

§ 8 Verfälschung des Wettbewerbes und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Stella Langner

I.	Einführung.....	161
II.	Verfälschung des Wettbewerbes.....	163
	1. Bestimmung des Wettbewerbes.....	163
	2. Verfälschung des Wettbewerbes.....	167
III.	Die „Zwischenstaatlichkeitsklausel“.....	171
	1. Begriff des Handels.....	171
	2. Beeinträchtigung des Handels.....	172
IV.	Anforderungen an die Kommissionsentscheidung.....	176
V.	Erfordernis einer quantitativen Einschränkung?.....	178
VI.	Die De-minimis-Verordnung.....	180
VII.	Fazit.....	184

I. Einführung

Das Beihilfenrecht ist geprägt durch die „Ambivalenz“ der Zwecke. Das Ziel der Staatengleichheit einerseits und der Wettbewerbsgleichheit¹ andererseits stehen sich gegenüber. Indes findet Letzteres seinen Anknüpfungspunkt in Art. 107 Abs. 1 AEUV, wonach selektive Vorteile mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind, „soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Dies bedeutet *e contrario*, dass die Beihilfe nicht zu einer zwischenstaatlichen Barriere im Sinne einer Behinderung grenzüberschreitender Betätigung führen darf.² Dabei darf nicht außer Acht

¹ Vgl. J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht (2015), S. 413; W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 4.

² Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, 03/2017, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 29.

bleiben, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV nach dem Wortlaut überdies das Erfordernis einer (potenziellen) Wettbewerbsverfälschung³ normiert.

Bisweilen ist die Herangehensweise der Kommission, Rechtsprechung und Praxis in Hinblick auf die Bestimmung beider Merkmale einzelfallbezogen. So wird teils eine untrennbare Verknüpfung⁴ angenommen, teils ein enger tatsächlicher Zusammenhang⁵. Die daraus resultierende Rechtsunsicherheit, insbesondere für den Steuerpflichtigen, findet ihren Ursprung in der begrifflichen Vermischung beider Merkmale. Gleichwohl kann unter einer neuen Praxis der Kommission diese „Schwäche“ in Zukunft Abhilfe erfahren. Ein erster Vorstoß stellt dabei ihre neueste Bekanntmachung⁶ dar, die in der Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung zwei sich unterscheidende Merkmale statuiert, die kumulativ erfüllt sein müssen.⁷ Im Falle eines steuerrechtlichen Vorteils, beispielsweise einem Freibetrag⁸, kann eine Abgrenzung geboten sein. Dem Grunde nach stärkt dieser die Marktposition eines Unternehmens sowie den Umsatz mit einem niedrigeren Verkaufspreis an den Kunden. Zugleich wird durch die Mehreinnahmen (potenziell) die Ausfuhrmöglichkeit in andere Mitgliedstaaten erleichtert. Wie wirkt sich hierauf jedoch ein zahlenmäßig geringer Freibetrag aus? Oder eine innerdeutsche Unternehmensausrichtung?

Anknüpfend hieran sollen im Folgenden Kriterien zur Bestimmung und Konturierung des jeweiligen Tatbestandsmerkmals unter Einbeziehung denkbarer Einschränkungen wie einer „Spürbarkeit“ und der De-minimis-Verordnung⁹ erörtert werden.

³ Vgl. Art. 107 Abs. 1 AEUV: „durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder verfälschen zu drohen“.

⁴ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 81; EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11; EuGH v. 02.07.1974 Rs. C-173/73 (*Italien/Kommission*), Rn. 25, 44, 45; EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 50.

⁵ H. Heinrich, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht (2013), Kapitel 1, 1. Teil Rn. 282.

⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01.

⁷ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 186.

⁸ In diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (46) unter § 3 II.2.a.cc.

⁹ Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18.12.2013 auf Grundlage von Art. 2 der Verordnung (EU) Nr. 2015/1588 des Rates v. 13.07.2015 (zuvor Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates v. 07.05.1998).

II. Verfälschung des Wettbewerbes

Art. 107 Abs. 1 AEUV normiert das Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung ohne eigenständige Konkretisierung für den Rechtsanwender. Demnach ist ausgehend vom Wortlaut zunächst ein Wettbewerb zu bestimmen (1.), der (potenziell) verfälscht wird (2.). Wortimmanent setzt ein Wettbewerb das Vorhandensein von Konkurrenz voraus, was sich wiederum auch an dem Konnex mit der Selektivitätsprüfung¹⁰ messen lässt. Die Wettbewerbssituation setzt daher einen bestimmbareren Kreis von Wettbewerbern voraus, der unmittelbar durch die Beihilfe tangiert wird. Wann hingegen beide begrifflichen Bestandteile des Merkmals der Wettbewerbsverfälschung erfüllt sind, wird zumeist nicht oder uneinheitlich beantwortet.

1. Bestimmung des Wettbewerbes

Gerichte und Kommission nehmen keine begriffliche Trennung innerhalb des Tatbestandsmerkmals der Wettbewerbsverfälschung vor, wodurch sich die Ausführungen allein auf die Verfälschung fokussieren. Eine hiervon losgelöste Bestimmung des Wettbewerbes erfolgt derweil nicht. In der Rechtssache *Philip Morris*¹¹ wurde konkludent - wie von der Kommission vorgetragen¹² - der Nachweis als ausreichend erachtet, dass eine Beihilfe vorliegt, die Gegenstand des innergemeinschaftlichen Handels ist und es einen Wettbewerb gibt.¹³ Mithin wird von den Gerichten eine generalisierende Analyse in Hinblick auf das grundsätzliche Bestehen von Wettbewerb vorausgesetzt. Derweil finden sich keine Ausführungen wie die Analyse im Einzelnen zu erfolgen hat, sondern zumeist erst bei der Frage nach der Kontrolldichte der Kommission.¹⁴ Richtigerweise ist dies aber erst als Folgefrage aufzuwerfen, eine Konkretisierung des maßgeblichen Wettbewer-

¹⁰ Hierzu in diesem Band: *L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.

¹¹ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*).

¹² EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 1684.

¹³ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11, 12; zugleich findet sich wohl mit Bezugnahme auf den Begriff des innergemeinschaftlichen Handels der Ursprung der Vermischung mit dem Merkmal der Handelsbeeinträchtigung.

¹⁴ Dazu später ausführlich unter § 8 IV.; *A. Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 156; EuGH v. 13.03.1985 verbundene Rs. C-296/82 und C-318/82 (*Leeuwarder Papierwarenfabrik*), Rn. 24.

bes geht dem voraus. Andernfalls könnte insbesondere den Mitgliedstaaten bei einer Rückforderung¹⁵ der Beihilfe die für eine Quantifizierung der Verfälschung nötige Qualifizierung des Wettbewerbes aufgebürdet werden.

Dass eine Bestimmung möglich ist, zeigt die Rechtssache *Alzetta*¹⁶, in der die Kommission - wenn auch in einem anderen Zusammenhang - zwischen dem gewerblichen Güterverkehr innerhalb und außerhalb der Region differenzierte.¹⁷ Eine grenzüberschreitende Betrachtung innerhalb des Wirtschaftszweiges war sodann ab dem Inkrafttreten der Verordnung der Europäischen Union geboten.¹⁸ Verfahrensgegenstand war in diesem Fall jedoch keine steuerrechtliche Begünstigung.

Anknüpfend hieran wird für die Bestimmung des Wettbewerbes angesichts der Stellung des Beihilfenrechts in Kapitel 1 („Wettbewerbsregeln“) und des nahezu identischen Wortlautes von Art. 101 Abs. 1 AEUV¹⁹ ein Rekurs auf das Kartellrecht in Erwägung zu gezogen²⁰, wohingegen die Gerichte²¹ und Kommission²² dies ablehnen. Die Anknüpfung an das Kartellrecht bedeutet, dass eine Marktbestimmung in sachlicher und räumlicher Hinsicht²³ durchzuführen wäre. Hierfür können Wirtschaftssektoren näher analysiert werden, wodurch eine realitätsgetreue Beurteilung möglich

¹⁵ Hierzu auch in diesem Band: D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

¹⁶ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-298/00 P (*Alzetta*).

¹⁷ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-298/00 P (*Alzetta*), Rn. 4.

¹⁸ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-298/00 P (*Alzetta*), Rn. 5, 6.

