

FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 25

Friederike Grube

Der Einfluss des unionsrechtlichen Beihilfenverbots auf das deutsche Steuerrecht

Dargestellt an den Beispielen der sogenannten
Sanierungsklausel und der Steuervergünstigungen
für gemeinnützige Unternehmen

A. Einführung

Nach den Verträgen¹ der Europäischen Union (EU) fällt die Steuergesetzgebung insbesondere für die direkten Steuern zwar grundsätzlich in den Zuständigkeitsbereich der EU-Mitgliedstaaten, die ihre Fiskalhoheit seit jeher als Kernbestandteil der staatlichen Souveränität begreifen². Die nationalen Steuergesetze müssen aber mit den unionsrechtlichen Vorgaben im Einklang stehen³.

I. Harmonisierung der indirekten Steuern

Für die indirekten Steuern enthält Art. 113 des AEUV einen umfassenden Harmonisierungsauftrag, dem u.a. durch die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)⁴ sowie durch die zu den Verbrauchsteuern u.a. verabschiedete

-
- 1 Vertrag über die Europäische Union – EUV – v. 7. 02. 1992 (BGBl. 1992 II S. 1251) und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV – v. 7. 02. 1992 (BGBl II S. 1253), jeweils zuletzt geändert durch den Vertrag v. Lissabon v. 13. 12. 2007, ABl.EU 2007 C 306/1 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Protokoll über die Berichtigung des Vertrags von Lissabon, ABl. EU 2009 C 290/1.
 - 2 Vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 20. 10. 2011 C-284/09, *Kommission/Deutschland*, DStR 2011, 2038, IStR 2011, 840 Rz 44; Schlussanträge des GA Jääskinen C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission/Gibraltar*, Slg. 2011, I-11113, Rz 137, 138, 139; Rust, Regionale Steuerautonomie vor dem Europäischen Beihilferecht, 2013, 20 ff.; Blumenberg/Haisch, Die unionsrechtliche Beihilfeproblematik der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG, FR 2012, 12, 17; Schön, State aid in the area of taxation, Kapitel 10 im Handbuch “EC State Aid Law” von Hancher/Ottervanger/Slot, 6. Aufl. 2006, unter 2. jeweils m.w.N.
 - 3 Vgl. Im Einzelnen z.B. Schlussanträge des GA Jääskinen C-106/09 P und C-107/09 P, *Kommission/Gibraltar*, Slg. 2011, I-11113, Rz 137, 138, 139; Lehnert, Die Korrektur von gemeinschaftsrechtswidrigen Beihilfen in Form von Steuervergünstigungen, 2008, 22. Vgl. dazu auch Wernsmann, „Internationale Doppelbesteuerung als unionsrechtliches Problem – am Beispiel grenzüberschreitender Erbschaften und Schenkungen“ in FS für Manfred Bengel und Wolfgang Reimann, 2012, 371, 373.
 - 4 Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006, ABl.EG 2006 L 347/1.

Systemrichtlinie (SystRL)⁵ Rechnung getragen wird. Diese Richtlinien bzw. ihre Vorgängerregelungen⁶ sind von den EU-Mitgliedstaaten nach Maßgabe von Art. 288 Abs. 3 AEUV umzusetzen und bilden jeweils die Grundlagen der entsprechenden nationalen Steuergesetze. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) unterstützt insbesondere auf der Basis von Vorabentscheidungsersuchen der nationalen Gerichte gemäß Art. 267 AEUV bzw. Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission nach Art. 258 AEUV den weiteren Harmonisierungsprozess⁷.

