden Unternehmen.<sup>167</sup> Diese Zielsetzung kommt sowohl in den Gesetzesmaterialien als auch in der Entscheidung des BVerfG vom 17.12.2014 an zahlreichen Stellen klar zum Ausdruck.<sup>168</sup>

Die Vereinbarkeit der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln für unternehmerisches Vermögen mit dem EU-Beihilferecht wurde, anders als die verfassungsrechtliche Vereinbarkeit, lange Zeit nur vereinzelt diskutiert. Mittlerweile ist das Thema durch verschiedene Veröffentlichungen und Vorträge in das allgemeine Bewusstsein steuerlich interessierter Kreise gelangt. Zu der Frage, ob die Verschonungen eine unzulässige Beihilfe darstellen, gehen die Meinungen auseinander. Mit unterschiedlichen Ansätzen und Begründungen wird der Beihilfecharakter der Verschonungen

- (I) zum Teil verneint: *Bäuml/Vogel* vertreten, dass die Verschonung auf der Grundlage der vom BVerfG geforderten Bedürfnisprüfung durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sei;<sup>169</sup> *de Weerth* ist der Auffassung, dass die Verschonungsregelung keine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten bewirke;<sup>170</sup>
- (II) zum Teil in Zweifel gezogen: Für *Wachter* spricht die enorme Komplexität der Verschonungsregelungen tendenziell für den Beihilfecharakter;<sup>171</sup> *Demleitner* kommt zu der Einschätzung, dass die Verschonung nicht unterschiedslos allen Steuerpflichtigen offenstehe und eine Rechtfertigung ausscheiden könne;<sup>172</sup> oder

---

<sup>167</sup> Vgl. BR-Drs. 778/06, 1, 13 f., BT-Drs. 16/7918, 33, BT-Drs. 18/5923, 1 f., 16 f. und 21 ff.

<sup>168</sup> Vgl. BVerfG v. 17.12.2014, a.a.O., Tz. 135.

<sup>169</sup> Vgl. *Bäuml/Vogel*, BB 2015, 736 ff.

<sup>170</sup> Vgl. *de Weerth*, DB 2016, 2692.

<sup>171</sup> Vgl. *Wachter*, DB 2016, 1273 ff.

<sup>172</sup> Vgl. *Demleitner*, ISR 2016, 328 ff.

(III) mehr oder weniger offen bejaht: Für *Reimer* ist die Herausnahme großer Betriebsvermögen selektiv.<sup>173</sup>

Das BMF hat die Beihilferelevanz noch mit der Begründung verneint, dass durch die Verschonung nur die Erben und Beschenkten und nicht die Unternehmen als solche begünstigt werden und die Neuregelungen „dem Leitprinzip der steuerlichen Progression und dem inneren Aufbau des Erbschaftsteuersystems“ folgten und „damit gerechtfertigt“ seien.<sup>174</sup>

Vor dem Hintergrund der bestehenden Rechtsunsicherheit wird die Bundesregierung verschiedentlich dazu aufgefordert, die neuen Verschonungsmaßnahmen der Kommission zur Prüfung vorzulegen.<sup>175</sup> Ob die Kommission die Maßnahme genehmigen würde, steht dann natürlich auf einem anderen Blatt.

## **b. Würdigung und Ausblick**

Sofern die Bundesregierung die Frage der Vereinbarkeit der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln mit dem Beihilferecht der Kommission nicht zur Prüfung vorlegt – und so sieht es derzeit aus –, bleibt für die betroffenen Unternehmen (und Erblasser/Erben) eine Unsicherheit bestehen. Bei genauerer Betrachtung zeigt sich, dass keine Beihilfe vorliegt:

(I) Da die erbschaftsteuerliche Privilegierung unternehmerischen Vermögens nicht neu ist, könnte man zunächst auf die Idee kommen, dass es sich bei den geltenden Verschonungsregelungen um Alt-Beihilfen handelt, die so lange keinem Durchführungsverbot unterliegen, wie sie nicht von der Kommission als mit dem Binnenmarkt für unvereinbar erklärt werden („bestehende Beihilfen“, siehe oben II.1.). Dem ließe sich indes entgegenhalten, dass das aktuell (in modifizierter Form) geltende Verschonungssystem erst durch die Erbschaftsteuerreform 2009 eingeführt wurde. In den Jahren vor 2009 basierte die Privilegierung unternehmerischen Vermögens auf der niedrigeren Bewertung desselben, also einem technisch anderen System, weshalb das Bestehen einer Alt-Beihilfe bezweifelt werden darf.<sup>176</sup>

---

<sup>173</sup> Vgl. *Reimer*, BB Die erste Seite 2016, Nr. 14.

<sup>174</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen, RefE v. 1.6.2015, Teil A.VI., 18.

<sup>175</sup> Vgl. *Bäumli/Vogel*, a.a.O., 743; *Wachter*, a.a.O., 1278; *Reimer*, a.a.O.

<sup>176</sup> Eine Alt-Beihilfe verneinend auch: *de Weerth*, DB 2016, 2692, *Wachter*, a.a.O., 1274.

