

# § 3 Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln

Jan Schmidt

|      |  |    |
|------|--|----|
| I.   | Allgemeines.....   | 39 |
| II.  | Vorteil.....   | 40 |
|      | 1. Definition.....   | 41 |
|      | 2. Klassifizierung verschiedener Vorteilstypen.....                  | 42 |
|      | a. Vorteil durch Rechtsakt.....                                      | 43 |
|      | aa. Steuertarifermäßigung.....                                       | 44 |
|      | bb. Steuerbefreiung.....   | 45 |
|      | cc. Steuerfreibetrag.....  | 46 |
|      | dd. <i>Negative state aid</i> .....                                  | 46 |
|      | b. Vorteil durch Verwaltungshandeln.....                             | 47 |
|      | aa. <i>Tax Rulings</i> / Steuervorbescheide.....                     | 48 |
|      | bb. Stundung.....  | 49 |
|      | cc. Erlass.....  | 50 |
| III. | Staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen.....      | 51 |
|      | 1. Staatliche Maßnahme.....  | 51 |
|      | a. Allgemein.....  | 51 |
|      | b. Besonderheit: Umsetzung von EU-Recht als staatliche Maßnahme..... | 53 |
|      | 2. Aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe.....                    | 56 |
|      | a. Steuerliche Maßnahmen.....  | 56 |
|      | aa. Nichtbesteuerung als „Normalfall“.....                           | 57 |
|      | bb. Staatliche Mittel trotz Gesamtgewinnprognose?.....               | 59 |
|      | b. Inzidenter Steuerverluste.....                                    | 60 |
| IV.  | Fazit.....   | 60 |

## I. Allgemeines

Zur Verwirklichung des Beihilfentatbestandes in Art. 107 Abs. 1 AEUV ist Grundvoraussetzung, dass Unternehmen oder Produktionszweige einen selektiven Vorteil erlangen. Die Erlangung eines Vorteils ist insofern der Ausgangspunkt einer jeden beihilfenrechtlichen Prüfung. Ziel dieses Beitrags ist es, dieses Tatbestandsmerkmal einer genauen Untersuchung zu

unterziehen, es von den anderen Merkmalen des Beihilfenbegriffs abzugrenzen sowie Überschneidungen aufzuzeigen. Dabei liegt die erste Überschneidung auf der Hand:

Um feststellen zu können, ob überhaupt ein Vorteil i.S. des Beihilfenrechts gegeben ist, ist es unerlässlich ein Referenzsystem, eine „gedachte Nulllinie“ (*Benchmark*) festzulegen, von der aus die Vorteilserlangung zu beurteilen ist.<sup>1</sup> Nur wenn das „normale Maß an Hilfe“ überschritten bzw. die „normale“ Besteuerung modifiziert wird, kann man überhaupt von einem Vorteil sprechen. Die Frage nach Referenzsystem und Benchmark ist mithin untrennbar mit derjenigen nach der Vorteilserlangung verbunden. Dieser von der gedachten „Nulllinie“ ausgehende Vorteil muss außerdem selektiv sein<sup>2</sup> – also gerade einzelne Unternehmen oder Produktionszweige bevorzugen – nur dann kann es sich um eine Beihilfe nach dem AEUV handeln.

Erfasst sind tatbestandsmäßig wiederum nur solche Begünstigungen, die eine staatliche Maßnahme darstellen und aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Wann dies der Fall ist, ist teilweise schwer abzugrenzen und soll daher im Folgenden genauer untersucht werden.

## II. Vorteil

Einleitend in jeder beihilfenrechtlichen Prüfung steuerlicher Regelungen stellt sich die Frage nach der Gewährung eines (selektiven) steuerlichen Vorteils.

Dabei hängt die Erlangung eines Vorteils stets davon ab, wie die steuerliche „Normalbelastung“ zu bewerten ist. Im Anschluss muss ein ermittelter Vorteil außerdem selektiven Charakter aufweisen, um den beihilfenrechtlichen Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu erfüllen.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Eingehend in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2.

<sup>2</sup> Zur Selektivität im Steuerrecht eingehend in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

<sup>3</sup> Zu den einzelnen Prüfungspunkten vgl. abermals die Verweise in den Fn. 1 und 2.

## 1. Definition

Ein Vorteil i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist grdsl. „jede wirtschaftliche Vergünstigung, die ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, d.h. ohne Eingreifen des Staates, nicht erhalten könnte“.<sup>4</sup>

Die Marktbedingungen sind allerdings gerade im Steuerrecht aufgrund der generell-abstrakten Normen für alle Unternehmen grundsätzlich dieselben. Das Steuerrecht gilt für alle Unternehmen am Markt gleichermaßen. Jedoch ist es möglich, dass sich selektive Vorteile für bestimmte Unternehmen auch aus steuerlichen Regelungen ergeben.

Bei der Ermittlung von Vorteilen i.S.d. Beihilfenrechts stellt sich grundsätzlich zunächst stets die Frage, ob ein potentieller Vorteil nicht vielleicht den allgemeinen Bedingungen am Markt entspricht und deshalb eigentlich nicht als vorteilhaft einzustufen ist. Bei wirtschaftlichem Tätigwerden des Staates gilt deshalb das sog. „Kriterium des marktwirtschaftlich handelnden Wirtschaftsbeteiligten“<sup>5</sup> (auch MEIP, „market economy investor principle“).<sup>6</sup> Da es sich jedoch bei der Erhebung von Steuern um eine klassischerweise hoheitliche Tätigkeit der Mitgliedstaaten handelt, ist das MEIP bei der Beurteilung steuerlicher Rechtsakte grdsl. unanwendbar.<sup>7</sup> Wenn es um Einzelmaßnahmen der Verwaltung auf dem Gebiet des Steuerrechts geht, kann das MEIP allerdings zur Anwendung kommen. „Der Ausgangspunkt für die Feststellung, ob das Kriterium des privaten Wirtschaftsteilnehmers anzuwenden ist, [ist] der wirtschaftliche Charakter der Maßnahme des Mitgliedstaats [...], und nicht wie dieser Mitgliedstaat subjektiv zu handeln gedachte oder welche Handlungsalternativen er in Erwägung gezogen hat, bevor er die fragliche Maßnahme erließ.“<sup>8</sup> Ein steuerlicher Vorteil ist laut EuGH grdsl. anzunehmen, wenn durch steuerliche Regelungen oder eine

---

<sup>4</sup> EuGH v. 11.07.1996 Rs. C-39/94 (SFEI), Rn. 60; EuGH v. 29.04.1999 Rs. C-342/96 (Spanien/Kommission), Rn. 41; Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABL C 262, Rn. 66.

<sup>5</sup> Das MEIP gilt als Oberbegriff für den sog. „private-investor-test“, „private-vendor-test“ und die anderen Tests, die für die spezielleren Fälle entwickelt wurden. Die Herangehensweise ist dabei stets dieselbe.

<sup>6</sup> Bekanntmachung d. Kommission vom 19.07.2016, 2016/C 262/01, Rn. 74 ff.; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 2.

<sup>7</sup> A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 2, 86; GA P. Léger, SchlA, EuGH v. 14.01.2003 Rs. C-280/00 (Altmark Trans), Rn. 20 ff.

<sup>8</sup> EuGH v. 20.09.2017 Rs. C-300/16 P (Frucona Košice), Rn. 27.

bestimmte Verwaltungspraxis eine finanzielle Besserstellung eines Unternehmers im Vergleich zu anderen Unternehmern erfolgt.<sup>9</sup> Ausreichend sind „Maßnahmen, die in verschiedenen Formen die Lasten verringern, die ein Unternehmen sonst zu tragen hätte, und somit, ohne Subventionen im strengen Sinne des Wortes darzustellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.“<sup>10</sup> Eine solche Besserstellung erfolgt regelmäßig durch die Verminderung von Belastungen, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte.<sup>11</sup>

## 2. Klassifizierung verschiedener Vorteilstypen

Die Erlangung eines Vorteils im Bereich des Steuerrechts kann somit auf verschiedene Arten erfolgen. Zunächst ist es möglich, dass Unternehmen einen Vorteil durch Rechtsakt erlangen. Hierbei kann es sich um unterschiedlichste materielle Regelungen handeln, die (selektive) Vorteile gewähren.

