

Symposium des
Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e.V. 2017

Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – Ein Thema für den Mittelstand

Schriftenreihe Nr.

41



VERLAG des wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater GmbH

**Symposium des
Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e.V.
2017**

**Europäisches Beihilfenrecht
und Steuern -
Ein Thema für den Mittelstand**

**Herausgegeben vom
Deutschen wissenschaftlichen Institut
der Steuerberater e.V.**



VERLAG des wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater GmbH

DWS-Schriftenreihe Nr. 41

Titel: Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – Ein Thema für den Mittelstand

Herausgeber: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

Verlag: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstraße 42, 10117 Berlin
Tel.: 030 288856-6
Fax: 030 288856-70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH
www.druckcenter.de

ISBN 978-3-933911-99-5

1. Auflage 03/2018

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, sind dem Verlag vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

Vorwort

Die Steuerrechtspraxis musste sich in den letzten Jahren immer stärker für die Frage, ob eine steuerrechtliche Maßnahme eine Beihilfe ist, sensibilisieren. Daher standen die aktuellen Entwicklungen des EU-Beihilfenrechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung im Fokus des Symposiums 2017.

Der einführende Vortrag widmete sich unter Bezugnahme auf die Diskussion um die Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) unter anderem der fehlenden Prognostizierbarkeit der Entscheidungen der EU-Kommission und machte deutlich, dass selbst ein gutgläubiger Steuerpflichtiger in der Regel keinen Vertrauensschutz beanspruchen kann, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass ein Mitgliedstaat gegen das Beihilfenrecht verstoßen hat.

Das prinzipielle Beihilfenverbot und die damit verfolgte ökonomische Zielsetzung wurden von namhaften Experten in der Podiumsdiskussion angeregt diskutiert. Dabei stand insbesondere die Frage, wie mehr Rechtssicherheit erlangt werden kann, im Fokus. Die Podiumsteilnehmer bejahten insofern das Bedürfnis nach einer besseren Notifizierungspraxis der Bundesregierung und betonten die Wichtigkeit einer verfahrensrechtlichen Begrenzung der mit dem beihilfenrechtlichen Rückforderungsgebot verbundenen Risiken für Mandanten und steuerlichen Berater. Das Podium war sich einig, dass der EuGH den Raum für eine die legitimen Vertrauensschutzinteressen der Betroffenen berücksichtigende Fortbildung des Beihilfeverfahrensrechts noch nicht ausgeschöpft hat.

Wir danken allen Teilnehmern des Symposiums sowie den Mitgliedern des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ für ihren Beitrag zum Gelingen der Veranstaltung

Unser besonderer Dank gilt Herrn Prof. Reimer, der den Impulsvortrag gehalten hat und Herrn Prof. Seer, der die Moderation der Veranstaltung übernommen hat. Wir danken ebenfalls den weiteren Teilnehmern der Podiumsdiskussion: Frau Rapp, Herrn Henze, Herrn Dr. de Weerth sowie Herrn Prof. Scheffler.

Dr. Raoul Riedlinger
Vorstandsvorsitzender
des Deutschen wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater e.V.

Claudia Nölle
Geschäftsführerin
des Deutschen wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater e.V.

Inhalt

| | |
|---|-----------|
| Vorwort | 3 |
| Begrüßung | 7 |
| A. Impulsreferat „Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – Ein Thema für den Mittelstand“ | 11 |
| I. Das Beihilfenrecht als Kronjuwel des Binnenmarkts | 11 |
| II. Binnenstruktur | 13 |
| 1. Tatbestandsebene | 13 |
| 2. Rechtfertigungsebene | 14 |
| 3. Verfahrensrechtlicher Rahmen | 16 |
| III. Das Beihilfenrecht: zweieiger Zwilling der Grundfreiheiten? | 16 |
| 1. Gemeinsamkeiten | 17 |
| 2. Unterschiede | 17 |
| IV. Risiken für den Mittelstand | 21 |
| V. Umgang mit den verbleibenden Risiken | 24 |
| 1. Beibehaltung des Beihilfenrechts als hard law | 24 |
| 2. Stärkung der Rechtssicherheit | 25 |
| 3. Zivilrechtliche Risikoverteilung | 25 |
| VI. Perspektiven | 26 |
| B. Podiumsdiskussion | 29 |
| C. Anlagen | 65 |
| Diskussionsteilnehmer | 65 |

Begrüßung

Herr Dr. Riedlinger, StB/WP/RA

Meine Damen und Herren, liebe Kolleginnen und Kollegen, zu unserem Symposium begrüße ich Sie im Namen des deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater herzlich. Ich danke den Vertretern der zuständigen Ministerien, sowie der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit für ihr Kommen, die Vertreter unseres Berufsstandes und andere steuerrechtlich Interessierte heiße ich ebenfalls herzlich willkommen. Besonders freue ich mich, den Abgeordneten des Deutschen Bundestages, Herrn Günzler, begrüßen zu dürfen.

In diesem Jahr haben wir das Thema „Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – Ein Thema für den Mittelstand“ gewählt.

Meine sehr geehrten Damen und Herren, bevor wir aber mit dem Symposium beginnen, ist es mir eine Freude, den diesjährigen Wissenschaftspreis zu verleihen. Mit dem Preis ehren wir wissenschaftliche Arbeiten auf dem Gebiet des Steuerrechts. Er wird einmal im Jahr vergeben und dient der Nachwuchsförderung.

Da in diesem Jahr zwei der eingereichten Abschlussarbeiten absolut preiswürdig waren, hat sich das DWS-Institut einstimmig für zwei Preisträger entschieden. Die Auszeichnung geht an Frau Dr. Marta Castelon und Herrn Dr. Peter Krenn. Beide Dissertationen sind in englischer Sprache verfasst.

Die deutsche Übersetzung des Titels der Arbeit von Frau Dr. Castelon lautet: „Internationale Besteuerung von Dienstleistungseinkünften im Doppelbesteuerungsabkommen“. Frau Dr. Castelon untersucht in ihrer Dissertation die internationale Besteuerung und Dienstleistung gemäß Doppelbesteuerungsabkommen aus rechtshistorischer, rechtspolitischer und rechtsvergleichender Perspektive.

Die deutsche Übersetzung des Titels der Arbeit von Herrn Dr. Krenn lautet: „Der Einfluss der Besteuerung auf Management, Anreize und Entlohnung“. Herr Dr. Krenn untersucht in seiner aufsatzbasierten Dissertation unter anderem, welchen Einfluss die Besteuerung von Unternehmen auf die Entlohnung von Managern hat.

Für beide Arbeiten können Videos auf der Homepage des DWS-Instituts eingesehen werden.

Sehr geehrte Frau Dr. Castelon, sehr geehrter Herr Dr. Krenn, ich verleihe Ihnen hiermit den Wissenschaftspreis des deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater.

Meine Damen und Herren, ich wünsche uns nun ein interessantes Symposium. Dazu begrüße ich jetzt Herrn Prof. Reimer von der Ruprecht-Karls-Universität in Heidelberg. Herr Prof. Reimer ist Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts und ich bedanke mich für seine Bereitschaft, heute den Einführungsvortrag zu halten. Die Steuerrechtspraxis hat sich in den letzten Jahren immer stärker für das europäische Beihilfenrecht sensibilisieren müssen. Dabei stand und steht neben der Vereinbarkeit der Steuergesetze mit den Art. 107 ff. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auch die Ebene der Steuerrechtsanwendung im Fokus der Betrachtung. Anders als im Bereich der unionsrechtlichen Grundfreiheiten, deren Auswirkung auf das nationale Steuerrecht inzwischen weitgehend ausdiskutiert sind, sind im Bezug auf die Anwendung von Beihilfenvorschriften, insbesondere des Beihilfeverbots auf mitgliedstaatliche Steuervergünstigungen, noch viele Fragen offen. Die Diskussion um die Sanierungsklausel im Körperschaftssteuerrecht hat gezeigt, wie wenig prognostizierbar die Entscheidungen der EU-Kommission sind. Die Unruhe ist groß. Es fehlt an Rechtssicherheit.

In seinem Impulsreferat wird Herr Prof. Reimer einen Überblick über die aktuellen Entwicklungen des EU-Beihilfenrechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung geben. Im Zentrum steht dabei der Mittelstand. Wo liegen die Risiken? Wie ist Rechtssicherheit zu erlangen?

Ich freue mich, dass wir Frau Rapp, Herrn Dr. de Weerth, Herrn Henze und Herrn Prof. Scheffler als Referenten und Teilnehmer der Podiumsdiskussion gewinnen konnten.

Frau Rapp ist innerhalb der Europäischen Kommission in der Generaldirektion „Wettbewerb“ tätig und kann uns heute sicherlich den unionsrechtlichen Blickwinkel näher bringen.

Herr Henze ist Ministerialrat beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie. Er wird die Hürden, die sich für den nationalen Gesetzgeber aus dem europäischen Beihilfenrecht ergeben, erörtern.

Herr Dr. de Weerth ist in der Steuerabteilung der Deutschen Bank tätig und Leiter des Fachinstituts Steuerrecht beim Deutschen Anwaltsinstitut. Er wird uns einen Einblick in die beihilfenrechtlichen Perspektiven der Unternehmen geben.

Herr Prof. Scheffler von der Universität Erlangen-Nürnberg ist Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts und ebenfalls ausgewiesener Experte auf dem Gebiet des europäischen Beihilfenrechts.

Ich danke Ihnen, dass Sie an unserer heutigen Tagung teilnehmen und unter der Moderation von Herrn Prof. Seer von der Ruhr-Universität Bochum miteinander diskutieren. Herr Prof. Seer ist Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS- Instituts.

Der guten Ordnung halber muss ich Sie darauf hinweisen, dass das Symposium aufgezeichnet wird. Es ist vorgesehen die Beiträge und Ergebnisse der Podiumsdiskussion in einem Tagungsband zu veröffentlichen. Wenn Sie sich bei der Podiumsdiskussion zu Wort melden möchten, bitte ich Sie daher, zuerst laut und deutlich Ihren Namen zu nennen.

Ihnen, meine Damen und Herren, wünsche ich nun ein interessantes Symposium und übergebe das Wort an Herrn Prof. Reimer.

A. Impulsreferat „Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – Ein Thema für den Mittelstand“

Herr Prof. Reimer¹

I. Das Beihilfenrecht als Kronjuwel des Binnenmarkts

Eignet sich das Thema „Beihilfenrecht im Steuerrecht“ überhaupt für eine rechtswissenschaftliche Betrachtung? Nach dem erklärten Willen der Kommission unterliegt es – wie das gesamte Wettbewerbsrecht des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) – einem „more economic approach“. Aber es ist doch Recht, und gerade für das Recht der direkten Steuern ist das Beihilfenrecht heute das, was die Grundfreiheiten vor 20 Jahren waren: ein ausgesprochen wichtiges Modethema. Es hat Kommissionspraxis² und Wissenschaft³, Gesetzgeber⁴,

1 Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg (Reimer@uni-heidelberg.de). Die Vortragsform wurde beibehalten.

2 Die offizielle Datenbank der Generaldirektion Wettbewerb der EU-Kommission (Internet: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/register/) verzeichnet allein für Deutschland über 100 beihilfenrechtliche Untersuchungen aus dem Bereich des Steuerrechts. Separater Überblick über die aktuellen Beihilfen- und Vertragsverletzungsverfahren zu Steuervorbescheiden (*tax rulings*) anderer EU-Mitgliedstaaten unter http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html (23.12.2017).

3 Früh bereits Lehner, DB 1983, 1783; Koschyk, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag (1999); Wartenburger, IStR 2001, 397. Aus der neueren Literatur v.a. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.51 ff.; Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 3 ff.; Sutter, Steuerrecht und Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten im Lichte des Europäischen Beihilfenrechts, DStJG Bd. 39 (2016), 169; Demleitner, ISR 2016, 328 ff.; Brandau/Neckenich/Reich/Reimer, BB 2017, 1175.

4 Beispielhaft die im Gesetzgebungsverfahren zum InvStRefG geäußerten Zweifel (BT-Drs. 18/8739, S. 91).

Rechtsprechung⁵ und zuletzt auch den wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen erreicht⁶.

Das Beihilfenrecht spaltet die Fachöffentlichkeit. Bis in Teile der Berater-schaft hinein sehen viele das Beihilfenrecht als unbekanntes, ja stören-des Gebiet an. Betont wird der Mangel an Rechtssicherheit, den gerade dieses Rechtsgebiet vermittelt. Manche fremdeln bis heute mit dem Bedeutungsgewinn, den das europäische Recht insgesamt, vor allem aber der unionsrechtliche Einfluss auf das Recht der direkten Steuern, verbuchen konnte. Andere hingegen begreifen das Beihilfenrecht als ausgesprochene Chance aus ordnungspolitischer Perspektive. Das Bei-hilfenrecht dämmt die finanziellen und politischen Privilegien ein, die einzel-ne Mitgliedstaaten durch ihr Steuerrecht transportieren. Es streitet für die Belastungsgleichheit innerhalb einer nationalen Rechtsordnung und dämpft zugleich den zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb innerhalb der Europäischen Union.

Der nachfolgende Beitrag möchte verdeutlichen, dass beide Sichtwei-sen richtig sind. Auf der einen Seite wirft das Beihilfenrecht gravierende Probleme auf. Es verdient kritische Aufmerksamkeit, weil sowohl auf Tat-bestands- als auch auf der Rechtsfolgenseite der Art. 107, 108 AEUV gegenwärtig manches noch sehr unvollkommen ist. Auf der anderen Sei-te ist das Beihilfenrecht unaufgebbar. Es ist ein Kronjuwel des Binnen-marktrechts. Ein Staat wie Deutschland hat als großer Hochsteuerstaat viel zu verlieren, wenn er nicht vor selektivem Steuerdumping anderer EU- oder EWR-Mitgliedstaaten geschützt wird. Das gilt auch und gerade im Vorfeld des Brexit, weil ja die Möglichkeit besteht, dass das Vereinigte Königreich zumindest Mitglied des EWR bleibt⁷. Im Interesse des Mittel-

5 Auf europäischer Ebene v.a. EuG, Urteil des Gerichts vom 04.02.2016, Rs. T-287/11 – *Heitkamp BauHolding gg. Kommission*; und nunmehr der abweichende Schlussantrag von GA Wahl v. 20.12.2017, Rs. C-203/16 P. Die wachsende Sensibilität der deutschen Finanzgerichtsbarkeit zeigen BFH, Vorlagebeschluss v. 30.05.2017 – II R 62/14 – § 6a GrEStG (Az. des EuGH: C-374/17); ferner das Ur. v. 25.10.2016 – I R 54/14 – Ge-meinnützigkeit eines ausländischen College.

6 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Steuervergünstigen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenz-konflikts mit der Steuerautonomie. Gutachten 3/2017 (Oktober 2017).

7 Wenn es nicht auch – was bislang nicht geschehen ist – seine Mitgliedschaft im EWR kündigt (Art. 127 EWR-Abkommen). Zu den steuerrechtlichen Folgen eines Verbleibs des Vereinigten Königreichs im EWR *Reimer*, Nach dem Brexit: Die Zukunft der euro-päischen Steuerrechtsordnungen, in: Kramme/Baldus/Schmidt-Kessel (Hrsg.), Bre-xit und die juristischen Folgen. Privat- und Wirtschaftsrecht der Europäischen Union (2017), S. 177 (191 ff.; dort fehlt allerdings der Hinweis auf Art. 127 EWR-Abkommen).

stands sollte das Beihilfenrecht deshalb auch im Bereich der direkten Steuern nicht mit Füßen getreten und keinesfalls aufs Spiel gesetzt werden.