(II) Es fragt sich sodann, ob die Verschonung überhaupt eine Begünstigung von „Unternehmen oder Produktionszweigen“ darstellt, wie es Art. 107 Abs. 1 AEUV fordert. Denn die Erbschaftsteuer schuldet der Erwerber, ggf. der Schenker, nicht aber das Unternehmen. Mit dieser Argumentation hat das BMF eine staatliche Beihilfe recht schlank abgelehnt.<sup>177</sup> Die Auffassung mag richtig sein. Andererseits haben sowohl der Gesetzgeber als auch das BVerfG zu verstehen gegeben, dass die steuerliche Entlastung des Erwerbers lediglich Mittel zum Zweck ist. Ziel ist danach, wie oben dargestellt, die Sicherung von Arbeitsplätzen durch die Liquiditätsschonung im Unternehmen. In einem Vorabentscheidungsersuchen eines belgischen Gerichts zur Vereinbarkeit der Verschonungsregeln der belgischen Erbschaftsteuer mit der Niederlassungsfreiheit ist die Generalanwältin *Kokott* ohne weitere Begründung davon ausgegangen, dass eine Befreiung des Erwerbers von der Erbschaftsteuer (im Streitfall eine natürliche Person) in Bezug auf den unentgeltlichen Erwerb von Anteilen an einer Familiengesellschaft eine Begünstigung des Unternehmens darstelle.<sup>178</sup> Erklärter Zweck der Verschonung durch Belgien war es, die Fortführung der Familiengesellschaft nicht durch die Erbschaftsteuerlast zu gefährden. Allerdings wurde die Beihilferelevanz lediglich in der mündlichen Verhandlung (und dort auch nur am Rande) erörtert und war im Vorlageverfahren nicht entscheidungserheblich. Im Ergebnis lässt sich nicht ausschließen, dass die Verschonungsregeln als mittelbare Unternehmensbegünstigung für eine mögliche Beihilfeeigenschaft ausreichen.

(III) Nach der hier vertretenen Auffassung ist die (vollständige) Verschonung unternehmerischen Vermögens von der Erbschaftsteuer bei genauerer Betrachtung nicht selektiv bzw. sind die Ausnahmen von der Vollverschonung durch die Natur und den Aufbau der erbschaftsteuerlichen Regelungen gerechtfertigt. Denn das Grundprinzip der Erbschaftsteuer – und damit das Bezugssystem für Zwecke der Beihilfeprüfung – ist darin zu sehen, allein die Übertragung von Privatvermögen der Erbschaftsteuer zu unterwerfen. Demgegenüber soll dauerhaft unternehmerisch genutztes Vermögen nicht besteuert werden. Die damit erforderliche Abgrenzung zwischen Privat- und Betriebsvermögen bereitet naturgemäß Schwierigkeiten bzw. erfordert gewisse pauschalierende

---

<sup>177</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen, RefE v. 1.6.2015, Teil A.VI., 18.

<sup>178</sup> Vgl. GAin *Kokott*, Schlussanträge v. 15.2.2007, Maria Geurts und Dennis Vogten gegen Administratie van de BTW, registratie en domeinen und Belgische Staat., Rs. C-464/05, ECLI:EU:C:2007:108, Rn. 48.

Regelungen. Neben verschiedenen sachlichen Abgrenzungsfragen ist zudem die zeitliche Dimension zu beachten, um zu verhindern, dass betriebliches Vermögen nur vorübergehend vorliegt. Generell gilt es zu verhindern, dass unter dem Deckmantel des Unternehmens Privatvermögen erbschaftsteuerneutral übertragen wird. Der Gesetzgeber hat dies dadurch gelöst, dass das sog. Verwaltungsvermögen (nicht betrieblich genutzte Grundstücke, Oldtimer- und Kunstsammlungen, junge Finanzmittel etc.) nicht begünstigt übertragen werden kann. Ebenso kann die Verschonung nicht greifen, wenn der Erbe das Unternehmen nicht auf Dauer oder nicht im bisherigen Umfang fortführt, also an sich verschonungswürdiges Betriebsvermögen in absehbarer Zeit in Privatvermögen umgeschichtet wird. Ob ein derartiger Fall vorliegt, misst das Gesetz an der Entwicklung der Lohnsummen innerhalb bestimmter Zeiträume; flankiert wird die Regelung durch bestimmte Haltefristen. Die Differenzierung zwischen der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen etc. einerseits (generell verschont) und Anteilen an Kapitalgesellschaften (Verschonung erst bei mindestens 25 % Beteiligung oder Poolvereinbarung) andererseits ist dem Umstand geschuldet, dass unternehmerisches Vermögen bei Anteilen – pauschalierend – erst ab einer bestimmten Mindestschwelle angenommen werden kann. Eine ähnliche Differenzierung hat im Übrigen der EuGH zur Abgrenzung von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit entwickelt.