Außerdem ist denkbar, dass Vorteile durch Einzelmaßnahmen der Verwaltung erlangt werden können. Exemplarisch stehen hierfür die in der Öffentlichkeit viel diskutierten und kritisierten<sup>12</sup> „Tax Rulings“ in Luxemburg, den Niederlanden, Belgien oder Irland.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> EuGH v. 15.03.1994 Rs. C-387/92 (*Banco Exterior de España*), Rn. 14; EuGH v. 08.09.2011 verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08 (*Paint Graphos u.a.*), Rn. 46; J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 1. Aufl. 2015, Rn. 9.12.

<sup>10</sup> Jüngst EuGH v. 20.09.2017 Rs. C-300/16 P (*Kommission/Frucona Košice*), Rn. 20; EuGH, v. 21.03.2013 Rs. C-405/11 P (*Kommission/Buczek Automotive*), Rn. 30.

<sup>11</sup> EuGH v. 15.03.1994 Rs. C-387/92 (*Banco Exterior de España*), Rn. 13 f.; A. Bartosch, *EU-Beihilfenrecht*, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 86.

<sup>12</sup> Siehe z.B. „*Steuer-oase Irland, EU-Kommission ermittelt weiter wegen Steuerdeals*“, Handelsblatt v. 04.09.2016; W. Mussler, „*Steuernachzahlungen: Milliarden-Rechtsstreit um Apple geht los*“, in: FAZ v. 19.12.2016; A. Steiner, „*EU-Kommission: Steuerdeals von Starbucks, Amazon und Co sind illegal*“, in: FAZ v. 21.10.2015; M. Becker, „*EU-Datenaustausch, Steuervorbescheide für Konzerne bleiben geheim*“, in: SpiegelOnline v. 02.10.2015.

<sup>13</sup> Siehe z.B. die Entscheidungen der Kommission zu FIAT (SA.38375, 11.06.2014), Starbucks (SA.38374, 11.06.2014), Apple (SA.38373, 11.06.2014) und Amazon (SA.38944, 07.06.2014).

### a. *Vorteil durch Rechtsakt*

Die Mitgliedstaaten genießen im Bereich der Steuergesetzgebung grds. umfängliche Souveränität.<sup>14</sup> Nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 EUV) „wird die Union nur innerhalb der Grenzen der Zuständigkeiten tätig, die die Mitgliedstaaten ihr in den Verträgen zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen haben“ (Art. 5 Abs. 2 EUV).<sup>15</sup> Eine positive Harmonisierung auf dem Gebiet des direkten Steuerrechts kann sich lediglich aus der Binnenmarktcompetenz des Art. 115 AEUV<sup>16</sup> oder punktuell aus Art. 116 AEUV<sup>17</sup> ergeben. Somit erscheint der Spielraum der Mitgliedstaaten, in dem sie sich auf dem Gebiet des Steuerrechts bewegen können zunächst recht weit, obschon eine steigende „Europäisierung“ der nationalen Steuerrechte zu verzeichnen ist.<sup>18</sup> Der positiven Harmonisierung durch legislatorische Rechtsangleichung steht sodann die negative Harmonisierung durch judikatorische Anwendung von Grundfreiheiten und Beihilfenrecht gegenüber.<sup>19</sup>

Die Mitgliedstaaten sind mithin trotz ihrer umfänglichen Souveränität auf dem Gebiet der direkten Steuern an das Primärrecht und somit an Art. 107 AEUV gebunden. Innerhalb dieses Spannungsverhältnisses zwischen mitgliedstaatlicher Souveränität und Unionsrecht eröffnet sich den Mitgliedstaaten ein Handlungsspielraum, in dem sie sich mit ihrer Gesetzgebung bewegen müssen. Zur Gewährung steuerlicher Vorteile durch Rechtsakte

---

<sup>14</sup> A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 87; Umfassend zum Verhältnis der nationalen Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, K.-D. Drüen/B. Kahler, in: StuW 2005, 171 - 184; Zu beachten ist hier v.a. Art. 113 AEUV, der die indirekten Steuern in die Kompetenz der EU legt.

<sup>15</sup> Umfassende Darstellung hierzu von C. Bickenbach, in: EuR 2013, 523 ff., Das Subsidiaritätsprinzip in Art. 5 EUV und seine Kontrolle.

<sup>16</sup> Eingehend zum Einfluss des EU Rechts auf das nationale Steuerrecht: D. Dürrschmidt, in: NJW 2010, 2086-2090.

<sup>17</sup> S. Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 116, Rn. 3.

<sup>18</sup> So schon 2005 K.-D. Drüen/B. Kahler, in: StuW 2005, 171 (173 f. m.w.N.).

<sup>19</sup> T. Kingreen, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 36 AEUV, Rn. 2.

bieten sich dem Gesetzgeber innerhalb dieses Spielraums verschiedene Instrumente.<sup>20</sup> In Frage kommen „*alle die Steuerbemessungsgrundlage und/oder die Steuerschuld mindernden Normen mit Ausnahmecharakter*“.<sup>21</sup> Dabei kann zwischen technischen und subventiven Steuervergünstigungen unterschieden werden.<sup>22</sup> Auswirkungen kann diese Differenzierung auf eine mögliche innere Rechtfertigung aufgrund der grundlegenden Systematik des Steuersystems haben.<sup>23</sup> Im Folgenden werden einige Möglichkeiten zur Gewährung steuerlicher Vorteile durch Rechtsakt aufgezeigt und untersucht.

#### aa. Steuertarifermäßigung

Denkbar ist die Gewährung (selektiver) Vorteile für Unternehmen mittels Steuertarifermäßigungen.<sup>24</sup> Die Folge einer Steuertarifermäßigung ist die Verringerung des Steuersatzes/des Tarifs.<sup>25</sup> Diese Verringerung senkt die Steuerschuld und damit die Belastung des jeweiligen Steuerpflichtigen, was eine finanzielle Besserstellung im Vergleich zur eigentlichen Belastungssituation, mithin einen Vorteil i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen kann.

Beispielhaft für einen steuerlichen Vorteil durch eine Steuerermäßigung ist § 9 Abs. 3 StromStG, welcher eine Ermäßigung der Steuer auf landseitige

---

<sup>20</sup> Auch wenn sich die Terminologie und Ausgestaltung dieser Mechanismen in den einzelnen Mitgliedstaaten unterscheiden, gleichen sie sich doch in Funktionsweise und Wirkung. Im Folgenden soll wegen der zugrundeliegenden Tabelle in diesem Band mit Normen aus dem deutschen Steuerrecht (§ 13) die deutsche Terminologie verwendet werden.

<sup>21</sup> Vgl. R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6, 49.

<sup>22</sup> Vgl. Birk/Desens/Tappe, 20. Aufl. 2017, Rn. 103. R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6, 50 f. unterscheidet zwar nicht nach denselben Begrifflichkeiten, stellt jedoch darauf ab, ob die Regelung die Bemessungsgrundlage wegen verminderter Leistungsfähigkeit mindert oder „den Steuerpflichtigen in Durchbrechung des steuerartbegründenden Prinzips, insb. in Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, bevorzugen wollen und bevorzugen.“

<sup>23</sup> Eingehend zur sog. Systemimmanenzprüfung siehe in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 133 (133 ff.) unter § 7.

<sup>24</sup> Siehe hierzu Tabelle in diesem Band (§ 13): z.B. § § 34g, 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4, 40b EStG, § 34b EStG i.V.m. ForstschAuslG, § 5 Nr. 5, § 11 LuftVStG, § 9 Abs. 3 StromStG, § § 5 Abs. 1 Nr. 2, 6 Abs. 2 Nr. 4 Var. 1 u. 2 VersStG.

<sup>25</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, Rn. 105, 647 ff.; R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6, 48 f.