II. Binnenstruktur

1. Tatbestandsebene

Grundlegend für Reichweite und Funktionsweise des Beihilfenrechts sind die Tatbestände des Art. 107 Abs. 1 AEUV (für die 28 EU-Mitgliedstaaten) und des Art. 61 Abs. 1 EWR-Abkommen (für Island, Liechtenstein und Norwegen). Danach sind alle Beihilfen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen und dadurch den Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten verfälschen, grundsätzlich verboten. In langjähriger Rechtsprechung und in der Kommissionspraxis ist anerkannt, dass tatbestandliche Begünstigungen nicht zwingend verlorene Zuschüsse sein müssen, sondern dass als Beihilfen auch Belastungsverschonungen einschließlich darauf gerichteter Rechtsanwendungspraktiken – etwa derogierende verbindliche Auskünfte und andere Steuervorbescheide wie die *derogatory rulings* im Fall von Apple und Irland – in Betracht kommen, die eine standardmäßig bestehende Belastung entfallen lassen. Daher ist „Beihilfe“ jede Begünstigung, die ein EU-Mitgliedstaat kraft eigener Setzung gewährt⁸. Eingeschlossen ist die Nutzung von Spielräumen und Optionsrechten, die den Mitgliedstaaten – etwa auf den Gebieten der Mehrwertsteuer, der Energiesteuer oder der ATAD – in EU-Richtlinien eingeräumt ist. Folgt man der Lehre von der Möglichkeit einer sog. negative state aid, ist selbst die Zusatzbelastung eines Unternehmens oder Wirtschaftszweiges als (indirekte) Begünstigung eines anderen Unternehmens zu begreifen⁹. Darüber hinaus können sich Zusatzbelastungen z. B. im Verlustfall begünstigend auswirken¹⁰.

8 Ausführlich zum Folgenden: Kommission, Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV (2016/C 262/01), ABl. EU C 262/1 v. 19.7.2016.

9 Vgl. Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, S. 3 ff. (14 f.).

10 Hierzu und zum Folgenden *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1176 f.).

2. Rechtfertigungsebene

Tatbestandliche Beihilfe i. S. d. Art. 107 Abs. 1 AEUV, 61 Abs. 1 EWR-Abkommen sind grundsätzlich verboten, können aber unter einen der – konstitutiven¹¹ – Ausnahmetatbestände der Art. 107 Abs. 2 AEUV oder des wiederum im Wesentlichen gleichlautenden Art. 61 Abs. 2 EWR-Abkommen fallen. Nachdem sich der dort vertyppte dritte Rechtfertigungsgrund (Ausgleich der durch die Teilung Deutschlands verursachten wirtschaftlichen Nachteile¹²), auf den sich die westdeutsche Zonenrandförderung gestützt hatte, inzwischen erledigt hat, kommen als vertragsunmittelbare Rechtfertigungsgründe aus diesen Vorschriften heute nur noch

- soziale, aber herkunftsneutrale Verbraucherbeihilfen (Art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV) und
- Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind (Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV),

in Betracht. Diese vertragsunmittelbaren Ausnahmetatbestände werden durch die AGVO konkretisiert¹³, entbinden die Mitgliedstaaten aber nicht von der Notifizierungspflicht aus Art. 108 Abs. 3 AEUV¹⁴.

Weitaus bedeutender sind demgegenüber die Ermessensausnahmen, die die Generaldirektion Wettbewerb der EU-Kommission nach Art. 107 Abs. 3, 108 Abs. 1 und Abs. 3 AEUV (für Island, Liechtenstein und Norwegen in Zusammenarbeit mit der EFTA-Überwachungsbehörde: Art. 61 Abs. 1, 62 Abs. 1 lit. b, Abs. 2 und Abs. 3 EWR-Abkommen) abstrakt-generell oder konkret-individuell zulassen kann. Die Kommission lässt sich dabei von der Existenz eines hinreichend gewichtigen Rechtfertigungsgrunds leiten und verlegt sich ggf. auf eine klassische Verhältnismäßigkeitsprüfung.

11 *Cremer*, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, 5. Aufl. (2016), Art. 107 Rn. 42.

12 Vgl. hierzu noch den 13. Subventionsbericht der Bundesregierung, BT-DrS 12/1525, S. 14 f.; *Koschyk*, *Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag*, S. 220 ff.; zur Auslegung der Bereichsausnahme allgemein EuGH v. 19.09.2000 – Rs. C-156/98, DVBl 2001, 47, Tz. 43 ff.

13 Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. 6. 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Art. 107 und 108 des AEUV, ABl. 2014 Nr. L 187/1.

14 *Cremer*, in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, 5. Aufl. (2016), Art. 107 Rn. 42.

Die abstrakt-generelle Ausübung des Befreiungsermessens schlägt sich in einer Reihe sekundär- und tertiärrechtlicher Verordnungen nieder, die unmittelbar oder mittelbar auf Art. 109 i.V.m. Art. 107 und 108 Abs. 4 beruhen. Unter ihnen hatten oder haben für das Recht der direkten Steuern besondere Relevanz

- die inzwischen außer Kraft getretene Verordnung über bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen,¹⁵
- die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung¹⁶ sowie
- die De-minimis-Verordnung.¹⁷

Diese sekundär- und tertiärrechtlichen Regelungen liegen quer zu der in Art. 107 Abs. 3 AEUV angelegten Auffächerung in fünf Arten von Beihilfen:

- Regionalbeihilfen („Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht“: Art. 107 Abs. 3 lit. a AEUV),
- Projektbeihilfen („Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats“: Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV),
- Wirtschaftsbeihilfen („Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft“: Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV),

15 VO (EG) Nr. 994/98 des Rates v. 7.5.1998 über die Anwendung der Art. 92 und 93 EGV (a.F.) auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen, ABI. EG 1998 L 142/1.

16 VO (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17.06.2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABI. EU 2014 L 187/1).

17 VO (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18.12.2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV auf De-minimis-Beihilfen (ABI. EU L 352 v. 24.12.2013, S. 1).

- Kulturbeteiligungen („Beteiligungen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes, soweit sie die Handels- und Wettbewerbsbedingungen in der Union nicht in einem Maß beeinträchtigen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft“: Art. 107 Abs. 3 lit. d AEUV), und
- sonstige Beteiligungen, die der Rat durch einen Beschluss auf Vorschlag der Kommission bestimmt (Art. 107 Abs. 3 lit. e AEUV).

Auf beiden Ebenen – abstrakt-genereller und konkret-individueller Befreiung – wird das angestrebte Ziel der Begünstigung zunächst auf seine Eignung hin geprüft: Von der Begünstigung muss ein Anreizeffekt (eine nachweisbare Verhaltenssteuerung) ausgehen, und sie muss – nach einer zumindest begrenzt überprüfbaren Entscheidung des betroffenen Mitgliedstaats – der beste Weg zur Lösung des zentralen Sachproblems sein. Sodann folgen eine Erforderlichkeits- und eine Angemessenheitsprüfung.

3. Verfahrensrechtlicher Rahmen

Sowohl der *effet utile* des Beteiligungsverbots selbst als auch die (Möglichkeit der Gewährung von) Ermessensausnahmen von diesem Verbot drängen auf eine intensive, ja entscheidende Beteiligung der EU-Kommission am Vollzug des Beteiligungsrechts. Darauf zielen die verfahrensrechtlichen Vorgaben des Art. 108 AEUV und weiterer sekundärrechtlicher Regelungen. Auf sie ist noch zurückzukommen.

III. Das Beteiligungsrecht: zweieiiger Zwilling der Grundfreiheiten?

Zunächst bedarf das Beteiligungsrecht noch eines Abgleichs mit den Grundfreiheiten. Im Vergleich mit den Grundfreiheiten des AEUV, die in dem Vierteljahrhundert, das seit dem Urteil des EuGH im Fall „Schumacker“ vergangen ist¹⁸, so zentralen Einfluss auf das mitgliedstaatliche Recht der direkten Steuern erlangt haben, zeigen sich sowohl in den Normstrukturen als auch in der Zielrichtung des Beteiligungsrechts nämlich wichtige Gemeinsamkeiten (1.), aber auch zentrale Unterschiede (2.). Bereits

18 EuGH, Urt. v. 14.02.1995, Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225.

in einer ersten Annäherung wird deutlich, dass beide Rechtsinstitute – Grundfreiheiten und Beihilfenrecht – komplementär gefasst sind und dass das Beihilfeverbot in vielem ein Gegenstück zu den Grundfreiheiten ist: Die Grundfreiheiten errichten hohe Hürden für die Benachteiligung bestimmter grenzüberschreitender Fälle, verglichen mit einem rein innerstaatlichen Fall, während das Beihilfenrecht der Gewährung von besonderen Vorteilen entgegenwirkt.

1. Gemeinsamkeiten

Gemeinsam ist Grundfreiheiten und Beihilfenrecht zunächst ihre Zielrichtung. Beide Rechtsinstitute garantieren bestimmte steuerliche Belastungsneutralitäten von grenzüberschreitenden im Vergleich zu rein innerstaatlichen Investitionen und Wirtschaftsvorgängen.

Auch dogmatisch sind sowohl das Recht der Grundfreiheiten als auch das Beihilfenrecht hochflexibel. Das gilt einerseits für die auslegungsbedürftigen Tatbestände des Primärrechts, die in beiden Fällen nicht auf das Steuerrecht hin formuliert sind, die aber von Kommission und EuGH zu Recht auf das Steuerrecht erstreckt werden. Es gilt andererseits (und erst recht) für die Ausnahmen von den tatbestandlichen Subventionsverboten, die sich im Bereich des Beihilfenrechts unmittelbar in Art. 107 Abs. 2 AEUV finden oder die als sog. „Ermessens-Ausnahmen“ auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 3 AEUV zur – ermessensfehlerfreien – Disposition der Generaldirektion Wettbewerb der Europäischen Kommission stehen¹⁹.

Schon die tatbestandliche Auskleidung des Beihilfenverbots, ebenso aber Existenz und Reichweite möglicher Rechtfertigungsgründe werden allerdings nicht in ein freies Ermessen der Kommission gestellt, sondern zunächst und zuvörderst durch Sekundärrecht geprägt und konkretisiert.

2. Unterschiede

Dem stehen allerdings erhebliche Unterschiede zwischen Grundfreiheiten und Beihilfenrecht gegenüber. Es sind gerade diese – teils strukturellen, teils durch das konkrete Design des Primärrechts bedingten – Unterschiede, die zu den erheblichen Unsicherheiten in der Dogmatik des

¹⁹ Oben II.2.

Beihilfenrechts und seiner Anwendung auf das Steuerrecht beitragen. Die wichtigsten Abweichungen führen deshalb in das Herz der Probleme, die das Beihilfenverbot im Bereich des Rechts der direkten Steuern aufwirft.

- a. Im Gegensatz zu den Grundfreiheiten erfasst das Beihilfenrecht auch zahlreiche rein innerstaatliche Fälle, also Fälle, die für sich genommen keinerlei Binnenmarktbezug aufweisen. Denn Kommission und auch Gerichtshof lassen es genügen, dass die mitgliedstaatlichen Vorteile die Wettbewerbsneutralität zwischen den Mitgliedstaaten nur potenziell beeinträchtigen. Sobald auch nur denkbar ist, dass es für bestimmte Produkte oder Dienstleistungen zu einem Inbound- oder einem Outbound-Wettbewerb zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten kommen kann, ist die asymmetrische Gewährung einer Beihilfe bereits eine Wettbewerbsverfälschung. Hier liegt der Grund dafür, dass sich Steuerpflichtige in zahlreichen rein innerstaatlichen (rein deutschen) Fällen mit einem „Beihilfenproblem“ konfrontiert sehen. Hier liegt ein grundsätzlicher Unterschied zu den Grundfreiheiten.
- b. Im Gegensatz zu den Grundfreiheiten, an die außer den Mitgliedstaaten auch die Union selber gebunden ist, gilt das Beihilfenrecht allein für mitgliedstaatliche Maßnahmen. Sogenannte Unionsbeihilfen sind von vornherein immun gegen das Beihilfenrecht. Das bedeutet, dass die mitgliedstaatlichen Umsetzungen von europäischen Richtlinien – angefangen bei der Mehrwertsteuersystemrichtlinie über die Stromsteuerrichtlinien bis hin zu den großen Richtlinien auf dem Gebiet des Körperschaftsteuerrechts – nur insoweit beihilfenrechtlich zu überprüfen sind, als der Mitgliedstaat Deutschland von bestimmten Abweichungskompetenzen Gebrauch gemacht, d. h. Entscheidungen getroffen hat, die die Richtlinie bewusst offen lässt. Nur insoweit ist der Mitgliedstaat an das Beihilfenverbot gebunden. Soweit die Richtlinie den Mitgliedstaaten dagegen keinen Spielraum lässt, besteht auch keine Bindung an das Beihilfenverbot. Es können also gewissermaßen im Unionsrecht Beihilfen verborgen sein, die von vornherein gegen Art. 107 AEUV immunisiert sind.
- c. Im Unterschied zu den Grundfreiheiten ist aber das Beihilfenverbot zwingend an eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe geknüpft. Es setzt also eine Begünstigung voraus, und zwar spezifisch eine Begünstigung von Unternehmen. Hier liegt ein erster dogmatischer Brennpunkt, eine erste Schwierigkeit des Rechtsan-

wenders. Denn viele Regeln des Steuerrechts – beginnend im Einkommensteuerrecht, das private und unternehmerische Investitionen im Ausgangspunkt gleichbehandelt – zielen gerade nicht spezifisch auf die Unternehmensbesteuerung ab, sondern gelten zunächst gleichmäßig für Gewinn- und Überschusseinkünfte.

Den Grundfreiheiten kommt es auf diesen Unterschied nicht an. Das Beihilfenrecht ist demgegenüber also ein Sonderrecht für den Bereich der Unternehmensbesteuerung. Hier ergeben sich allerdings zwei Schwierigkeiten. Die erste liegt darin, dass der unternehmerische Bereich im Bereich des europäischen Rechts anders zugeschnitten ist, als es der Demarkationslinie zwischen unternehmerischem Bereich und privaten Überschusseinkünften im deutschen Einkommensteuerrecht entspricht.

Die zweite Schwierigkeit ergibt sich daraus, dass das Beihilfenrecht nicht verlangt, dass sich die betroffene Regelung auch unmittelbar an ein Unternehmen richtet. Nach dem wettbewerbsrechtlichen „more economic approach“ kann das Beihilfenverbot vielmehr auch dann betroffen und verletzt sein, wenn der Staat aus staatlichen Mitteln Vergünstigungen an Private ausreicht, um deren Nachfrage zu stimulieren, sobald über die qualifizierte Nachfrage (in höherer Zahl oder sogar zu höheren Preisen) mittelbar, aber planmäßig Unternehmen profitieren. Dass das Beihilfenrecht in derartigen Fällen zur Anwendung kommt, illustriert ein nichtsteuerrechtliches Beispiel: Die 2009 mit dem Konjunkturpaket II eingeführte und ausgereichte Umweltprämie (die sog. „Abwrackprämie“) ist natürlichen Personen als Endverbrauchern zu Gute gekommen und war auf diese beschränkt. Doch die Nachfrage, die mit diesem verlorenen Zuschuss stimuliert worden ist, betraf die Automobilindustrie. Deswegen war die Umweltprämie notifizierungspflichtig (Art. 108 Abs. 3 AEUV). Das Beihilfenrecht kann deshalb auch im Bereich des Steuerrechts unabhängig davon anwendbar sein, ob sich die Vergünstigung formell an Betriebe (Unternehmensträger) richtet oder ob lediglich Arbeitnehmer oder Endverbraucher Adressaten der Vergünstigung sind. Entscheidend ist allein, ob in der zweiten Runde – nach der Steuerinzidenz – der Vorteil zumindest teilweise bei einem Unternehmen anlandet.

- d. Die Rechtfertigungsgründe des Beihilfenrechts unterscheiden sich von denen der Grundfreiheiten. Die Grundfreiheiten sind insoweit wortkarg. Hier lauten die klassischen Rechtfertigungsgründe: öffentliche Sicherheit, öffentliche Ordnung, Gesundheit; ihre richterrecht-

liche Konkretisierung ist aber weit fortgeschritten. Das zeigt sich insbesondere in der erheblichen Zahl an Entscheidungen, die – ausgesprochen oder unausgesprochen – Fragen nach dem je richtigen Referenzsystem betreffen (Kohärenz, Abgrenzung der Besteuerungshoheit, finale Verluste).