II. Harmonisierung der direkten Steuern

Hinsichtlich der direkten Steuern gibt es im AEUV zwar keinen vergleichbaren unmittelbaren Harmonisierungsauftrag. Nach Art. 115 AEUV i.V.m. Art. 114 Abs. 2 AEUV ist aber eine Harmonisierung der direkten Steuern – wenn auch unter erschwerten Bedingungen – möglich⁸. Dabei gab es bislang nur wenig Harmonisierungsfortschritte⁹: Im Jahr 1990 wurden nur die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁰ und die Fusionsrichtlinie¹¹ beschlossen. Es folgte in 2003

5 Richtlinie 92/12/EWG des Rates v. 25. 02. 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABl. EG 1992 L 76/1.

6 Vgl. z.B. die 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – 77/388/EWG, ABl. EG 1977 L 145/1 – 6. EG-Richtlinie -.

7 Vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 15. 11. 2012 C-174/11, *Zimmermann*, BB 2012, 2977.

8 Vgl. hierzu im Einzelnen Wernsmann in „Europarecht“ von Schulze/Zuleeg/Kadelbach, 2. Aufl. 2010, § 30, 1653 ff. Rz 21.

9 Vgl. dazu auch Wernsmann, „Internationale Doppelbesteuerung als unionsrechtliches Problem – am Beispiel grenzüberschreitender Erbschaften und Schenkungen“ in FS für Manfred Bengel und Wolfgang Reimann, 2012, 371, 373.

10 Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vom 23. 07. 1990 – 90/435/EWG, ABl. EG 1990 L 225/6-9.

11 Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23. 07. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. EG 1990 L 225/01.

eine weitere Richtlinie zur Zinsbesteuerung¹². Schließlich hat die EU-Kommission am 16. März 2011 ein gemeinsames System zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von Unternehmen vorgeschlagen, die in der EU tätig sind (sog. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – GKKB -)¹³. Eine Verabschiedung durch den Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN-Rat) steht noch aus. Der EuGH überprüft im Rahmen entsprechender Verfahren¹⁴ insbesondere die Vereinbarkeit der nationalen steuerrechtlichen Bestimmungen im Bereich der direkten Steuern mit den sog. Grundfreiheiten des AEUV¹⁵. In jüngerer Vergangenheit wird von Seiten des EuGH wiederholt betont, dass die Regelung der direkten Steuern weiterhin in die Zuständigkeit der EU-Mitgliedstaaten fällt und die Grundfreiheiten nur einen äußeren Rahmen vorgeben, den die EU-Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts zu beachten haben¹⁶. Die Grundfreiheiten erzwingen nach der Rechtsprechung des EuGH keine Harmonisierung der Steuersysteme der EU-Mitgliedstaaten¹⁷.

-
- 12 Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen – ABl. EU 2003 L 157/38.
 - 13 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) Kom (2011) 121 endg.
 - 14 Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV bzw. Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258, 259 AEUV.
 - 15 Dazu gehören die Freiheit des Warenverkehrs (Art. 26 und Art. 34, 35 AEUV), die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 45 AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV); Art. 21 AEUV schützt die allgemeine Freizügigkeit der Unionsbürger; Art. 18 AEUV enthält das subsidiär geltende Diskriminierungsverbot.
 - 16 Vgl. von Danwitz in Deutscher Finanzgerichtstag 8/9 (2011/2012): „Grundfreiheiten und direkte Steuern? Entwicklung, Kohärenz und Konsolidierung der Rechtsprechung des Gerichtshofs“, 73, 86; vgl. dazu im Einzelnen auch Schön, Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, IStR 2009, 883; Mitschke, Aufruf für eine europäische Finanzgerichtsbarkeit, IStR 2010, 466.
 - 17 EuGH, Urt. v. 12. 2. 2009 C-67/08 *Block*, Slg. 2009, I-883-902 Rz 31; vgl. Schön, Verhandlungen des Siebzehnten Österreichischen Juristentages – ÖJT 2009, Wien, 21, 24.