Elektrizität<sup>26</sup> von Schiffen gewährt.<sup>27</sup> Diese wurde von der Bundesregierung jedoch nach der VO (EU) Nr. 651/2014 als von der Anmeldepflicht nach Art 108 Abs. 3 AEUV freigestellt, notifiziert (Art. 44 AGVO).

Außerdem kann die LuftVSt angeführt werden, welche in § 11 LuftVSt verschiedene Steuersätze für Flüge mit unterschiedlichen Zielorten festlegt.<sup>28</sup> Der günstigste Steuersatz gilt größtenteils für Flüge nach Europa, ein höherer Satz v.a. für Afrika und den Nahen Osten.<sup>29</sup> Hierin könnte ein (selektiver) Vorteil für Fluggesellschaften, die überwiegend Flüge im gehobenen Preissegment anbieten, liegen.<sup>30</sup> Gegen einen Vorteil könnte jedoch sprechen, dass z.B. für Flüge in die USA und Teile Asiens ein noch höherer Satz gilt, da diese Regionen ebenfalls oftmals von den o.g. Gesellschaften angefliegen werden.<sup>31</sup>

## bb. Steuerbefreiung

Möglich ist die Vorteilsgewährung außerdem durch Steuerbefreiungen.<sup>32</sup> Bei Steuerbefreiungen werden einzelne Steuerobjekte aus dem Grundtatbestand ausgesondert, sodass die Besteuerung für einen Teil des Steuerobjekts nicht eintritt<sup>33</sup> mit der Folge, dass sich die steuerliche Bemessungsgrundlage verringert. Die Reduzierung der Bemessungsgrundlage senkt ebenfalls die Belastung des jeweiligen Steuerpflichtigen und kann somit einen beihilfenrechtlichen Vorteil darstellen.

Die Steuerbefreiung für Bio-, Klär- und Deponiegase des § 28 Abs. 1 EnergieStG kann an dieser Stelle exemplarisch genannt werden.<sup>34</sup> Diese stellt eindeutig einen steuerlichen Vorteil dar. Sie lässt sich allerdings über Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV rechtfertigen. Ebenso verhält es sich mit § 4 Nr. 10 VersStG, welcher eine Steuerbefreiung für Versicherungen beförderter

---

<sup>26</sup> Hierbei handelt es sich um direkt am Liegeplatz im Hafen an Schiffe gelieferten elektrischen Strom.

<sup>27</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 9 Abs. 3 StromStG.

<sup>28</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 11 Abs. 1 LuftVStG.

<sup>29</sup> Vgl. § 11 LuftVStG, sowie Anlage 1 und 2 zum LuftVStG.

<sup>30</sup> BFH, Urteil v. 1.12.2015, VII R 55/13, Rn. 5.

<sup>31</sup> Weitere Gründe gegen die Annahme eines Vorteils in Tabelle: § 11 Abs. 1 LuftVStG.

<sup>32</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): z.B. § 3 Nr. 59, Nr. 71 lit. a) u. b), 3b, 16 Abs. 4 EStG, § 5 Abs. 1 Nr. 3, 8 u. 9 KStG, § 3, 7b GewStG, § 16 Abs. 1 REIT-G.

<sup>33</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, Rn. 103; R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 6, 41.

<sup>34</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 28 Abs. 1 EnergieStG.

Güter gegen Verlust oder Beschädigung als grenzüberschreitende Transportgüterversicherung, gewährt.<sup>35</sup> Eine Rechtfertigung gem. Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV<sup>36</sup> wäre auch hier denkbar.<sup>37</sup>

#### cc. Steuerfreibetrag

Als weiteres steuervergünstigendes Instrument kann ein Steuerfreibetrag angesehen werden.<sup>38</sup> Ein solcher wird bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt und führt ebenfalls zur Verringerung der Bemessungsgrundlage und somit der steuerlichen Belastung.<sup>39</sup>

Beispielsweise gewährt § 13 Abs. 3 EStG Land- und Forstwirten einen Freibetrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte.<sup>40</sup> Sinn und Zweck ist es, die Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu ermäßigen.<sup>41</sup>

*„Er gleicht produktionsbedingte Nachteile aus und berücksichtigt die Sozialpflichtigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Flächen. Zudem führt er zu einer erheblichen Reduzierung des Verwaltungsaufwands bei der steuerlichen Behandlung von Land- und Forstwirten mit Klein- und Kleinstbetrieben.“<sup>42</sup>*

Eine Rechtfertigung über Art. 107 Abs. 3 lit. c AEUV wäre denkbar.<sup>43</sup>

#### dd. Negative state aid

Ein Vorteil könnte nicht nur in der Entlastung gegenüber der Konkurrenz, sondern auch mittelbar in der gezielten steuerlichen Mehrbelastung eben

<sup>35</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 4 Nr. 10 VersStG.

<sup>36</sup> Eingehend zu den Ermessensausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV in diesem Band: T.-N. Zimmer, HFSt 8 (2018), 187 (187 ff.) unter § 9.

<sup>37</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 4 Nr. 10 VersStG.

<sup>38</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): z.B. §§ 8 Abs. 3, 13 Abs. 3, 14 S. 2, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3, 18 Abs. 3 EStG, § § 24, 25 KStG.

<sup>39</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, Rn. 1035; Vgl. zur Systematik der Freibeträge bei der Ermittlung der Einkünfte J. Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8, Rn. 144 ff.

<sup>40</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 13 Abs. 3 EStG.

<sup>41</sup> A. Nacke, in: Heuermann/Brandis (Hrsg.), Blümlich Einkommensteuergesetz, 138. Aufl. 2017, § 13 EStG, Rn. 200.

<sup>42</sup> 25. Subventionsbericht BReg, Drucks. BT 18/5940, 224.

<sup>43</sup> Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13): § 13 Abs. 3 EStG.



dieser liegen.<sup>44</sup> Entscheidend wäre jedoch, dass die Nichtbelastung der Steuerpflichtigen die Regel<sup>45</sup> darstellt und die Belastung insofern ausnahmsweise erfolgt. Die Annahme von *Negative state aid* scheitert nach hier vertretener Auffassung jedoch aufgrund dieser Bedingungen bereits an der notwendigen staatlichen Budgetbelastung.<sup>46</sup>

### *b. Vorteil durch Verwaltungshandeln*

Beihilfenrechtlich relevante Vorteile können nicht nur durch steuerliche Rechtsakte direkt vom Gesetzgeber gewährt werden. Auch die Steuerverwaltung hat eine Vielzahl von Möglichkeiten mit Unternehmen zu interagieren, wobei es zur Gewährung (selektiver) steuerlicher Vorteile kommen kann.

Ein solcher liegt bei derartigen Interaktionen zwischen Unternehmern und dem Staat allerdings dann nicht vor, „wenn das begünstigte Unternehmen denselben Vorteil, der ihm aus Staatsmitteln gewährt wurde, unter Umständen, den normalen Marktbedingungen entsprechend, hätte erhalten können.“<sup>47</sup> Bei dieser Beurteilung wird das sog. *MEIP* (s.o.) herangezogen mit der Folge, dass die Kommission bei ihrer Prüfung ob das *MEIP* erfüllt ist, alle einschlägigen Informationen einbeziehen und überprüfen muss.<sup>48</sup>

Voraussetzung dafür, dass die Gewährung eines (selektiven) Vorteils überhaupt möglich ist, ist allerdings ein Ermessensspielraum seitens der Verwaltung.<sup>49</sup> Nötig ist dann entweder eine vorteilhafte Abweichung von der eigenen Ermessenspraxis oder das Vorliegen der Voraussetzungen des *MEIP* der jeweiligen Entscheidung. Wäre die Verwaltung in ihrer Entscheidung gebunden, könnte sie keine (selektiven) Vorteile gewähren. Denkbar wäre in derartigen Fällen gewährter Vorteile durch gebundene Verwaltungsentscheidungen lediglich eine Vorteilsgewährung durch den

---

<sup>44</sup> Vgl. zur Nichtbesteuerung als „Normalfall“ unten unter § 3 III.2.a.aa.

<sup>45</sup> Im Sinne der gesetzlichen Regelungssystematik und/oder quantitativ betrachtet, dazu in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7(21 ff.) unter § 2 IV.2.