- (IV) Die in der Gesetzgebung genannten Gründe des Gemeinwohls (Arbeitsplatzerhalt) dürften als Rechtfertigung für die steuerliche Verschonung unternehmerischen Vermögens nicht geeignet sein, da es sich hierbei nicht um Grundprinzipien des Steuersystems handelt. Auf diese Rechtfertigung kommt es aber gar nicht an, weil das Verschonungssystem nicht für „bestimmte“ Unternehmen gilt, sondern für sämtliche Unternehmen und sämtliches unternehmerische Vermögen, was allerdings komplexe Regelungen für die Herausnahme von im Gewande des Unternehmens daherkommenden Übertragungen von Privatvermögen erfordert.
- (V) Gegen eine Beihilfe mag schließlich auch sprechen, dass die Begünstigung unternehmerischen Vermögens im Vergleich zu anderem Vermögen der Kommission bekannt sein dürfte und sie sich hieran bislang

nicht gestört hat.<sup>179</sup> Es bedarf keiner weiteren Erklärung, dass es sich hierbei um ein schwaches Argument handelt und die bisherige Praxis keine Gewähr dafür bietet, dass es auch in Zukunft bei einer Abstinenz der Kommission im Hinblick auf die erbschaftsteuerliche Privilegierung bleibt.

---

<sup>179</sup> Vgl. *de Weerth*, DB 2016, 2692. GAin *Kokott*, Schlussanträge v. 15.2.2007, a.a.O. Inhaltlich ging es um die Diskriminierung der Übertragung ausländischen (gegenüber inländischen) Unternehmensvermögens durch das damalige belgische Erbschaftsteuergesetz.

## VI. Tax Rulings (steuerliche Vorabzusagen)

### 1. Ausgangslage

In dem am 6.12.2012 veröffentlichten *Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung*<sup>180</sup> stellte die Kommission einen umfassenden Katalog mit Maßnahmen gegen die Nutzung von Gesellschaften in Steueroasen und sog. aggressive Steuerplanung vor, um so das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten zu schützen. Der Aktionsplan stellte gleichsam den Startschuss für eine verstärkte Beihilfenkontrolle steuerlicher Maßnahmen der einzelnen Mitgliedstaaten durch die Kommission dar. So richtete die Generaldirektion Wettbewerb eine *Task Force Tax Planning Practices* ein, die insbesondere die Verrechnungspreiszusagen an international agierende Konzerne im Hinblick auf das Beihilferecht analysierte.

Im Juni 2013 unterzog die Kommission Steuerauskünfte („*Tax Rulings*“) von sieben Mitgliedstaaten einer intensiven beihilferechtlichen Untersuchung. Nach Bekanntwerden der „Luxembourg Leaks“ im November 2014<sup>181</sup>, in deren Rahmen eine Gruppe von Journalisten insgesamt über 28.000 Seiten mit 548 verbindlichen Vorbescheiden der Luxemburger Steuerbehörde veröffentlichte, erhöhte die Kommission im Rahmen des BEPS-Projekts den Druck auf die Transparenz in Bezug auf grenzüberschreitende Tax Rulings. Zudem weitete sie ihre bisherigen beihilferechtlichen Ermittlungen aus: Insbesondere forderte sie sämtliche Mitgliedstaaten auf, ihr Informationen zur Praxis der Erteilung von Tax Rulings zu liefern und alle Unternehmen zu benennen, die zwischen 2010 bis 2013 entsprechende Steuervorbescheide erhalten haben.<sup>182</sup> Insgesamt hat die Kommission in diesem Zusammenhang über 1.000 Tax Rulings untersucht, insbesondere solche im Verrechnungspreisbereich.<sup>183</sup>

---

<sup>180</sup> COM(2012) 722 final v. 6.12.2012, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_de.pdf).

<sup>181</sup> Vgl. Presseberichterstattung, z.B. *Brinkmann/Giesen/Obermaier/Obermayer/Ott*, Süddeutsche Zeitung v. 7.11.2014; *Brinkmann*, Süddeutsche Zeitung v. 21.10.2015.

<sup>182</sup> Vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 17.12.2014, IP/14/2742, abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-2742\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_de.htm).

<sup>183</sup> Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 17.12.2014, abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-2742\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_de.htm).



In Bezug auf mehrere Tax Rulings leitete die Kommission sodann Prüfverfahren ein, in denen sie deren Vereinbarkeit mit dem Beihilferecht prüfte. Dabei handelte es sich sowohl um individuelle Tax Rulings, die einzelnen Steuerpflichtigen erteilt worden waren (die bekanntesten Verfahren betreffen Tax Rulings, die von Luxemburg (*Amazon, Fiat Finance und McDonald's*),<sup>184</sup> Irland (*Apple*)<sup>185</sup> und den Niederlanden (*Starbucks*)<sup>186</sup>), als auch um Tax Rulings in Gesetzesform (Prüfverfahren in Bezug auf das belgische „excess profits tax regime“), das Konzernunternehmen nach Ansicht der Kommission die Möglichkeit bot, ihre Steuerbemessungsgrundlage um angebliche „Gewinnüberschüsse“ auf Basis verbindlicher Steuervorbescheide zu reduzieren.<sup>187</sup>