III. Vereinbarkeit der nationalen Steuervorschriften mit den unionsrechtlichen Vorgaben des Beihilfenverbots

Die steuerrechtlichen Bestimmungen müssen außerdem auch den beihilferechtlichen Vorgaben des Unionsrechts in Art. 107 ff. AEUV¹⁸ genügen¹⁹. Der EuGH hat bereits frühzeitig geklärt, dass der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen wie direkte Subventionen umfasst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die von den Unternehmen normalerweise zu tragenden Belastungen mindern und die somit Subventionen nach Art und Wirkung gleichstehen, was insbesondere auch für die Gewährung von Steuervergünstigungen gilt²⁰. Lt. Darstellung der EU-Kommission wurden in dem Zeitraum von 2006–2008 bereits 43 % aller Beihilfen nicht als direkte Subventionen, sondern in Form von Steuervergünstigungen gewährt²¹.

1. Entwicklung des Beihilfenverbots im Steuerrecht

Das Verbot unerlaubter Beihilfen ist im Steuerrecht seit dem Wirken des italienischen EU-Kommissars Mario Monti bei der EU-Kommission zunehmend

-
- 18 Art. 107 AEUV ist an die Stelle von Art. 87 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) getreten, der bis zum 30. 11. 2009 gegolten hat.
 - 19 Vgl. z.B. Lang, Gutachten: Die Auswirkungen des gemeinschaftlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, ÖJT Wien 2009, 7 f; Blumenberg/Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt Schrift Nr. 473, Berlin 2011, 5.
 - 20 EuGH, Urt. v. 23. 2. 1961, 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Slg. 1961, 11 Rz 3 und 43; EuGH, Urt. v. 8. 09. 2011 C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos*, Slg. 2011, I-7611 Rz 45; EuGH, Urt. v. 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*, HFR 2012, 102, BFH/NV 2012, 365 Rz 71 m.1.N.; vgl. auch Glaser, Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, StuW 2012, 168, 180, Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilferechts durch die einzelstaatlichen Gerichte v. 9. 04. 2009, ABLEU 2009 C 85/01 Rz 11; Englisch, Steuerliche Sonderbelastung als verbotene Beihilfe – eine unionsrechtliche Achillesferse der Kernbrennstoffsteuer, StuW 2012, 318, 319; Lang, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, Artikel-Nr. 1070, 593; Lang, „Europäisches Beihilferecht und Besteuerung – am Beispiel des § 8c KStG“ in: Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts, 2012, 85, 86.
 - 21 Vgl. Geisenberger, Der Einfluss des Europarechts auf steuerliches Verfahrensrecht, 32 unter Hinweis auf Kommission, Beihilfenanzeiger Herbst 2009, KOM (2009), 1638, Abbildung 18.

in den Blick geraten. Er hatte sich von Anfang an die Bekämpfung des seines Erachtens schädlichen Steuerwettbewerbs der EU-Mitgliedstaaten zur Aufgabe gemacht²². Seinen Bemühungen ist schließlich der Beschluss des ECOFIN-Rates vom 1. Dezember 1997 zum sog. „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des steuerschädlichen Wettbewerbs in der Europäischen Union“²³ zu verdanken, der erst nach jahrelangen zähen Verhandlungen vom Rat der EU zustande kam. Grund für die lange Beratungsdauer war das schwierige Spannungsverhältnis zwischen dem Ziel der EU-Mitgliedstaaten auf der einen Seite, ihre Souveränität auf dem Gebiet der direkten Steuern zu behalten, und dem Anliegen auf der anderen Seite, unerwünschte Effekte der wettbewerbsverzerrenden sog. „dumping-Steuern“ in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten zu beseitigen.