<sup>46</sup> Vgl. zur Nichtbesteuerung als „Normalfall“ unten § 3 III.2.a.aa.

<sup>47</sup> EuGH v. 24.01.2013 Rs. C-73/11 P (*Frucona Košice/Kommission*), Rn. 70 m.w.N.; EuGH v. 20.09.2017 Rs. C-300/16 P (*Kommission/Frucona Košice*), Rn. 21.

<sup>48</sup> EuGH v. 20.09.2017 Rs. C-300/16 P (*Kommission/Frucona Košice*), Rn. 22 ff.

<sup>49</sup> Bekanntmachung d. Kommission vom 19.7.2016, 2016/C 262/01, Rn. 123 ff.; EuGH, Urteil v. 29.06.1999 Rs. C-256/97 (*DM Transport*), Rn. 27; Linn, IStR 2015, 114 (114 f.).

dahinterstehenden Rechtsakt selbst. Dieser wäre es, der den Vorteil gewährt, da die gesetzgebundene Verwaltung das entsprechende Gesetz lediglich ohne eigenen Ermessensspielraum ausüben würde.

aa. *Tax Rulings* / Steuervorbescheide

Die derzeit wohl bekannteste und meist kritisierte<sup>50</sup> Art der Vorteilsgewährung mittels Verwaltungshandeln bzw. im EU-Beihilfenrecht überhaupt bilden Steuervorbescheide („*Tax Rulings*“).<sup>51</sup> Diese dienen den Steuerpflichtigen dazu, aus Gründen der Rechtssicherheit im Vorfeld bestimmter Transaktionen mit der Steuerverwaltung die steuerliche Behandlung dieser Transaktionen abzustimmen.<sup>52</sup> Problematisch ist dabei vor allem, dass die Beurteilung der Steuerlast, z.B. durch die Berücksichtigung von Verrechnungspreisen, in einigen Mitgliedstaaten im Ermessen der Verwaltung liegt und bei der Berechnung dieser nicht die objektiven Marktbedingungen zugrunde gelegt wurden.<sup>53</sup>

Die im deutschen Steuerrecht in § 89 Abs. 2 AO geregelte Verbindliche Auskunft stößt hingegen nicht auf beihilfenrechtliche Bedenken, da diese nur die Schaffung verbindlicher Rechtssicherheit in Form der Auslegung vorhandener Rechtsnormen erlaubt.<sup>54</sup> Ein offener Ermessensspielraum besteht nicht. Folglich kann die deutsche Steuerverwaltung keine (selektiven) Vorteile durch Erteilung verbindlicher Auskünfte gewähren.<sup>55</sup>

Insgesamt ergeben sich drei verschiedene Varianten, wie Unternehmen (selektive) Vorteile mittels Steuervorbescheiden gewährt werden können.<sup>56</sup>

---

<sup>50</sup> Siehe Fn. 12.

<sup>51</sup> Siehe z.B. die Entscheidungen der Kommission zu FIAT (SA.38375, 11.06.2014), Starbucks (SA.38374, 11.06.2014), Apple (SA.38373, 11.06.2014) und Amazon (SA.38944, 07.06.2014).

<sup>52</sup> A. Linn, in: IStR 2015, 114 (114 f.).

<sup>53</sup> EU-Kommission, in: EuZW 2014, 524 (524 f.).

<sup>54</sup> U. Soltész, in: EuZW 2015, 127 (130); B. Rätke, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 13. Aufl. 2016, § 89, Rn. 14.

<sup>55</sup> Anders offenkundig z.B. in Luxemburg, Niederlande, Irland, Malta, Vereinigtem Königreich, Zypern und Belgien (vgl. Soltész, in: EuZW 2015, 127 (130)).

<sup>56</sup> R. Luja, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 111 (122); R. Bondrager/S. Hemels/I. Panis/C. Yorke/J. Schaffner/C. Albinana/F. Guelfi/ G. Breuninger/D. Schade/G. Höng, in: European Taxation, 2016 Vol. 10, 426 (427).

Zunächst ist es möglich, dass eine Behörde entgegen der nationalen Normen Vorteile gewährt, also das Steuerrecht bewusst oder unbewusst falsch anwendet. Die zweite Variante bildet der Fall, dass begünstigende Steuervorbescheide nicht allen Unternehmen auf gleiche Weise zugänglich sind.<sup>57</sup> Dies ist dann vor allem eine Frage der Selektivität der Maßnahme.<sup>58</sup> Die dritte Möglichkeit zur Vorteilerlangung ergibt sich, wenn eine Behörde in Vorbescheiden Verrechnungspreise annimmt, die nicht dem „*arms-length*“<sup>59</sup>-Prinzip entsprechen.<sup>60</sup> Diese Variante stößt auf berechnete Kritik,<sup>61</sup> da durch sie automatisch das „*arms-length*“-Prinzip zur nationalen Nulllinie aller Mitgliedstaaten erklärt wird, ohne darauf Rücksicht zu nehmen, ob es tatsächlich im nationalen Steuersystem verankert wurde. Dies steht in evidentem Widerspruch zur Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Methodik des Referenzsystems.<sup>62</sup>

## bb. Stundung

Durch Stundung kann die Finanzbehörde die Fälligkeit einer offenen Forderung aufschieben.<sup>63</sup> Dies kann einen wirtschaftlichen Vorteil darstellen, da einem Unternehmen dadurch quasi ein Darlehen gewährt wird, was die Liquiditätssituation verbessert.<sup>64</sup> Im deutschen Recht ergibt sich die Möglichkeit der Stundung aus § 222 AO. Nach diesem liegt sie im Ermessen der Behörde und hängt von der Frage ab, ob die Einziehung der Steuer eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde.

---

<sup>57</sup> Dabei geht es vor allem um eine Differenzierung der Vorbescheidspraxis hinsichtlich „*group companies*“, multinationaler Unternehmen und sog. „*stand alone companies*“, also kleinerer Unternehmen, die keine (internationale) Konzernstruktur aufweisen.

<sup>58</sup> Hierzu eingehend in diesem Band: L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 103 (103 ff.) unter § 6.

<sup>59</sup> Fremdvergleichsgrundsatz.

<sup>60</sup> Entscheidungen der Kommission zu FIAT (SA.38375, 11.06.2014), Starbucks (SA.38374, 11.06.2014), Apple (SA.38373, 11.06.2014); A. Bartosch, in: BB 2017, 2199, 2200.

<sup>61</sup> Allen voran A. Bartosch, in: BB 2017, 2199-2202; Bereits 2015 beschäftigte sich A. Bartosch eingehend mit dieser Kommissionspraxis: in: BB 2015, 34-37; R. Luja, in: R. Schönl/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), 111 (117 ff., 130 a.E.).

<sup>62</sup> Eingehend in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HfSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2.

<sup>63</sup> R. Fritsch, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), AO, 3. Aufl. 2014, § 222, Rn. 72; BGH, NJW 1998, 2060, 2061; P. Reimer, in: NVwZ 2011, 263 (264); Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, § 4, Rn. 555.

<sup>64</sup> P. Reimer, in: NVwZ 2011, 263 (266).

Die Stundung bringt jedoch regelmäßig auch Nachteile mit sich. So soll diese – zumindest im deutschen Recht – gem. § 222 S. 2 AO in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden. Nach § 234 Abs. 1 AO ist die Forderung außerdem zu verzinsen, es sei denn, dies bedeute eine unbillige Härte (§ 234 Abs. 2 AO).

Ob ein Vorteil vorliegt oder nicht, muss deshalb einzelfallbezogen am *MEIP* gemessen werden. Ein Verzicht auf Sicherheitsleistungen und/oder Verzinsung dürfte wohl nur in den seltensten Fällen den normalen Marktbedingungen entsprechen. Die Marktüblichkeit der Verzinsung ist ebenfalls einzelfallabhängig und kann von den verschiedensten Faktoren abhängen.