¹⁹ Vgl. Art. 101 Abs. 1 AEUV: „verboten sind alle Vereinbarungen [...], welche den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen geeignet sind und eine [...] Verfälschung des Wettbewerbs innerhalb des Binnenmarkts bezwecken oder bewirken.“

²⁰ C. Koenig/J. Paul, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV, Rn. 90; E.-J. Mestmäcker/H. Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 306.

²¹ EuG v. 15.06.2010 Rs. T-177/07 (*Mediaset*), Rn. 146; EuGH v. 18.07.2011 Rs. C-403/10 P (*Mediaset*), Rn. 117;

²² Vgl. hierzu den Verweis der die Kommission auf die divergierenden Regelungsgegenstände in EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2680: Das Beihilfenrecht betrifft Eingriffe des Staates in der Finanzierung der Industrie, wohingegen das Kartellrecht privates Verhalten zum Gegenstand hat.

²³ Bekanntmachung der Kommission v. 09.12.1997 ABl. C 372/03, Rn. 4; eine solche Analyse wohl durchführend vgl. hierzu Aufforderung der Kommission v. 16.03.2010 C 64/08 (*Audi Hungaria Motor Kft*), Rn. 95; G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. Juli 2017, Art. 107 AEUV, Rn. 67.

ist. Eine gewisse „Vorprägung“ ergibt sich dabei durch die vorangegangene Vorteils- sowie Selektivitätsprüfung. Im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung wird innerhalb der Selektivität der Wettbewerb als ungeschriebenes Hilfskriterium für den Begünstigten herangezogen und in der Sache konkludent ein Markt bestimmt.²⁴ Eine Normierung findet sich in Art. 107 Abs. 1 AEUV hingegen erst an dessen Ende. Systematisch ergibt sich für den Wettbewerbsbegriff hieraus der Charakter einer abschließenden Gesamtschau, wobei die vorangegangenen Prüfungsergebnisse kohärent fortzuführen sind. Die Marktbestimmung erfolgt folglich allein durch die Auswertung vorheriger Prüfungsergebnisse, wobei aufgrund der negativen Integrationswirkung des Beihilfenrechts eine Binnenmarktbehandlung maßgeblich ist. Notwendigerweise ist sodann eine weitergehende Analyse in Hinblick auf die auf diesem Markt konkurrierenden Unternehmen geboten. Für die Bestimmung des Wettbewerbes muss daher die Analyse der Konkurrenten auf dem vorgegebenen Markt charakteristisch sein. In diesem Sinne hat sich auch die Kommission in ihrer Bekanntmachung²⁵ geäußert, allerdings bezogen auf die Verfälschung als solche. Eine Verfälschung liegt dann vor, wenn „eine vom Staat gewährte Maßnahme geeignet ist, die Wettbewerbsposition des Empfängers gegenüber seinen Wettbewerbern zu verbessern“.²⁶ Hinzukommend sollen rechtliche Monopole eine Verfälschung ausschließen, da dort gerade keine Konkurrenz existiert.²⁷ Im Ergebnis betrachtet somit auch die Kommission die Konkurrenz²⁸, ohne dies näher zu spezifizieren.

Gerade in Fällen sektoraler Selektivität wird nur cursorisch auf den Wettbewerb Bezug genommen, sodass eine Konkretisierung an diesem Prüfungspunkt zwingend geboten sein kann. Grund hierfür ist, dass innerhalb

²⁴ Hierzu auch in diesem Band: L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 103 (108 f.) unter § 6 II.2.b.aa.

²⁵ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01.

²⁶ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01, Rn. 187 mit Verweis auf EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11; EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 80; genannt wird dabei auch der Begriff der Chancengleichheit, vgl. C. Koenig/J. Paul, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV, Rn. 87; E.-J. Mestmäcker/H. Schweitzer, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 307.

²⁷ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01, Rn. 188.

²⁸ Vgl. hierzu auch den Wortlaut der Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL C 262/01, Rn. 188 lit. c („konkurriert“).

eines Sektors in der Regel kein Wettbewerb bestehen oder dieser nur schwer zu identifizieren sein wird. Aufgrunddessen ergibt sich nur eine oberflächliche oder gar keine „Vorprägung“ für die hiesige Bestimmung des Wettbewerbes. Das gilt in jedem Fall, sofern allein der adressierte Sektor innerhalb des Binnenmarktes betrachtet wird. In der Folge muss zum einen prinzipiell ein Konkurrenzverhältnis mit anderen Sektoren denkbar und zum anderen dann eine Einbeziehung dessen angezeigt sein. Dies soll im Folgenden anhand steuerrechtlicher Normen exemplarisch dargelegt werden. Indes dient das Beihilfenrecht gerade nicht als Instrument der Rechtsangleichung zwischen den Mitgliedstaaten und könnte durch diese erweiternde Betrachtung die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten konterkarieren.

Die Steuerfreistellung gemäß § 3 Nr. 71 EStG²⁹ begünstigt die private Investmentbranche, indem der Erwerb eines Anteils an Kapitalgesellschaften steuerfrei gestellt wird. Die Steuerfreistellung steht sowohl inländischen wie ausländischen Investoren offen, sodass es bei einer Binnenmarktbeurteilung potenziell keine Konkurrenten gibt. Gewerbliche Investoren im In- und Ausland stehen hierzu aber in Konkurrenz und würden ansonsten außer Betracht bleiben, sodass eine Beihilfenrelevanz zu verneinen sein könnte. Im Ergebnis kann hierdurch die „lückenhafte“ Selektivitätsprüfung mit der ausdifferenzierten Bestimmung des Wettbewerbes geschlossen werden. Entsprechende Überlegungen lassen sich auch im Agrarsektor anstellen (§ 13 Abs. 3 EStG, § 25 KStG, § 4 Nr. 9 VersStG), welcher grundsätzlich nicht zu einem anderen Sektor in Konkurrenz steht.

Im Rahmen der Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 8 a) KraftStG werden Schaustellergewerbe unmittelbar und Zugmaschinenhersteller mittelbar begünstigt, sodass sich zwei durch die Selektivität vorgeprägte Märkte ergeben, die jeweils in Konkurrenz zu anderen Unternehmen stehen. Zweifelhaft ist in diesem Fall, ob zwei Wettbewerbe zu bestimmen sind, die auch jeweils verfälscht werden müssen.

Als weiteres Beispiel dient § 50 EnergieStG a.F., der eine Steuerbegünstigung für Biokraftstoffe gewährte. Die Wettbewerbsbestimmung kann aufgrund des Tätigkeitsbezuges durch eine kohärente Nutzbarmachung der Selektivitätsprüfung erfolgen. Anknüpfungspunkt im Rahmen der Selektivität ist die Tätigkeit mit der Einfuhr oder Herstellung von Biokraftstoffen.

²⁹ Siehe Tabelle in diesem Band (§ 13).

Durch die spezifische Tätigkeit und das Produkt ist der Markt, auf dem sich im liberalisierten Energiemarkt zweifellos Konkurrenz findet, hinreichend konkretisiert. Eine ausdifferenzierte Bestimmung des Wettbewerbes kann hier entbehrlich sein.

Die Steuerfreistellung für sanierungsbedürftige Unternehmen (§ 3a EStG n.F.) und die Sanierungsklausel (§ 8c (Abs. 1a) KStG) knüpfen hingegen nicht an den Tätigkeitsbereich des Unternehmens an. Diese stehen grundsätzlich allen sanierungsbedürftigen Unternehmen offen und wird eigenschaftsbezogen gewährt (Unternehmen in Schwierigkeit)³⁰. Eine Differenzierung wäre nur anhand der Sanierungsbedürftigkeit denkbar, wodurch der Markt näher umrissen würde. Ob ein Markt für sanierungsbedürftige Unternehmen als solches besteht, ist hingegen aufgrund der insolvenzrechtlichen Tangierung zweifelhaft. Dennoch haben auch diese Unternehmen einen Verkehrswert, der sich in der Regel an der Sanierungsfähigkeit messen lässt. Als Bezugspunkt können dann ausländische sanierungsbedürftige sowie wirtschaftliche Unternehmen herangezogen werden, wobei die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten mit der Grundentscheidung des Steuersystems zu beachten ist. Anknüpfend hieran beschränkte sich die Kommission in ihrem Beschluss³¹ auf die Annahme, dass fast alle Branchen der deutschen Wirtschaft und mithin der unter § 8c (Abs. 1a) KStG fallenden Unternehmen auf Märkten vertreten seien, auf denen Wettbewerb herrscht.³² Dieses Beispiel zeigt, dass eine generalisierende Analyse des Wettbewerbes gerade bei Steuergesetzen zwar zweckmäßig ist, aber dogmatisch nicht überzeugen kann.