Am 18.3.2015 legte die Kommission im Rahmen ihres Maßnahmenpakets zur Steuertransparenz einen Vorschlag zur Erhöhung der Transparenz bei der Erteilung von Tax Rulings vor. Der Europäische Rat hat daraufhin am 8.12.2015 eine Änderung der EU-Amtshilferichtlinie<sup>188</sup> beschlossen. Ziel der Änderung war der automatische Informationsaustausch innerhalb der Europäischen Union über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen. Zu den zwischen den Mitgliedstaaten auszutauschenden Informationen zählen insbesondere Angaben zur Person und ggf. zur Personengruppe, eine Inhaltszusammenfassung einschließlich einer kurzen Beschreibung der Geschäftstätigkeiten oder Transaktionen, die Geltungsdauer des Tax Rulings sowie die Beschreibung der bei der Verrechnungspreisermittlung zugrunde gelegten Kriterien und Verfahren. In zeitlicher Hinsicht sind alle Tax Rulings zu übermitteln, die nach dem 31.12.2016 erteilt, getroffen, geändert oder erneuert werden. Sonderregelungen gelten für Tax Rulings an Personen/Personengruppen mit einem gruppenweiten Jahresnettoumsatz im Vorjahr von weniger als EUR 40 Mio., sofern sie

---

<sup>184</sup> Bekanntmachung der Kommission in Sachen Amazon, Abl. EU Nr. C (2015) 44, 13; Fiat Finance, Abl. EU Nr. C (2014) 369, 37; *McDonald's*, Abl. EU Nr. C (2016) 258, 11.

<sup>185</sup> Bekanntmachung der Kommission, Abl. EU Nr. C (2014) 369, 22.

<sup>186</sup> Bekanntmachung der Kommission, Abl. EU Nr. C (2014) 460, 11.

<sup>187</sup> Vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 11.1.2016, IP/16/42, abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-42\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_de.htm).

<sup>188</sup> Vgl. Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates v. 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI. Nr. L (2015) 332 S.1.

zwischen dem 1.1.2012 und dem 31.12.2016 oder vor dem 1.4.2016 erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurden. Anders als von der Kommission in ihrem Entwurf vom 18.3.2015 vorgesehen, erhält sie selbst nur anonymisierte Daten, jedoch keine Angaben zu den Adressaten des jeweiligen Tax Rulings, den Inhalten des Tax Rulings sowie zu den bei der Bestimmung der Verrechnungspreise zugrunde gelegten Kriterien.<sup>189</sup> Diese Informationen hätten die Kommission in die Lage versetzt, die jeweiligen Tax Rulings auf ihre Vereinbarkeit mit den Europäischen Beihilferegelungen zu prüfen.

In Deutschland wurden die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie durch Anpassungen im EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) im Rahmen des sog. „BEPS 1-Umsetzungsgesetz“ vom 23.12.2016 umgesetzt.<sup>190</sup> Zu den automatisiert auszutauschenden Tax Rulings zählen neben verbindlichen Auskünften i.S.v. § 89 Abs. 2 AO auch verbindliche Zusagen gem. § 204 AO und unilaterale Vorabzusagen über Verrechnungspreise zur Umsetzung von Vorabverständigungsverfahren i.S.v. § 178a Abs. 1 AO.

Die Kommission hat ihre Auffassung zur beihilferechtlichen Behandlung von Steuervorbescheiden ausführlich in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe vom 19.7.2016 dargestellt.<sup>191</sup> Kurz zuvor hatte die Generaldirektion Wettbewerb am 3.6.2016 ein sog. „Working Paper“ zu staatlichen Beihilfen und Tax Rulings veröffentlicht<sup>192</sup> (Einzelheiten siehe sogleich unter VI.2.). Neben der Kommission hat das Europäische Parlament Tax Rulings als aus seiner Sicht potenziell schädlich identifiziert. In einer Entschließung vom 25.11.2015 forderte das Parlament unter anderem die Mitgliedstaaten dazu auf, ihre nationalen Steuervorbescheide den anderen Mitgliedstaaten und der Kommission offenzulegen.<sup>193</sup> Mit den Änderungen

---

<sup>189</sup> Vgl. Art. 8a Abs. 8 der Richtlinie 2011/16/EU in der Fassung der Richtlinie 2015/2376/EU, Abl. EU Nr. L (2015) 332, 1.

<sup>190</sup> BGBl. I 2016, 2998.

<sup>191</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. Nr. C (2016) 262, 1.

<sup>192</sup> DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings v. 3.6.2016, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf).

<sup>193</sup> Vgl. Pressemitteilung des Europäischen Parlaments v. 25.11.2015, abrufbar unter <http://www.europarl.europa.eu/news/de/news-room/20151120IPR03607/parlament-fordert-%C3%BCberarbeitung-der-vorschriften-f%C3%BCr-k%C3%B6rperperschaftsteuer>.

der EU-Amtshilferichtlinie in nationales Recht wurde diese Forderung des Europäischen Parlaments erfüllt.

## **2. Rechtsauffassung der Kommission in Bezug auf Tax Rulings**

In ihrem Arbeitspapier vom 3.6.2016 hat die Generaldirektion Wettbewerb die vorläufigen Ergebnisse aus der Sichtung der Tax Rulings, welche die Kommission von den Mitgliedstaaten angefordert hatte, zusammengefasst.<sup>194</sup> Nach Auffassung der Kommission entsprechen u.a. solche Tax Rulings häufiger nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, die die Vergütung von Finanzierungsgesellschaften oder die steuerliche Abziehbarkeit von Zahlungen betreffen. Darüber hinaus hält sie fest, dass bestimmte Verrechnungsmethoden (beispielsweise die CUP-Methode) zuverlässiger für die Bestimmung marktgerechter Ergebnisse seien als andere Methoden (z.B. TNMM). Abschließend hält das Aktionspapier fest, dass der Fokus der Generaldirektion Wettbewerb auf solchen Fällen liege, die offensichtlich gegen den Fremdvergleichsgrundsatz verstoßen.