#### cc. Erllass

Mittels Erlass können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise erlassen werden. Dabei wird zwischen Festsetzungserlass (§ 163 AO) und Zahlungserlass (§ 227 AO) unterschieden. Beim Festsetzungserlass wird die Steuer im Festsetzungsverfahren durch eine niedrigere Festsetzung ganz oder teilweise erlassen.<sup>65</sup> Durch Zahlungserlass kann im Erhebungsverfahren die festgesetzte Steuerschuld erlassen werden.<sup>66</sup>

Rechtsfolge ist sodann der Wegfall/das Nichtentstehen der Forderung der Finanzverwaltung, was zumindest beim Zahlungserlass zu einem Erlöschen der bereits bestehenden Verbindlichkeit beim Schuldner führt.<sup>67</sup> Beim Festsetzungserlass entsteht der Steueranspruch gar nicht erst (in seiner ursprünglichen Höhe).<sup>68</sup> Dieser Wegfall/das Nichtentstehen einer gesetzlich eigentlich geschuldeten Steuer kann einen wirtschaftlichen Vorteil für das betroffene Unternehmen darstellen.<sup>69</sup> Ob ein solcher anzunehmen ist, ist ebenfalls einzelfallabhängig am *MEIP* zu messen.

---

<sup>65</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 20. Aufl. 2017, § 3, Rn. 276; R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21, Rn. 329.

<sup>66</sup> Ebd.

<sup>67</sup> R. Fritsch, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), AO, 3. Aufl. 2014, § 227, Rn. 1; P. Reimer, in: NVwZ 2011, 263 (266).

<sup>68</sup> T. Cöster, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), AO, 3. Aufl. 2014, § 163, Rn. 1.

<sup>69</sup> So auch P. Reimer, in: NVwZ 2011, 263, 266; A. Demleitner, in: ISR 2016, 328 (333).

### III. Staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen

Der gewährte Vorteil muss laut Tatbestand ein „staatlicher oder aus staatlichen Mitteln gewährter“ sein. Dabei verschwimmen diese beiden Merkmale in der Prüfung des Tatbestandes häufig. Nach h.M. ist eine kumulative Erfüllung beider Merkmale erforderlich.<sup>70</sup> Auch der EuGH hat sich in der Rechtssache *PreussenElektra*<sup>71</sup> in dieser Frage eindeutig positioniert. Der Ursprung des Vorteils muss folglich aus der staatlichen „Sphäre“ stammen. Eine reine Vermögensverschiebung zwischen Privaten kann grds. keine Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen.

Die kumulative Notwendigkeit beider Merkmale ist auch nicht lediglich dogmatischer Natur<sup>72</sup>, da sie beispielsweise bei der Frage von gesetzlich angeordneten finanziellen Ausgleichspflichten zwischen Privaten von Bedeutung ist. Eine bloß alternative Erfüllung beider Merkmale würde in derartigen Fällen zu abweichenden Ergebnissen führen.<sup>73</sup>

#### 1. Staatliche Maßnahme

##### a. Allgemein

Staatliche Maßnahmen stellen die hoheitlichen Handlungen der Mitgliedstaaten dar.<sup>74</sup> Klassischerweise bilden alle typisch hoheitlich ausgeübten Tätigkeiten, etwa der Erlass von Gesetzen oder das Handeln der Verwaltung, eine staatliche Maßnahme i.S. des Beihilfenrechts.

---

<sup>70</sup> Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 38; EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 58; EuGH v. 16.05.2002 Rs. C-482/99 (*Stardust Marine*), Rn. 24 m.w.N.; EuG v. 05.04.2006 Rs. T-351/02 (*Deutsche Bahn AG/Kommission*), Rn. 103; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 138.

<sup>71</sup> EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*).

<sup>72</sup> A.A. W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 29, welcher von einer rein dogmatischen Unterscheidung, ohne Auswirkungen auf die Rechtsfolgen, ausgeht.

<sup>73</sup> In *PreussenElektra* scheiterte die Beihilfe an der Staatlichkeit der Mittel, was bei alternativer Sichtweise der Merkmale zu bejahen gewesen wäre. Diese würde jedoch zu einer grenzenlosen Ausuferung des Tatbestandes führen, weil alle staatlich angeordneten Vermögensverschiebungen dann Beihilfen sein könnten.

<sup>74</sup> W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 29 m.w.N.

Umfasst sind allerdings ebenfalls Handlungen von öffentlichen und auch privaten Einrichtungen, die der Staat zur Beihilfegewährung errichtet oder benannt hat.<sup>75</sup> Eine Umgehung des Beihilfenrechts durch die Errichtung unabhängiger (privater) Einrichtungen soll nicht möglich sein.<sup>76</sup> Vergleichbar erscheint dieser Ansatz mit dem im deutschen Recht anerkannten Grundsatz „Keine Flucht ins Privatrecht“, der den Staat daran hindert, sich durch die Wahl einer privatrechtlichen Handlungsform der öffentlich-rechtlichen Bindung aus Art. 20 Abs. 2, Abs. 3 GG und Art. 1 Abs. 3 GG zu entziehen.<sup>77</sup> Insofern soll auf gleiche Weise eine Umgehung europarechtlicher Regelungen vermieden werden.<sup>78</sup>

Bei öffentlichen Unternehmen muss die Zurechnung der Vorteilsgewährung zum Staat allerdings konkret geprüft werden.<sup>79</sup> Eine automatische Klassifizierung als staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe aller Ausgaben staatlicher Unternehmen gibt es gerade nicht. Die Kommission hat hierzu in ihrer Bekanntmachung einen Katalog von Indikatoren für die Zurechenbarkeit von Maßnahmen öffentlicher Unternehmen zusammengestellt.<sup>80</sup> Demnach können z.B. eine „Rechenschaftspflicht gegenüber öffentlichen Stellen“, „organisatorische Faktoren“ oder die „Intensität der behördlichen Aufsicht“ herangezogen werden.<sup>81</sup> Die Aufzählung der Kommission ist zwar lediglich exemplarisch und gestaltet den Tatbestand mit einem letzten sehr weiten Punkt („jeder andere Indikator [...]“)<sup>82</sup> weit aus, insgesamt ist sie jedoch derart umfangreich, dass eine objektive Einschätzung des Einzelfalls ermöglicht wird.

Bei steuerlichen Regelungen ist kraft Natur der Sache oftmals eine autonome Entscheidung des Steuerpflichtigen notwendig, damit eine begünstigende Regelung überhaupt erst in Anspruch genommen werden kann

---

<sup>75</sup> EuGH v. 13.03.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 58; W. Cremer, in: Callies/Ruffert, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 29.

<sup>76</sup> EuG v. 12.12.1996 Rs. T-358/94 (*Air France/Kommission*), Rn. 62; Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 39.

<sup>77</sup> Vgl. F. Kirchhof, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), Kommentar GG, 81. EL Sept. 2017, Art. 83, Rn. 103; E. Schmidt-Aßmann, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2004, Band II, § 26, Rn. 61.

<sup>78</sup> Vgl. Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 39; EuG v. 12.12.1996 Rs. T-358/94 (*Air France/Kommission*), Rn. 62.

<sup>79</sup> EuGH v. 16.05.2002 Rs. C-482/99 (*Frankreich/Kommission*), Rn. 26, 34 ff.

<sup>80</sup> Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 40 ff.

<sup>81</sup> Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 43.

<sup>82</sup> Ebd.

(Tätigung einer bestimmten Investition, Handel mit bestimmten Waren, etc.). Dieses Erfordernis des Hinzutretens bestimmter, in der Sphäre des Unternehmens liegender Handlungen kann jedoch nicht die Staatlichkeit einer Maßnahme widerlegen.<sup>83</sup> Schließlich entspricht es gerade dem Wesen steuerlicher Regelungen, dass die Rechtsfolgen durch verschiedene Handlungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen determiniert werden. Sie stehen jedoch generell allen Steuerpflichtigen offen.

*b. Besonderheit: Umsetzung von EU-Recht als staatliche Maßnahme*

Besonders spannend ist die Frage nach der staatlichen Zurechnung bei der Umsetzung von EU-Recht. Hier handelt zwar der Mitgliedstaat, seine Handlungen sind indes durch den europäischen Gesetzgeber prädisponiert. Kommission und EuGH stufen Umsetzungsmaßnahmen, bei denen der Mitgliedstaat über keinerlei eigenes Ermessen verfügt, richtigerweise nicht als staatliche Maßnahmen ein.<sup>84</sup>

Verbleibt dem Mitgliedstaat jedoch ein Freiraum bei der Umsetzung des Unionsrechts, gilt innerhalb seines Ermessensspielraums wiederum das Beihilfenrecht.<sup>85</sup> Zur Umsetzung des Sekundärrechts erlassene Maßnahmen der Mitgliedstaaten können somit auch innerhalb des vorgegebenen Ermessensspielraums eine staatliche Beihilfe darstellen. Folglich kann die Anwendung des Primärrechts zu einer Begrenzung des Ermessens und sogar zu einer Ermessensreduktion auf Null führen.

Unbeantwortet geblieben ist allerdings bisher die Frage, inwieweit und zu welchem Zeitpunkt eine staatliche Maßnahme i.S.d. Beihilfenrechts vorliegt, wenn ein Mitgliedstaat bereits vor Ablauf der Umsetzungsfrist einer Richtlinie, bzw. sogar vor ihrer Verabschiedung, eine der Richtlinie entsprechende Regelung im nationalen Recht erlässt. Eingetreten ist ein derartiger Fall jüngst beim Erlass der *ATAD-RL*<sup>86</sup>, da diese die im deutschen

---

<sup>83</sup> EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*), Rn. 22; W. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 29.

<sup>84</sup> Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 44; EuGH v. 23.04.2009 Rs. C-460/07 (*Sandra Puffer*), Rn. 70.

<sup>85</sup> Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 45; EuGH v. 10.12.2013 Rs. C-272/12 P (*Kommission/Irland*), Rn. 45 - 53.

<sup>86</sup> „*Anti Tax Avoidance Directive*“, Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.07.2016.

Recht bereits bestehende Zinsschranke<sup>87</sup> auf europäischer Ebene normiert. Es stellt sich deshalb die Frage, ob eine (vorteilsgewährende) Maßnahme, die bisher als staatliche Maßnahme eingestuft wurde, durch Erlass einer inhaltsgleichen Richtlinie nachträglich „legalisiert“ werden kann. Ab welchem Zeitpunkt verliert eine derartige Maßnahme ihren einzelstaatlichen Charakter?

Bei der Beantwortung dieser Fragen kann – und muss – zwischen vier verschiedenen Zeiträumen unterschieden werden (siehe Abbildung 1):

1. Vor Erlass bzw. Veröffentlichung einer Richtlinie
2. Ab Veröffentlichung der RL, vor Inkrafttreten
3. Ab Inkrafttreten der RL, vor Ablauf der Umsetzungsfrist
4. Nach Ablauf der Umsetzungsfrist

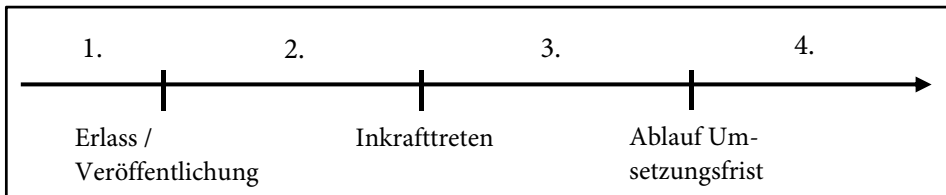


Abbildung 1: Stadien bei der Umsetzung von Richtlinien

Unzweifelhaft handelt es sich vor Erlass/Veröffentlichung der Richtlinie (Zeitraum 1) um eine rein innerstaatliche Maßnahme. Nach Ablauf der Umsetzungsfrist (Zeitraum 4) hat der einzelne Mitgliedstaat hingegen keinen anderweitigen Handlungsspielraum, den er nutzen könnte, ohne gegen seine Umsetzungspflicht zu verstoßen. Folglich kann spätestens dann keine staatliche Maßnahme mehr vorliegen.

Offen bleibt somit die Bewertung des Zeitraums zwischen Erlass/Veröffentlichung und dem Ablauf der Umsetzungsfrist (Zeitraum 2 u. 3).

Anknüpfungspunkt für eine rechtliche Bewertung des Handlungsspielraums vor Ablauf der Umsetzungsfrist bildet nach hier vertretener Ansicht das sog. Frustrationsverbot.<sup>88</sup> Das Frustrationsverbot aus Art. 4 Abs. 3 EUV

<sup>87</sup> Vgl. § 4h EStG, § 8a KStG.

<sup>88</sup> M. Kubitzka, in: EuZW 2016, 691 (692); A. Röthel, in: ZEuP 2009, 34 (42 f.); Eingehender S. Lemke, Die Wirkung von Richtlinien u. Rahmenbeschlüssen im nat. Recht der Mitgliedstaaten, 2011, 89 ff.; Meier, Rechtswirkungen von EG-Richtlinien u. EU-Rahmenbeschlüssen im nat. Recht, 2008, 64 ff.; s. auch A. Röthel, in: ZEuP 2009, 34 (47 ff.).



i.V.m. Art. 288 Abs. 3 AEUV verbietet es den Mitgliedstaaten, Vorschriften zu erlassen, die geeignet sind, das durch die Richtlinie bezweckte Ziel im Zeitpunkt des Ablaufs der Umsetzungsfrist ernstlich in Frage zu stellen.<sup>89</sup>

Im Regelfall erlässt der Mitgliedstaat nach Inkrafttreten und vor Ablauf der Umsetzungsfrist die zur Umsetzung der Richtlinie erforderlichen nationalen Umsetzungsakte. Besteht jedoch bereits eine nationale Regelung, die als Umsetzung der Richtlinie angesehen werden kann (weil sie inhaltlich übereinstimmt) und ändert der Mitgliedstaat diese Regelung noch vor Ablauf der Umsetzungsfrist, nur um diese im Anschluss erneut ändern zu müssen, weil er ja die Richtlinie umsetzen muss, dann erscheint dies äußerst fragwürdig. Nach hier vertretener Ansicht sollte deshalb eine Änderung bereits bestehender richtlinienumsetzender Regelungen ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie als Verstoß gegen das Frustrationsverbot gewertet werden,<sup>90</sup> da zu früheren Zeitpunkten eben noch keine Annäherungspflicht<sup>91</sup> an die Richtlinienziele besteht<sup>92</sup>.

Nicht mehr als staatliche Maßnahme i.S.d. Beihilfenrechts sollte die nationale Regelung allerdings bereits ab dem Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie gelten, da eine Sanktionierung der früheren Richtlinienumsetzung unverhältnismäßig wäre. Sie könnte einen Verstoß gegen den Grundsatz

---

<sup>89</sup> EuGH v. 18.12.1997 Rs. C-129/96 (*Inter-Environnement Wallonie*), Rn. 45; EuGH v. Rs. C-144/04 (*Mangold*), Rn. 28, 67; EuGH v. 04.07.2006 Rs. C-212/04 (*Adeneler*), Rn. 121; Siehe auch *T. von Danwitz*, in: JZ 2007, 697 ff., welcher die Rechtswirkungen von Richtlinien im Allgemeinen herausarbeitet und dabei deren Vorwirkung im Gesamtkontext erläutert; Ausführlich zur Entstehung und Entwicklung d. Frustrationsverbots siehe *J. Kühling*, in: BVBl 2006, 857 (858 f.) m.w.N.

<sup>90</sup> Dabei bezieht sich die Bewertung ausschließlich auf die Konstellation, dass die RL bereits durch eine nationale Rechtsnorm inhaltlich umgesetzt wird. Eine generelle Sperrwirkung von RL über das Frustrationsverbot hinaus wird nicht befürwortet.

<sup>91</sup> *A. Röthel*, in: ZEuP 2009, 34 (39); *T. von Danwitz*, in: JZ 2007, 697 (700), welcher eine allgemeine Verpflichtung auf das Hinwirken des Richtlinienziels nur innerhalb der Umsetzungsfrist (also ab Inkrafttreten) sieht.

<sup>92</sup> Wohl a. *A. J. Kühling*, in: BVBl 2006, 857 (858 f.), wobei dieser freilich nicht auf den speziellen Fall eingeht, dass bereits umsetzende nationale Vorschriften bestehen. Er erlaubt jedoch ein Entfernen vom verfolgten RL-Ziel innerhalb der Umsetzungsfrist, „sofern gewährleistet ist, dass die rechtzeitige Umsetzung hierdurch nicht gefährdet wird“.

der loyalen Zusammenarbeit aus Art. 4 Abs. 3 EUV<sup>93</sup> darstellen, da sie, aufgrund eines stark erhöhten administrativen und legislativen Aufwands, die Umsetzung der Richtlinie letztendlich erschwert.

## 2. Aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe

Neben der Staatlichkeit der vorteilsgewährenden Maßnahme, muss der Vorteil zusätzlich aus staatlichen Mitteln gewährt worden sein.

Dies sind laut Kommission grundsätzlich „sämtliche Mittel des öffentlichen Sektors, einschließlich der Mittel innerstaatlicher (dezentralisierter, föderierter, regionaler oder sonstiger) Stellen und unter bestimmten Umständen Mittel privater Einheiten“<sup>94</sup>.

### a. Steuerliche Maßnahmen

Steuerliche Beihilfen weisen jedoch typischerweise einen anderen Charakter auf. Der Vorteil besteht gerade nicht in der Erlangung eines materiellen Gutes oder im Erhalt einer Geldsumme. Der erlangte Vorteil liegt vielmehr darin, eine bestimmte Steuer nicht oder nicht im gleichen Umfang wie eventuelle Mitbewerber zahlen zu müssen. Der Staat hat somit keine klassischen Verluste, sondern lediglich Steuermindereinnahmen. Der EuGH entschied im Urteil „*Banco Exterior de España*“ hierzu, dass gerade auch die aus steuerlichen Regelungen zu verzeichnenden Einnahmeverluste ausdrücklich als staatliche Mittel i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu betrachten sind.<sup>95</sup>

Dies liegt vor allem daran, dass eine staatliche Budgetbelastung grundsätzlich anzunehmen ist, wenn die gedachte „Nulllinie“ im steuerlichen Referenzsystem des jeweiligen Mitgliedstaats eine bestimmte Belastung dar-

---

<sup>93</sup> Welcher auch die Union und Ihre Organe verpflichtet, vgl. A. von Bogdandy/S. Schill, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 62. EL 2017, Art. 4 EUV, Rn. 111 ff. m.w.N.; W. Obwexer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 4 EUV, Rn. 137 ff. m.w.N.

<sup>94</sup> Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 48 m.w.N.

<sup>95</sup> EuGH v. 15.03.1994 Rs. C-387/92 (*Banco Exterior/Ayuntamiento de Valencia*), Rn. 14; Vgl. auch Bekanntmachung d. Kommission v. 19.07.2016, ABl. C 262, Rn. 51; D. Triantafyllou, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV, Rn. 169.

stellt. Kommt nun eine Ausnahmeregelung zu tragen, die einen Steuerpflichtigen entlastet, dann lässt sich daraus im Umkehrschluss ein Verlust an Einnahmen auf staatlicher Seite schließen. Folge dieser grundsätzlichen Annahme der Belastung des Staatshaushaltes ist, dass das Tatbestandsmerkmal der „Staatlichkeit der Mittel“ in der beihilfenrechtlichen Prüfung meist nur kurz tangiert wird.<sup>96</sup>

aa. Nichtbesteuerung als „Normalfall“

Zweifelhaft könnte eine derartige Annahme jedoch in dem Fall sein, in dem der Verzicht auf die Einnahmen aus einer bestimmten steuerlichen Regelung den „Normalfall“ des nationalen Steuersystems darstellt. Die Besteuerung wäre in diesem Beispiel nicht Regel, sondern Ausnahme von der Nichtbesteuerung. Eine Belastung des Staatshaushaltes wäre somit nicht automatisch gegeben.<sup>97</sup> Diese Fälle, die unter dem Namen „*negative state aid*“ gehandelt werden, stellen das Beihilfenrecht vor große Herausforderungen.

Dabei ist Voraussetzung, dass die Nichtbesteuerung die Regel ist und es zu einer Vorteilerlangung durch eine ausnahmsweise steuerliche Mehrbelastung der Konkurrenz kommt.<sup>98</sup> Essentielles Problem bei der Prüfung einer Beihilfe ist, dass der Staatshaushalt gerade nicht durch Mindereinnahmen belastet wird, sondern vielmehr Mehreinnahmen durch die zusätzliche Belastung bestimmter Unternehmen erhält.<sup>99</sup>

Zur Bejahung einer Beihilfe könnte im vorliegenden Fall verschiedene Wege beschritten werden. Zum einen könnte die Herkunft staatlicher Mittel fingiert werden, indem die „gedachte Nulllinie“ auf das Niveau der Belasteten angehoben wird. Dies würde jedoch das Beihilfenrecht in einen reinen *Discrimination-Test* umwandeln und somit seinen Zweck verfehlen.

---

<sup>96</sup> A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 138; Entscheidung der Kommission vom 05.03.2003, Abl. 2003 L 199, 28, Rn. 26.

<sup>97</sup> Hier überschneidet sich wiederum die Frage nach der Staatlichkeit der Mittel mit der nach dem Referenzsystem einer Regelung (hierzu eingehend in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2).

<sup>98</sup> J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Rn. 9.14.

<sup>99</sup> Eingehend zur Frage der „*negative state aid*“ ebenfalls in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (29 ff.) unter § 2 V.2.

Außerdem würde eine derartige Anwendung zu Nachforderungen gegenüber den Nichtbelasteten führen, obwohl die eigentliche Regel in diesem Fall die Nichtbesteuerung der Steuerpflichtigen ist. Konsequenterweise müssten in derart gelagerten Fällen deshalb die gezahlten Steuern der Konkurrenz erstattet werden, was jedoch in einem Konflikt zu den eigentlichen Rechtsfolgen des Beihilfenrechts<sup>100</sup> steht.

Zum anderen könnte man wie der EuGH in derart gelagerten Fällen vorgehen. In der Rechtssache *Ferring*<sup>101</sup> sah er einen Vorteil darin, dass Großhändler von Medikamenten einer Direktverkaufsabgabe nicht unterlagen, während die Konkurrenz dies tat.<sup>102</sup> Dies käme einer Abgabenbefreiung gleich und stelle daher einen Vorteil aus staatlichen Mitteln dar.<sup>103</sup> In der späteren Rechtssache *Laboratoires Boiron*<sup>104</sup> hat der EuGH hingegen angenommen, dass in der Direktverkaufsabgabe selbst eine Beihilfe liegen kann (ausdrücklich in der Abgabe und nicht in einer etwaigen Befreiung von eben dieser).<sup>105</sup> Die Frage nach der Herkunft der Mittel wird im Anschluss jedoch übergangen. Es wird lediglich festgehalten, dass auch die „übrigen Voraussetzungen“ erfüllt sein müssten.<sup>106</sup> In beiden Fällen stellte jedoch die Nichtbelastung die eigentliche Regel dar. Die Direktverkaufsabgabe sollte lediglich einen von den Großhändlern zu tragenden Mehraufwand wettmachen.<sup>107</sup> Jegliche etwaige Überkompensation durch die Belastung der Konkurrenz stellte sodann einen Vorteil i.S.d. Beihilfenrechts dar.<sup>108</sup> Diese Beispiele zeigen, dass der EuGH derartige Fälle unter dem Aspekt des Beihilfenrechts behandelt, ohne dabei genaueres Augenmerk auf die Frage nach der Staatlichkeit der Mittel bzw. die Budgetbelastung zu werfen. Er fingiert eine Beihilfe, indem er einen Vorteil in der Belastung der Konkurrenz und der damit einhergehenden Nichtbelastung des Begünstigten

---

<sup>100</sup> Zu den Rechtsfolgen in diesem Band: *D. Reich*, HFSt 8 (2018), 215 (215 ff.) unter § 10.

<sup>101</sup> EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*).

<sup>102</sup> EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 20.

<sup>103</sup> Ebd.; Diese Betrachtungsweise stellt eine Verschiebung der *Benchmark* dar, d.h. die Belastungssituation d. Konkurrenz stellt den „Normalfall“ dar (eingehend hierzu in diesem Band: *C. Jung/L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2).

<sup>104</sup> EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*).

<sup>105</sup> EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 39.

<sup>106</sup> EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 47.

<sup>107</sup> EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 19; EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 36.

<sup>108</sup> EuGH v. 07.09.2006 Rs. C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), Rn. 27; EuGH v. 22.11.2001 Rs. C-53/00 (*Ferring*), Rn. 27-29.

sieht. Dabei verliert er jedoch die „Nulllinie“ / „Benchmark“ aus den Augen – welche grdsl. von einer Nichtbelastung ausgeht – sowie das Erfordernis der staatlichen Budgetbelastung.

Beide möglichen Lösungswege weisen jedoch erhebliche Defizite auf. Die Folge einer konsequenten Prüfung der Staatlichkeit der Mittel eines gewährten Vorteils führt somit grdsl. dazu, dass sog. „negative state aid“ den Tatbestand dieses Merkmals und folglich einer Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 3 AEUV, nicht erfüllt.<sup>109</sup>

#### bb. Staatliche Mittel trotz Gesamtgewinnprognose?

Problematisch könnte die Frage nach einem Verlust staatlicher Mittel auch dann werden, wenn eine steuerliche Norm zwar zunächst zu einem Verlust an Steuereinnahmen führt, über einen längeren Zeitraum betrachtet jedoch die Steuereinnahmen sichert (die evtl. ansonsten weggefallen wären) oder sogar erhöht, bzw. einen Wirtschaftszweig überhaupt erst zur Ansiedlung bewegt. So könnten bspw. steuerliche Regelungen mit einem bestimmten Lenkungszweck oder dem Ziel, einem angeschlagenen Wirtschaftszweig Erleichterung zu verschaffen, dazu führen, dass dieser Wirtschaftszweig länger und mehr Steuern zahlt, als er ohne die vorherige „Steuererleichterung“ gezahlt hätte. Ebenso könnten steuerliche Erleichterungen die Ansiedlung bestimmter Unternehmen zur Folge haben, sodass das Gesamtsteueraufkommen durch die zunächst defizitäre Regelung steigt. Derartige perioden- und/oder unternehmensübergreifende Erwägungen lässt die Kommission jedoch richtigerweise nicht zu.<sup>110</sup> Der spekulative und schwer beweisbare Charakter derartiger Maßnahmen gebiete es, jede Maßnahme für jedes Unternehmen einzeln zu einem bestimmten Zeitpunkt zu betrachten.<sup>111</sup> Ansonsten könnte zukünftig jede steuerliche Maßnahme stets auf entsprechende Annahmen gestützt werden, was das Beihilfenrecht im Steuerrecht aushebeln würde, da der Staat in der Regel in der Annahme handelt, die Konjunktur zu stärken und infolgedessen höhere Steuereinnahmen zu generieren.<sup>112</sup>

---

<sup>109</sup> A.A. in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (33 f.) unter § 2 V.2.c.

<sup>110</sup> Entscheidung der Kommission vom 17.02.2003, Abl. L 180 v. 18.07.2003 S. 52, Rn. 84.

<sup>111</sup> Entscheidung der Kommission vom 11.12.2001 Abl. L 184 v. 13.07.2002, 27, Rn. 42; Entscheidung der Kommission vom 17.02.2003, Abl. L 180 v. 18.07.2003 S. 52, Rn. 84.

<sup>112</sup> Vgl. A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 144.

### b. *Inzidente Steuerverluste*

Eine weitere besonders zu würdigende Kategorie bilden inzidente Steuerverluste. Dies sind solche, die sich als immanent aus einer vorangegangenen Regelung ergeben. *Pars pro toto* hierfür steht das EuGH Urteil *Sloman Neptun*<sup>113</sup>, in welchem es darum ging, dass zugunsten der Seeschiffahrtsunternehmen der Rahmen verändert wurde, innerhalb dessen die vertraglichen Beziehungen zwischen diesen Unternehmen und ihren Arbeitnehmern zustande kamen. Hieraus ergaben sich eine Differenz in der Berechnungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge sowie eine eventuelle Einbuße an Steuererträgen infolge geringerer Höhe der Vergütungen.<sup>114</sup> Diese Einbuße stellt jedoch laut EuGH ausdrücklich keine staatlichen Mittel dar:<sup>115</sup> „Die Folge ist einer derartigen Regelung immanent und kann nicht als Mittel angesehen werden[...].“<sup>116</sup>

Mithin können Maßnahmen, welche inzidente Steuerverluste zur Folge haben, nicht schon deshalb als aus staatlichen Mitteln finanzierte Beihilfe angesehen werden. Anders wäre die Beurteilung gelagert, wenn keine Kumulativität bzgl. Voraussetzungen der Staatlichkeit der Maßnahme und der Budgetbelastung vorläge. In dem Fall würde bereits die Staatlichkeit der Maßnahme genügen und jegliche staatlich angeordnete Vermögensverschiebung eine Beihilfe sein können.

## IV. Fazit

Der Vorteilsbegriff ist ein besonders wichtiges Zahnrad im Getriebe des „Innovationsmotors Beihilfenrecht“. Er legt fest, welche abstrakt-generellen Regelungen überhaupt als Beihilfen in Betracht kommen. Dabei umfasst er sowohl das Handeln der nationalen Verwaltungen, wie auch durch Ermessensausübung der Verwaltung gewährte Vorteile. Im Steuerrecht ist der Vorteilsbegriff ebenso anwendbar wie bei klassischen Subventionen. Die verschiedenen steuerlichen ausnahmegewährenden Mechanismen werden erfasst und der beihilfenrechtlichen Kontrolle unterworfen. Der

---

<sup>113</sup> EuGH v. 17.03.1993 Rs. C-72/91 (*Sloman Neptun*).

<sup>114</sup> EuGH v. 17.03.1993 Rs. C-72/91 (*Sloman Neptun*), Rn. 21.

<sup>115</sup> EuGH v. 17.03.1993 Rs. C-72/91 (*Sloman Neptun*), Rn. 21; EuGH v. 13.3.2001 Rs. C-379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 62.

<sup>116</sup> EuGH v. 13.3.2001 Rs. C379/98 (*PreussenElektra*), Rn. 62.

Vorteilsbegriff führt somit zu einer umfassenden beihilfenrechtlichen Kontrolle begünstigender staatlicher Maßnahmen jeglicher Art.

Ob die Handlungen der Mitgliedstaaten überhaupt als Maßnahmen i.S.d. Beihilfenrechts anzuerkennen sind, ist grdsl. unproblematisch zu bejahen. Bedarf nach einer allgemeinen Konkretisierung besteht allerdings hinsichtlich des o.g. Falles der nationalen Umsetzung von EU-Rechtsakten.

Bestimmte Fallgruppen benötigen bei der Frage nach der staatlichen Budgetbelastung eine genauere Untersuchung. Dabei wird ersichtlich, dass die viel diskutierte „*Negative State Aid*“ den Staat nicht belastet, folglich vom Beihilfenrecht nicht erfasst ist, obwohl man, je nach Handhabung der „*Benchmark*“, einen Vorteil annehmen kann.

Das Zusammenspiel der verschiedenen untersuchten Merkmale des Beihilfentatbestandes erlaubt eine umfassende Kontrolle mitgliedstaatlicher Handlungen. Das europäische Beihilfenrecht bietet mithin, neben den Grundfreiheiten, innovative Lösungsmöglichkeiten für die vielseitigen Beeinträchtigungen des europäischen Binnenmarktes. Dabei gilt es jedoch, den Mitgliedstaaten und ihren nationalen Steuerhoheiten gerecht zu werden.