2. Verfälschung des Wettbewerbes

Wenn auch die Bestimmung des Wettbewerbs zumeist konkludent oder generalisierend durch die Kommission und Gerichte erfolgt, so finden sich bezüglich der Verfälschung als solcher Konkretisierungen. Umfasst werden aufgrund des insoweit eindeutigen Wortlauts von

³⁰ Hierzu auch in diesem Band: *L. Neckenich*, HFSt 8 (2018), 103 (117) unter § 6 II.2.b.bb.(4)(b) sowie Tabelle in diesem Band (§ 12).

³¹ Beschluss der Kommission v. 26.01.2011 2011/527/EU (*Sanierungsklausel*).

³² Beschluss der Kommission v. 26.01.2011 2011/527/EU (*Sanierungsklausel*), Rn. 103; vgl. hierzu auch EuG v. 04.02.2016 Rs. T-287/11 (*Sanierungsklausel*), Rn. 32 mit Verweis auf obigen Beschluss.

Art. 107 Abs. 1 AEUV neben aktuellen auch potenzielle Verfälschungen. Eine Verfälschung kann dabei nicht durch den Vergleich bestehender Steuersysteme innerhalb der Union angenommen werden, diese sind aufgrund der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten anzuerkennen. Das Beihilfenrecht soll gerade ein systemwidriges Ausbrechen im *Status quo* zugunsten spezieller Wirtschaftsbranchen verhindern, aber nicht eine Harmonisierung der Steuersysteme bewirken.³³ Ausschlaggebend ist dabei die Wahrscheinlichkeit einer Verfälschung, eine spezifische zeitliche Komponente ist nicht zu einzubeziehen.³⁴

Grundlegend wurden erstmals in der Rechtssache *Philip Morris*³⁵ Kriterien benannt. Eine Verfälschung ist demnach gegeben, wenn die von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern verstärkt.³⁶ Der Gerichtshof verwies dabei auf den von der Kommission vorgetragenen Vergleich des Wettbewerbes vor und nach Zahlung der Beihilfe³⁷, was wiederum die Forderung nach einer - zumindest generalisierenden - Marktanalyse bestärkt. Weitergehend wurde schon alleine aufgrund der unionalen Liberalisierung eines Wirtschaftssektors die Eignung für eine (potenzielle) Auswirkung auf den Wettbewerb bejaht.³⁸

³³ J. Blumenberg/W. Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), S. 17 f.; W. Schön, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilferechts, Beiheft 69 zur ZHR (2001), S. 117.

³⁴ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 33.

³⁵ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*): Eine Verfälschung wurde darin gesehen, dass die Kosten der Produktion für das Unternehmen Philip Morris selbst gesenkt und andere Unternehmen eine Erweiterung auf eigene Kosten durchführen mussten, wodurch Exportmöglichkeiten für Philip Morris verstärkt wurden.

³⁶ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11; EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 53; EuGH v. 14.09.1994 verbundene Rs. C-278/92, C-279/92, C-280/92 (*Königreich Spanien*), Rn. 40; EuGH v. 26.06.2003 Rs. C-182/03 (*Forum 187*), Rn. 131: „Verstärkt eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmers gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel, muss dieser als von der Beihilfe beeinflusst erachtet werden“.

³⁷ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11, 12; A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 154.

³⁸ EuGH v. 13.02.2003 Rs. C-409/00 (*Spanien/Kommission*), Rn. 75; EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito*), Rn. 55.

In der Rechtssache *Heiser*³⁹ wurde eine fehlende Vorsteuerberichtigung als wettbewerbsverfälschend angesehen, da die unterlassene Kürzung bereits gewährten Vorsteuerabzuges das Unternehmen von Kosten freistellte, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder üblichen Tätigkeit zu tragen gehabt hätte.⁴⁰ Diese Betriebsbeihilfen werden vom Gerichtshof als grundsätzlich wettbewerbsverfälschend angesehen.⁴¹ Pauschal lässt sich hieraus aufgrund der Komplexität der Steuersysteme indes nicht folgern, dass jede steuerrechtliche Vergünstigung eine Betriebsbeihilfe ist. Vielmehr ist bei jeder Begünstigung zu betrachten, ob diese typischerweise zu einer Verminderung laufender Kosten führen kann.

Die Kommission nimmt in der Praxis eine Verfälschung an, „wenn der Staat einem Unternehmen in einem liberalisierten Wirtschaftszweig, in dem Wettbewerb herrscht oder herrschen könnte, einen finanziellen Vorteil gewährt“.⁴² Auffallend ist dabei die Verwendung des Begriffs des Vorteils. Ob die Kommission damit einen Verweis auf die vorangegangene Vorteilsprüfung⁴³ bezweckte, ist indes zweifelhaft. Im Ergebnis würde jedem beihilfenrechtlich relevanten Vorteil eine wettbewerbsverfälschende Wirkung immanent innewohnen.⁴⁴ Das primärrechtlich verankerte Tatbestandsmerkmal der Wettbewerbsverfälschung würde zugleich ausgehöhlt und eine Prüfung gänzlich obsolet. Zwar kann dies ein Ansatz zum Umgang mit komplexen Steuerregelungen sein, allerdings nur mit einem anderen Bezugspunkt. Die Vorteilsprüfung nimmt abstrakt eine Abweichung von der Grundentscheidung⁴⁵ in Blick, während sich die Verfälschung auf den zuvor bestimmten Markt bezieht. Die Frage nach einer Verfälschung stellt

³⁹ EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*).

⁴⁰ EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 55.

⁴¹ EuGH v. 09.06.2011 Rs. C-71/09 P (*Comitato Venezia vuole vivere*), Rn. 136; EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*, § 52 Abs. 8 EStG), Rn. 30.

⁴² Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 187 mit Verweis auf EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 141-147 sowie EuGH v. 24.07.2003 Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*).

⁴³ Hierzu auch in diesem Band: J. Schmidt, HFSt 8 (2018), 39 (39 ff.) unter § 3.

⁴⁴ Vgl. für Ausführungen in diese Richtung: Schlussanträge GA F. Capotorti v. 18.06.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2698; Schlussanträge GA J.-P. Warner v. 15.05.1974 Rs. C-173/73 (*Italien/Kommission*), Rn. 729; Schlussanträge GA C. O. Lenz v. 16.04.1986 C-40/85 (*Belgien/Kommission*), Rn. 2334; kritisch hierzu W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEU, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 32.

⁴⁵ Hierzu auch in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (7 ff.) unter § 2.

sich erkennbar nur bei Bejahung eines Vorteils, sodass die dabei festgestellte Abweichung grundsätzlich eine Betrachtung der Auswirkungen auf dem zuvor bestimmten Markt indiziert. Folglich muss das „systemwidrige Ausbrechen“ gerade auf diesem Markt erfolgen.