In der Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe vom 19.7.2016<sup>195</sup> hat die Kommission dann u.a. umfangreich dargestellt, wann Tax Rulings eine staatliche Beihilfe darstellen können. Bereits Anfang 2014 hatte sie einen Entwurf für eine solche Mitteilung veröffentlicht und Mitgliedstaaten, Unternehmen und Organisationen aufgefordert, hierzu Stellung zu nehmen.<sup>196</sup> Die Bundesregierung hat in ihrer Stellungnahme im Rahmen dieses Konsultationsprozesses unter Angabe unterschiedlicher Gründe ange-regt, dass die Kommission von einer (offiziellen) Verabschiedung des Dokuments absehen möge.<sup>197</sup>

---

<sup>194</sup> DG Competition, Working Paper on State Aid and Tax Rulings v. 3.6.2016, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf).

<sup>195</sup> Bekanntmachung der Kommission v. 19.7.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. Nr. C (2016) 262, 1.

<sup>196</sup> Der Entwurf sowie die hierzu eingegangenen Stellungnahmen sind abrufbar unter [http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014\\_state\\_aid\\_notion/](http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/).

<sup>197</sup> Mitteilung der Bundesregierung der Bundesrepublik Deutschland an die Europäische Kommission v. 14.3.2014, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014\\_state\\_aid\\_notion/de\\_ministry\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/de_ministry_de.pdf).

Die Bekanntmachung aus 2016 enthält umfassende Ausführungen dazu, wann nach Auffassung der Kommission bei sog. Steuervorbescheiden Selektivität vorliege. Einzelheiten hierzu werden unter Gliederungspunkt 5.4.4. der Bekanntmachung behandelt.<sup>198</sup> Die Erteilung eines Steuervorbescheids allein soll danach (richtigerweise) noch keine Beihilfe darstellen. Ein Steuervorbescheid stellt nach Auffassung der Kommission aber dann eine Beihilfe dar, wenn er ein Ergebnis festschreibt, das für den Empfänger zu einer Senkung der Steuerschuld in dem betreffenden Mitgliedstaat im Vergleich zu solchen Unternehmen führt, die sich in einer ähnlichen Sach- und Rechtslage befinden.

Die Kommission listet in der Bekanntmachung drei Fallgruppen auf, in denen Steuervorbescheide ihrem Empfänger einen selektiven Vorteil verschaffen können:<sup>199</sup>

- (I) in dem Steuervorbescheid wird nationales Steuerrecht „falsch“ angewendet und dies führt zu einem niedrigeren Steuerbetrag;
- (II) andere Unternehmen, die sich in einer ähnlichen Rechts- und Sachlage wie der Empfänger des Steuervorbescheids befinden, können einen solchen Steuervorbescheid nicht in Anspruch nehmen; oder
- (III) die Steuerverwaltung „bevorzugt“ den Empfänger eines Steuervorbescheids im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen, die sich in einer ähnlichen Rechts- und Sachlage befinden. Eine solche Bevorzugung liegt nach Auffassung der Kommission insbesondere dann vor, wenn die Steuerbehörde eine Verrechnungspreisvereinbarung akzeptiert, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz (*Arm's-Length-Grundsatz*) entspricht, oder wenn der Steuervorbescheid es dem Empfänger ermöglicht, indirekte Verrechnungspreismethoden zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns anzuwenden, obwohl auch direkte Verrechnungspreismethoden zur Verfügung stehen.

Ob und ggf. in welcher Form der *Arm's-Length-Grundsatz* in der nationalen Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats enthalten ist, ist für die Beurteilung der Selektivität nach Auffassung der Kommission unerheblich, weil die Besteuerung von Geschäftsgewinnen gruppenzugehöriger Unternehmen mit derjenigen von eigenständigen Unternehmen zu vergleichen ist. Die Kommission versteht den *Arm's-Length-Grundsatz* als Ausdruck der

---

<sup>198</sup> Rn. 169–174 ff. der Bekanntmachung v. 19.7.2016, a.a.O.

<sup>199</sup> Rn. 174 der Bekanntmachung v. 19.7.2016, a.a.O.

Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV und begründet dies insbesondere mit der EuGH-Entscheidung zur belgischen Steuerregelung für Koordinierungszentren.<sup>200</sup>

In Anbetracht der hohen Beträge ist es wenig verwunderlich, dass das Thema Beihilfe und Tax Rulings auch zum Gegenstand politischer Diskussion wurde. So hat das US-Finanzministerium den Präsidenten der Kommission, *Jean-Claude Juncker*, aufgefordert, die angeblich primär gegen US-Unternehmen gerichteten Maßnahmen zu überdenken und sich auf die Zusammenarbeit im BEPS-Projekt zu konzentrieren. Die für den Wettbewerb zuständige Kommissarin *Vestager* teilte hierauf mit, die beihilferechtlichen Untersuchungen seien komplementär zur BEPS-Initiative zu sehen und zielten auf eine zutreffende, diskriminierungsfreie Anwendung des Unionsrechts ab.<sup>201</sup>

### **3. Aktuelle Verfahren bzgl. Tax Rulings**

Die nachstehende Tabelle enthält einen (nicht abschließenden) Überblick über weithin bekannte von der Kommission in Bezug auf Tax Rulings verschiedener Mitgliedstaaten eröffnete Prüfverfahren:

---

<sup>200</sup> EuGH v. 22.6.2006, Belgien und Forum 187/Kommission, verb. Rs. C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, Rn. 81; vgl. auch EuGH v. 25.3.2015, Belgien/Kommission, Rs. T-538/11, ECLI:EU:T:2015:188, Rn. 65 f. m.w.N.

<sup>201</sup> *Vestager*, v. 29.2.2016, abrufbar unter <http://static.politico.com/cf/ba/b7725d194d84a1df018c28160048/margrethe-vestager-letter-to-secty-lew-on-eu-tax-investigations.pdf>.

Kennziffer Staat (Unter- nehmen)	Beschreibung der von der Kommission geprüften Maßnahme/Regelung	Stand des Verfahrens
SA.38373 Irland (Apple)	Verrechnungspreismethode (65 % bestimmter Kosten bzw. ab einer gewissen Höhe 20 % der Kostenbasis), die bewirkt, dass Gewinne größtenteils einem fiktiven „Verwaltungssitz“ (keine Besteuerung) zugeordnet werden und lediglich ein bestimmter – geringer – Anteil der Besteuerung in Irland unterliegt (effektiver Steuersatz in Irland z.T. 0,005 %)	Kommission bejaht Beihilfe, <sup>202</sup> Rechtsmittel eingelegt von Irland und von Apple <sup>203</sup>
SA.38374 Niederlande (Starbucks)	Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns dergestalt, dass dieser 9 % bis 12 % bestimmter Kosten der Gesellschaft beträgt. Sicherstellung eines solchen Gewinns durch in der Höhe variable Lizenzzahlungen an Gruppengesellschaft, die einen Mehr-/ Minderertrag ausgleicht	Kommission bejaht Beihilfe, <sup>204</sup> Rechtsmittel eingelegt von den Niederlanden und Starbucks <sup>205</sup>
SA.38375 Luxemburg (Fiat)	Verrechnungspreismethode (TNMM), die dazu führt, dass der zu versteuernde Gewinn der Luxemburger Konzerngesellschaft konstant ca. EUR 2,5 Mio. pro Jahr beträgt (+/- 10 %)	Kommission bejaht Beihilfe, <sup>206</sup> Rechtsmittel eingelegt von Luxemburg und Fiat <sup>207</sup>

<sup>202</sup> Entscheidung der Kommission v. 30.8.2016, C (2016) 5605 final.

<sup>203</sup> Anhängige Verfahren vor dem EuG Rs. T-778/16, Irland/Kommission, T-892/16, Apple/Kommission.

<sup>204</sup> Entscheidung der Kommission v. 21.10.2015, C (2015) 7143 final.

<sup>205</sup> Anhängige Verfahren vor dem EuG Rs. T-760-15, Niederlande/Kommission, T-636/16, Starbucks/Kommission.

<sup>206</sup> Entscheidung der Kommission v. 21.10.2015, Abl. EU Nr. L (2015) 351, 1.

<sup>207</sup> Anhängige Verfahren vor dem EuG Rs. T-755/15, Luxemburg/Kommission, T-759/15, Fiat/Kommission.

<b>Kennziffer Staat (Unter- nehmen)</b>	<b>Beschreibung der von der Kommission geprüften Maßnahme/Regelung</b>	<b>Stand des Verfahrens</b>
SA.37667 Belgien	Gesetzliche Regelung, durch die Unternehmen jährlich vorab ihre Körperschaftsbemessungsgrundlage nach unten berichtigen können, indem sie auf Basis verbindlicher Steuervorbescheide sog. „Mehrgewinne“ von dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn abziehen	Kommission bejaht Beihilfe, <sup>208</sup> Rechtsmittel eingelegt von Belgien und von mehreren belgischen Unternehmen <sup>209</sup>
SA.38944 Luxemburg (Amazon)	Langfristige Anwendung von TNMM (4 % bis 6 % mit umsatzbezogener Unter- und Obergrenze) als Verrechnungspreismethode und Festsetzung der Lizenzgebühren als darüber liegende Restgröße	Prüfverfahren der Kommission noch nicht abgeschlossen
SA.38945 Luxemburg (McDonald's)	Freistellung von Lizenz Einkünften bei einer Luxemburger Gesellschaft auf der Grundlage des DBA Luxemburg-USA, da die Einkünfte einer nach Luxemburger Steuerrecht bestehenden Betriebsstätte der Gesellschaft in den USA zuzurechnen seien; nach US-Steuerrecht bestand jedoch keine Betriebsstätte in den USA und die Lizenz einkünfte unterlagen daher nicht der Besteuerung in den USA	Prüfverfahren der Kommission noch nicht abgeschlossen
SA.44888 Luxemburg (GDF Suez (ENGIE))	Zwei Tax Rulings, wonach Zahlungen eines Luxemburger Darlehensnehmers bei diesem als Zinsen steuerlich abziehbar sind, beim Luxemburger Darlehensgeber aber als steuerfreie Dividenden behandelt werden	Prüfverfahren der Kommission noch nicht abgeschlossen