Wesentlicher Bestandteil dieses Maßnahmenpakets war insbesondere die Verabschiedung eines Verhaltenskodexes („code of conduct“) zur Bekämpfung des steuerschädlichen Steuerwettbewerbs der EU-Mitgliedstaaten²⁴. Ferner enthielt das Maßnahmenpaket eine Aufforderung an die EU-Kommission, Leitlinien zur Anwendung der Beihilfenkontrolle auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung auszuarbeiten, der die EU-Kommission mit einer entsprechenden Mitteilung bereits im November 1998 nachkam²⁵. Einen ersten Untersuchungsbericht verfasste die EU-Kommission im Februar 2004²⁶. Zuletzt hat die EU-Kommission im Rahmen ihrer Bestrebungen zur Modernisierung des Beihilfenrechts²⁷ am 5. Dezember 2012 Vorschläge für die Überarbeitung der beihilferechtlichen Verfahrensverordnung (EG) Nr. 659/1999 und der beihilferechtlichen Ermächtigungsverordnung (EG) Nr. 994/98 bekannt

22 Sog. Monti-Bericht v. Oktober 1996: „Steuern in der Europäischen Union: Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“ (KOM (96) 546).

23 Sog. Monti-Paket v. Oktober 1997, (KOM (97) 495); vgl. Grube, Der Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2007, 371, 372, 373.

24 Vgl. z.B. Blumenberg/Kring, aaO, 5; Grube, DStZ 2007, 371, 373, jeweils m.w.N.

25 Mitteilung der Kommission v. 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung, ABL.EG 1998 C 384/3 sowie Verhaltenskodex für die Durchführung von Beihilfverfahren ABL.EU 2009 C 136/13.

26 Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 9. 02. 2004, Com 2004, 434–2004 Report.

27 Vgl. Aktionsplan staatliche Beihilfen – Weniger und besser ausgerichtete Beihilfen – Roadmap zur Reform des Beihilfenrechts 2005–2009 – Konsultationspapier vorgelegt v. der Kommission v. 7. 06. 2005, KOM (2005) 107 endg. Rz 35 und Rz 57.

gegeben²⁸, die am 22. Juli 2013 vom Rat der EU-Mitgliedstaaten verabschiedet wurden²⁹.

2. Mögliche Folgen eines Verstoßes gegen das Beihilfenverbot im Steuerrecht

Die verstärkte Wettbewerbsaufsicht der EU-Kommission³⁰ im Bereich des Steuerrechts beschäftigt zunehmend auch die nationale steuerrechtliche Fachwelt in Deutschland³¹. Denn die Folgen eines Verstoßes gegen das Beihilfenverbot in Art. 107 AEUV können schwerwiegend sein: Handelt es sich um eine sog. „Neubeihilfe“³², d.h. um eine Steuervergünstigung, die erst nach dem Beitritt des EU-Mitgliedstaats zur EU verabschiedet wurde³³, kann das allseits gefürchtete³⁴ sog. Durchführungsverbot i.S. von Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV greifen,

28 Vorschlag v. 5. 12. 2012 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates v. 22. 03. 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags, ABLEU 2009. L 083/1, 1 – COM/2012/0725 final und Vorschlag v. 5. 12. 2012 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 994/98 v. 7. 05. 1998 über die Anwendung der Art. 92 und 93 des EG-Vertrags, ABLEG 1998 L 142/1.

29 U.a. Verordnung (EU) Nr. 733/2013 des Rates v. 22. 07. 2013 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 994/98 v. 7. 05. 1998 über die Anwendung der Artikel 92 und 93 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen, ABL.EU 2013 L 204/11.

30 Vgl. dazu Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABL.EU 2009 C 85/1, Rz. 14, 15 und im Einzelnen Bode, Steuerliche Begünstigungen als staatliche Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV-Folgerungen für die Praxis der Fachgerichte, FR 2011, 1034; Lehnert, 24, 25 B.

31 Vgl. z.B. Bode, FR 2011, 1034; Drüen, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, DStR 2011, 289; Englisch, StuW 2012, 318.

32 Vgl. zur Unterscheidung von „Neubeihilfen“ und „Altbeihilfen“ z.B. EuGH, Urt. v. 9. 09. 2009 T-30/01 bis T-32/01, T-86/02 bis T-88/02, *Diputacion Foral de Alava*, Slg. 2009, II-2919, 3. Leitsatz, Art. 1 der Verordnung über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags, ABLEG 1999 L 83/1 und Bericht der EU-Kommission v. 9. 02. 2004 C (2004) 434 Rz 51, 52, 53.

