

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

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	15
Vorwort	23
A. Einführung	25
I. Harmonisierung der indirekten Steuern	25
II. Harmonisierung der direkten Steuern	26
III. Vereinbarkeit der nationalen Steuervorschriften mit den unionsrechtlichen Vorgaben des Beihilfenverbots	28
1. Entwicklung des Beihilfenverbots im Steuerrecht	28
2. Mögliche Folgen eines Verstoßes gegen das Beihilfenverbot im Steuerrecht	30
3. Zunehmende Bedeutung des Beihilfenverbots im Steuerrecht	31
B. Das EU-Beihilfenrecht und das deutsche Steuerrecht	37
I. Einführung in das allgemeine Beihilfenverbot und das Beihilfeverfahren	37
1. Regelung in Art. 107 AEUV	37
a) Verbot unzulässiger Beihilfen in Art. 107 Abs. 1 AEUV	37
b) Legalausnahmen i.S. von Art. 107 Abs. 2 AEUV	37
c) Ermessensausnahmen in Art. 107 Abs. 3 AEUV	38
2. Allgemeine Grundsätze des Beihilfeverfahrens in Art. 108 AEUV und der Ermächtigung in Art. 109 AEUV	39
II. Die materiellen Voraussetzungen zur Anwendung des Beihilfenverbots in Art. 107 AEUV im Einzelnen	40
1. Begriff der Beihilfe	40
2. Die Prüfung der Voraussetzungen des Beihilfenbegriffs i.S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV	41

a)	Zurechenbarkeit der Maßnahme und Belastung des Staatshaushalts	41
b)	Begünstigung des Empfängers	42
c)	Spezifität bzw. Selektivität der Maßnahme	44
aa)	Abgrenzung zu einer zulässigen allgemeinen Maßnahme	44
(1)	Materielle Selektivität	46
(2)	Geographische Selektivität	47
bb)	Streit um Inhalt und Reihenfolge der Prüfung der Selektivität einer Maßnahme	48
cc)	Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Gibraltar“	49
dd)	Folgerungen aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache „Gibraltar“ für die Selektivitätsprüfung	52
d)	Rechtfertigung einer Maßnahme, die „prima facie“ selektiv erscheint	52
aa)	Eigenheiten bestimmter Wirtschaftszweige oder Transaktionen	53
bb)	Grundsatz der Steuerneutralität	54
cc)	Argumente der EU-Mitgliedstaaten, die keine Rechtfertigung begründen	54
(1)	Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit bestimmter Unternehmen	54
(2)	Anwendung objektiver Kriterien ohne Ermessensspielraum	54
(3)	Hinweis auf das im Ertragsteuerrecht geltende Prinzip der Leistungsfähigkeit	55
e)	Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Handels zwischen den EU-Mitgliedstaaten	56
f)	Zwischenergebnis	58
III.	Das sog. Beihilfeverfahren	58
1.	Einführung	58
a)	Rechtsgrundlagen	58
b)	Eckpunkte des Beihilfeverfahrens	60
aa)	Anmeldung der geplanten Beihilfemaßnahmen durch die EU-Mitgliedstaaten	60
bb)	Beschwerden von Beteiligten	60
cc)	Fortlaufende Kontrolle bestehender Beihilferegelungen	60
2.	Einzelheiten des Beihilfeverfahrens	61