Im Falle des § 9 Abs. 2 Var. 2 StromStG verneinte die Kommission eine Verfälschung des Wettbewerbes.⁴⁶ Grund hierfür war, dass hinsichtlich des oberleitungsgebundenen Busverkehrs keine konkurrierenden Anbieter in der Gemeinschaft vorhanden waren, da solche Transportmittel typischerweise auf Befriedigung von Verkehrsbedürfnissen des Personenverkehrs in einem Stadtgebiet bzw. Ballungsraum gerichtet sind.⁴⁷

Die Steuerfreistellung von Sanierungserträgen gemäß § 3a EStG n.F.⁴⁸ soll dem Grundgedanken nach Unternehmen die weitere Teilnahme am Markt zur Rückkehr in die Wirtschaftlichkeit ermöglichen. Folglich sichert diese Begünstigung den *Status quo*, sodass sich womöglich keinerlei Auswirkungen am Markt ergeben und damit keine Verfälschung vorliegt. Dies hängt entscheidend davon ab, wie weit der Markt und damit der Wettbewerb zuvor bestimmt wurde. Sofern auch der Binnenmarkt als Ganzes und somit wirtschaftliche, rentable Unternehmen als Konkurrenz einbezogen sind, ergibt sich eine Verfälschung anhand folgender Überlegungen: Der Marktmechanismus wird mittels dem künstlichen Aufrechterhalten unrentabler Kapazitäten konterkariert und im Ergebnis verfälscht.⁴⁹ Wenn aber nur der Markt sanierungsbedürftiger Unternehmen⁵⁰ betrachtet wird, so erhalten alle Wettbewerber (potenziell) die gleiche Begünstigung, eine Auswirkung ist gerade auf diesem Markt nicht feststellbar. Indes kann eine Verfälschung und Steuerfreistellung nicht mehr vorliegen, wenn das Unternehmen vom Markt mangels weiterer wirtschaftlicher Tätigkeit ausscheidet.⁵¹ Gleichmaßen kann ein „Ausscheiden“ auch bei erfolgreicher Sanierung

⁴⁶ Mitteilung der Kommission v. 12.06.1999 ABl. C 166/2; siehe auch Tabelle in diesem Band (§ 12).

⁴⁷ H. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, Rn. B29.

⁴⁸ Vgl. Tabelle in diesem Band (§ 12).

⁴⁹ M. Strüber/C. von Donat, BB 2003, S. 2036 (2041); H. Kußmaul/D. Licht, DB 2017, 1797 (1800).

⁵⁰ Dies setzt die grundlegende Anerkennung des Bestehens eines solchen Marktes voraus, siehe hierzu ausführlich unter § 8 II.1.

⁵¹ J. Hermann, ZinsO 2003, S. 1069 (1075); A. Wehner, NZI 2012, S. 537 (539); H. Kußmaul/D. Licht, DB 2017, 1797 (1800).

vorliegen, sofern die Bestimmung des Wettbewerbes auf den Markt sanierungsbedürftiger Unternehmen begrenzt wurde. Diese Sichtweise verkennt den abstrakt-generellen Charakter der Norm, sodass es auf den Zeitpunkt des Ausscheidens des einzelnen Unternehmens nicht ankommen kann, sondern vielmehr auf den Zeitpunkt der potenziellen Inanspruchnahme der Steuerfreistellung. Aufgeworfen ist sodann die Frage, ob eine Verfälschung dem Grunde nach vorliegen kann, wenn alle Wettbewerber auf dem zuvor bestimmten Markt die Begünstigung potenziell in Anspruch nehmen können.

Im Falle der Sanierungsklausel (§ 8c (Abs. 1a KStG) ist die Annahme einer Verfälschung zweifelhaft. Die Norm führt die nationale Verlustnutzung nach § 10d EStG auf den gebotenen Umfang zurück, also auf die grundsätzliche Nutzbarkeit eines Verlustvortrages.⁵² Eine Auswirkung auf den Wettbewerb ergibt sich daraus dem Grunde nach nicht, die Mitgliedstaaten sind in ihrer Grundentscheidung (Verlustnutzung) aufgrund ihrer Steuerhoheit frei.

III. Die „Zwischenstaatlichkeitsklausel“

Eine Beihilfe ist mit dem Binnenmarkt unvereinbar, „soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt“. Vornehmlich aufgeworfen ist die Frage, ob und in welcher Weise eine Beihilfe mit rein innerstaatlicher oder lokaler Auswirkung unter dieses Merkmal zu fassen ist.

1. Begriff des Handels

Der unionsrechtlich determinierte Begriff „Handel“ ist autonom vom nationalen Recht der Mitgliedstaaten⁵³ auszulegen. Erfasst werden alle wirt-

⁵² G. Breuninger/M. Ernst, GmbHR 2011, S. 673 (682); hierzu auch in diesem Band: C. Jung/L. Neckenich, HFSt 8 (2018), 7 (21) unter. § 2 IV.1.c. sowie EuGH v. 28.06.2018 Rs. C-203/16 P (*Heitkamp/Kommission*), Rn. 86 ff.; siehe zudem die Ausführungen in der Tabelle in diesem Band (§ 12).

⁵³ Vgl. hierzu den Begriff des „Handelsgewerbes“ in § 1 Abs. 2 HGB mit Ausnahmen in § 6 Abs. 1 GewO.

schaftlichen Aktivitäten wie Produktion, Warenaustausch und die Erbringung von Dienstleistungen⁵⁴ ohne die „freien“ Berufe.⁵⁵ Aufgrund des weitgehenden Verständnisses werden auch Steuern erfasst.

2. Beeinträchtigung des Handels

Das Ziel eines gemeinsamen Binnenmarktes⁵⁶ ist integraler Bestandteil der Europäischen Integration⁵⁷. Eine Beeinträchtigung des Handels setzt immanently einen grenzüberschreitenden Bezug voraus, obgleich dessen Beschränkung dem Unionsrecht fremd ist. Konkuriert ein Unternehmen mit Produkten aus anderen Mitgliedstaaten oder exportiert⁵⁸ es dorthin, ist der Handel mittelbar durch (potenzielle) Wettbewerbspositionen oder Handlungsmöglichkeiten⁵⁹ tangiert.⁶⁰ Eine Teilnahme am innergemeinschaftlichen Handel ist nicht erforderlich, es genügt vielmehr das Erschwernis der grenzüberschreitenden Markterschließung für andere Unternehmen durch die Begünstigung.⁶¹

E contrario können rein innerstaatliche Auswirkungen tatbestandlich keine Beeinträchtigung des Handels begründen.⁶² Das Kriterium der „lokalen“ Auswirkung wurde in der Vergangenheit zur Konkretisierung dessen angeführt, wobei diese Versuche vage blieben. Für die Praxis sind die

⁵⁴ H. Heinrich, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kapitel 1, 1. Teil, Rn. 243.

⁵⁵ V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3.

⁵⁶ Hierzu ist insbesondere auf Art. 3 Abs. 1 S. 1 EUV und Art. 3 Abs. 1 lit. b AEUV hinzuweisen; V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (4).

⁵⁷ Vgl. dazu die Präambel zum AEUV: „immer engeren Zusammenschluss der europäischen Völker“.

⁵⁸ Insbesondere bei Export der Mehrzahl der Produkte, vgl. hierzu: EuGH v. 21.03.1990 Rs. C-142/87 (*Königreich Belgien*), Rn. 32 ff.

⁵⁹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 94.

⁶⁰ EuGH v. 17.06.1999 Rs. C-75/97 (*Maribel a und b*), Rn. 47; EuGH v. 14.09.1994 verbundene Rs. C-278/92, C-279/92, C-280/92 (*Königreich Spanien*), Rn. 40; EuGH v. 21.03.1991 Rs. C-303/88 (*Italienische Republik*), Rn. 27; EuGH v. 13.07.1988 Rs. C-102/87 (*Frankreich/Kommission*), Rn. 19.

⁶¹ J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), S. 450; EuGH v. 15.06.2006 Rs. C.393/04 (*Air Liquide Industries*), Rn. 35.

⁶² W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 39; Schlussanträge GA G. Tesouro v. 19.09.1989 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 28; V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (4).

von der Kommission veröffentlichten Beispiele⁶³ aufgrund des Einzelfallcharakters wenig hilfreich, eine gefestigte Rechtsprechung oder Kommissionsentscheidungspraxis besteht wiederum nicht.

Die Kommission nahm in diesen Fällen zunächst stets eine Beeinträchtigung an, sofern sich der Mitgliedstaat nicht explizit auf das Fehlen berief.⁶⁴ Im Anschluss daran wurden eine fehlende internationale Reputation und rein lokale Nachfrage⁶⁵ als Kriterien herangezogen, teilweise verbunden mit Grenznähe und Sprachbarriere⁶⁶. Eine stringente Dogmatik lässt sich anhand dieser Entscheidungen nicht erkennen. In der Pressemitteilung⁶⁷ verneinte die Kommission die Beihilfenwidrigkeit von sieben Fällen staatlicher Maßnahmen zur Förderung rein lokaler Vorhaben mangels Beeinträchtigung des Handels. Hervorzuheben ist dabei der Beschluss hinsichtlich des *Golfclubs*⁶⁸, da dieser teilweise von der Körperschaftsteuer im Vereinigten Königreich befreit wurde.⁶⁹ Die Kommission lehnte eine Beeinträchtigung des Handels durch die Gewährung der Steuerbefreiung für Gewinne aus Geschäften mit Nichtmitgliedern ab. Die Nachfrage des Amateurlubs beschränkte sich dabei auf die örtliche Gemeinschaft, wodurch es unwahrscheinlich sei, dass Mitglieder aus anderen Mitgliedstaaten merklich betroffen seien.⁷⁰

⁶³ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 197.