33 Deutschland hat als Gründungsmitglied am 25. 03. 1957 die sog. „Römischen Verträge“ – den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) und den Vertrag zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (EURATOM) unterzeichnet, die zum 1. 01. 1958 in Kraft getreten sind – vgl. Information des Centrums für Europäische Politik unter www.cep.eu.

34 Vgl. Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht 2005, 25.

welches die Nichtanwendung der entsprechenden Steuervergünstigung gebietet und ggf. die Rückforderung der entsprechend erlangten Vorteile zur Folge hat³⁵. Dies hat für die betroffenen Unternehmen möglicherweise existenzbedrohende Auswirkungen. Gab es die nationale Steuervergünstigung hingegen schon zum Zeitpunkt des EU-Beitritts des jeweiligen EU-Mitgliedstaats bzw. war die Maßnahme bereits von der EU-Kommission genehmigt, geht es um eine sog. „Altbeihilfe“, deren weitere Anwendbarkeit davon abhängt, ob die EU-Kommission ein förmliches Prüfverfahren nach Art. 108 AEUV eingeleitet und mit welchem Ergebnis dieses geendet hat³⁶. Die EU-Kommission hat mitgeteilt, dass bereits zwei Drittel aller untersuchten Gerichtsverfahren im Bereich des Beihilfenrechts Klagen von Steuerzahlern gegen behauptete wettbewerbsverzerrende steuerliche Belastungen bzw. Klagen von Beihilfeempfängern gegen die Rückforderung von Beihilfen betreffen³⁷.

3. Zunehmende Bedeutung des Beihilfenverbots im Steuerrecht

In jüngerer Vergangenheit standen in Deutschland zahlreiche steuerrechtliche Vergünstigungen im Verdacht, möglicherweise gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot zu verstoßen³⁸: Dies betrifft etwa die sog. „Sanierungsklausel“ des § 8c Abs. 1a des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG)³⁹, seitdem die

35 Vgl. Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. 03. 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags, ABL. EG 1999. L 083/1; BFH-Beschluss v. 30. 01. 2009 VII B 180/08, BFHE 224, 372, BFH/NV 2009, 857, HFR 2009, 587 zur Rückforderung von Beihilfen betreffend die Mineralölsteuerbegünstigung für Unterglasanbau.

36 Vgl. dazu Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABL.EU 2009 C-85/1 Rz 15; BFH, Urt. v. 31. 07. 2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, DB 2013, 2898 Rz 33 ff.; Blumenberg/Kring, aaO, 6; Lang, Gutachten: Die Auswirkungen des gemeinschaftlichen Beihilfenrechts auf das Steuerrecht, Verhandlungen des Siebzehnten Österreichischen Juristentages – ÖJT 2009, Wien, 7.

37 Vgl. Bekanntmachung der Kommission über die Durchsetzung des Beihilfenrechts durch die einzelstaatlichen Gerichte, ABL.EU 2009 C-85/1 Rz 4.

38 Vgl. dazu Kessler/Spengel, Checkliste potenziell EU-rechtswidriger Nomen des deutschen direkten Steuerrechts, Update 2013, DB Beilage 1 zu Heft 4 vom 25. 01. 2013.

39 § 8c Abs.1a KStG eingeführt durch Art. 7 Nr. 1 des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) v. 16.07. 2009, BGBl I 2009, 1959.