Demgegenüber hält das Beihilfenrecht in Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV zwar einen sehr genauen – aber ebenfalls nicht spezifisch auf das Steuerrecht zugeschnittenen – Katalog bereit, der durch das o. g. Sekundär- und Tertiärrecht sowie die Kommissionsleitlinien, die es zum Beihilfenrecht gibt, näher ausgestaltet wird. Gleichwohl herrscht nicht nur auf Tatbestandsebene (Begriff der Beihilfe, Begriff der Wettbewerbsverfälschung), sondern parallel dazu auch auf der Ebene der inneren und äußeren Rechtfertigung enorme Rechtsunsicherheit über die materiellen Kriterien für die Identifikation des jeweiligen Referenzsystems und über Existenz und Reichweite einer mitgliedstaatlichen Prerogative bei der (An-)Erkennung des Referenzsystems.

- e. Die Zuständigkeitsordnung ist verschieden. Die Grundfreiheiten werden im Grunde allein von den Mitgliedstaaten angewandt. Die Kommission kommt allenfalls ins Spiel, wenn ein Vertragsverletzungsverfahren eröffnet wird oder wenn sie sich auf eigene Initiative an einem EuGH-Verfahren beteiligt, insbesondere an den von mitgliedstaatlichen Gerichten initiierten Vorabentscheidungsverfahren.

Im Beihilfenrecht ist die Kommission dagegen der zentrale Akteur. Bemerkenswert ist weiter, dass die Zuständigkeit für den Vollzug des Beihilfenrechts in Steuersachen nicht bei der Generaldirektion Steuern und Zollunion (TAXUD), sondern – wie auf allen anderen Referenzgebieten – bei der Generaldirektion Wettbewerb liegt. Die Generaldirektion Wettbewerb ist die Behörde, die von den Mitgliedstaaten im Vorfeld der Gewährung einer neuen Beihilfe informiert werden muss (Notifizierung) und die sodann darüber zu entscheiden hat, ob tatbestandlich eine Beihilfe vorliegt. Ist dies nicht der Fall, wird die mitgliedstaatliche Maßnahme sofort für unbedenklich erklärt. Andernfalls muss die Kommission prüfen, ob eine der Ausnahmen nach Art. 107 Abs. 2 oder zumindest eine mögliche Ermessensausnahme nach Art. 107 Abs. 3 AEUV eingreift. Hier hat sie einen beträchtlichen Ermessensspielraum. Im Beihilfenrecht wird die Kommission dadurch zu dem zentralen Akteur. Daher richten sich auch die Rationalitäts- und Transparenzerwartungen primär an die Kommission. Darin liegt ein großer Unterschied zu dem Bereich der Grundfreiheiten.

- f. Der wichtigste Unterschied liegt aber im Fehlerfolgenregime: Werden Verstöße gegen die Grundfreiheiten festgestellt, ergibt sich bei dem Steuerpflichtigen im Nachhinein nach einem erfolgreichen Verfahren, das vielleicht mit dem Spruch des EuGH endet, in der Regel eine Entlastung. Verstöße gegen das Beihilfenrecht führen dagegen regelmäßig zu Steuernachforderungen. Diese Steuernachforderungen sind nach der Rechtsprechung des EuGH unausweichlich. Wie hart um diese kategorische Wirkung der mitgliedstaatlichen Nachforderungspflicht gerungen wird, erleben wir gegenwärtig im Fall Apple und Irland. Kommission und EuGH halten zu Recht daran fest, dass der Mitgliedstaat nicht die Möglichkeit hat, sich eigenmächtig von seiner unionsrechtlichen Pflicht, die ausgereichte Beihilfe rückgängig zu machen – das heißt in unserem Fall, nachträglich Steuern zu erheben –, zu dispensieren. Er kann sich insbesondere nicht darauf berufen, dass er dem Steuerpflichtigen eine verbindliche Auskunft erteilt hat. Denn es ist ja gerade der Mitgliedstaat, der das Beihilfenrecht gebrochen hat. Auf sein Wort ist kein Verlass. Dann darf nach der Rechtsprechung des EuGH dieser Mitgliedstaat seinen Verstoß gegen europäisches Recht nicht dadurch zementieren, dass er die falsche Rechtsanwendung noch um eine verbindliche Auskunft ergänzt. Diese Sonderprobleme, die bis zu einem kollusiven Zusammenwirken eines Mitgliedstaats mit dem Steuerpflichtigen führen können, finden im Recht der Grundfreiheiten keine Parallele.

IV. Risiken für den Mittelstand

Wendet man den Blick auf einige konkrete Risiken für den Mittelstand, stechen zunächst die sechs Regelungen ins Auge, die der wissenschaftliche Beirat des Bundesministeriums der Finanzen kürzlich benannt hat²⁰:

- die Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG),

20 *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Steuervergünstigungen und EU- Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie. Gutachten 03/2017, Internet: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewahlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfeaufsicht-anlage.pdf (31.12.2017).

- die Neuregelung über die Begünstigung von Sanierungsgewinnen (§§ 3a EStG, § 7b GewStG),
- die Steuervergünstigung für Elektroautos im Energiesteuergesetz,
- Sonderabschreibungen für den Wohnungsbau (§§ 7 ff. EStG),
- die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel (§ 6a GrEStG),
- die erbschaftssteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen (§§ 13a bis 13b ErbStG).

Bei keiner dieser Regelungen ist ein Verstoß gegen Art. 107 AEUV evident, er ist aber auch bei keiner von der Hand zu weisen. Das zeigt das Beispiel des neuen Erbschaftssteuergesetzes. Gegen die Einordnung der Verschonungsnormen als Beihilfen für Unternehmen spricht zwar auf den ersten Blick, dass die Erbschaftsteuer die Erben (Familien) in ihrer privaten Sphäre trifft. Allerdings setzt genau hier der oben beschriebene Effekt ein: Die Ausgestaltung der Begünstigungen zielt darauf ab, dass Betriebe erhalten werden; oder präziser: dass Betriebe nicht den Kapitalmärkten anheimfallen, sondern in der Erwartung besonderer Stetigkeit und Treue in der Unternehmensführung in Familienhand bleiben. Damit werden diese Begünstigungen gerade im Interesse der Betriebe gewährt. Deswegen sind die §§ 13a ff. ErbStG ein Thema für das Beihilfenrecht.

Die Bundesregierung hat aber, wenn ich es richtig sehe, bislang keine Anstalten gemacht, diese Vorschriften auch nur zu notifizieren. Sie wird dadurch auch von den Verbänden nicht gedrängt. Ich sehe es als Aufgabe der Wissenschaft an, auf das enorme Risiko hinzuweisen, das – gerade mit Blick darauf, dass bei späterer Feststellung eines Verstoßes gegen Art. 107 AEUV kein Vertrauensschutz gewährt wird – in diesem Unterlassen einer Notifizierung liegt.

Daneben bestehen zahlreiche weitere Risiken, die in der Literatur ausführlich und zunehmend auch in der Rechtsprechung dokumentiert sind. Ich nenne exemplarisch

- eine Reihe (nicht alle) Steuerbefreiungen in § 3 EStG,
- die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen,

- die Rücklage nach § 6b EStG (weil sie allein Immobilien betrifft, während andere Wirtschaftsgüter, in denen nun ebenfalls stille Reserven enthalten sind, nicht mit vergleichbaren Buchwertfortführungen belohnt werden),
- den Investitionsabzug nach § 7g EStG (Beschränkung auf kleine und mittlere Unternehmen),
- zahlreiche Freigrenzen und abschmelzende Freibeträge, etwa in § 16 Abs. 4 EStG (Begünstigungen kleiner und mittlerer Unternehmen),
- Regelungen im Bereich des Energiesteuergesetzes und im Bereich der Stromsteuer, in denen Deutschland von Spielräumen Gebrauch macht, die die Richtlinien lassen.

Der Bereich der besonderen Verbrauchsteuern (namentlich der Energie- und der Stromsteuer) ist allerdings von besonderer Sorgfalt der Bundesregierung in der Beachtung der Notifizierungspflicht geprägt. Hier liegt die Problematik daher primär darin, dass Mitgliedstaaten und Kommission regelmäßig von vornherein befristete Lösungen anstreben. Den Unternehmen fehlt deshalb im Bereich der Energiesteuer (insbesondere da, wo Steuerbegünstigungen für das produzierende Gewerbe angesprochen sind) die notwendige Planungssicherheit.

Es gibt daneben eine Reihe von Gebieten des deutschen Steuerrechts, bei denen die Risiken deutlich geringer sind. Aus der Perspektive des Internationalen Steuerrechts sind hier vor allem diejenigen Regelungen zu nennen, die überhaupt erst den räumlichen Anwendungsbereich des deutschen Steuerrechts abstecken: Wie weit gehen die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht, wie weit gehen ihre Zwischenformen (§§ 1 Abs. 2, Abs. 3 EStG, § 2 AStG)? Schon bei den Grundformen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht wird deutlich, dass der Gesetzgeber häufig unilateral wichtige Einschränkungen vornimmt.

So lässt sich durchaus fragen, ob es beihilfenrechtlich nicht ein Problem ist, dass Deutschland im Bereich einfacher Zinsen die beschränkte Steuerpflicht nicht schon dann eingreifen lässt, wenn der Schuldner im Inland ansässig ist, während dies bei Inlandsdividenden ausreicht. Es ist evident, dass diese Divergenz – jedenfalls, soweit der Steuerpflichtige nicht bereits über eine inländische Betriebsstätte verfügt – durchaus auch den unternehmerischen Bereich betrifft.

Bedenken an der Existenz einer von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfassten Beihilfe ergeben sich aber, wenn man die oben angemahnte Kohärenz des Beihilfenrechts mit der Dogmatik der Grundfreiheiten herstellt. In seiner grundfreiheitlichen Judikatur überlässt der EuGH den Zuschnitt der zwischenstaatlichen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse den Mitgliedstaaten zur horizontalen, bilateralen Koordination. Dieser Ansatz ist auf das Beihilfenrecht zu übertragen. Daher immunisiert der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungshoheit das mitgliedstaatliche Recht auch gegen das Beihilfenrecht.

V. Umgang mit den verbleibenden Risiken

1. Beibehaltung des Beihilfenrechts als *hard law*

Die vielfach vernehmbare Kritik an Existenz und Ausgestaltung des Beihilfenrechts wirft Grundfragen auf. Sie lassen sich rechtspolitisch diskutieren; aus Sicht des positiven Rechts ist aber zunächst festzuhalten, dass das Beihilfenrecht Recht ist. Als *hard law* drängt es auf Beachtung und Durchsetzung im Sinne des unionsrechtlichen *effet utile*. Akzeptanzfördernd mag wirken, dass sich das Beihilfenrecht und die Beihilfenkontrolle primär gegen die Mitgliedstaaten richten, nicht gegen die Steuerpflichtigen. Das Beihilfenrecht zielt auf einen objektiven Zweck, nämlich auf die Integrität der Märkte. Im Verbund mit dem Kartellrecht und dem übrigen Wettbewerbsrecht soll es ein Marktversagen verhindern.

Allerdings ist evident, dass die Durchsetzung des Beihilfenrechts massive Auswirkungen auf die Steuerpflichtigen haben kann. Das gilt allerdings nicht durchgehend, sondern nur da, wo zuvor der betroffene Mitgliedstaat seine Notifizierungspflicht und das Durchführungsverbot verletzt hat. Sobald in dieser speziellen (aber in praxi häufigen) Lage Unternehmen und ihre Berater Dispositionen treffen, für die sie auf die Anwendbarkeit und den Bestand der mitgliedstaatlichen Gesetze und der mitgliedstaatlichen verbindlichen Auskünfte vertrauen, machen sie die Rechnung vielfach ohne Rücksicht auf das Beihilfenrecht. Tatsächlich können sich gerade hier die mitgliedstaatlichen Gesetze oder verbindlichen Auskünfte im Nachhinein als Beihilfenbruch erweisen.

Wie gezeigt, gehen Kommission und EuGH in dieser Lage beständig davon aus, dass auf das Wort eines Mitgliedstaats, der gegen das Beihilfenrecht verstoßen hat, kein Verlass mehr ist und dass es daher auch

im Staat-Bürger-Verhältnis kein schutzwürdiges Vertrauen begründet. Im Ansatz ist diese Zurückhaltung auch richtig. Eine Beihilfe muss auch dann zurückgefordert, eine Steuer nachgefordert werden, wenn der Steuerpflichtige seinerseits vorher alles getan hat, um Rechtssicherheit zu erlangen, wenn er sogar die verbindliche Auskunft beantragt und vielleicht bekommen hat. Sonst wäre das Beihilfenrecht kein Recht.

2. Stärkung der Rechtssicherheit

Umgekehrt sind allerdings Kommission und Mitgliedstaaten weit von dem Maß an Rechtssicherheit für Unternehmen und Berater entfernt, dass auch unter voller Wahrung des *effet utile* des Beihilfenrechts möglich wäre. Gegenwärtig ist das einzige Medium zur Erlangung von Rechtssicherheit das Onlineregister der Generaldirektion Wettbewerb²¹. Es ist erstaunlich, wie viele Fälle – übrigens auch namentlich genannte Einzelfälle – von verbindlichen Auskünften oder von Stundungen und Erlassen (bis hin zu einem örtlichen Erlass der Gewerbesteuer durch die einzelne Gemeinde) in diesem Register für Deutschland aufgeführt sind. Das Register ist sehr transparent. Es ist nur nicht vollständig. Was im Vorfeld informell zwischen Mitgliedstaat und Kommission abgestimmt oder nicht abgestimmt wird, wird dort nicht erfasst. Die zahlreichen privaten Beschwerden, etwa von Konkurrenten, tauchen ebenfalls nicht in dem Register auf, solange die Kommission sie nicht offiziell aufgreift. Deshalb ist das Register trotz der überraschend hohen Zahl deutschlandbezogener Einträge bei weitem nicht ausreichend für die gebotene Rechtssicherheit.

3. Zivilrechtliche Risikoverteilung

Aus Sicht der steuerberatenden Berufe gewinnt der *effet utile* des Beihilfenrechts insofern besondere Brisanz, als er die vertragliche Berufshaftung nicht ausschließt. Die Steuerpflichtigen vertrauen auf die Verlässlichkeit der Empfehlungen ihrer Berater. Soweit der Berater die Haftung für beihilfenrechtliche Risiken nicht ausnahmsweise ausschließt, ist er in der Haftung. Der *effet utile* des Beihilfenrechts gilt nur gegenüber dem Staat. Der Staat muss dafür Sorge tragen, dass am Ende die Beihilfe annulliert wird. In dem privaten Risikoverteilungssystem Mandant-Berater sind Haftungsprozesse also nicht ausgeschlossen.

21 Internet: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/register/ (31.12.2017).

VI. Perspektiven

Es wäre falsch, das Beihilfenrecht aufzugeben. Für den Binnenmarkt ist das Beihilfenverbot von hohem Wert. Im Verbund mit den Grundfreiheiten sorgt es für Neutralität zwischen grenzüberschreitenden und rein innerstaatlichen Fällen. Tendenziell hält es Unternehmen und Steuersubstrat im Inland und lässt sie nicht in Niedrigsteuergelände abwandern, die die größeren Mitgliedstaaten – klein und wendig – umkreisen. Zudem beugt es einem unkontrollierten Staatenwettbewerb vor. Ganz im Sinne des BEPS-Programms drängt es auf gleichmäßige Besteuerung am Ort der wahren Wertschöpfung. Die Beachtung des Beihilfenverbots und die Unterstützung der Generaldirektionen Wettbewerb und TAXUD bei der Erfüllung ihrer Aufgaben liegt daher im deutschen Interesse.

Die Steuerpflichtigen und die Beraterschaft haben aber einen grundrechtlich verbürgten, verfassungsfesten Anspruch auf Rechtssicherheit. Dieser Anspruch ist im Beihilfenrecht bisher nicht eingelöst. Er drängt auf die Schärfung der materiellen Maßstäbe des Art. 107 AEUV. Hier hat sich Generalanwältin *Kokott* besondere Verdienste erworben, wenn sie es unternimmt, die Merkmale der Selektivität, der Verfälschung des Wettbewerbs und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten stimmiger aufeinander zu beziehen und sie zugleich klarer zu konturieren als bisher.