⁶⁴ V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (12) mit Verweis auf Entscheidung der Kommission v. 28.10.2009 C(2009) 8237 (*Kunstorganisation Ungarn*), Rn. 21; Entscheidung der Kommission v. 20.11.2013 C(2013) 7870 (*Produktions- und Investitionsbeihilfe für Printmedien*), Rn. 27; Entscheidung der Kommission v. 02.05.2013 C(2013)2379 (*lettisches Kulturprogramm*), Rn. 53.

⁶⁵ V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (12 f.) mit Verweis auf Entscheidung der Kommission v. 28.11.2007 C(2007)5635 (*Bataviawerf*), Rn. 17 ff.

⁶⁶ V. Fiebelkorn/H. A. Petzold, BRZ 2017/1, S. 3 (13) mit Verweis auf Entscheidung der Kommission v. 21.9.2010 C(2010)2540 (*Baskisches Museum*), Rn. 22; ein grenzüberschreitendes Interesse wurde trotz geringen Betrages (ca. 620.200 Euro) sowie wenigen Beihilfeempfängern (11-50) bejaht.

⁶⁷ Pressemitteilung der Kommission v. 29.04.2015, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4889_de.htm (zuletzt aufgerufen am 19.08.2018).

⁶⁸ Entscheidung der Kommission v. 29.04.2015 C(2015) 2798.

⁶⁹ Die weiteren Fälle betrafen unter anderem einen Ausgleich für Verluste im Zusammenhang mit der Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen (*Landgrafen-Klinik*, SA.38035) und einen unter dem Marktpreis liegenden Mietzins für ein Medizinisches Versorgungszentrum (*Medizinisches Versorgungszentrum*, SA.37904).

⁷⁰ Entscheidung der Kommission v. 29.04.2015 C(2015) 2798, Rn. 26 ff.

Die Unionsgerichte nehmen eine Handelsbeeinträchtigung an, „wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im unionsinternen Handel stärkt“.⁷¹ Dabei schließen weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens *a priori* die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels aus.⁷² In der Rechtssache *Philip Morris*⁷³ wurde aufgrund der internationalen Ausrichtung des Unternehmens auf eine Beeinträchtigung geschlossen, da zwangsläufig Produktionskapazität und Handelsströme verstärkt werden.⁷⁴ In der Rechtssache *Altmark Trans*⁷⁵ war hingegen entscheidend, dass sich die Chancen der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen, ihre Verkehrsdienste auf dem Markt dieses Staates zu erbringen, verringern.⁷⁶ Zum Vorschein tritt implizit wiederum die gemeinsame Würdigung beider Merkmale von Art. 107 Abs. 1 AEUV, als dass diesen Kriterien bei intensivem Wettbewerb am Markt keine Relevanz beimessen werden soll⁷⁷.

Als Beispiel kann hier die geplante Sonderabschreibung für den Wohnungsbau (§ 7b EStG n.F.) dienen.⁷⁸ Die Bundesregierung erkennt selbst eine beihilfenrechtliche Relevanz an, indem der Regelungsentwurf unter den Vorbehalt der beihilfenrechtlichen Genehmigung durch die Kommission gestellt wurde. Der Wohnungsbau an sich ist aufgrund der Belegenheit der Immobilie nicht Teil einer zwischenstaatlichen Betätigung. Tan-

⁷¹ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL. C 262/01, Rn. 190 mit Verweis auf EuGH v. 14.01.2015 Rs. C-518/13 (*Eventech/The Parking Adjudicator*), Rn. 66; EuGH v. 08.12.2013 verbundene Rs. C-197/11, C-203/11 (*Libert u. a.*), Rn. 77; EuG v. 04.04.2001 Rs. T-288/97 (*Friulia Venezia Giulia*), Rn. 41. EuGH v. 10.01.2006 Rs. C-222/04 (*Cassa di Risparmio di Firenze*), Rn. 141.

⁷² EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 35; Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABL. C 262/01, Rn. 192 mit Verweis auf EuGH v. 14.01.2015 Rs. C-518/13 (*Eventech/The Parking Adjudicator*), Rn. 68.

⁷³ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*).

⁷⁴ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 11.

⁷⁵ EuGH v. 24.07.2003 Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*).

⁷⁶ In diesem Sinne auch EuGH v. 24.07.2013 Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*), Rn. 78; EuGH v. 13.07.1988 Rs. C-102/87 (*Französische Republik*), Rn. 19; EuGH v. 21.03.1991 Rs. C-305/89 (*Italienische Republik*), Rn. 26.

⁷⁷ EuGH v. 29.04.2004 Rs. C-278/00 (*Altmark Trans*), Rn. 70.

⁷⁸ Zu diesem Beispiel *W. Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, *EU State Aids*, 5. Aufl. 2016, S. 400 Rn. 13-017.

giert könnten aber die Baustoffhersteller sowie Bauunternehmen aus anderen Mitgliedstaaten sein, sofern die Gewährung der Sonderabschreibung nicht abhängig von der Tätigkeit eines inländischen Unternehmens wäre.⁷⁹ In der Rechtssache *Salengo*⁸⁰ entschied der Gerichtshof, dass ein Mitgliedstaat Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht in Form steuerlicher Diskriminierungen für aus anderen Mitgliedstaaten stammende Erzeugnisse einführen oder genehmigen darf.⁸¹ Ein solcher Fall von Diskriminierung kann hier gerade vorliegen.

Weiterhin kann die Sanierungsklausel für Körperschaften (§ 8c Abs. 1a KStG) zu einer Handelsbeeinträchtigung führen.⁸² Die Möglichkeit von Verlustvorträgen beeinflusst zumindest potenziell die Standortwahl eines Unternehmens. Hiergegen wird angeführt, dass § 8c KStG allen Unternehmen die Möglichkeit des Verlustvortrages eröffnet und jeder Verlustverrechnungsregel die Anregung der wirtschaftlichen Tätigkeit immanent ist, sodass sich am Ende langfristige Importe und Exporte wechselseitig bedingen.⁸³ Ein solcher Ausgleich von hypothetischer Natur als Argument gegen eine Handelsbeeinträchtigung scheint zweifelhaft, da dies auch von der Tätigkeit des Unternehmens abhängt. Gleichwohl würde bei der Annahme einer Handelsbeeinträchtigung die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten tangiert, als dass die Grundentscheidung (Nutzbarmachung des Verlustabzuges) an sich in Zweifel gezogen würde.

Der BFH formulierte in dem EuGH-Vorlagebeschluss zum Beihilfencharakter der Steuervergünstigung gemäß § 6a GrEStG, dass nur dann eine Eignung zur Beeinträchtigung des Handels vorliegt, sofern *„diese Eignung grundsätzlich jeder Steuerbegünstigung innewohnt“*⁸⁴. Im Umkehrschluss

⁷⁹ Vgl. hierzu auch: Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, 03/2017, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 22, 29.

⁸⁰ EuGH v. 27.05.1981 verbundene Rs. C-142/80 und C-143/80 (*Salengo*).

⁸¹ EuGH v. 27.05.1981 verbundene Rs. C-142/80 und C-143/80 (*Salengo*), Rn. 28.

⁸² Der EuGH verneinte bereits das Vorliegen eines selektiven Vorteils, sodass das Merkmal der Handelsbeeinträchtigung nur hilfsweise heranzuziehen wäre; vgl. hierzu EuGH v. 28.06.2018 Rs. C-203/16 P (*Heitkamp/Kommission*).

⁸³ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, 03/2017, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 31; siehe auch Tabelle in diesem Band (§ 12).

⁸⁴ BFH v. 30.05.2017 II R 62/14, Rn. 63; siehe hierzu Tabelle in diesem Band (§ 12).

geht der BFH mithin davon aus, dass einer Steuerbegünstigung eine Handelsbeeinträchtigung entweder immanent oder gänzlich fremd ist im Sinne einer zu weitreichenden „Alles-oder-nichts“-Lösung.

Für die Praxis kann ein Vergleich der Beihilfe als Fremdkörper des unionalen Verkehrs⁸⁵ anschaulich sein, ohne welche sich dieser (potenziell) anders entwickelt hätte. Zu fragen wäre, ob die Einfuhr oder die Ausfuhr erleichtert bzw. kehrseitig für den Konkurrenten (durch die Beihilfe⁸⁶) erschwert wird.⁸⁷ Gleichwohl gewährt dies keine Rechtssicherheit für den Beihilfenadressaten.

IV. Anforderungen an die Kommissionsentscheidung

Die Kommission trifft eine Entscheidung darüber, ob Beihilfen *„den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen [...] soweit sie den Handel beeinträchtigen“*. Der Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV scheint hinsichtlich der Handelsbeeinträchtigung eine effektive Auswirkung der Beihilfe zu erfordern. Der Nachweis dessen ist für die Kommission kaum möglich, sodass diese selbst nicht allzu hohe Anforderungen daran stellt.⁸⁸ In der Rechtssache *Alzetta*⁸⁹ führte der Kläger aus, dass *„eine Entscheidung der Kommission, die keine Angaben zur Situation des betreffenden Marktes, zum Anteil des beihilfebegünstigten Unternehmens an diesem Markt, zu den Handelsströmen des betreffenden Produkts zwischen den Mitgliedstaaten und zu den Ausfuhren des Unternehmens enthalte, das Erfordernis einer Begründung nicht erfülle“*⁹⁰.

⁸⁵ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 38.

⁸⁶ Für eine solche Kausalbeziehung: S. Hoischen, Die Beihilfenregelung in Art. 92 EGWV (1989), S. 59.

⁸⁷ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 38; G. von Wallenberg/M. Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. Juli 2017, Art. 107 AEUV, Rn. 74; B. Bär-Bouyssière, in: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, Art. 107 AEUV, Rn. 56.

⁸⁸ Schlussanträge GA V. *Trstenjak* v. 09.06.2011 Rs. C-71/09 P (*Venezia vuole vivere*), Rn. 162.

⁸⁹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*).

⁹⁰ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 68; EuGH

Jedoch sehen die Gerichte diese restriktive Auslegung nicht mit dem System der Kontrolle staatlicher Beihilfen vereinbar, sodass die Kommission daher nur plausibel darlegen muss, dass die Beihilfe geeignet sei den Wettbewerb zu verfälschen sowie den Handel zu beeinträchtigen.⁹¹ Höhere Anforderungen wurden bisweilen dann gestellt, wenn die Beihilfe ausschließlich die Erschließung von Drittstaaten fördern soll, da der innergemeinschaftliche Handel in diesem Fall nur mittelbar betroffen ist.⁹² Eine systematische Parallele besteht dabei zu den Anforderungen an die ständige Kontrolle bestehender Beihilfen nach Art. 108 Abs. 1, 2 AEUV⁹³.⁹⁴ *In conclusio* würden bei einer wortlautgetreuen Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV die Mitgliedstaaten mittels einer höheren Nachweispflicht der Kommission bevorzugt, die Beihilfen ohne Unterrichtung der Kommission gewähren.⁹⁵ Dementsprechend ist die Kommission verpflichtet, die zum Zeitpunkt der Gewährung der Beihilfe „*absehbaren Auswirkungen*“⁹⁶ auf den Wettbewerb und innergemeinschaftlichen Handel darzulegen. Dem Grundsatz der Sachaufklärung genügt die Kommission bei einer Plausibilitätskontrolle⁹⁷ der maßgeblichen Umstände, eine Wiederholung

v. 13.03.1985 verbundene Rs. C-296/82 und C-318/82 (*Leeuwarder Papierwrenfabriek*), Rn. 24.

⁹¹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*). Rn. 95 mit Verweis auf EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 9-12.

⁹² *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), S. 452; EuGH v. 30.04.2009 Rs. C-494/06 P (*Wam SpA*), Rn. 62.

⁹³ Hierzu in diesem Band: *J. Brandau*, HFSt 8 (2018), 243 (243 ff.) unter § 11.

⁹⁴ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 79.

⁹⁵ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 79 mit Verweis auf EuGH v. 14.02.1990 Rs. C-301/87, Rn. 32 f.; EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 67.

⁹⁶ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 80; EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 12; EuG v. 06.07.1995 Rs. T-447/93 bis T-449/93 (*AITEC*), Rn. 139, 141.

⁹⁷ Dafür mag auch der hohe Verwaltungsaufwand und Ressourcenverbrauch sprechen, die Kommission möchte sich auf die Durchsetzung des Beihilfenrechts und auf Fälle mit größerer Auswirkung auf den Binnenmarkt konzentrieren, vgl. hierzu die Pressemitteilung der Kommission v. 29.04.2015, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4889_de.htm (zuletzt aufgerufen am 19.08.2018).

des Wortlautes von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist nicht ausreichend.⁹⁸ Die Überlegungen der nationalen Behörde müssen derart einbezogen werden, dass die Gerichte ihre Kontrolle ausüben und der Beihilfenadressat zur Wahrnehmung seiner Rechte die tragenden Gründe für die Maßnahme erkennen kann.⁹⁹ Ausschlaggebend ist dabei die Wahrscheinlichkeit einer Verfälschung des Wettbewerbes bzw. Beeinträchtigung des Handels, eine spezifische zeitliche Komponente ist nicht einzubeziehen.¹⁰⁰ Indiz dafür kann eine Ausrichtung der Tätigkeit des Unternehmens auf den Binnenmarkt der Union sein, was sich an dem aus den Exportzahlen zu ermittelnden Umsatz zeigt.¹⁰¹ In der Rechtssache *Tubemeuse*¹⁰² merkte der Gerichtshof sogar an, dass es aufgrund des Umsatzes in Höhe von 90 % durch Ausfuhren daher „verständlicherweise vor auszusehen gewesen sei, dass diese seine Tätigkeiten nunmehr auf den Binnenmarkt der Gemeinschaft ausrichten werde“.¹⁰³ Dies zeigt das weite Verständnis der Begründungspflicht durch die Kommission und Gerichte. Im Steuerrecht ist daher aufgrund des abstrakt-generellen Charakters der Normen nicht jeder denkbare Einzelfall einzubeziehen, sondern anhand des Tatbestandesmerkmale und Rechtsfolgen eine Eignung darzulegen.¹⁰⁴

V. Erfordernis einer quantitativen Einschränkung?

Ausgangspunkt für Überlegungen zur Modifikation beider Tatbestandsmerkmale von Art. 107 Abs. 1 AEUV sind die weitreichenden Rechtsfolgen¹⁰⁵ im Vergleich zu der Gewährung eines geringen Beihilfebetrages an ein kleines oder nur regional tätiges Unternehmen.

⁹⁸ EuG v. 18.09.2015 Rs. T-1/08 (*Buczek*), Rn. 104 ff.

⁹⁹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 104 mit Verweis auf EuG v. 25.06.1998 Rs. T-371/94, T-394/94 (*British Airways*), Rn. 89, 94 f.

¹⁰⁰ W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 33.

¹⁰¹ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 80.

¹⁰² EuGH v. 12.03.1990 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*).

¹⁰³ EuGH v. 12.03.1990 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 35-40, EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 67; EuGH v. 9.6.2011 Rs. C-71/09 P (*Comitato Venezia vuole vivere*), Rn. 134.

¹⁰⁴ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), S. 452.

¹⁰⁵ Hierzu auch in diesem Band: D. Reich, HFSt 8 (2018), 219 (219 ff.) unter § 10.

Infolgedessen wird eine gewisse „Spürbarkeit“¹⁰⁶, „Geringfügigkeit“¹⁰⁷ oder ein Kriterium der „merklichen Auswirkung“¹⁰⁸ der Verfälschung bzw. Beeinträchtigung gefordert. Teils wurde angedacht, eine Schwelle oder einen Prozentsatz¹⁰⁹ festzulegen, bis zu welchen keine Wettbewerbsverfälschung oder Handelsbeeinträchtigung vorliegen soll. Gleichmaßen wurde die Vermutung der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht vorbehaltlich des Gegenbeweises durch die Kommission in Erwägung gezogen.¹¹⁰ Ebenso ist eine „Bagatellgrenze“ denkbar.

Dementgegen lehnen die Gerichte ein solches Kriterium in ständiger Rechtsprechung¹¹¹ ab. Weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens oder des betreffenden Tätigkeitsgebietes sollen von vorneherein die Möglichkeit einer Wettbewerbsbeeinträchtigung oder Verfälschung des Handels ausschließen.¹¹² Ein geringer Betrag kann gerade in einem durch eine große Anzahl kleiner Unternehmen geprägten (lebhaften)¹¹³ Markt Auswirkungen auf den Wettbewerb bzw. Handel haben, sodass die Beihilfe von vorneherein nicht als geringfügig bezeichnet werden kann.¹¹⁴ In diesem Zusammenhang warf die Kommission in der Rechtssache *Philip*

¹⁰⁶ EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 30.

¹⁰⁷ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 84.

¹⁰⁸ EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2676, 2680, 2682, worin der Begriff der „merklichen Auswirkung“ vom Kläger mit Erwidern durch die Kommission angeführt, aber nicht in den Entscheidungsgründen genannt wurde.

¹⁰⁹ Ablehnend dazu vgl. EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 32 f.

¹¹⁰ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 56; EuGH v. 12.03.1990 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 43; EuGH v. 28.04.1993 Rs. C-364/90 (*Italien/Kommission*), Rn. 24.

¹¹¹ EuGH v. 03.03.2005 Rs. C-172/03 (*Heiser*), Rn. 32; EuGH v. 19.09.2000 Rs. C-156/98 (*Deutschland/Kommission*, § 52 Abs. 8 EStG), Rn. 32, 39; EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 46; EuG v. 09.09.2009 Rs. T-227/01 (*Territorio Historico de Alava*), Rn. 148; *M. Heidenhain*, in: ders. (Hrsg.), *European State Aid Law* (2010), § 4 Rn. 73.

¹¹² EuGH v. 12.03.1990 Rs. C-142/87 (*Tubemeuse*), Rn. 43; EuGH v. 24.07.2003 Rs. C-280/00 (*Altmark Trans*), Rn. 81; EuGH v. 03.03.2005 C-172/03 (*Heiser*), Rn. 32 f.

¹¹³ EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 49; EuGH v. 17.09.1980 (*Philip Morris*), Rs. C-730/79, Rn. 2678.

¹¹⁴ EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 71, 86.

*Morris*¹¹⁵ die Frage auf, warum sich ein Unternehmen um eine Beihilfe bemühe, wenn sie sich auf ihre Stellung kaum auswirken solle.

Das Beihilfenrecht untersagt jegliche Wettbewerbsverfälschungen und Handelsbeeinträchtigungen unabhängig von der Höhe der Beihilfe. Prägnant hat der Gerichtshof dies in der Rechtssache *Vlaams Gewest*¹¹⁶ entschieden, wonach bei einem geringeren Vorteil der Wettbewerb auch geringer verfälscht wird, aber verfälscht wird er gleichwohl.¹¹⁷ Die (drohende) Wettbewerbsverzerrung liege gerade in der Unterstützung von außen - unabhängig von dem Betrag -, die den Konkurrenten nicht zuteil wird.¹¹⁸

Der Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist insoweit eindeutig, ein Kriterium der „Spürbarkeit“ findet sich dort nicht. Dennoch kann durch richterliche Rechtsfortbildung oder gewohnheitsrechtliche Praxis ein solches Erfordernis Bestandteil des beihilfenrechtlichen Prüfprogrammes sein oder werden. Verhältnismäßigkeitserwägungen bekräftigen eine Korrektur auf Ebene des Anwendungsbereiches sowie des Tatbestandes von Art. 107 Abs. 1 AEUV. Ebenso denkbar scheint der Erlass einer neuen De-minimis-Verordnung durch die Kommission für „lokale“ Beihilfen, sofern der Rat eine entsprechende Verordnungsermächtigung erlässt.

VI. Die De-minimis-Verordnung

Die Freistellungsverordnung für De-minimis-Beihilfen¹¹⁹ ist nach Art. 1 Abs. 1 De-minimis-VO¹²⁰ auf Beihilfen an Unternehmen aller

¹¹⁵ Vorbringen der Kommission in EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2685.

¹¹⁶ EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*).

¹¹⁷ EuG v. 30.04.1998 Rs. T-214/95 (*Vlaams Gewest*), Rn. 46; EuG v. 15.06.2000 verbundene Rs. T-298/97, T-312/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis T-607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98, T-23/98 (*Alzetta*), Rn. 84.

¹¹⁸ Vorbringen der Kommission in EuGH v. 17.09.1980 Rs. C-730/79 (*Philip Morris*), Rn. 2678.

¹¹⁹ Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission v. 18.12.2013 auf Grundlage von Art. 2 der Verordnung (EU) Nr. 2015/1588 des Rates v. 13.07.2015 (zuvor Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates v. 07.05.1998); im Folgenden: De-minimis-VO.

¹²⁰ Die Frage der Vereinbarkeit der De-minimis-VO mit Art. 107 Abs. 1 AEUV wird in der hiesigen Darstellung ausgeklammert, weiterführend hierzu A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 159; G. von Wallenberg/M. Schütte, in:

Wirtschaftsbereiche anwendbar. Sonderbestimmungen bestehen für Unternehmen, die in der Primärerzeugung von Agrarerzeugnissen, Fischerei und Aquakultur tätig sind. Nach Art. 1 lit. h De-minimis-VO a.F.¹²¹ waren Unternehmen in Schwierigkeiten vom Anwendungsbereich ausgenommen. Das ist unter anderem der Fall, wenn nach innerstaatlichem Recht das Insolvenzverfahren eingeleitet werden könnte.¹²² Im Falle eines solchen Verfahrens bei Unternehmen, die die Sanierungsklausel (§ 8c (Abs. 1a) KStG) in Anspruch genommen haben, kann bis 2013 nach der De-minimis-VO a.F. eine Anwendung von vorneherein ausscheiden.

Regelungsgegenstand sind nach Art. 3 Abs. 2 De-minimis-VO von einem Mitgliedstaat gewährte Beihilfen, die den Gesamtbetrag von 200.000 Euro innerhalb von drei Steuerjahren nicht übersteigen. Diese Maßnahmen verfälschen (potenziell) nicht den Wettbewerb und haben keine Auswirkungen auf den Handel, sodass der Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht erfüllt ist.¹²³ Somit ist eine Notifizierung nach Art. 108 Abs. 3 AEUV bei Unterschreiten des Höchstbetrages nicht geboten. Als denkbare innerstaatliche Konkretisierung dessen fällt dabei der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 S. 4 EStG¹²⁴ ins Auge, der mit Bezugnahme auf die Summe von 200.000 Euro je Betrieb in den letzten drei Wirtschaftsjahren als ausdrückliche De-minimis-Regelung des Gesetzgebers erscheint. Indes erfordert der Wortlaut kumulativ das Unterschreiten dieser Summe im Jahr des Abzuges, sodass die De-minimis-VO zeitlich keine Anwendung findet. Schon § 7g Abs. 3 S. 5 EStG a.F. enthielt eine entsprechende Regelung mit der Summe von 154.000 Euro¹²⁵, die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zur Stärkung der Investitionsfähigkeit der Unternehmen auf 200.000 Euro angehoben und um eine redaktionelle Folgeänderung zur

Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, LBl. 62. Egl. Juli 2017, Art. 107 AEUV, Rn. 85; W. Cremer, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV Rn. 37.

¹²¹ Verordnung (EU) Nr. 994/98 des Rates v. 07.05.1998 auf Grundlage von Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates v. 07.05.1998; die Ausnahme vom Anwendungsbereich findet sich in der geltenden De-minimis-VO nicht mehr.

¹²² Mitteilung der Kommission v. 31.07.2014 ABl. C 249/01, Rn. 20 lit. c; die vorherige Fassung enthielt eine entsprechende Regelung vgl. hierzu Mitteilung der Kommission v. 01.10.2004 2004/C244/02, Rn. 10 lit. c.

¹²³ Art. 3 Abs. 1 De-minimis-VO sowie Erwägungsgrund 3 De-minimis-VO.