EU-Kommission am 26. Januar 2011 entschieden hat, dass insoweit eine Verletzung des Beihilfenverbots vorliegt⁴⁰ und dagegen entsprechende Nichtigkeitsklagen beim Gericht der Europäischen Union (EuG) erhoben wurden⁴¹. Die von der Bundesrepublik Deutschland geführte Nichtigkeitsklage hat das EuG zwar mit Beschluss vom 18. Dezember 2012 inzwischen wegen Versäumung der Klagefrist als unzulässig abgewiesen⁴², es sind insoweit aber noch zahlreiche weitere Nich-

-
- 40 Beschl. der EU-Kommission v. 26.01.2011, 2011/527/EU, berichtigt durch Beschluss v. 15.04.2011, K (2011) 275 ABl.EU 2011 L 235/26; vgl. hierzu FG Münster, Beschl. v. 1.08.2011 9 V 357/11 K, G, DStR 2011, 1507, EFG 2012, 165; vgl. im Einzelnen Blumenberg/Haisch, Die unionsrechtliche Beihilfeproblematik der Sanierungsklausel nach § 8c Abs.1a KStG, FR 2012, 12; Breuninger/Ernst, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der „neue“ § 8c KStG, GmbHR 2010, 561; Breuninger/Ernst, § 8c KStG im „Zangengriff“ von Europa- und Verfassungsrecht – Sanierungsklausel und Beihilferecht nach Negativentscheidung der EU-Kommission, GmbHR 2011, 673; Drüen, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe, DStR 2011, 289; Ehrmann, Beihilferechtliche Zulässigkeit des § 8c Abs. 1a KStG, DStR 2011,5; Fritze/Heithacker, Insolvenzplansanierung und EU-Beihilfenrecht, EuZW 2010, 817; Herzig, Sanierungsklausel als unzulässige Beihilfe?, Gastkommentar, DB 2011, Nr. 08 v. 25.02.2011; Hey, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, StuW 2011, 131, 141; Jochum, Systemfragen zu Mantelkauf und Sanierungsklausel, FR 2011, 497; Klemt, Richtungsentscheidung für Kompetenzen in Europa – Beihilferecht und Sanierungsklausel des § 8c KStG – lässt das Beihilferecht die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG zu?, DStR 2013, 1057; Lang, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung – am Beispiel des § 8c KStG in: Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts, 2012, 85; Marquart, Die Möglichkeit der Verlustverrechnung als selektive Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen?, IStR 2011, 445; de Weerth, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG und europäisches Beihilferecht, DB 2010, 1205.
- 41 Nichtigkeitsklage der Bundesrepublik Deutschland gegen Kommission, EuG T-205/11, ABl.EU 2011 C 186/28 sowie z.B. Nichtigkeitsklage Heitkamp BauHolding GmbH gegen Kommission, EuG T-287/11, ABl.EU 2011 C 238/21-22 und weitere beim EuG anhängige Nichtigkeitsklagen von Unternehmen EuG T-585/11, ABl.EU 2012 C 25/60, EuG T-586/11, ABl.EU 2012 C 25/60, EuG T-614/11, ABl.EU 2012 C 39/16, EuG T-619/11, ABl.EU 2012 C 39/17, EuG T-620/11, ABl.EU 2012 C 39/18, EuG T-621/11, ABl.EU 2012. C 39/19, EuG T-626/11, ABl.EU 2012C 49/26, EuG T-627/11, ABl.EU 2012 C 49/26, EuG T- 628/11 C 49/27, EuG T-629/11, ABl.EU 2012 C 49/28.
- 42 Über das hiergegen eingelegte Rechtsmittel ist beim EuGH das Verfahren C-102/13 *P Bundesrepublik Deutschland/EU-Kommission* anhängig.