Auf Dauer wird aber das materielle Recht allein keine ausreichende Rechtssicherheit bieten, dazu sind diese sehr allgemeinen, nicht auf das Steuerrecht spezifizierten Formulierungen des Vertrages viel zu unsicher, offen und weitreichend. Deswegen bedarf es verfahrensrechtlicher Flankierungen. Zentral ist die volle Transparenz in den Notifizierungsverfahren und ebenso in den vorgelagerten Pränotifizierungen, die gegenwärtig nicht publiziert werden. Hier haben die Kommission und die Finanzbehörden von Bund und Ländern eine objektive Pflicht zu einer sofortigen und umfassenden Veröffentlichung im Sinne größtmöglicher und schnellstmöglicher Rechtssicherheit.

Vieles spricht sogar dafür, dass die von einer Steuerbegünstigung tatbestandlich betroffenen Steuerpflichtigen sogar einen Anspruch darauf haben, dass der Mitgliedstaat Deutschland alle Vorschriften notifiziert, die auch nur unter Beihilfenverdacht stehen. Bei Art. 108 Abs. 3 AEUV sind die Schwellen zur Notifizierungspflicht notwendig niedriger als die eigentlichen materiellen Maßstäbe des Art. 107 Abs. 1 und Abs. 3 AEUV. Die Notifizierungspflicht erfasst nicht nur Fälle, die nach Auffassung der

deutschen Behörden und Gerichte bereits Beihilfen sind, sondern im Interesse der Rechtssicherheit gerade auch die Vorschriften und verbindlichen Auskünfte, bei denen lediglich die Gefahr besteht, dass Kommission und EuGH sie in Ausschöpfung ihrer Interpretationskompetenz als Beihilfen im Sinne des Artikels 107 AEUV ansehen.

B. Podiumsdiskussion

Redaktioneller Hinweis:

Die Podiumsdiskussion wird für eine bessere Lesbarkeit dem Inhalt nach, aber nicht wortgenau wiedergegeben.

Herr Prof. Seer

Wenn ich als Steuerrechtler anfangen möchte, mich mit dem Beihilfenrecht zu beschäftigen und die Liste von Herrn Prof. Reimer sehe, dann erinnert mich das an die Unterscheidung zwischen drei Normengruppen im Steuerrecht, die Herr Tipke mit Fiskal-, Sozial- und Vereinfachungszwecknormen bezeichnet hat. Noch etwas genauer bezeichnete Herr Vogel die Sozialzwecknormen als Lenkungsnormen und die Fiskalzwecknormen als Lastenausteilungsnormen. Im Grunde finden wir das jetzt hier wieder. Bei der Frage „Was ist eigentlich das richtige Referenzgebiet?“ finden wir auf einmal im Beihilfenrecht eine Abgrenzung zwischen Fiskalzwecknorm und Sozialzwecknorm bzw. zwischen Lenkungsnorm und Lastenausteilungszwecknorm.

Soll diese Unterscheidung jetzt die Aufgabe der EU-Kommission sein? Soll die EU-Kommission in einem ersten Vorprüfungsakt bei insgesamt 28 – demnächst dann nur noch 27 – Mitgliedstaaten mit einem Scanner durchgehen und die höchst streitanfällige Frage, was welche Normgruppen der einzelnen Steuerrechtsordnungen der jeweiligen Länder sind, beantworten? Was sind Fiskalzwecknormen und was sind Lenkungs- bzw. Sozialzwecknormen? Soll man sich das so vorstellen, Frau Rapp?

Hier sitzen ganz überwiegend Steuerrechtler, zum Teil Steuerpraktiker, die haben in ihrem Leben vom Beihilfenrecht – ich sag das jetzt einfach mal ganz frech – noch nicht viel gehört. Sie wissen lediglich, so etwas gibt es. Aber was ist das Beihilfenrecht eigentlich? Wie hat man sich das vorzustellen? Was hat die Generaldirektion „Wettbewerb“ der EU-Kommission eigentlich mit Steuerrecht zu tun?

Können Sie uns einen Überblick geben über das, was die Generaldirektion „Wettbewerb“ macht? Ist das eine „Mammutbehörde“ von 1000 Steuerrechtlern, die alles durchscannen oder was ist das eigentlich für eine Gruppe?

Frau Rapp

Guten Abend, ich freue mich hier zu sein.

Bevor ich antworte, würde ich gern klarstellen, dass ich hier in meiner persönlichen Kapazität als Frau Rapp spreche. Was ich heute sagen werde, ist demnach meine persönliche Meinung und kann nicht als Stellungnahme der Kommission angesehen werden.

In der Generaldirektion „Wettbewerb“ befassen sich zwei Abteilungen mit Steuerfragen. Das sind ungefähr 30-35 Leute. Das heißt, wir sind keine „Mammutbehörde“ und wir schauen uns sicherlich nicht alle Steuerregelungen der 28 Mitgliedstaaten an. So ist das auch nicht gedacht. Es gibt verschiedene Möglichkeiten, wie ein Sachverhalt an uns herangetragen wird. Das kann einerseits über eine Notifizierung sein, also eine Anmeldung des Mitgliedstaats an die Kommission. Das kann über eine Beschwerde passieren. Das heißt, etwas wurde nicht angemeldet und jemand wendet sich über ein Beschwerdeformular an uns und möchte uns das als Beihilfe melden. Oder es kann über ein „Ex-Officio-Verfahren“ laufen. Das heißt, es gab weder eine Anmeldung noch eine Beschwerde, sondern die Kommission greift das von sich aus auf. Warum tut sie das? Weil sie zum Beispiel durch Presseartikel oder – was wir in letzter Zeit hatten – „Panama Papers“ und „Paradise Papers“ davon erfährt. Wir schauen uns aber auch an, was im europäischen Parlament veröffentlicht wird, z. B. verschiedene Berichte zu Steuerplanungspraktiken von allen möglichen Unternehmen von Ikea bis BASF. Das sind die normalen Wege, wie die Kommission tätig wird. Das heißt, es geht nicht darum, dass sich die Kommission das deutsche Steuergesetzbuch vorlegt und sagt: „So, was ist denn hier Beihilfe?“

Herr Prof. Seer

Herr Henze, ich frage mich: Wer entscheidet eigentlich über die Notifikation?

Nur nochmal zum allgemeineinen Verständnis: Altbeihilfen brauchen nicht notifiziert, also angezeigt zu werden bei der EU-Kommission. Altbeihilfen sind dabei wirklich richtig alte Beihilfen, denn die Bundesrepublik Deutschland ist ja seit 1957 Teil der heutigen Europäischen Union. Neuere Beihilfen – also solche, die danach hinzugekommen sind, – müssen, wenn sie beihilfenverdächtig sind, angezeigt werden, damit die

EU-Kommission die Möglichkeit hat, das Beihilfenrecht zu prüfen und an sich besteht bis dahin ein Durchführungsverbot.

Es ist also eine verantwortungsvolle Aufgabe, zu entscheiden, was notifizieren wir und was notifizieren wir nicht? Wer entscheidet das? Nach welchen Kriterien?

Herr Henze

Das ist eine gute Frage, die mich tatsächlich auch als Vertreter des Bundeswirtschaftsministeriums betrifft. Bei uns im Wirtschaftsministerium gibt es ein Referat, das für „Beihilfe-Politik“ zuständig ist. Das kooperiert eng mit der Kommission und tauscht sich über viele Dinge aus. Wenn es um steuerrechtliche Maßnahmen geht, wird natürlich schon in der ersten Phase eines Referentenentwurfs die Frage erörtert: „Ist es überhaupt eine Beihilfe?“ Es ist eines der Kernprobleme, dass man den Steuervorschriften gar nicht unbedingt ansieht, ob eine staatliche Beihilfe damit verbunden ist. Gerade mit Auslegung des Beihilfetatbestand ist eine erhebliche Unsicherheit verbunden. Und dann ist es natürlich eine Frage der Abwägung. Meldet man eine Regelung aus Sicherheitsgründen auch dann an, wenn man vom Beihilfecharakter nicht überzeugt ist? Macht man eine Pränotifizierung oder stimmt man sich in anderer Form mit der Kommission ab, um auf „Nummer Sicher“ zu gehen?

Herr Prof. Seer

Was ist eine „Pränotifizierung“?

Herr Henze

Im Prinzip ist es so: In dem Moment, in dem Sie eine förmliche Notifizierung machen, läuft eine sehr kurze Frist für die Kommission, um sich dazu zu äußern, ob sie das sogenannte förmliche Verfahren eröffnet und dann intensiver prüft. Oder die Kommission entscheidet schon in diesem frühen Stadium, dass hier entweder kein Verdacht einer Beihilfe besteht oder offensichtlich ein Befreiungstatbestand eingreift, sodass nicht weiter geprüft werden muss.

Zur Erleichterung der Kommission aber auch der beteiligten Regierungen hat man die Pränotifizierung eingeführt, bei der die Frist noch nicht läuft. Man kann dann also schon mal über die mitgeteilte Maßnahme diskutieren, ohne dass die Kommission an das strenge, Fristenregime gebunden ist. Das ist für beide Seiten ein Vorteil.

Die Unsicherheit, ob eine Maßnahme bei der EU-Kommission als Beihilfe angemeldet werden soll, ist natürlich die schwierige Situation. Einerseits würde der Mitgliedstaat sich vielleicht zu sehr in die Hand der Kommission begeben, wenn er dauernd Dinge anmeldet, die wahrscheinlich gar keine Beihilfen sind. Denn letztlich möchte man sich diesen Verfahrensschritt eigentlich sparen. Auf der anderen Seite bleibt die Unsicherheit, wenn man eine Regelung nicht notifiziert, dass dann durch andere Vorgänge – z. B. Presseberichte oder auch Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte – der Stein ins Rollen kommt. So hat der Bundesfinanzhof dem EuGH jüngst eine Regelung des Grunderwerbsteuergesetzes vorgelegt. Hier hatte niemand damit gerechnet, dass das eine Beihilfe sein könnte. Es ist ja auch schon eine ältere Regelung. Als sie erlassen wurde, hat keiner daran gedacht, dass man sie anmelden muss.

Herr Prof. Seer

Vielleicht noch eine ergänzende Frage: Ist das eine „interadministrative Inter-Research-Arbeitsgruppe“ zwischen Wirtschafts- und Finanzministerium, die sich bei Steuerfragen trifft?

Herr Henze

Das kann man so sehen. Am Ende wird das natürlich entsprechend hierarchisch abgestimmt. Ob man etwas notifiziert oder nicht, wird also nicht auf meiner Ebene entschieden.

Im Vorfeld gibt es natürlich die Beratungen auf der Arbeitsebene, in denen man sich gezielt austauscht. Es finden dann teilweise informelle Gespräche mit der Kommission statt, um eine Einschätzung dafür zu bekommen, wie die Kommission das sehen würde. Die Kommission hat einen guten Überblick über Vorgänge in anderen Mitgliedstaaten. Sie kann z. B. sehen: „Aha, Spanien hatte sowas auch schon mal.“ Das ist

dann natürlich ein Indiz, wie man vorgehen müsste. Die Abwägung zwischen Rechtssicherheit und Autonomie bleibt aber schwierig.

Hinzu kommt, dass man dann ein Problem hat, wenn die Kommission ein förmliches Prüfungsverfahren eröffnet, denn dafür gibt es dann keine Fristen mehr. In dem Moment, in dem das förmliche Verfahren eröffnet ist, kann die Prüfung recht lange dauern. Wir haben da leidvolle Erfahrungen gemacht, nicht im steuerlichen Bereich aber beispielsweise bei Maßnahmen zugunsten von Regionalflughäfen. Diese Verfahren haben teilweise mehrere Jahre gedauert. In dieser Zeit gilt im Prinzip das Durchführungsverbot. Das heißt, bei einer Maßnahme, die Sie politisch umsetzen wollen, sind Sie unter Umständen über Jahre blockiert, obwohl Sie der Meinung sind, dass es gar keine Beihilfe ist und dies am Ende vielleicht sogar durch die europäischen Gerichte bestätigt wird.

Herr Prof. Seer

Herr Dr. de Weerth, Sie sind Freiberufler, gleichzeitig allerdings auch Mitglied der „TAX-Group“ der Deutschen Bank AG. Jetzt sind Sie als Vertreter von Unternehmen – also als Dritter – im Spiel. Wir haben gehört, dass die Beihilfe zurückgefordert werden muss, und dass es nicht etwa – wie das Bundesverfassungsgericht in Verfassungsfragen häufig judiziert – nur ex nunc mit Zukunftswirkung, sondern dass ex tunc mit Rückwirkung. Es könnte also bis zur Verjährungsgrenze zurückgefordert werden.

Herr Dr. de Weerth

Die Verjährungsgrenze beträgt zehn Jahre!

Herr Prof. Seer

Beihilfen können also sogar bis zu zehn Jahre zurückgefordert werden, das ist eine ziemlich lange Zeit. Das heißt, selbst bestandskräftige Verwaltungsakte werden überholt. Das ist für uns Steuerrechtler – vor allem Verfahrensrechtler – durchaus gewöhnungsbedürftig. Wie geht man damit eigentlich mit um?

Herr Dr. de Weerth

Es gibt mehrere Aspekte dazu:

Als erstes will ich an Frau Rapp anknüpfen, weil sie völlig zu Recht hervorgehoben hat, dass nicht nur die Kommission selbst Fälle aufgreifen kann, sondern dass sich jeder Einzelne bei der Kommission beschweren kann.²² Da kann man sich natürlich wieder fragen: „Wer beschwert sich darüber, dass er selber eine Beihilfe bekommen hat?“ Natürlich ist das nicht der Beihilfegünstigte – aber typischerweise hat ein Beihilfegünstigter Wettbewerber. Das führt zu dem weiteren Ergebnis, dass einer Beschwerde Dritter typischerweise Wettbewerbsverhältnisse zu Grunde liegen, aus denen heraus dann Wettbewerber oder vielleicht auch Branchenverbände von Wettbewerbern aktiv werden können. Tendenziell ist zumindest mein Eindruck, dass es größeres Gewicht hat, wenn ein Verband sich beschwert. Auf eine solche Beschwerde schaut dann die Kommission unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten, was materiell hinter dem entsprechenden Vorgang steht. Das ist der erste Aspekt.

Der zweite Aspekt, den Sie hier ansprachen, ist: „Wie geht man mit einem latenten Rückforderungsrisiko um?“ Gerade Kreditinstitute haben ein zweifaches Risiko. Sie haben einmal das Risiko, dass sie selbst unmittelbar als Beihilfegünstigte betroffen sind. Sie haben aber auch das Risiko, dass sich – die Sanierungsklausel ist dafür ein schöner Beispielfall – möglicherweise ihre Kunden sogar ohne größere Vorwarnung Rückforderungsansprüchen ausgesetzt sehen. Unter Umständen hat die Bank diesem Geld geliehen. Durch ein Rückforderungsverlangen kann er unverhofft insolvent werden. Im Ergebnis ist so das Kunden-Risiko ein Bank-Risiko.

Herr Prof. Seer

Bevor wir in die nächste Runde gehen, möchte ich den Ökonomen bei uns hier zu Wort kommen lassen. Man stellt sie doch vor, die Generaldirektion „Wettbewerb“, zuständig für Beihilfenrecht, soll einen Wettbewerb innerhalb des europäischen Binnenmarktes sicherstellen, dort eine gewisse Neutralität herstellen. Jetzt lesen wir das Ganze hier in dieser „vertypten“ Einordnung: „Fiskalzweck“, „Lenkungszweck“, „Lastenaus-

22 Beschwerdeformular staatliche Beihilfen, http://ec.europa.eu/competition/forms/intro_de.html.

teilungsnorm“, „Lenkungsnorm“. Ist das eigentlich ausreichend aus Sicht eines Ökonomen? Und wenn man dann sagt: „potentiell wettbewerbsbeeinflussend“ – ist das aus Ihrer Sicht ein angemessener Umgang damit? Oder müsste man nicht ein bisschen tiefer schürfen, um die Wettbewerbsfrage überhaupt beurteilen zu können?

Herr Prof. Scheffler

Wie antworte ich als Betriebswirt darauf? Das Wettbewerbsrecht ist ja eigentlich nicht einzelwirtschaftlich, sondern gesamtwirtschaftlich organisiert. Also antworte ich als Betriebswirt.