Die von der Kommission aufgegriffenen Tax Rulings betreffen ersichtlich nicht nur Verrechnungspreisfragen. Soweit die Kommission Rulings im Bereich der Verrechnungspreise beanstandet, bemängelt sie regelmäßig, dass die von den Steuerbehörden des jeweiligen Mitgliedstaats bestätigte Verrechnungspreismethode zu einem nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Ergebnis bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns führt. Daher stelle

<sup>208</sup> Entscheidung der Kommission v. 11.1.2016, Abl. EU Nr. L (2016) 260, 61.

<sup>209</sup> Anhängige Verfahren vor dem EuG u.a Rs. T-131/16, Belgien/Kommission.

die Gewährung der entsprechenden Tax Rulings jeweils einen selektiven Vorteil dar. In dem Verfahren gegen Luxemburg in Bezug auf *McDonald's* soll demgegenüber die Abweichung von den Regelungen des DBA Luxemburg/USA (in Bezug auf die dort angeordnete „subject to tax“ Klausel) eine Beihilfe begründen. Im Verfahren *GDF Suez* (jetzt *Engie*) begründet die Kommission das Vorliegen eines selektiven Vorteils mit der unrichtigen Anwendung innerstaatlichen Luxemburger Rechts.<sup>210</sup> Gegenstand dieses Verfahrens sind mehrere von den Luxemburger Finanzbehörden erteilte Tax Rulings an in Luxemburg ansässige Unternehmen der GDF-Suez-Gruppe: Bestimmte Wandeldarlehen („*Zero-intérêts Obligation Remboursable en Actions*“), die eine Gruppengesellschaft an eine andere Gruppengesellschaft gewährt hat, wurden beim Darlehensnehmer als Fremdkapital, beim Darlehensgeber dagegen als Eigenkapital behandelt. Folge soll die doppelte Nichtbesteuerung gewesen sein: Während der Darlehensnehmer steuerlich abziehbare Rückstellungen für „Zinsaufwendungen“ bilden konnte, stellten die entsprechenden Erträge beim Darlehensgeber steuerfreie Dividenden dar.

---

<sup>210</sup> Bekanntmachung der Kommission (SA.44888) v. 19.9.2016, Abl. EU Nr. C (2017) 36, 13, Rz. 94 ff.



## VII. Abschließende Anmerkungen

Die zunehmende Bedeutung des europäischen Beihilferechts für die innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen ist unübersehbar. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen lässt sich zusammenfassend Folgendes festhalten:

Beim EU-Beihilferecht handelt es sich um Wettbewerbsrecht mit besonderen materiellen und verfahrensrechtlichen Bestimmungen. Ziel ist die Verhinderung von Wettbewerbsverfälschungen unter den im Binnenmarkt tätigen Unternehmen durch mitgliedstaatliches Handeln. Mit Steuerrecht hat dies zunächst einmal nichts zu tun, d.h. die Mitgliedstaaten sind grundsätzlich frei, ihre nationalen Steuerrechtsordnungen selbst zu gestalten (sofern dem keine unionsrechtlichen Vorgaben entgegenstehen, wie beispielsweise bei den Verbrauchsteuern). Als Instrument für die steuerliche Rechtsangleichung innerhalb der Union ist das Beihilferecht weder vorgesehen noch geeignet. Dass andererseits von den Mitgliedstaaten an Unternehmen gewährte steuerliche Verschonungen und Vergünstigungen verbotene Beihilfen darstellen können, die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihres nationalen Steuerrechts also die Grenzen des Beihilferechts – wie auch die unionsrechtlichen Grundfreiheiten – zu beachten haben, versteht sich von selbst und wurde auch vom EuGH bereits vor Jahrzehnten entschieden.

Seit einigen Jahren wendet die Kommission das Beihilferecht zunehmend auf steuerliche Maßnahmen an. Aufgegriffen wurden zunächst steuerliche Vorzugsregimes, die überwiegend in die Rubrik schädlicher Steuerwettbewerb fallen (vgl. Konzernfinanzierungsgesellschaften, Koordinierungszentren, Offshore-Geschäftszentren usw.), und – neuerdings – von den Finanzbehörden einzelner Mitgliedstaaten erteilte, aus Kommissionssicht „unverhältnismäßige“ Vorabzusagen zu Sachverhalten mit regelmäßig grenzüberschreitendem Bezug (vgl. die von den Steuerverwaltungen Irlands, Luxemburgs und der Niederlande erteilten Tax Rulings zu Gunsten von *Apple & Co.*). Des Weiteren sind auch per se unverdächtige Regelungen des nationalen Steuerrechts auf den Prüfstand des Beihilferechts geraten.