tigkeitsklagen von deutschen Unternehmen anhängig⁴³. Außerdem stellt sich die Frage, ob die steuerrechtlichen Vergünstigungen für gemeinnützige Vereinigungen gegen das Beihilfenverbot verstoßen⁴⁴. Ferner hat der EuGH im Zusammenhang mit dem Investitionszulagenrecht geklärt, dass ein Beihilfempfänger sich auch dann nicht aus Vertrauensschutzgründen auf das Fortbestehen einer Beihilfe verlassen kann, wenn die Beihilfe erst nach der Veröffentlichung des förmlichen Prüfverfahrens der EU-Kommission festgesetzt und ausbezahlt wurde⁴⁵; das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte zuvor einen Normenkontrollantrag zur Vereinbarkeit von § 2 Satz 2 Nr. 4 des Investitionszulagengesetzes 1996 (InvZulG 1996)⁴⁶ mit dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot in Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) als unzulässig verworfen⁴⁷. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat ein weiteres Vorabentscheidungsersuchen⁴⁸ zu der Frage vorgelegt, unter welchen Voraussetzungen beim gemeinsamen Handeln einer Gruppe natürlicher Personen von verbundenen Unternehmen im Sinne der KMU-Empfehlung 2003⁴⁹ auszugehen ist. Auch bei der Einführung sog. „exit-tax“ in § 3 Nr. 70 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei den German-REITS waren beihilferechtliche Fragestellungen zu berücksichtigen⁵⁰. Bei den Körperschaftsteuerrechtlichen Regelungen des sog. steuerlichen Querverbundes in § 8 Abs. 7 KStG war die Vereinbarkeit mit dem unionsrechtlichen Beihilfenverbot gleichfalls zweifelhaft⁵¹. In der Literatur wurde außerdem die Frage aufgeworfen,

43 EuG, Beschl. v. 18. 12. 2012 T-205/11, IStR 2013, 101; vgl. Dörr, „Sanierungsklausel – noch 15 Verfahren anhängig“, NWB 6, 2013, 329; Kippenberg, Anm. zum EuG, Beschl. v. 18. 12. 2012 T-205/11, IStR 2013, 101 m.w.N.

44 Vgl. dazu z. B. BFH, Urt. v. 31. 07. 2013 I R 82/12, BFHE 243,180, DB 2013, 2898; Helios, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2004; Hüttemann, Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit und europäisches Beihilfenverbot, DB 2006, 914.

45 EuGH, Urt. v. 21. 03. 2013, C-129/12, ABl. EU 2013 C 156/13 nach Vorabentscheidungsersuchen des FG Sachsen-Anhalt, Beschl. v. 27.02.2012 1 K 1303/11, EFG 2012, 1299.

46 § 2 Satz 2 Nr. 4 InvZulG 1996 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999 v. 19. 12. 1998.

47 BVerfG, Beschl. v. 4.10.2011 BvL 3/08, BFH/NV 2011, 2220.

48 BFH, Beschl. v. 20. 12. 2012 III R 30/11, BFHE 239, 560, BStBl II 2013, 335.

49 Empfehlung der Kommission v. 6. 05. 2003 2003/361/EG, ABl.EU 2003 L 124/36.

50 Vgl. Geisenberger, aaO, 31; Breinersdorfer/Schütz, German Real Estate Investment Trust (G-REIT) – Ein Problemaufriss aus Sicht des Fiskus, DB 2007, 1487, 1495.

51 Vgl. FG Köln, Urt. v. 9. 03. 2010 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, DStZ 2010, 511; Weitemeyer, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilfenrechts, FR 2009, 1 ff.

ob die Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung mit dem Beihilfenverbot im Einklang stehen⁵², auch wenn diese steuertechnischen Vorschriften nach bisheriger Meinung der EU-Kommission nicht in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen⁵³. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes liegt bei den ermäßigten Steuersätzen im Umsatzsteuerrecht teilweise ein Verstoß gegen das Beihilfenverbot vor⁵⁴, wohingegen die EU-Kommission in ihrem Bericht vom 9. Februar 2004 meint, dass Mehrwertsteuerermäßigungen im Allgemeinen nicht in den Anwendungsbereich des Beihilfenverbots fallen⁵⁵. Schon seit geraumer Zeit ist im Bereich der Verbrauchsteuern die Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Beihilfenverbot nicht mehr hinwegzudenken⁵⁶. Zuletzt wurde in der Literatur erörtert, ob die Kernbrennstoffsteuer eine verbotene Beihilfe darstellt⁵⁷. Schließlich wird von Seiten der EU-Kommission derzeit geprüft, ob die in einigen EU-Mitgliedstaaten zugunsten bestimmter Unternehmen erteilten

52 Vgl. z.B. Lang, Gutachten: Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Verhandlungen des Siebzehnten Österreichischen Juristentages – ÖJT 2009, Gutachten, Wien, Bd. IV/1, 33; Schön, Referate und Diskussionsbeiträge, ÖJT 2009, 43; Geisenberger, aaO, 31.