a)	Präventive Kontrolle geplanter Beihilfen	61
b)	Fortlaufende Kontrolle bestehender Beihilfen	63
c)	Freistellungen von Genehmigungsverfahren	64
aa)	Gruppenfreistellungen	64
bb)	De-minimis-Beihilfen	65
3.	Ergänzungen der Regelungen durch die am 22. Juli 2013 vom Rat verabschiedeten Änderungen der VVO	66
a)	Formalisierung des Beschwerdeverfahrens	66
b)	Zusammenarbeit mit Gerichten der EU-Mitgliedstaaten	67
c)	Effiziente Einholung von Marktinformationen	67
d)	Stellungnahme	68
4.	Rückforderung von rechtswidrig gewährten Beihilfen	70
a)	Einführung	70
b)	Rechtsgrundlagen im deutschen Steuerrecht	71
aa)	Verfahrensrechtliche Korrekturmöglichkeiten bei noch nicht bestandskräftiger Steuerfestsetzung	72
(1)	§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO bzw. § 164 Abs. 2 AO	72
(2)	Schlichte Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO	73
bb)	Verfahrensrechtliche Korrekturmöglichkeiten bei bestandskräftiger Steuerfestsetzung	73
(1)	Keine Änderung wegen neuer Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO	73
(2)	§ 175 Abs. 1 AO nicht einschlägig	74
(3)	Keine Anwendung von § 130 AO	75
cc)	Zusammenfassende Stellungnahme	75
c)	Einfluss der Prinzipien des Vertrauensschutzes, der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit auf die Rückforderungsentscheidung	77
aa)	Darstellung und Analyse der Rechtsprechung des EuGH	77
bb)	Darstellung und Analyse der Rechtsprechung des BVerfG	80
cc)	Darstellung und Analyse der Rechtsprechung des BFH	81
IV.	Das Verhältnis des Beihilfenverbots zu den unionsrechtlichen Grundfreiheiten	83
1.	Einführung	83
2.	Grundsätze des EuGH in der Rechtssache <i>Presidente del Consiglio dei Ministri</i>	85

a)	Sachverhalt des Vorabentscheidungsersuchens	85
b)	Entscheidung des EuGH und wesentliche Rechtsgrundsätze	85
aa)	Zum Verstoß gegen die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs	86
(1)	Die erbrachten Leistungen fallen begrifflich unter die Dienstleistungsfreiheit	86
(2)	Einschränkung der Freiheit des Dienstleistungsverkehrs	87
(3)	Keine Rechtfertigung des Verstoßes gegen die Dienstleistungsfreiheit	88
bb)	Zum Verstoß gegen das Beihilfenverbot	89
(1)	Kriterium der Verwendung staatlicher Mittel	89
(2)	Vorgesehene Landungssteuer als selektive Maßnahme.....	90
3.	Schlussfolgerungen bei Verletzung des Beihilfenverbots und von unionsrechtlichen Grundfreiheiten	91
a)	Keine Aussage des EuGH in der Rs. Presidente del Consiglio dei Ministri	91
b)	Mögliche widersprüchliche Konsequenzen	92
aa)	Folge eines festgestellten Verstoßes gegen die Grundfreiheiten	92
bb)	Durchführungsverbot bei unzulässiger Beihilfe	93
cc)	Mögliche Auflösung des Widerspruchs	93
V.	Darstellung und Analyse der Rechtsschutzmöglichkeiten der EU-Mitgliedstaaten und der betroffenen Unternehmen	96
1.	Möglichkeiten des Rechtsschutzes der EU-Mitgliedstaaten	96
a)	Mitwirkung und Beteiligung am Beihilfverfahren	96
b)	Klageverfahren	96
aa)	Nichtigkeitsklage gegen EU-Kommission bezüglich eigener Beihilfen	96
bb)	Nichtigkeitsklage gegen EU-Kommission hinsichtlich genehmigter Beihilfen anderer EU-Mitgliedstaaten	97
cc)	Staatenklage gegen einen anderen EU-Mitgliedstaat	97
c)	Anwendung innerstaatlicher Missbrauchsvorschriften gegen Beihilfemaßnahmen anderer EU-Mitgliedstaaten?	98
2.	Möglichkeiten des Rechtsschutzes für Unternehmen	100
a)	Rechtsschutz der von Beihilfemaßnahmen begünstigten Unternehmen	100

b) Rechtsschutz der von Beihilfemaßnahmen benachteiligten Unternehmen	101
aa) Klagen gegen den EU-Mitgliedstaat bzw. den Konkurrenten	101
bb) Klagen gegen die EU-Kommission	102