Wenn ich von Steuerwirkungen rede, suche ich mir eine Nulllinie und diese heißt Entscheidungsneutralität. Was bedeutet eigentlich „Entscheidungsneutralität“ im Sinne eines Betriebswirtes? Ein Betriebswirt denkt immer in Alternativen: „Investition A“ oder „Investition B“ und er rechnet dann zweimal. Einmal rechnet er die Vorteilhaftigkeit aus, ohne die Steuern einzubeziehen, ein zweites Mal berechnet er die Vorteilhaftigkeit, indem er die Steuern mit einbezieht. Der Wunsch eines Betriebswirtes ist, dass in beiden Fällen die gleiche Reihenfolge herauskommt. Das heißt beispielsweise, dass A besser ist, wenn ich die Steuern nicht miteinbeziehe, und Investition A ist auch vorzuziehen, wenn ich die Steuern miteinbeziehe. Ich fordere nicht, dass es gleich ist. Ich fordere nur, dass die Entscheidung nicht kippt. Das ist die Forderung eines Betriebswirtes, und genauer gesagt, die Denkweise eines Betriebswirtes. Denn Betriebswirte fordern nicht Entscheidungsneutralität. Warum fordern sie sie nicht? Der eine Grund ist, es gibt auch Lenkungsnormen, mit denen der Staat Verhalten von Steuerpflichtigen beeinflussen möchte. Als Betriebswirt kann ich nicht beantworten, ob der Staat eingreifen soll oder nicht.

Wenn ich akzeptiere, dass es Lenkungsnormen gibt, dann müssen die steuerlichen Regelungen entscheidungsneutral wirken. Wenn der Staat beispielsweise den Kauf von E-Autos anregen möchte und die Leute ohne Förderung eher Fahrzeuge mit einem Verbrennungsmotor kaufen, dann muss die steuerliche Förderung so hoch ausfallen, dass die Entscheidung für ein E-Auto fällt. Ansonsten funktioniert das ganze nicht! Ist das jetzt eine Beihilfe? Es ist zumindest mal eine Lenkungsnorm. Eine Lenkungsnorm kann also durchaus eine Beihilfe sein. Insofern stimmen Entscheidungsneutralität und beihilferechtliche Beurteilung überein. Das heißt noch lange nicht, dass es verboten ist, denn – als

Betriebswirt gesprochen – es kann durchaus sein, dass es aus nicht steuerlichen Überlegungen erlaubt ist. Zudem gibt es auch Beihilfen, die zulässig sind, beispielsweise Förderungen für Forschung und Entwicklung. Die Verletzung der Entscheidungsneutralität ist zwar ein Indiz für das Vorliegen einer Beihilfe, aber es heißt nicht, dass es zwingend eine Beihilfe ist.

Betrachten wir nun den Fall, in dem der Staat nicht lenken möchte. Dann müsste bei einem Einbezug der steuerlichen Effekte die Reihenfolge unverändert bleiben. Wenn sich durch die Besteuerung die Reihenfolge verändert, wenn also ohne Berücksichtigung von Steuern Investition A und unter Berücksichtigung von Steuern Investition B günstiger ist, dann spricht es für Entscheidungsneutralität. Das ist ein Indiz dafür, dass eine Beihilfe für die Investition B vorliegt.

Ich habe also immer zwei Alternativen miteinander verglichen und ich habe immer die Alternative ohne Einbezug der Besteuerung und Alternative mit Einbezug der Besteuerung miteinander verglichen. Soweit ich die Beihilfe verstehe, geht man her und vergleicht zwei Rechtssysteme miteinander. Wenn man festgelegt hat, das ist das Referenzsystem, dann schaut man das zweite Rechtssystem an, nämlich die Besteuerung für die betrachtete Alternative.

Abschließend möchte ich noch eine Frage aufwerfen. Was ist, wenn das Referenzsystem selbst anneutral ist? Beispielsweise sind die Regeln für die steuerliche Gewinnermittlung nicht investitionsneutral. Können diese Regeln bei der Beurteilung, ob eine Beihilfe vorliegt, als Messlatte herangezogen werden? Dann kommt es für mich zur der spannenden Frage: Ich hab ein Referenzsystem, das nicht entscheidungsneutral ist, und ich habe eine steuerliche Norm, die Entscheidungsneutralität sichert. Das heißt, die benachteiligte Investition bekommt einen steuerlichen Vorteil, damit sie nicht mehr benachteiligt ist. Ist das dann eine Beihilfe?

Herr Prof. Seer

Frau Rapp, in Ihrer Behörde arbeiten ganz unterschiedliche Fachrichtungen: Betriebswirte, vor allem auch Volkswirte, aber auch Sozialwissenschaftler. Haben Sie auch Psychologen? Das könnte ich mir auch noch vorstellen. Geht man bei der Frage nach der Wettbewerbsrelevanz einer Maßnahme dann tatsächlich so juristisch vor? Prüft man tatsächlich in der Reihenfolge ab: Ja, es gibt da eine Referenz. Ja, es gibt eine Kodi-

fikation und davon weicht die Maßnahme ab. Also ist sie beihilfenverdächtig? Oder würden Sie darüber hinaus die tatsächlichen Wirkungen auf den Markt noch viel stärker untersuchen?

Frau Rapp

Es stimmt. Wir haben ein Team von Ökonomen mit denen wir eng zusammenarbeiten. Zusätzlich haben wir einen juristischen Dienst. Herr Henze kennt den wahrscheinlich sehr gut. Das ist sozusagen die Gegenseite von Herrn Henze vor den Gerichtshöfen.

Zusätzlich gibt es zwei Abteilungen bei uns, die sich mit Steuerfällen beschäftigen. Die Abteilung, in der ich arbeite, beschäftigt sich hauptsächlich mit den Steuervorbescheiden, also weniger mit den Regelungen, die gerade angesprochen wurden, sondern mit den Fällen, die eingangs dargestellt wurden: Apple, Starbucks und Fiat usw. Das heißt, die Abteilung, in der ich arbeite, handelt grundsätzlich von Amts wegen, z. B. auf Basis von Presseartikeln. Nehmen Sie z. B. das Jahr 2012, da gab es die „Hearings“ im US-Senat zu Apple usw. Das haben wir uns angeschaut und haben dann selber geprüft, inwieweit das mit den staatlichen Beihilferegeln vereinbar ist. In der Abteilung, in der ich arbeite, sind daher auch viele Experten aus den nationalen Behörden. Wir arbeiten also nicht völlig losgelöst von den nationalen Verwaltungen und Behörden, sondern wir versuchen, die entsprechenden Leute zu rekrutieren. Anders wäre es kaum möglich, die Übersicht darüber zu haben, was die nationalen Steuerbehörden tun und was nach den Beihilferegeln zulässig ist oder nicht. Das bedeutet auch, dass wir uns mit 28 Mitgliedstaaten beschäftigen. Ich verstehe natürlich, dass der Schwerpunkt hier auf den deutschen Steuerregeln und deren Vereinbarkeit mit dem Beihilfenrecht liegt. Aber wir schauen uns alle Mitgliedstaaten an. Das bedeutet, dass die deutschen Sorgen oder die deutschen Befürchtungen, was passieren oder nicht passieren könnte, relativ gesehen werden müssen.

Herr Prof. Seer

Als ich den Beitrag von Herrn Prof. Reimer mit seinem Team aus Heidelberg im „Betriebsberater“ las, war ich – das muss ich zugeben – zunächst etwas geschockt. Das ist eine unglaublich lange Liste, die mich erinnerte an das, was der Kollege aus Freiburg, Herr Kessler, vor 20 Jahren zu der Frage der Verletzung der EU-Grundfreiheiten dargestellt hatte.

Wenn Sie diese Abgrenzung zwischen Fiskal- und Sozialzwecknormen als Maßstab der Beihilfe prüfen, ohne damit zu sagen, dass eine Maßnahme dann schon beihilfenrechtlich unzulässig wäre, sondern um erstmal nur festzustellen, dass die Maßnahme im Fokus steht, dann bräuchten Sie eine Mammutbehörde. Wenn Sie das für alle Jurisdiktionen tun würden, würden Sie praktisch versuchen, nach solchen Kriterien einen einheitlichen Standard des Steuerrechts innerhalb der EU umzusetzen.

Deshalb war meine Frage, wie tief Sie in die Prüfung einsteigen.

Begnügen Sie sich bei der Prüfung damit, dass Sie im Ausnahmebereich nach den Rechtfertigungsgründen fragen oder fragen Sie darüber hinaus, bevor Sie die Frage nach den Rechtfertigungsgründen stellen, nach den ökonomischen Wirkungen? Fragen Sie, ob in dem jeweiligen Bereich die Wettbewerbsrelevanz auch eine gewisse Wichtigkeit hat?

Nehmen wir zum Beispiel die geringwertigen Wirtschaftsgüter: Endlich hat der Bundestag den Mut gefunden, eine Grenze von früher 800 DM, die es bereits seit den siebziger Jahren in § 6 Abs. 2 EStG gab, auf Euro-Größe zu bringen! Endlich wird der Bürokratieaufwand der Einzelnen verkleinert. Jetzt atme ich auf und dann stehen plötzlich GWGs auf dieser Liste potentieller Beihilfen. Da frage ich mich, was das mit Wettbewerbsbeeinträchtigung zu tun hat. Sind das nicht ganz andere Fälle? Sie sprechen zu Recht Google, Apple usw. – also große Tax Rulings an.

Ich möchte noch ein anders Beispiel aus dem Verfahrensrecht anbringen. Ich bin Kämpfer für die verbindliche Auskunft und jetzt torpediert das Beihilfenrecht meine verbindliche Auskunft. Was bin ich frustriert! Das können Sie sich vorstellen. Wenn nämlich jede verbindliche Auskunft irgendeinen ungerechtfertigten Vorteil geben würde, dann wäre das deutlich zu weit. Die Frage ist, was sind das für beihilfenrelevante verbindliche Auskünfte?

Deshalb meine Frage: Wie habe ich mir die Tiefe des Prüfungsvorgangs vorzustellen?

Frau Rapp

Die Kommission prüft zuerst, ob eine staatliche Maßnahme eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 EUV ist. Wenn dem so ist, prüft sie, ob die Maßnahme mit Abs. 2 oder Abs. 3 des Art. 107 EUV vereinbar ist.

Was den Begriff der staatlichen Beihilfe anbelangt, ist das Ermessen der Kommission durch die Rechtsprechung des EuGH begrenzt. Die Kommission hat im Bereich der Definition der staatlichen Beihilfe sehr wenig Ermessensspielraum. So könnte man bei geringen Beträgen unter Umständen durchaus der Meinung sein, dass kein wettbewerbsrelevanter Fall vorliegt. Und wir möchten die Ressourcen, die wir haben, auf andere Fälle – wie zum Beispiel, die großen Wettbewerbsverzerrungen im Rahmen dieser Steuervorbescheide – verwenden. Hier sind aber unsere Hände gebunden. Wenn der EuGH sagt, dass eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt – insoweit genügt das Vorliegen der potentiellen Möglichkeit, dass ein Wettbewerber von außerhalb wegen einer steuerlichen Beihilfe in geringer Höhe schwieriger in den Markt eintreten kann – dann sind wir daran gebunden.

Herr Prof. Seer

Aber, wenn der ausländische Investor, der hier beschränkt steuerpflichtig würde, hier eine Betriebsstätte gründen würde und dann auch diese geringwertigen Wirtschaftsgüter absetzen kann, haben wir dann überhaupt ein Wettbewerbsproblem?

Frau Rapp

Das Wettbewerbsproblem liegt deshalb vor, weil eventuell sein Einstieg in den deutschen Markt erschwert wird. Es ist eine reine Fiktion. Das gilt selbst in einem Bereich, in dem es keinen bedeutenden, grenzüberschreitenden Handel gibt. Es ist hypothetisch möglich, dass eine Auswirkung auf den grenzüberschreitenden Handel vorliegt und dass es eine steuerliche Beihilfe ist. Daher ist es schwierig für die Kommission, ökonomische Wertungen mit einzubeziehen. Der EuGH definiert den objektiven Begriff der Beihilfe, der nicht interpretationsfähig ist. Insoweit sind wir an die Ausführungen des EuGH gebunden.

In Bezug auf den grenzüberschreitenden Handel ist Ihnen vielleicht bekannt, dass die Kommission in den letzten zwei Jahren versucht hat, diesen Begriff restriktiv zu interpretieren. Sie hat verschiedene Entscheidungen gefällt, zum Beispiel, dass die Subvention eines Golfclubs oder eines Schwimmbads nicht den grenzüberschreitenden Handel betrifft.

Wir werden sehen, ob uns der EuGH oder das Gericht erster Instanz in dieser Hinsicht folgen wird.

Herr Dr. de Weerth

Ich glaube, das aktuelle Problem – zumindest was unsere „Massenbesteuerungsfälle“ betrifft – liegt darin, dass ich aktuell eine widersprüchliche Rechtsprechung sehe. Ich habe im Ausgangspunkt die „Gibraltar-Entscheidung“ des EuGH.²³ In dieser hat der EuGH in Kurzfassung gesagt: „Es ist auf eine ökonomische Normalbesteuerung abzustellen, gleichgültig wie die Gesetzestechnik ist.“ Das Ganze wird ein wenig konterkariert durch die Entscheidung „World-Duty-Free“²⁴ und zwei weitere Entscheidungen vom gleichen Tag.²⁵ Der Gedankengang darin liegt der Kommissionsentscheidung zugrunde, auch die Sanierungsklausel aufzugreifen.

Wenn man mit der „Gibraltar-Entscheidung“ argumentiert, muss man fragen, was das für die Sanierungsklausel bedeutet. Bei der Sanierungsklausel liegt nur eine Rückausnahme vor und die Rückausnahme ist ganz denklogisch schon wieder die Rückkehr zum Normalzustand. Wenn ich also der „Gibraltar-Argumentation“ folge, liegt klar keine Beihilfe vor.“

Wenn ich aber an „World-Duty-Free“ anknüpfe, komme ich relativ rasch zu einem anderen Ergebnis. Wenn ich an die Ausnahme und damit an den Verlustuntergang anknüpfe, ist der ausnahmsweise Verlustersatz eine Beihilfe. Das sollte eigentlich auch ganz klar sein.

Was richtig ist, weiß man derzeit nicht. Ich kann nur von der mündlichen Verhandlung „Heitkamp Bau Holding/Kommission“ vor wenigen Tagen berichten. Dort hat Herr Wahl, der Generalanwalt der Kommission, die Frage gestellt, was Anknüpfungspunkt sein solle, ob also die Kommission für die Beurteilung ihrer Fälle an die ‚Gibraltar‘ oder an die ‚World-Duty-Free‘-Rechtsprechung anknüpfen wolle. Dass konnte die Kommission nicht beantworten. Den Generalanwalt hat das veranlasst, von Willkür zu sprechen.²⁶

23 EuGH v. 15.11.2011, C-106/09P, Gibraltar/Kommission.

24 EuGH v. 21.12.2016, C-20/15 und C-21/15, World Duty Free Group.

25 EuGH v. 21.12.2016, C-164/15 und C-165/15, Air Lingus und Ryan Air, v. 21.12.2016, C-524/14, Flughafen Lübeck. Weiterführend de Weerth, DB 2017, 275 ff.

26 de Weerth, DB 2017, 2575 ff.

Vor diesem Hintergrund darf man auf den für den 20. Dezember 2017 angekündigten Schlussantrag des Generalanwaltes gespannt sein.

Herr Henze

Ja, ich fühlte mich auch gleich an diesen Fall mit der Sanierungsklausel erinnert. Frau Rapp hatte eben die Frage beleuchtet, wie sich das auf den Wettbewerb auswirkt.

Nun ist es so: im Prinzip kann jeder ein sanierungsbedürftiges deutsches Unternehmen kaufen. Das ist nichts, was speziell deutschen Unternehmen vorbehalten ist. Dieser Effekt ist im Prinzip nicht spezifisch. Er betrifft zwar das Zielunternehmen in Deutschland, aber für den Investor ist es keine gezielte Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit. Das war ja auch die Frage bei dem Urteil „World-Duty-Free“. Das waren Maßnahmen, die im Prinzip mehr oder weniger jeder verwirklichen konnte.