53 Vgl. Mitteilung der Kommission v. 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung, ABL.EG 1998 C 384/3 Rz 13.

54 Vgl. Bericht des Bundesrechnungshofes über den ermäßigten Steuersatz v. 28. 06. 2010, 34; vgl. zum Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes auf Personenbeförderungsleistungen im Nahverkehr auch BFH-Beschl. v. 10. 07. 2012 XI R 22/10, BFH/NV 2012, 1911 Rz 56, 57, 58, HFR 2012, 1283 mit Anm. Grube; nachfolgend EuGH, Urt. v. 27. 02. 2014 C-454/12, C-455/12, *Pro Med Logistik GmbH/ Finanzamt Dresden-Süd u.a.*, DB 2014, 581.

55 Bericht der EU-Kommission v. 9.02.2004 aaO, Rz 72; vgl. zur Frage, ob auch Umsatzsteuervorschriften unter das Beihilfenverbot fallen können: Bode, FR 2011, 1034, 1040; Englisch, State Aid and Indirect Taxation in: State Aid and Tax Law 2013, 69 ff. Geisenberger, aaO, 44, 45; Hüttemann, Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit und europäisches Beihilfenverbot, DB 2006, 914, 917; Lang, Gutachten, ÖJT 2009, 32, 33; Rode, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006, 167 ff.

56 Vgl. z.B. Frenz, Das Ineinandergreifen von nationalem Steuerrecht und gemeinschaftlichem Beihilfeverbot am Beispiel einer partiellen Befreiung von der Mineralölsteuer, DStR 2000, 137; Friedrich/Köthe, Änderungen des Energie- und Stromsteuerrechts, DStR 2013, 65; vgl. zur Mineralölsteuerbefreiung auch EuGH, Urt. v. 10. 12. 2013 C-272/12 P, *Europäische Kommission/Irland, Frankreich, Italien*, Slg. 2013 nn.

57 Dies bejahend Englisch, StuW 2012, 318.

sog. verbindlichen Auskünfte die Voraussetzungen einer unerlaubten Beihilfe erfüllen⁵⁸. Aus diesen – nicht abschließenden – Beispielen wird die zunehmende Relevanz des Beihilfenverbots im Steuerrecht deutlich, das möglicherweise auch eine Einschränkung der Fiskalhoheit der EU-Mitgliedstaaten zur Folge hat⁵⁹.

Die folgenden Ausführungen widmen sich der Darstellung des allgemeinen Beihilfenverbots und des Beihilfeverfahrens aus dem besonderen Blickwinkel des Steuerrechts. Besondere Schwerpunkte bilden hierbei die Analyse aktuell diskutierter Fragestellungen insbesondere im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal der Spezifität bzw. Selektivität einer begünstigenden Maßnahme nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sowie die Problematik der Rückforderung von beihilferechtswidrig gewährten Steuervorteilen. Zur Abrundung werden ferner noch Beispiele aus der nationalen Steuergesetzgebung erörtert, nämlich die Vereinbarkeit der sog. Sanierungsklausel und der steuerrechtlichen Vergünstigungen für gemeinnützige Vereinigungen mit dem unionsrechtlichen Beihilfenverbot in Art. 107 Abs. 1 AEUV.

58 Vgl. Bigalke, Cáceres, Süddeutsche Zeitung, „Verbotener Vorteil“, 13. 09. 2013, 20.

59 Vgl. z.B. Lang, aaO, in Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts, 115 Klemt, DStR 2013, 1057, 1064.