**C. Beispiele zur Anwendung des Beihilfenverbots
auf Bestimmungen des deutschen Steuerrechts** 103

I. Ist die Maßnahme in § 8 c KStG (sog. Sanierungsklausel) eine unzulässige Beihilfe?	103
1. Gesetzliche Regelung in § 8c KStG:	103
2. Hintergrund und Zweck der Regelung des § 8c Abs. 1a KStG	104
3. Gang des beihilferechtlichen Prüfungsverfahrens der EU-Kommission	106
a) Eröffnung des Prüfungsverfahrens	106
b) Reaktion des Bundesministeriums der Finanzen (BMF)	106
c) Entscheidung der EU-Kommission	107
aa) Finanzierung aus staatlichen Mitteln	107
bb) Verschaffung eines selektiven Vorteils gegenüber den begünstigten Unternehmen	108
cc) Auswirkungen auf den Binnenhandel	111
dd) Keine Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt	111
ee) Grundsätzlich gebotene Rückforderung der Beihilfe von den begünstigten Unternehmen	112
4. Reaktionen auf die Negativentscheidung der EU-Kommission	113
a) Nichtigkeitsklagen beim EuG	113
aa) Sanierungsklausel keine selektive Maßnahme	114
bb) Anwendung einer ungeeigneten Prüfungsmethode durch die EU-Kommission	114
cc) Rechtfertigung der Sanierungsklausel durch Natur des Steuersystems	114
b) Gewährung von Aussetzung der Vollziehung (AdV) nach § 69 FGO durch nationales Finanzgericht	115
c) Schaffung der Übergangsregelung in § 34 Abs. 7c KStG durch nationalen Gesetzgeber	116

aa)	Nichtigerklärung des Beschlusses der EU-Kommission durch EuG bzw. EuGH	116
bb)	Geänderter positiver Beschluss der EU-Kommission	117
cc)	Erfüllung der besonderen Voraussetzungen von Art. 2 des Beschlusses der EU-Kommission	117
5.	Zurückweisung der von Deutschland erhobenen Nichtigkeitsklage	117
6.	Zulässigkeit der noch anhängigen Nichtigkeitsklagen der Unternehmen	118
a)	Unmittelbare Betroffenheit	118
b)	Individuelle Betroffenheit	118
7.	Begründetheit der noch anhängigen Nichtigkeitsklagen	120
a)	Kritische Erörterung des Beschlusses der EU-Kommission in Literatur und Rechtsprechung	120
aa)	Festlegung eines unzutreffenden „Referenzsystems“ ..	121
bb)	Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme	123
cc)	Keine einschlägigen Vorgaben in der europäischen Rechtsprechung	124
dd)	Keine Beeinträchtigung oder Verfälschung des Wettbewerbs im Binnenhandel	125
ee)	Widerspruch zu bindenden Verhaltensnormen der EU-Kommission	125
ff)	Rechtfertigung der Sanierungsklausel aus der Natur des Steuersystems	126
gg)	Keine Belastung der öffentlichen Haushalte	126
b)	Stellungnahme	126
aa)	Vereinbarkeit mit dem „Grundsatz des privaten Gläubigers“?	127
bb)	Festlegung eines unzutreffenden „Referenzsystems“?	127
cc)	Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme?	128
dd)	Keine einschlägigen Vorgaben in der europäischen Rechtsprechung?	131
c)	Zwischenergebnis	131
II.	Vereinbarkeit von nationalen Steuervergünstigungen für gemeinnützige Unternehmen mit dem Beihilfenverbot	132
1.	Einführung	132
2.	EuGH-Rechtsprechung zu Steuervergünstigungen für gemeinnützige Einrichtungen	133

3. Übertragung der Rechtsgrundsätze des EuGH auf ausgewählte nationale Steuervergünstigungen	134
a) Körperschaftsteuerrechtliche Steuerbefreiungen	135
aa) Bei fehlender Unternehmerstellung keine Anwendbarkeit des Beihilfenverbots	135
bb) Zweckbetriebe als Unternehmen i. S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV	136
cc) Körperschaftsteuerbefreiung für Zweckbetriebe als sog. Altbeihilfe	137
dd) Zusammenfassende Stellungnahme	138
b) Umsatzsteuerrechtliche Vergünstigungen	139
aa) Gilt das Beihilfenverbot für umsatzsteuerrechtliche Vergünstigungen?	140
bb) Darstellung der unterschiedlichen Auffassungen	141
cc) Analyse der bisher hierzu ergangenen Rechtsprechung des EuGH	143
dd) Analyse der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH	144
ee) Stellungnahme	146
ff) Sind § 4 Nr. 18 UStG und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG Beihilfen?	149
gg) Durchführungsverbot erfasst allenfalls die Regelung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG	150
c) Zwischenergebnis	152

D. Zusammenfassung und Ausblick 155