Das wäre aus unserer Sicht eine Möglichkeit gewesen, den Beihilfetatbestand etwas einzugrenzen. Man hätte fragen können: „Was sind hier die Gruppen, die ich gegenüberstellen muss?“ Man könnte auf der einen Seite sagen, ein deutsches Unternehmen, das ein Unternehmen hier kauft, muss einem französischen Unternehmen, das hier eine deutsche Beteiligung erwirbt, gegenüber gestellt werden. Oder man könnte sagen, ich muss ein deutsches Unternehmen, das ein sanierungsbedürftiges Unternehmen kauft, mit einem deutschen Unternehmen, das ein nicht sanierungsbedürftiges Unternehmen kauft, vergleichen.

Das Problem ist, dass wir uns von der Binnenmarktsichtweise entfernen und immer mehr in eine Logik des nationalen Steuerrechts hineinbegeben. Wir betrachten eigentlich die verschiedenen Vergleichsfälle innerhalb des Staates und das hat höchstens einen mittelbaren Reflex grenzüberschreitender Art. Bei den Grundfreiheiten ist allgemein anerkannt, dass nur diskriminierende Maßnahmen im Steuerrecht als Beschränkung angesehen werden. Allgemeine Erschwernisse aus dem Steuerrecht, die keinen diskriminierenden Charakter haben, sind mittlerweile nicht mehr als Beschränkungen anzusehen. Es wäre ganz interessant, diesen Gedanken, ob hier eine Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit irgendwie eine Rolle spielt, für das Beihilfenrecht zu verfolgen.

Herr Dr. de Weerth

Dass das Vorliegen einer Beihilfe allein am innerstaatlichen Bereich gemessen wird, ist eigentlich seit Langem entschieden. Ihre Überlegung hieße, eine seit langem bestehende Rechtsprechung auf den Kopf zu stellen.²⁷

Herr Henze

Diese ganze Rechtsprechung ist nicht primär für das Steuerrecht ergangen. Die Rechtsprechung hat diese allgemeinen Tatbestände im Steuerrecht nicht vor Augen gehabt.

Genau das ist die Frage, ob man nicht vor diesem Hintergrund den einen oder anderen Ansatz nochmal überdenken muss.

Herr Dr. de Weerth

Ich denke, egal welchem Standpunkt man folgt, diese 800 € für GWG sind unkritisch, egal unter welchem Gesichtspunkt.

Herr Prof. Scheffler

Ich habe vorhin formuliert, wir haben ein Referenzsystem, das ist entscheidungsanneutral. Das Referenzsystem für die steuerliche Gewinnermittlung sind für mich die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. In diesem Konzept gibt es eine ganz klassische Trennung. Wenn ich eine Maschine oder ein Gebäude kaufe, sind das Anschaffungskosten. Der Erwerb oder die Herstellung von materiellen Wirtschaftsgütern sind erfolgsneutral. Bei selbsterstellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sieht § 5 Absatz 2 EStG vor, dass die Herstellungskosten sofort als Aufwand verrechnet werden können. Und jetzt komme ich zu den GWGs. Wie lassen sich diese zuordnen? Wenn das Referenzsystem heißen würde „Anschaffungen erfolgsneutral“, müsste ich die Ausgaben aktivieren und über die Nutzungsdauer abschreiben. Oder sind GWG so etwas Ähnliches wie selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter? Dann könnte ich die Erwerbsaufwendungen

27 Vgl. etwa de Weerth, RIW 1997, 482, 486 f., de Weerth. RIW 1998, 471, 472 f.

sofort abziehen. Wir werden die Frage leider nicht beantworten können, weil unser Referenzsystem widersprüchlich ist.

Deshalb werde ich aus dem Referenzsystem beihilfenrechtlich keine Antwort ableiten können. Ich weiß nicht, was ich für die Prüfung, ob eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt, vergleichen soll. Ich kann auf jeden Fall nicht In- und Ausländer vergleichen. Wenn der Ausländer in Deutschland nicht tätig ist, dann kann er GWGs nicht bekommen. Es ist logisch, dass er keine Ausgaben für geringwertige Wirtschaftsgüter abziehen kann, wenn er keine Steuern bezahlt. Aber natürlich könnte ich jetzt Wettbewerbsverzerrung produzieren.

Richten Sie mal einen Supermarkt ein, da haben Sie GWGs ohne Ende. Sie können im Prinzip ihre gesamte Ladeneinrichtung sofort abziehen, während der Bäcker nebenan, der weniger GWGs hat, sie nicht abziehen kann.

Herr Prof. Seer

Der hat aber auch deutlich weniger Ausgaben, weil er selbstverständlich seinen Ladeneinbau abziehen kann.

Herr Prof. Scheffler

Ja, aber nicht als GWG. Die Einrichtung eines Bäckerladens kostet mindestens einen fünfstelligen Betrag, also weit über 800 €!

Herr Prof. Seer

Sie wollen sagen: „Es gibt kein klares Referenzgebiet!“?

Herr Prof. Scheffler

Was ich sagen wollte, ist, dass ich nicht beantworten kann, ob GWG eine Beihilfe sind. Aber ich wollte überlegen, ob ich damit Wettbewerbsverzerrungen produzieren kann.

Herr Prof. Seer

Etwas das mir sehr am Herzen liegt, ist die Vereinfachung. Frau Rapp, wäre das für Sie ein Argument: Bürokratieentlastung. Würden Sie eine Vereinfachungszwecknorm als dritte Ebene anerkennen? Würden Sie sagen, dass der Vereinfachungszweck wenigstens auf der Rechtfertigungsebene im Beihilfenrecht auftaucht? In einem Massenverfahren des Steuerrechts müsste eine Vereinfachungszwecknorm doch auch im Beihilfenrecht ein Rechtfertigungsgrund sein. Wenn also nachvollziehbar ist, dass der Gesetzgeber mit der Maßnahme das Massenverfahren vereinfachen will, dann hat das doch im Grundsatz nichts mit Wettbewerbsverfälschung zu tun. Ist das ein Argument oder ist das kein Argument?

Frau Rapp

Gerade auch Effizienzgesichtspunkte wurden zum Beispiel in diesem Gutachten vom wissenschaftlichen Beirat aufgeworfen.

Konkret zur Rechtfertigung kann ich sagen, dass wir für die Prüfung einer Beihilfe oder einer Regelung einen „Dreistufentest“ haben. Wir fangen mit der Definition des Referenzsystems an. Von diesem Referenzsystem wird dann die Abweichung bestimmt. Die Abweichung ist dann prima-facie eine Beihilfe. Diese kann aber gerechtfertigt werden. Hier liegt die Beweislast beim Mitgliedstaat. Während die Beweislast für die ersten zwei Stufen also bei der Kommission liegt, liegt die Beweislast für die dritte Stufe beim Mitgliedstaat. Bisher ist das, was vom EuGH als Rechtfertigung auf dieser dritten Stufe anerkannt wurde, sehr begrenzt. Es gibt sehr wenig Rechtsprechung, mit der der EuGH eine Rechtfertigung für eine Abweichung des Referenzsystems anerkannt hat.

Im Hinblick auf das Urteil des EuGH in „Spanish-Goodwill“ ist die Diskussion wieder neu aufgekommen. Gerade weil hier der EuGH anscheinend die ersten zwei Stufen ausgeweitet hat. Er hat gesagt: „Jede Art von Diskriminierung ist selektiv.“ Wenn Sie also zwei Transaktionen miteinander vergleichen und diese unterschiedlich besteuert werden, dann ist das eine Beihilfe. Das Gericht erster Instanz hatte anders entschieden und gesagt: „Es ist nicht ausreichend, dass etwas unterschiedlich behandelt wird, sondern diese unterschiedliche Behandlung muss rückführbar sein auf eine Gruppe von privilegierten Unternehmen. Nur wenn diese Unternehmen von vornherein identifiziert werden können, liegt eine Abweichung vor.“ Der EuGH ist dem nicht gefolgt. Da stellt sich natürlich die

Frage, ob, wenn nach dieser Lesart der Entscheidung des EuGH ganz einfach jede Art von Abweichung vom Referenzsystem eine Beihilfe sein kann, die dritte Stufe dieses Tests, die Rechtfertigungsstufe, wichtiger wird. Da muss man sich natürlich auch überlegen, ob mehr Ermessen auch des Mitgliedstaates einfließen muss, wie er ein Steuersystem ausgestaltet. Da stellt sich natürlich die Überlegung, ob zum Beispiel das Leistungsfähigkeitsprinzip, die Verteilungsgerechtigkeit oder andere vergleichbare Prinzipien, auf denen ein Steuersystem aufbauen kann, in die dritte Stufe einfließen müssen. Diese Entscheidung vom EuGH ist aus Dezember 2016. Man muss sehen, wie sich das entwickelt. Wir sind auch hier immer wieder davon abhängig, was der Gerichtshof letztendlich anerkennt.

Herr Dr. de Weerth

Nun vergleiche ich „World-Duty-Free“ (= „Spanish Goodwill“ mit „Finanzamt Linz“.²⁸ Es drehte sich in beiden Fällen um Abschreibungsregelungen für Firmen. Der letztgenannte Fall betraf Inlandsbeteiligungen, der andere Auslandsbeteiligungen. Die erstgenannte Maßnahme ist eine Beihilfe, die andere nicht. Jetzt frage ich Sie: „Warum, wieso, mit welcher Begründung?“ Auch wenn ich die Entscheidungen mehrfach lese, fällt mir recht wenig dazu ein.

Herr Prof. Reimer

Zu der Frage von Herrn Henze: Man muss wohl neu über die Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten nachdenken. Sollte man diesem Merkmal, das im Art.107 AEUV steht, endlich eine Filterfunktion zuschreiben, obwohl der EuGH diesem Merkmal bisher keine echte Filterfunktion gibt? Ich glaube: Ja! Ich möchte Ihnen nur insoweit widersprechen, als ich nicht meine, dass man in diesem Punkt die Grundfreiheiten kopieren soll. Man sollte nicht den Inlandsfall mit dem Auslandsfall vergleichen. Das ist nicht im Interesse des Beihilfenrechts; darin hat Herr Dr. de Weerth Recht. Vielmehr verbietet das Beihilfenrecht Subventionen – also staatliche Intervention in das freie Spiel der Kräfte am Markt – gerade auch dann, wenn in dem konkreten Fall nur nationale Akteure beteiligt sind. Auch wenn nur ein nationaler Anbieter und nur ein nationaler Nachfrager beteiligt sind, kann das Beihilfenrecht ins

²⁸ Dazu de Weerth, DB 2017, 275, 275 f.

Spiel kommen. Voraussetzung ist nur, dass dieses Geschäftsmodell im Prinzip auch Anbieter oder Nachfrager aus anderen Mitgliedstaaten interessiert. Da könnte man von dem potentiellen Wettbewerb zu dem aktuellen Wettbewerb wechseln. So wird ein Schuh draus und dann hätte man schon einen Teil der Fälle mit dem Schwimmbad oder dem örtlichen Bäcker vom Tisch und würde Groß und Klein besser auseinanderhalten können. Aber es geht da um Fälle, in denen ein deutscher Steuergesetzgeber einem deutschen Unternehmen, das hier nur Inlandsnachfrage befriedigt, eine Subvention gibt. Das kann auch erfasst sein.

Ein anderer Punkt waren die GWGs. Ich mache es noch einfacher. Nehmen wir an, wir haben den Anbieter einer Registrierkasse. Mit Registrierkassen kennt sich der Steuergesetzgeber ja jetzt aus. Nehmen wir also an, der eine bietet die Registrierkasse für 750 Euro an. Der andere sagt: „Ich habe ein Premiumprodukt, das 1.100 Euro kosten. Dazwischen liegt die GWG-Grenze. Es ist gleichgültig, wer die Registrierkasse kauft. Der Käufer der Kasse hat nicht unbedingt den beihilferelevanten Vorteil, wohl aber der Anbieter der verschiedenen Registrierkassen. Denn der eine weiß: Er bietet nicht nur die Registrierkasse billig an, sondern vermittelt dem Käufer zusätzlich einen Steuervorteil, nämlich die Sofortabschreibung in Abweichung von den GoB. Der Premium-Anbieter kann seine Produkte nicht mit diesem Steuervorteil vermarkten. Das ist eine Vergünstigung für den Billiganbieter, die sich oberhalb der de-minimis-Grenze bewegt, sobald dieser Billiganbieter nur hinreichend viele billige Registrierkassen produziert.

Herr Dr. de Weerth

Ich möchte noch einen kleinen Hinweis zum Thema „Wettbewerbsneutralität“ geben, Hierzu gibt es auch aus anderen Rechtsbereichen voregreifliche Rechtsprechung. Insbesondere im Umsatzsteuerrecht gibt es eine ganze Reihe von Normen, die das Thema betreffen. Bei den verschiedenen Entscheidungen zu „Zusammenschlüssen“ wurde zuletzt noch einmal klar gesagt: „Es muss Wettbewerbsneutralität herrschen, nur dann ist die Steuerfreiheit gewährleistet.“²⁹ Diese Rechtsprechung wird man übernehmen können.

29 EuGH v. 04.05.2017, C-274/15, Kommission / Luxemburg; EuGH v. 21.09.2017, C-616/15, Kommission/Deutschland; EuGH v. 21.09.2017, C-326/15, DNB Banka, EuGH v. 21.09.2017, C-605/15, Aviva. Zum Ganzen de Weerth, DB 2017, 2320, 2322.

Herr Prof. Seer

Ja, nur leider hält sich der europäische Gerichtshof dann selber nicht daran, wie die „E-Book-Entscheidung“ zeigt. Das sind Lippenbekenntnisse, die aber in Wirklichkeit danach nicht richtig umgesetzt werden. Das muss man mal ganz klar sagen an der Stelle.

Ich möchte aber nochmal auf die GWGs zurückkommen. Mir leuchtet ein, dass die GWGs für die Anbieter eine Marktrelevanz haben. Nehmen wir also eine Registrierkasse oder einen Flat-Bildschirm. Auf der ersten Stufe – wenn man das sehr weit fasst – hat man „prima-facie“ einen Beihilfenverdacht. Jetzt komme ich mit meiner Lösung, die bisher noch nirgendwo steht, und sage auf der zweiten Stufe, auf der Rechtfertigungsebene: „Es gibt aber eine legitime, sich aus dem Steuersystem heraus erklärende Rechtfertigung dafür: In einem Massenverfahren muss ein Steuersystem praktikabel sein.“ Sowohl von Seiten der Finanzverwaltung, als auch von Seiten der Unternehmen, Steuerpflichtigen und Bürger muss das Steuersystem „händlerbar“ sein. Dafür muss es solche „Sofortabzugsgrößen“ geben und jede Grenze, die ich da ziehe, ist eine Grenze der politischen Entscheidung. Hier liegt sie halt bei 800 €, sie könnte auch bei 1000 € liegen – wofür ich eher wäre –, sie könnte aber auch nur bei 500 € liegen. Das wäre für mich gerechtfertigt und dann würde ich sagen, die Beihilfe braucht auch nicht notifiziert zu werden. „Massengeschäft“ als Rechtfertigungsgrund, das wäre meine Lösung. Ist das ein Angebot?

Herr Dr. de Weerth

Ich würde es schon über den Tatbestand lösen. Wenn ich eine allgemeine Norm habe – die 800 € gelten ja vom Flachbildfernseher über den Schreibtisch gleichermaßen –, sehe ich keine gezielte Diskriminierung, mit dem weiteren Ergebnis, es würde schon die „Begünstigung einzelner Unternehmer“ nicht vorliegen. Damit liegt keine Diskriminierung und damit auch keine Beihilfe vor.

Herr Prof. Seer

Würden Sie das auch so sehen?

Für mich wäre das ganz klar ein Fall, der keine grenzüberschreitende Wirkung hat. Das ist De-minimis. Jedes Unternehmen hat innerhalb von drei Jahren Recht auf 200.000 €. Das ist keine staatliche Beihilfe. Das fällt nicht unter den Tatbestand.

So sympathisch mir das im Ergebnis ist, aber der Ansatz von Herrn Prof. Reimer war ein anderer. Nehmen wir an, dieser Kassenhersteller, würde einen Umsatz von vielleicht Millionen machen können, wenn die Grenze bei 803 € läge. Nun ist es aber so, dass die Leute die Kasse nicht kaufen, weil sie sie nicht sofort abschreiben können. Dann würden Sie wahrscheinlich nicht mit De-minimis ausweichen, oder?

Frau Rapp

Sie zielen auf den Begriff der indirekten Beihilfen ab und sagen, es werden die Produkte bevorzugt gekauft, die unter der Grenze von 800 € liegen. Insoweit haben wir einen sehr pragmatischen Ansatzpunkt. Indirekte Beihilfen sind sehr schwierig zu quantifizieren. Hätte er diese Kasse oder diesen Gegenstand sowieso verkauft, einfach weil er wegen seiner Qualität überzeugend ist oder wurde er gekauft, weil er mit seinem Preis unter den 800 € liegt? Wenn Sie sich unsere Entscheidungspraxis anschauen, finden Sie sehr wenige Fälle, in denen wir uns konkret indirekte Beihilfen anschauen.

Herr Prof. Scheffler

Für mich ist die Behandlung von GWG auch keine Beihilfe.

Schauen wir uns zum Beispiel die Abzugsfähigkeit von Geschenken an Nicht-Arbeitnehmer aus Sicht von Herrn Prof. Reimer einmal an. Die Abziehbarkeit von Ausgaben für Geschenke an Nicht-Arbeitnehmer wollte man vor einigen Jahren abschaffen. Das wäre für den Großraum Nürnberg ein Riesenproblem geworden. Was wird an Weihnachten verschenkt? Wein, Lebkuchen, Schreibwaren oder Bierpräsente. Und das alles gibt es in Franken. Als man diskutiert hat, die Grenze der Abziehbarkeit für „Geschenke an Nicht-Arbeitnehmer“ auf Null zu senken, gab es natürlich in dem Großraum Nürnberg einen großen Aufstand. Man hat gesagt, damit würde ca. 1/3 des Weihnachtsgeschäfts wegfallen. Folgt man der Argumentation von Herrn Prof. Reimer, dann ist die Abzieh-

barkeit von Ausgaben für Geschenke an Arbeitnehmer eine Beihilfe. Auf diese Idee wäre ich nie gekommen.

Herr Dr. de Weerth

Herr Prof. Scheffler, eine die Region Franken fördernde Norm wäre möglicherweise eine Regionalbeihilfe.

Herr Henze

Wenn man das Ganze nochmal etwas abstrakter sieht, leuchtet das ein, das Frau Rapp eigentlich auch schon angesprochen hat. Auf der Ebene der Rechtfertigung, aus der inneren Natur des Systems, haben wir tatsächlich zurzeit sehr wenig Vorgaben. Gerade da dringt aber die Beihilfeprüfung doch recht weit in die nationale Autonomie ein. Dabei sollten die Ziele und die innere Logik eines Steuersystems vom Steuergesetzgeber selber definiert werden. Es sollte einen gewissen, nicht gerichtlich nachprüfbaren Einschätzungsspielraum geben. Was ist geringwertig? An welcher Stelle ziehen wir den Schnitt? Das Beispiel mit der Kasse illustriert das Problem. Das hat natürlich – wie Sie schon sagten – Entscheidungscharakter. In der Praxis erweist es sich unterhalb dieser Schwelle häufig als geringwertig und der Verwaltungsaufwand, wenn die Schwelle überschritten wird, ist häufig groß. Insofern ist irgendwo eine Grenze, die eine gewisse Lücke hat, die aber trotzdem aus vernünftigen Erwägungen herzuleiten ist. Das kann man auch auf andere Dinge übertragen. Da wäre es aus Sicht des Steuergesetzgebers wichtig, dass solche Entscheidungen anerkannt werden, sofern es nicht – wie im „Media-Set-Fall“ – nur den Hersteller X gibt, der diese Kassen X herstellen kann.

Herr Prof. Seer

Nehmen wir ruhig mal die Steuervergünstigungen für Elektroautos. Das ist – glaube ich – ein ganz gutes Beispiel. Ist die Steuervergünstigung für Elektroautos eine Subvention für Tesla? Tesla ist ein Hersteller, der nur Elektroautos produziert. Man müsste also erstmal eine Beihilfe annehmen. Dann käme man auf die Rechtfertigungsebene, oder?

Herr Dr. de Weerth

Diese Beihilfe wird üblicherweise von der Kommission genehmigt. Deswegen brauchen wir uns wohl nicht weiter darüber zu unterhalten.

Herr Prof. Seer

Warum wird die üblicherweise genehmigt?

Herr Dr. de Weerth

Das ist eine gute Frage!

Frau Rapp

Als Umweltbeihilfe!

Herr Prof. Seer

Weil Sie sicher sind, dass Elektroautos umweltfreundlicher sind in ihrer Gesamtökobilanz gegenüber anderen Fahrzeugen? Das finde ich eine erstaunliche Erkenntnis. Also, da wäre ich ganz vorsichtig, so etwas behaupten zu wollen. Dann braucht die Politik nur ein schönes Ziel vorgeben und dann kann ich den Wettbewerb stören.

Herr Dr. de Weerth

Aber das Ziel, Herr Prof. Seer, muss natürlich im EU-Vertrag als „genehmigungsfähig“ vorgegeben sein.

Herr Prof. Seer

Wie ist das? Muss das im EU-Vertrag stehen? Da bin ich jetzt überfragt.

Herr Prof. Reimer

Art. 108 und auch Art. 109 AEUV lassen hier ergänzende sekundärrechtliche Regelungen zu, die also nicht unbedingt im Vertrag selber angelegt sein müssen.

Ich würde gerade das Beispiel der Umweltbeihilfen als perfekten Anwendungsfall für die eingangs angesprochenen Lenkungsnormen ansehen. Die Frage, in welchen Bereichen innerhalb des Unternehmenssteuerrechts Lenkungsnormen zulässig sind oder nicht, wird durch das Unionsrecht geregelt. Die nationalen Parlamente, etwa Bundestag und Bundesrat, können diese Spielräume zwar ausschöpfen, dürfen unternehmensrelevante Beihilfen aber nicht jenseits von De-minimis, nicht im großen Stil, ausreichen. Anders ist das nur in Bereichen, in denen das Unionsrecht selbst bereits einen förderungswürdigen Zweck anerkennt.

Herr Prof. Seer

Also es würde völlig ausreichen, zu sagen: „Elektromobilität wird üblicherweise als eine umweltfreundliche Entwicklung angesehen.“ Damit brauche ich nicht weiter zu prüfen? Ist das richtig?

Frau Rapp

Ich kenne die Fälle nicht. Aber ich könnte mir vorstellen, dass das als Umweltbeihilfe genehmigt wird.

Herr Dr. de Weerth

Aber gerade diese Fälle hatte Herr Blumenberg in einer ifst-Schrift relativ detailliert beschrieben.³⁰ Wie gesagt üblicherweise ist es so, dass Umweltbeihilfen genehmigt werden. Das fing an mit Solarpanelen und geht jetzt mit Elektroautos weiter.

30 Blumenberg, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift 516.

Herr Prof. Seer

Die Sonderabschreibung für den Wohnungsbau ist undifferenziert, denn es kommt darauf an, wofür diese Sonderabschreibung gewährt wird. Wenn sie dafür gewährt wird, Häuser einzupacken, damit die Leute keine Luft mehr kriegen und es schimmelt, dann könnte es umweltfreundlich sein, weil das ja einem CO₂-Ziel dient. Ich sage das bewusst, um die Beliebigkeit des Ganzen deutlich zu machen. Wenn es sich allerdings um eine schlichte Sonderabschreibung für den Wohnungsbau – auch für zugige Häuser, in denen es weniger schimmelt – handelt, dann hätten wir gegebenenfalls ein Problem, wenn man letztlich herausarbeiten kann, dass das vielleicht einem bestimmten Sektor zu Gute kommt. Hätte ich das richtig verstanden?

Frau Rapp

Im Bereich „Wohnungsbau“ könnte das zum Beispiel allgemeine Daseinsvorsorge sein, wo der Mitgliedstaat einen sehr großen Ermessensspielraum hat. Diese Dinge werden meist im Rahmen des Voranmeldungsverfahrens besprochen. Diese Voranmeldungsverfahren sind für beide Seiten gut, weil auch der Mitgliedstaat meistens noch in dem Prozess ist, seinen Gesetzestext auszuformulieren. Er kann unsere Vorschläge, inwieweit das zum Beispiel unter die Regelung der allgemeinen Daseinsvorsorge zu subsumieren ist, mit einbeziehen. Das ist aber, wie gesagt, der Mitgliedstaat, der in seinem Ermessen zu uns kommt und sagt: „Für mich ist das eine Umweltbeihilfe!“ oder „Für mich ist das eine Beihilfe für die allgemeine Daseinsvorsorge. Es kann auch gut sein, dass eine Voranmeldung nicht zu einem Einverständnis führt und der Mitgliedstaat die Voranmeldung zurückzieht und sagt: „Wir wollen das nicht so machen, wie ihr euch das vorstellt. Wir ziehen die Anmeldung wieder zurück.“

Herr Dr. de Weerth

Aber wenn es hinterher ein Gesetz gibt, dann wird das oft – zumindest ist das mein Eindruck – nicht mehr in seiner endgültigen Fassung notifiziert und wir haben genau das von Herrn Prof. Reimer völlig zu Recht angesprochene Transparenzproblem: Wir haben eine Vorabstimmung zwischen Bundesregierung und Kommission und die Bundesregierung behauptet: „Das ist doch alles abgestimmt mit der Kommission.“ Aber je

nachdem, mit wem man sich unterhält, hört man teilweise in der Folgezeit divergierende Auffassungen.

Frau Rapp

Dazu möchte ich sagen, dass es oft der Mitgliedstaat ist, der nicht möchte, dass das transparent gemacht wird. Wir müssen den Mitgliedstaat fragen: „Willst du das transparent machen oder nicht?“ Und der Mitgliedstaat sagt häufig: „Ich möchte das nicht!“ Und da können wir als Kommission nicht sagen: „Wir stellen das trotzdem auf unsere Website.“ Das geht einfach nicht. Gleiches gilt für die Transparenzdatenbank über Beihilfen, die bestimmte Beträge überschreiten, die seit Juli letzten Jahres läuft. Es war sehr schwierig, das mit Deutschland hinzubekommen. Deutschland wollte diese Beihilfen nicht öffentlich machen. Es gibt durchaus Bereiche, bei denen wir gerne bereit sind, mehr Transparenz zu liefern, aber wir laufen da teilweise gegen eine Wand, weil wir das ohne die Kooperation der Mitgliedstaaten nicht machen können.

Herr Bartling

Die Umsatzsteuer für Übernachtungen in Hotels wurde herabgesetzt auf 7 %. Ich hab aber nirgendwo gesehen, dass die Hotelzimmer billiger wurden. Der Preis war genau gleich, die Differenz haben dann doch wohl die Hotels eingesteckt? Ist das nicht auch eine Beihilfe und ist das genehmigt worden oder kann das die Bundesregierung in eigener Verantwortung machen?

Herr Henze

Ich glaube nicht, dass das notifiziert worden ist. Denn das ist im Rahmen, sozusagen in der „Range“, die die Mehrwertsteuerrichtlinie vorgibt.

Herr Prof. Seer

Aber nur eine „Range“ und es ist kein Muss der Beherbergung.

Herr Henze

Aber wenn man alle Ausnahmemöglichkeiten und höhere oder tiefere Sätze nach der Mehrwertsteuerrichtlinie automatisch als Beihilfe betrachten würde, dann wären ja praktisch die Hälfte der Mehrwertsteuerregelungen Beihilfen.

Herr Prof. Reimer

Das ist EuGH-Rechtsprechung. Der EuGH prüft das Beihilfenverbot nur dann nicht, wenn das Sekundärrecht eine bestimmte Begünstigung gebietet – denn insoweit fehlt es an einer dem Mitgliedstaat zuzurechnenden Maßnahme. Soweit die Richtlinie die Gewährung oder Ausgestaltung der Vergünstigung dagegen in das Ermessen der Mitgliedstaaten stellt, haben Sie recht. Die Vergünstigung hätte wahrscheinlich nur dann notifiziert werden müssen, wenn beim einzelnen Empfänger – das ist entscheidend – die De-minimis-Grenze überschritten ist. Wir brauchten also eine große Hotelkette.

Herr Dr. de Weerth

Ich bin da nicht ganz sicher. Wenn man sagt, der relevante Markt sind „Hotels“, dann endet damit die beihilfenrechtliche Prüfung. Hotels haben vorher mehr Steuern gezahlt. Jetzt zahlen sie weniger Mehrwertsteuer, das ist dann keine Beihilfe. Im relevanten Markt „Hotels“ werden alle Hotels gleich besteuert, egal ob mit Steuersatz 19 % oder 7 % für die Übernachtung. Die Hotels stehen vielleicht mit Ferienimmobilien im Wettbewerb, in denen man aber typischerweise länger wohnt. Beziehe ich aber diese Ferienimmobilien in die Prüfung ein, läge in der Ungleichbehandlung möglicherweise eine Beihilfe. Aber zwischen Ferien- und Hotelimmobilien habe ich wohl keinen Wettbewerb, denn einzelne Nächte mit Fremdversorgung zu übernachten ist etwas anderes, als langfristig mit Selbstversorgung zu übernachten.

Herr Henze

Wir hatten ja jetzt die Entscheidung des EuGH zum Flughafen Lübeck. Da war der Ansatz der Kommission, man müsse die Flughafengebühren von Lübeck mit den Flughafengebühren von anderen Standorten ver-

gleichen. Aber die verschiedenen Flughäfen stehen nicht miteinander in Wettbewerb. Entweder will ich nach Lübeck fliegen oder nach München. Da hat der EuGH ganz klar gesagt: „Es gibt hier keinen gemeinsamen Referenzrahmen. Der Flughafen Lübeck legt seine Gebühren selbst fest. Es ist keine Beihilfe, wenn er niedrigere Flughafengebühren festlegt als ein anderer Flughafen.“

Herr Dr. de Weerth

Bei „Flughafen Lübeck“ war möglicherweise auch der Sachverhalt entscheidend. Möglicherweise lag der Kern der Entscheidung darin, dass eine Regionalbeihilfe einer autonomen Körperschaft für deren einzigen Flughafen aufgegriffen wurde. Wenn ich das unterstelle, dann ist das Ergebnis der Entscheidung vollständig in einer Linie mit dem spanischen Fall „UGT Rioja“³¹. In diesem spanischen Fall wurde gesagt, eine Gebietskörperschaft, die also wirtschaftlich und organisatorisch selbständig ist, eigenständig agieren kann, ohne dass eine verbotene Regionalbeihilfe vorliegt.

Herr Prof. Seer

Frau Rapp, was würden Sie denn meinen zu dem Beherbergungsfall?

Frau Rapp

Ich kenne mich bei Mehrwertsteuer sehr wenig aus. Ich würde jetzt intuitiv zustimmen und sagen, der Referenzmarkt sind Hotels und wenn alle Hotels von der niedrigen Mehrwertsteuer profitieren, dann sehe ich keine Wettbewerbsverzerrung.

Herr Prof. Seer

Ist das so? Das Argument für die Absenkung der Mehrwertsteuer immerhin von 19 % auf 7 % war ja die niedrigere Mehrwertsteuerbelastung in Österreich und der Schweiz. Wenn man jetzt also eine grenzüberschrei-

31 EuGH v. 11.09.2008, C-428 – 434/06, UGT Rioja u. a.; mit Anm. de Weerth, IStR 2008, 732 ff.

tende Wettbewerbssituation hätte, dann kann man sich doch nicht so einfach hinausstellen, indem man sagt, es seien alle Hotels begünstigt, also ist es kein Problem, oder?

Herr Henze

Also, das ist gerade der Trick mit dem Referenzrahmen. Sie können nur einen Steuergesetzgeber betrachten.

Herr Prof. Seer

Aber der Regelsteuersatz beträgt 19 %, das ist für mich der Referenzsatz.

Herr Henze

Der Steuersatz für Hotels beträgt 7 % und nicht 19 %.

Herr Prof. Seer

Nein! Der Regelsteuersatz beträgt bei uns 19 %. In anderen Staaten sind es vielleicht andere, aber es gibt einen Regelsteuersatz und davon gibt es Ermäßigungen und die Ermäßigungen sind in einer – wie Sie selber sagen – „Range“ von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie optional möglich. Dann würde ich doch meinen, dass ich von dieser Regel erstmal abweiche, wenn ich von dieser Option Gebrauch mache.

Herr Henze

Aber die Frage ist, welche Kategorie von Leistungen Sie da behandeln. Wenn Sie die Hotels nördlich des Mains anders behandeln als die Hotels südlich des Mains, dann haben wir ein Problem.

Herr Dr. de Weerth

Das wäre wiederum eine Regionalbeihilfe!³²

Herr Henze

Aber wenn man die Hotels anders als die Restaurants behandelt oder die Hotels eben anders als die Ferienhäuser, die nicht mit Hotels im Wettbewerb stehen, ist das keine Beihilfe. Das ist genauso, wenn für die deutschen Hotels ein anderer Steuersatz gilt als für die österreichischen Hotels, weil eben unterschiedliche Steuergesetzgeber zuständig sind. Der deutsche Gesetzgeber kann das anders regeln als der österreichische Steuergesetzgeber.

Herr Prof. Reimer

Ich bin immer noch nicht überzeugt. Nehmen wir an, es geht nicht um deutsche Hotels, sondern um irische Banken. Nehmen wir weiter an, der irische Körperschaftsteuersatz betrage grundsätzlich 12,5 %, nur für Banken (aber ausnahmslos für alle Banken) betrage er 2,5 %. Ich wage zu prognostizieren, dass dann alle in Deutschland sagen würden: Hier besteht ein beihilfenrechtliches Problem. Deshalb ist der Fall, dass eine ganze Branche begünstigt wird, für mich der Musterfall der Begünstigung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV. Ich meine deshalb nach wie vor: Hier liegt eine Beihilfe vor.

Herr Prof. Seer

Das werden wir jetzt nicht ausdiskutieren. Ich möchte jetzt zur Schlussrunde kommen und meine Schlussrunde mit einer Frage einspielen. Den wichtigsten Punkt für den Mittelstand haben Sie, Herr Prof. Reimer, angesprochen. Der wichtigste Punkt ist der, dass das private Unternehmen letztlich bei dem ganzen Spiel zwischen EU-Kommission und Mitgliedstaat „im Regen steht“. Das heißt, dass das Ganze letztlich zu Lasten des Privatunternehmers, des Akteurs, geht. Jetzt kann man sagen, große „Multinationals“ mögen in bestimmten Bereichen kollusiv mit Mitglied-

32 Vgl. zuvor den Hinweis auf UGT Rioja.

staaten zusammengearbeitet haben, sodass sie auch nicht schutzwürdig sind. Das will ich aber außen vor lassen. Der kleine Mittelständler tut das nicht, kann es nicht. Der kleine Mittelständler hat letztlich auf eine Norm vertraut, die ihm das demokratisch legitimierte Parlament seines Staates in einem entsprechenden Gesetz vorgegeben hat. Kann man dieses Risiko, diese einseitige Risikoverteilung zum Beispiel durch so etwas wie „Notifikationspflicht ist nicht erfüllt worden“ in eine andere Richtung, zum Beispiel in Richtung „Staatshaftung“ schieben?

Herr Dr. de Weerth

Das Thema Staatshaftung ist eigentlich weitestgehend ausdiskutiert. Die ständige Rechtsprechung des EuGH sagt: „Es gibt keine Staatshaftung im Bereich staatlicher Beihilfen.“ Aus deutscher Sicht bedeutsam ist noch der Fall „Danske Slagterier“.³³ Hier hat es jemand versucht und gefragt: „Kann ich bei einem Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht Ansprüche gegen den Staat geltend machen?“ Im Ergebnis griff nach EuGH keine Staatshaftung. Die Kernaussage des EuGH war: „Der Steuerpflichtige muss den Primärrechtsschutz in Anspruch nehmen.“ Den Primärrechtsschutz hat er nicht in Anspruch genommen und deshalb das Verfahren verloren.

Herr Prof. Seer

Nehmen wir meinetwegen den § 6a GrEStG. Wo soll er denn jetzt hier an der Stelle Primärrechtsschutz bekommen? Der Steuerpflichtige hat nie geahnt, dass da irgendetwas beihilfenrechtlich relevant sein sollte, macht diese Umwandlung und bekommt jetzt auf einmal gesagt: „Das war eine unzulässige Beihilfe.“ Die Grunderwerbsteuer wird jetzt also, ohne dass er irgendetwas tun kann, nachgefordert. Die Bundesrepublik Deutschland hat es aber nie für nötig gehalten, eine Notifikation ersichtlich anzugehen. Das war für den Steuerpflichtigen überhaupt nicht transparent. Es war für ihn überhaupt nicht erkennbar, dass das in diese Richtung laufen könnte. Welchen Primärrechtsschutz hätte er denn angehen sollen? Selbst wenn er einen prophylaktischen Primärrechtsschutz – also Grundrechtsschutz durch Verfahrensteilnahme durch eine

33 EuGH v. 24.03.2009, C-445/06 Danske Slagterier; dazu de Weerth DSIR 2009, 707 f. und de Weerth, DB 2009, 2677 ff.

verbindliche Auskunft – angegangen wäre, haben wir gelernt, dass es nicht hilft.

Jetzt ist meine Frage, ist dieses Ergebnis angemessen? Das müssen Sie mir jetzt mal dogmatisch erklären, warum das erträglich sein soll?

Herr Prof. Reimer

Der Fall ist grausam. Hard cases make bad law. In dem Moment, in dem man dem Steuerpflichtigen, der nichts dafür kann, dass er die Steuern nachzahlen muss, mit dem normalen Instrument eines Amtshaftungsanspruchs nach § 839 BGB die Möglichkeit gibt, sich den Betrag vom Land wiederzuholen, weil er ja Opfer einer Amtspflichtverletzung des Beamten geworden ist, haben wir genau den Fall, den das Beihilfenrecht verhindern will. Das ist evident, am Ende des Tages sind der Mitgliedstaat und der Steuerpflichtige genau da, wo sie sein wollten, und das ist das, was das Beihilfenrecht verhindern will.

Das kann nicht die Lösung sein! Da verstehe ich den EuGH, wenn er sozusagen „mantraartig“ mit dem „effet utile“ diesen Amtshaftungsanspruch abschneidet und sagt: „Vertrauensschutz nur dann, wenn vorher ein Unionsorgan gesprochen hat.“

Also müsste die Lösung des Falles dahingehen, dass wir uns vorher von der Union die Rechtssicherheit holen, die uns der Mitgliedstaat nach Lage der Dinge systemisch nicht bieten kann. Das wäre meine Lösung mit dem Notifizierungsanspruch. Der Steuerpflichtige muss darauf achten, dass der Mitgliedstaat notifiziert, sonst weiß er: „Ich kann nicht vertrauen.“

Herr Prof. Seer

Aber was ist, wenn dieser Anspruch nicht erfüllt wird? Frau Rapp hat eben gerade so wunderbar formuliert, Mitgliedstaaten hätten gar kein Interesse, etwas gegebenenfalls zu notifizieren. Was mache ich da? Wer soll jetzt den „Schwarzen Peter“ haben?

Herr Dr. de Weerth

Der Steuerpflichtige kann ja selber notifizieren. Das ist die Begründung vom EuGH.

Herr Prof. Reimer

Ja, der Sache nach stimmt das. Es handelt sich nur nicht um eine „Notifizierung“ im Sinne von Art. 108 AEUV, sondern um einen informellen Hinweis an die Kommission.

Herr Prof. Seer

Wie kann er denn selber notifizieren?

Herr Henze

Er kann nicht selber notifizieren. Er kann eine Beschwerde einreichen bei der Kommission. Aber das wäre schon ein bisschen komisch, dass ich meine eigene Vergünstigung der Kommission als Beihilfe melde, um sie dann möglicherweise nicht mehr zu bekommen. Nein, vielleicht muss man die Frage des Vertrauensschutzes noch einmal überdenken. Wir sind ja häufig gar nicht in der Situation, dass wir Regelungen neu schaffen, die wir jetzt notifizieren wollen. Der § 6a GrESTG ist zum Beispiel aus den neunziger Jahren. Da hatte man das Beihilfenrecht schlicht noch nicht auf dem Schirm. Ich finde, in Alt-Fällen müsste man doch überlegen, ob nicht die Rückforderung zeitlich beschränkt wird und man sagt: Nur für die Zukunft gibt es diese Vergünstigungen nicht mehr.“

Die Transaktionen, die in der Vergangenheit bereits stattgefunden haben, die müssen wir in diesem Fall mal außen vorlassen.

Es gibt ja durchaus auch Fälle, in denen die Kommission im Rahmen ihrer Beihilfeprüfung nicht für alle Bereiche eine Rückforderung anordnet. Bei dem Erneuerbaren-Energien-Gesetz von 2012 zum Beispiel wurden die Vorteile für die normalen Windanlagenbetreiber nicht zurückgefordert, obwohl es sich nach der Feststellung der Kommission um eine staatliche Beihilfe handelte, die nicht angemeldet worden war. Trotzdem

brauchte man die Vorteile nicht zurückzufordern, weil sie genehmigungsfähig gewesen wären.

Da wo der Wettbewerbseffekt nicht ersichtlich war, weil es z. B. um eine sehr spezielle Regelung zur Grunderwerbsteuer ging, kommen wir auch kaum zu dem Problem mit der Staatshaftung. Abgesehen von dem kompensatorischen Effekt der Staatshaftung, der gleich wieder eine Beihilfe darstellt, ist es dann natürlich so, dass Sie für die Staatshaftung einen schweren und offensichtlichen Verstoß gegen das Unionsrecht nachweisen müssen. Das ist bei so einer Vorschrift kaum denkbar, die nach 20 Jahren zum ersten Mal vor Gericht als Beihilfe bezeichnet wurde. Unter diesen Umständen kann man sicher nicht sagen, das sei ein so eindeutiger Verstoß, den der Staat sofort hätte erkennen und beseitigen müssen.

Herr Prof. Seer

Das sehe ich auch so.

Herr Prof. Reimer

Ja, das ist der unionsrechtliche Staatshaftungsanspruch, aber es geht um den nationalen. § 839 BGB errichtet diese strengen Hürden nicht, sondern lässt Fahrlässigkeit genügen. Und sie ist bei gut ausgebildeten Beamten stets zu bejahen, auch mit Blick auf Unionsrecht. Ich glaube, es führt kein Weg daran vorbei, dass sich die Notifizierungspraxis der Bundesregierung bessert. Das gilt nicht nur für Beihilfen, die neu eingeführt werden. Es muss im Grunde einen Prozess geben – in allen Mitgliedstaaten, sicher nicht nur in Deutschland! –, durch den in strukturierten Verfahren auf breiter Front, mit der nötigen Zeit und mit den nötigen Ressourcen einmal der gesamte Bestand steuerrechtlicher Begünstigungen durchforstet wird. Hier stehen nicht die Steuerpflichtigen, sondern die mitgliedstaatlichen Finanzbehörden in der Verantwortung.

Herr Prof. Seer

Frau Rapp, dann käme viel Arbeit auf Sie zu.

Frau Rapp

Mir wird gerade ganz anders!

Ich würde eigentlich eher nochmal kurz auf die EU-rechtliche Ebene eingehen. Das Problem des Vertrauensschutzes ist ganz klar ein Schwachpunkt. Ich persönlich habe da sehr viel Mitgefühl für diese sozusagen benachteiligte Stellung des Beihilfeempfängers. Warum ist der Beihilfeempfänger benachteiligt? Woher kommt das? Das kommt aus dem EU-Vertrag. Der EU-Vertrag legt fest, dass das Beihilfeverfahren ein Verfahren zwischen der Kommission und dem Mitgliedstaat ist. Der Beihilfeempfänger kommt gar nicht vor im EU-Vertrag. Wenn wir das irgendwie ändern wollen, müssen wir entweder den EU-Vertrag ändern und sagen, wir sind mehr in einer Art „Anti-Trust-Verfahren“, bei dem das Unternehmen, das benachteiligt oder begünstigt wurde, Teil des Verfahrens ist. Oder wir müssen unsere Verfahrensordnung ändern. Das ist aber auch nicht mehr so einfach, weil hier eben auch alle Mitgliedstaaten ihren Senf dazu geben wollen. Es ist einfach auch Teil des EU-Vertrags, dass dieses Verfahren so ausgestaltet wurde, plus eben die Rechtsprechung. Ich weiß, Sie wollen das nicht hören, aber die Rechtsprechung des EuGH sagt: „Wenn ein Unionsorgan nicht konkret Zusagen getan hat, dass dieses keine Beihilfe darstellt, dann gibt es keinen Vertrauensschutz.“ Aber ich sehe das Problem natürlich.

Herr Prof. Scheffler

Es ist deshalb so schwierig, weil es kein „Zweier-Verhältnis“ Bürger-Staat ist, sondern ein „Dreier-Verhältnis“, wenn ich die Beihilfeempfänger einfach als Dritte hinzunehme. Und wenn ich dieses „Dreier-Verhältnis“ betrachte, dann muss ich so hart sein. Dann darf ich dem Steuerpflichtigen keinen Vertrauensschutz geben. Die Situation ist für den Steuerpflichtigen natürlich sehr bescheiden.

Einen Ausweg hat Herr Henze aufgezeigt, indem er gesagt hat, wenn es eine Maßnahme war, bei der keiner daran gedacht hat, dass es eine Beihilfe ist, dann kann man das für die Zukunft regeln.

In diesem „Dreier-Verhältnis“ ist der Staat ja auch ein Mitspieler. Er profitiert davon. Erst gibt er eine Beihilfe, dann machen die Unternehmen das, was der Staat will und anschließend kassiert er das Geld wieder. Damit hat er beide Ziele erreicht. Wenn das so eine Situation wäre und

sie wäre so klar abgrenzbar, dann würde ich in diesem „Dreier-Verhältnis“ sagen, der Staat muss zurückkassieren, aber dann in die EU-Kasse einzahlen.

Herr Dr. de Weerth

Eigentlich sollte das richtig sein. Nur leider hat das BVerfG schon verschiedene Entscheidungen zu dieser Thematik gefällt, die ebenfalls nicht zum Vorteil des Steuerpflichtigen ausgegangen sind.³⁴ Insofern sehe ich auch dort ein wenig schwarz für den Steuerpflichtigen.

Herr Prof. Seer

Das ist ein unschönes Schlusswort. Ich sehe auch im Moment aktuell ein Defizit. Ich sehe aber nicht schwarz, weil ich glaube, dass das Problem in seiner Tragweite vom EuGH noch nicht erkannt wurde. Sie haben den EuGH ja mehrfach auch angesprochen, man merkt, wie er schwankt. Die Entscheidungen passen zum Teil nicht zueinander. Ich denke, da ist Raum für eine verfahrensrechtliche Rechtsfortbildung, an der man arbeiten könnte, auch auf Gerichtshofebene.

Wir haben jedenfalls eines mitgenommen für unseren DWS-Arbeitskreis: Es lohnt sich, im kommenden Jahr darüber vertieft nachzudenken und vielleicht noch ein paar Ideen zu entwickeln, die wir in der wissenschaftlichen Diskussion unterbringen.

Ich kann an dieser Stelle nur sagen, vielen Dank für diese sehr lebhafte, an sich viel zu kurze Diskussion, die wir hier in dem Kreis gehabt haben.

³⁴ BVerfG, vom 17.02.2000, 2 BvR 1210/98, IStR 2000, 253 mit Anm de Weerth; de Weerth, IStR 2001, 158 ff; de Weerth, DB 2677, 2679 mwN.

C. Anlagen

Diskussionsteilnehmer

Dipl.-Kfm. Thomas Bartling, WP/StB/FBISStR/Rb
Vizepräsident der Steuerberaterkammer Hamburg

MR Thomas Henze
Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Berlin

Julia Rapp
Europäische Kommission, GD Wettbewerb, Brüssel

Prof. Dr. Ekkehart Reimer
Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“, Heidelberg

Prof. Dr. Wolfram Scheffler
Universität Erlangen-Nürnberg, Mitglied des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts e.V.

Prof. Dr. Roman Seer, StB
Ruhr-Universität Bochum, Vorstandsmitglied des DWS-Instituts e.V., Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts e.V.

Dr. Jan de Weerth, RA/FA f. StR/StB
Steuerabteilung Deutsche Bank, Leiter des Fachinstituts Steuerrecht beim DAI, Frankfurt am Main

Herausgeber:



Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.

ISBN 978-3-933911-99-5