In Bezug auf die Rechtsprechung der Unionsgerichte in steuerlichen Beihilfeangelegenheiten ist eine tatbestandliche Ausweitung des Beihilfebegriffs zu beobachten. Diese betrifft vornehmlich die Konstruktion und die Auslegung des Kriteriums der Selektivität, insbesondere die Anwendung eines eher kleinräumigen Ansatzes zur Bestimmung des steuerlichen Bezugssystems und, damit verbunden, das weitgehende Fehlen steuerrechtlicher

Rechtfertigungsgründe für eine Abweichung der in Frage stehenden Norm vom steuerlichen Bezugssystem. Hervorzuheben ist ferner, dass Selektivität nach Ansicht der Unionsgerichte grundsätzlich nicht die Ermittlung einer besonderen Gruppe von begünstigten Unternehmen oder Produktionszweigen voraussetzt, die als einzige von der in Frage stehenden Maßnahme profitiert. Vielmehr können auch solche Maßnahmen selektiv sein, die generell alle Steuerpflichtigen begünstigen, sofern sie einzelne Unternehmen gegenüber vergleichbaren Unternehmen in eine vorteilhaftere Lage versetzen. All dies erweitert den ohnehin schon weit angelegten Anwendungsbereich der Art. 107 ff. AEUV erheblich.

Der Aufgriff einzelner nationaler Regelungen – in Deutschland etwa die Verschonung vom Verlustuntergang nach § 8c KStG für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften und nach der Sanierungsklausel oder die spanische Firmenwertabschreibung für Auslandsbeteiligungen – haben in der Praxis zu einer Verunsicherung im Hinblick auf den rechtlichen Bestand verschiedener Regelungen des nationalen Steuerrechts geführt. Unter Beihilfeaspekten werden in Deutschland derzeit u.a. die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen (mit geplanter Vorlage an die Kommission), die erbschaftsteuerlichen Verschonungsregeln und die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel diskutiert. Soweit das Unternehmenssteuerrecht nicht konsistent oder folgerichtig aufgebaut ist und es allein wirtschafts-, wachstumspolitische oder andere nicht originär steuerrechtliche Ziele verfolgt, sind weitere Einschlüsse des Beihilferechts im Bereich des nationalen Unternehmenssteuerrechts nicht auszuschließen. Rechtssicherheit gegen eine verbotene Beihilfe bietet letztlich nur die Genehmigung der jeweiligen Maßnahme durch die Kommission.

Anders als bei den unionsrechtlichen Grundfreiheiten verläuft das Spannungsverhältnis im Beihilfebereich zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten und nicht, wie bei den Grundfreiheiten, zwischen Mitgliedstaaten und Unternehmen. Weder der Mitgliedstaat, der einen Steuervorteil gewährt, noch die betroffenen Unternehmen (allenfalls deren Wettbewerber) haben ein Interesse daran, den beihilferechtlichen Vorteil zu beseitigen. Ausgetragen wird der Konflikt zwischen Kommission und Mitgliedstaat allein auf dem Rücken der Unternehmen. Problematisch ist in diesem Zusammenhang der Umstand, dass die Beihilferelevanz vieler steuerrechtlicher Regelungen erst lange Zeit nach Einführung erkannt wird und die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, gewährte Vorteile von den Unternehmen ohne Wenn und Aber zurückzufordern.

Das Kompetenzgefüge zwischen den Mitgliedstaaten und der Kommission wird hierdurch empfindlich beeinträchtigt. Auch ist die aktuelle Beihilfepaxis der Kommission in Bezug auf Drittstaaten nicht gerade frei von Konflikten. Nach Auffassung des Verfassers ist deshalb eine Reform des Beihilferechts in Bezug auf den Bereich des Unternehmenssteuerrechts geboten. Selbstverständlich sind steuerlich induzierte Wettbewerbsverzerrungen verboten. Andererseits darf das Steuerrecht durch die jüngsten Auslegungsgrundsätze der Unionsgerichte zu Beihilfen nicht aus den Fugen geraten. Den Mitgliedstaaten müssen steuerrechtliche Gestaltungsspielräume verbleiben und die Unternehmen müssen besser vor Rückforderungen geschützt werden, vor allem, wenn sie sich auf staatliches Handeln verlassen haben und es um beträchtliche Summen geht. Es wäre verantwortungslos, die Unternehmen in das Messer des Beihilferechts laufen zu lassen. Ein Ansatzpunkt für eine Lösung des Problems könnte darin bestehen, die bislang vernachlässigten Beihilfekriterien wie etwa das der Beeinträchtigung des Wettbewerbs oder des Handels zwischen den Mitgliedstaaten mit Leben zu füllen. Insbesondere ist die Selektivitätsprüfung neu zu kalibrieren, indem das maßgebende Referenzsystem durch einen umfassenden deduktiven Ansatz (Leistungsfähigkeitsprinzip) zu bestimmen ist und nicht, wie anscheinend aktuell vorherrschend, durch eine kleinteilige induktive Betrachtungsweise. Aktuell besteht die (hoffentlich unbegründete) Gefahr einer uferlosen Anwendung des Beihilferechts in Steuersachen.



## **ifst-Schriften 2017 / 2016 / 2015**

### **2017**

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung

### **2016**

- Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden
- Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting
- Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –
- Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?
- Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –

## 2015

- Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II
- Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells
- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –
- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb