

Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren

Konsequenzen für die Normanwendung durch die Finanzverwaltung

von
Dr. Malte Rosenberg

1. Auflage

Nomos Baden-Baden 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de
ISBN 978 3 8487 0727 0

Malte Rosenberg

Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren

Konsequenzen für die Normanwendung
durch die Finanzverwaltung



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 45

Malte Rosenberg

Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren

Konsequenzen für die Normanwendung
durch die Finanzverwaltung



Nomos



Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2013

ISBN 978-3-8487-0727-0

1. Auflage 2014

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2014. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	13
A. Einführung	17
I. Ziel der vorliegenden Arbeit	17
II. Das Beihilfeverfahren zur Sanierungsklausel als einführendes Beispiel	18
III. Gang der Untersuchung	25
B. Steuerliche Regeln als staatliche Beihilfen	27
I. Die Regelung des Beihilferechts im AEUV	27
1. Überblick über die Beihilfenvorschriften	27
2. Verhältnis des Beihilferechts zu den Grundfreiheiten	31
3. Beihilferecht und europäische Steuerharmonisierung	33
II. Steuerliche Regeln als tatbestandliche Beihilfen	41
1. Der Unternehmensbegriff	41
a) Grundsatz	41
b) Steuerbegünstigte Tätigkeiten	41
2. Staatliche Mittelzuführung	44
a) Einbeziehung von steuerlichen Regelungen und Abgabenregelungen in den Beihilfebegriff	44
b) Einnahmeverlust des Staates	48
c) Parafiskalische Abgaben	53
d) Abgabenerhebung als staatliche Beihilfe?	54
e) Begünstigung	57
f) Indirekte Begünstigungen	58
3. Selektivität	60
a) Drei-Schritte-Prüfung der Selektivitätskriteriums	61
aa) „Allgemeines System“ und „Ausnahme“	61
bb) Ermessen als weiteres Kriterium für das Vorliegen von Selektivität	61
cc) Rechtfertigung „durch die Natur oder den inneren Aufbau dieses Systems“	63
dd) Die Prüfung des Selektivitätskriteriums	65

b)	Geographische Selektivität	66
c)	Materielle Selektivität	70
aa)	Vorliegen einer Ausnahme vom „allgemeinen System“	70
(i)	Anknüpfungspunkte für das Vorliegen von Selektivität	70
(ii)	Bestimmung des „allgemeinen Systems“	76
(iii)	Fazit: Herausgehobene Bedeutung der Rechtfertigungsprüfung	81
(bb)	Rechtfertigung	82
(i)	Kriterien in Italien/Kommission (1974)	82
(ii)	Konkretisierung in der Mitteilung über direkte Unternehmensbesteuerung	83
(iii)	Weitere Entwicklung der Rechtsprechung	85
(iv)	Bewertung in der Literatur	91
(v)	Stellungnahme	94
4.	Weitere Tatbestandsmerkmale	96
III.	Ergebnis	99
IV.	Abschließendes Beispiel: Die Prüfung der Sanierungsklausel	102
1.	Argumentation der Kommission	102
2.	Diskussion in der Literatur	107
3.	Fazit	112
C. Das Durchführungsverbot und seine Stellung im Beihilfeverfahren		115
I.	Art. 108 AEUV und die Verfahrensverordnung	115
II.	Kategorien von staatlichen Beihilfen	118
1.	Bestehende und neue Beihilfen	118
2.	Beihilferegeln und Einzelbeihilfen	119
3.	Angemeldete und rechtswidrige Beihilfen	120
4.	Beteiligte	120
III.	Phasen der Prüfung von neuen Beihilfen	121
1.	Vorprüfungsverfahren	122
a)	Angemeldete Beihilfen	122
b)	Rechtswidrige Beihilfen	123
2.	Förmliches Prüfverfahren	124
3.	Abschluss des förmlichen Prüfverfahrens	124
4.	Rechtsschutz	126
IV.	Durchsetzung der Beihilferegeln	127
1.	Das Durchführungsverbot	127

a)	Normzweck von Anmeldepflicht und Durchführungsverbot	127
b)	Zeitliche Reichweite	129
c)	Sonderfall: Rückwirkende Genehmigung von staatlichen Beihilfen?	133
2.	Durchsetzung des Durchführungsverbots	137
a)	Aufgabenverteilung zwischen Kommission und Gerichten der Mitgliedstaaten	137
b)	Durchsetzung durch Gerichte der Mitgliedstaaten	140
aa)	Unmittelbare Anwendbarkeit des Durchführungsverbots	140
bb)	Vorgaben für die Gerichte der Mitgliedstaaten	142
cc)	Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen	147
c)	Durchsetzung durch die Kommission	150
aa)	Sachprüfung trotz formeller Rechtswidrigkeit	150
bb)	Auskunftsanordnung, Aussetzungsanordnung und einstweilige Rückforderung	152
3.	Rückforderung	154
a)	Grundsätze	154
b)	Inhalt des Rückforderungsbeschlusses	155
c)	Ausnahmen	157
d)	Vorgaben für die Umsetzung durch den Mitgliedstaat	159
e)	Rolle der Gerichte	162
V.	Ergebnis	164
VI.	Überblick über die Berücksichtigung des Durchführungsverbots durch Gesetzgeber und Bundesregierung in der jüngeren Vergangenheit	165
1.	Nichtanwendungserlasse vor Inkrafttreten	166
a)	Das Jahressteuergesetz 1996	167
b)	Das Jahressteuergesetz 1997	170
c)	Fazit	173
2.	Stillhalteklauseln und Einzelnotifizierungserfordernisse im Gesetz	174
a)	Investitionszulagengesetze 1999, 2005, 2007 und 2010	174
b)	Die Genehmigungsverfahren zur „ökologischen Steuerreform“	177
c)	Die steuerliche Förderung von Biokraftstoffen	180
d)	Das MoRaKG	182
e)	Zwischenergebnis	183
3.	Offene Fragen	185

D.	Unionsrechtlich gebotene Normaussetzung bei beihilferechtlichen Zweifeln	187
I.	Der Aussetzungsbefehl des beihilferechtlichen Durchführungsverbots	187
II.	Gilt das Durchführungsverbot auch in Zweifelsfällen?	188
1.	Fragestellung	188
2.	Gesetzliche Grundlagen	188
3.	Rechtsprechung	191
a)	Rechtsprechung vor Erlass der Verfahrensverordnung	191
b)	Entwicklung seit Erlass der Verfahrensverordnung	193
4.	Auffassung der Kommission	197
a)	Auffassung vor Erlass der Verfahrensverordnung	197
b)	Auffassung nach Erlass der Verfahrensverordnung	201
5.	Literatur	202
a)	Diskussionsstand vor Erlass der Verfahrensverordnung	202
b)	Neuere Literatur	203
6.	Stellungnahme	209
a)	Sämtliche Beihilfemerkmale müssen erfüllt sein	210
b)	Argumente gegen Notifizierungspflicht und Durchführungsverbot in Zweifelsfällen	212
aa)	Rechtsprechung zur Prüfungskompetenz des Mitgliedstaates	212
bb)	Unsicherheit bei der Tatbestandsprüfung	213
cc)	Sonderfall: „Rechtfertigung“ selektiver steuerlicher Maßnahmen	215
dd)	Keine Sanktion einer Verletzung des Durchführungsverbots	216
c)	Argumente für das Eingreifen von Notifizierungspflicht und Durchführungsverbot	218
aa)	Sinn und Zweck des Durchführungsverbots	218
bb)	Kontrollmöglichkeit durch die Gerichte der Mitgliedstaaten	219
cc)	Systematik der Verfahrensverordnung	220
d)	Ergebnis	221
III.	Eigenständiges Anwendungsverbot des Eröffnungsbeschlusses?	223
1.	Fragestellung	223
2.	Gesetzliche Grundlagen	223
3.	Entwicklung der Rechtsprechung	224
a)	Die Urteile <i>Cenemesa</i> und <i>Italgrani</i> : Rechtswirkungen einer Qualifizierung als bestehende oder neue Beihilfe	224

b)	Das Urteil „ <i>Tirrenia I</i> “: Rechtswirkungen einer Qualifizierung als staatliche Beihilfe oder allgemeine Maßnahme	227
c)	Entwicklung der Rechtsprechung seit „ <i>Tirrenia I</i> “	231
4.	Literatur	235
5.	Stellungnahme	240
a)	Rechtswirkungen der Verfahrenseröffnung nach der Rechtsprechung	240
b)	Beihilferechtliche Würdigung	241
aa)	Ableitung aus dem Gesetzeswortlaut	241
bb)	Sinn und Zweck des Durchführungsverbots	243
cc)	Verhältnis zur Aussetzungsanordnung	244
dd)	Verhältnis zur Prüfungsbefugnis der nationalen Gerichte	247
c)	Ergebnis	249
IV.	Wirkung einer Aussetzungs- oder Rückforderungsanordnung	250
V.	Ergebnis	251
E.	Handlungsvorgaben für die Finanzverwaltung	253
I.	Fragestellung	253
II.	Anwendungsvorrang des Durchführungsverbots	254
1.	Fragestellung	254
2.	Sichtweise des Unionsrechts	255
3.	Sichtweise des deutschen Rechts	258
4.	Ergebnis	262
III.	Nichtanwendungspflicht der Finanzverwaltung	264
1.	Fragestellung	264
2.	Rechtsprechung des EuGH zur Nichtanwendungspflicht der Verwaltung	265
a)	Nichtanwendungspflicht der Verwaltung bezüglich unionsrechtswidrigen nationalen Rechts	265
b)	Das Urteil <i>Seydaland</i> : Nichtanwendungspflicht bei Verstoß gegen das beihilferechtliche Durchführungsverbot	268
3.	Deutsche Rechtsprechung	270
a)	Bisher keine vertiefte Diskussion durch die obersten Bundesgerichte	270
b)	Der Fall „ <i>DocMorris</i> “	272
4.	Diskussion in der Literatur	275

a)	Normverwerfungskompetenz der Verwaltung bei innerstaatlichen Normkollisionen?	275
b)	Normverwerfungspflicht bei Kollision mit Unionsrecht?	278
c)	Lösungsvorschläge	282
5.	Stellungnahme	285
a)	Einschränkung der Nichtanwendungspflicht auf offensichtliche Fälle	285
aa)	Reichweite der Nichtanwendungspflicht vom EuGH nicht geklärt	285
bb)	Prüfungsmaßstab	288
cc)	Verwaltungspraktische Probleme	291
dd)	Beachtung eines gerichtlichen Normverwerfungsmonopols	294
(i)	Kein „Verwerfungsmonopol“ des BVerfG	294
(ii)	Kein „Verwerfungsmonopol“ des EuGH	295
(iii)	Zwischenergebnis	298
ee)	Unionsrechtliche allgemeine Rechtsgrundsätze	298
(i)	Prüfung rechtsstaatlicher Grundsätze im Rahmen des EUV	298
(ii)	Vereinbarkeit einer uneingeschränkten Nichtanwendungspflicht mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit	301
ff)	Unionsrechtlicher Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Art. 5 EUV)	306
(i)	Elemente des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	306
(ii)	Geeignetheit	307
(iii)	Erforderlichkeit	307
(iv)	Verfassungsidentität als Kompetenzschranke der Unionsorgane	308
(v)	Ergebnis der Verhältnismäßigkeitsprüfung	314
gg)	Ergebnis	315
b)	Handlungsvorgaben für die Finanzverwaltung in Abhängigkeit von der Offensichtlichkeit	315
c)	Konsequenzen für die Notifizierungspflicht	319
IV.	Ergebnis	321
F.	Zusammenfassung der Ergebnisse	323
	Literaturverzeichnis	327