¹²⁴ Siehe hierzu Tabelle in diesem Band (§ 12).

¹²⁵ § 7g Abs. 3 EStG a.F. wurde zudem von der Kommission genehmigt, vgl. Bulletin der EG 7/8 1993 Tz. 1.2.59, S. 31 f.

vorgesehenen Verlängerung der Investitionsfrist auf drei Jahre ergänzt wurde.¹²⁶ § 7 Abs. 1 S. 4 EStG stellt daher keine innerstaatliche Konkretisierung der De-minimis-VO dar.

Im Steuerrecht wird die Beihilfenhöhe „*anhand eines Vergleichs zwischen der tatsächlich gezahlten Steuer und der Steuer, die in Anwendung der allgemeinen Regelung hätte gezahlt werden müssen, berechnet*“.¹²⁷ Steuernormen sind ihrer Natur nach abstrakt-generell, sodass in der Regel der Schwellenwert von 200.000 Euro überschritten sein wird.¹²⁸ Folglich wird die Norm an sich und nicht isoliert der durch eine Einzelmaßnahme begünstigte Normadressat betrachtet.¹²⁹ Zweifellos ist diese Herangehensweise aufgrund der unbestimmten Vielzahl an Einzelfällen zweckdienlich, gleichwohl kann eine unternehmensbezogene Berechnung unter Verhältnismäßigkeitserwägungen geboten sein. Insofern ist an eine Differenzierung mittels der Art des Vorteils (Steuertarifermäßigungen, Steuerbefreiungen sowie Steuerfreibeträge) in Erwägung zu ziehen.

Insbesondere bei der Höhe nach begrenzten Steuerbefreiungen¹³⁰ wie § 3 Nr. 39 EStG und Steuerfreibeträgen wie § 24 S. 1 KStG ist eine einfallbezogene Berechnung mit wenig Verwaltungsaufwand verbunden und zugleich realitätsgetreu. Dem Subventionsbericht zufolge wurde der Freibetrag gemäß § 24 S. 1 KStG in Höhe von bis zu 5.000 Euro je Körperschaft in ca. 28.500 Fällen in Anspruch genommen.¹³¹ Abstrakt betrachtet wäre

¹²⁶ BT-Drs. 16/5491 v. 2.05.2007, S. 3, 18.

¹²⁷ Mitteilung der Kommission v. 10.12.1998 ABl. C 384/03, S. 35.

¹²⁸ H. Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht (2015), Rn. B16, wonach die Kommission die Breitenwirkung einer vom Gesetzgeber eingeführten Verbrauchsteuerbegünstigung in den Blick zu nehmen hat; in diesem Sinne auch Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, 03/2017, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie, S. 14.

¹²⁹ EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 69; Mitteilung d. Kommission v. 06.03.1996 96/C 68/06, S. 9; J. Blumenberg/W. Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), S. 23.

¹³⁰ Vgl. hierzu Erwägungsgrund 14 De-minimis-VO, wonach eine präzise Berechnung des Bruttosubventionsäquivalent bei begrenzten Steuerbefreiungen möglich ist, sofern mittels Obergrenze gewährleistet wird, dass der Höchstbetrag nicht überschritten wird.

¹³¹ 26. Subventionsbericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018, Anlage 2 Nr. 38, S. 95; hierzu auch Tabelle in diesem Band (§ 12).

der Schwellenwert schon nach einem Steuerjahr um ein Vielfaches überschritten¹³², obgleich die Höhe und Inanspruchnahme sehr gering ist. Bei Steuertarifermäßigungen wie § 6 Abs. 2 Nr. 4 VersStG oder § 11 Abs. 3 S. 1 GewStG ist eine einzelne Berechnung dagegen aufgrund der Anknüpfung an die individuelle Versicherungssumme oder den Gewerbeertrag zweifelhaft. In der Rechtssache *Katholische Kirche*¹³³ wurde dem nationalen Gericht ausdrücklich aufgetragen, zu überprüfen, ob die *ihr* gewährte Steuerbefreiung den Schwellenwert von 200.000 Euro überschritten hat.¹³⁴ Gleichermaßen verwies die Kommission in ihrem Beschluss in der Rechtssache *British Aggregates*¹³⁵ explizit auf eine individuelle Berechnung („*ein Begünstigter*“¹³⁶, „*Einzelbeihilfen*“¹³⁷). Denkbar erscheint in einem solchen Fall auch die Kumulierung mehrerer Steuerarten in die Berechnung des Schwellenwertes, sofern diese von einer gemeinsamen Regelungssystematik getragen sind wie beispielsweise im Rahmen der Sanierungsfälle mit § 3a EStG n.F., § 7b GewStG n.F. sowie § 8c KStG. Jedoch würde gerade in diesen Fällen der Schwellenwert nahezu nie unterschritten und zugleich der Anwendungsbereich der De-minimis-VO stark begrenzt. Fener steht dies im Widerspruch zu der grundsätzlichen Anerkennung der Steuersysteme durch die Union. Eine solche Systematik lässt sich auch bei der Begünstigung von Forst- und Landwirtschaft mit § 13 Abs. 3 EStG, § 57 Abs. 5 EnergieStG sowie § 9b StromStG erkennen. Jedoch findet wohl die für den Agrarsektor eigens erlassene De-minimis-VO¹³⁸ vorrangig Anwendung.¹³⁹

Des Weiteren erfordert eine unternehmensbezogene Deckelung einer steuerlichen Begünstigung ein transparentes Verfahren für den Steuerschuld-

¹³² Bei Multiplikation des Freibetrages mit der Anzahl der Fälle ergibt dies einen Wert von ca. 142,5 Mio. Euro.

¹³³ EuGH v. 27.06.2017 Rs. C-74/16 (*Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*).

¹³⁴ EuGH v. 27.06.2017 Rs. C-74/16 (*Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*), Rn. 83.

¹³⁵ Beschluss (EU) 2016/288 der Kommission v. 27.03.2015 C(2015) 2141.

¹³⁶ Beschluss (EU) 2016/288 der Kommission v. 27.03.2015 C(2015) 2141, Rn. 629; siehe auch den englischen Wortlaut „*received by a beneficiary*“.

¹³⁷ Beschluss (EU) 2016/288 d. Kommission v. 27.03.2015 C(2015) 2141, Art. 3, S. 112; siehe auch den englischen Wortlaut „*individual aid granted*“.

¹³⁸ Verordnung (EU) Nr. 1408/2013 der Kommission v. 18.12.2013 auf Grundlage von Art. 2 der Verordnung (EU) Nr. 2015/1588 des Rates v. 13.07.2015.

¹³⁹ Art. 1 Abs. 1 lit. b, c De-minimis-VO, Erwägungsgrund 6 und 8 De-minimis-VO.

ner und Mitgliedstaat. Mit den derzeitigen verfahrensrechtlichen Anforderungen ist dies wohl nur schwer umsetzbar. Nach Art. 6 Abs. 1 S. 1 De-minimis-VO teilt der Mitgliedstaat dem Unternehmen die Bewilligung der Beihilfe schriftlich mit. Im Gegenzug muss das Unternehmen gemäß Art. 6 Abs. 1 S. 4 De-minimis-VO eine Erklärung über bereits gewährte De-minimis-Beihilfen der letzten zwei Jahre abgeben. Indes wird das Unternehmen bei steuerrechtlichen Begünstigungen - außer bei *Tax Rulings* - kaum im Stande sein im Voraus eine der Höhe nach bezifferbare Erklärung abgeben zu können. Bei Konzernen und ausländischen Betriebsstätten stellt sich in einem solchen Fall zugleich die Frage, ob ein einziges Unternehmen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 De-minimis-VO vorliegt. Im Ergebnis lässt schon allein das derzeitige Verfahren kaum Raum für die Anwendung der De-minimis-VO im Steuerrecht. Anknüpfungspunkt für die Zukunft kann in Deutschland die Einführung eines Zentralregisters im Sinne von Art. 6 Abs. 2 De-minimis-VO sein. Mittels den Angaben des einzelnen Unternehmers in den abgegebenen Steuererklärungen könnte so der Schwellenwert individuell berechnet werden.

VII. Fazit

Ein für die Praxis zweckmäßiger Leitfaden zur Bestimmung einer Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung ist nur schwer erkennbar. Einzelfallentscheidungen sowie eine fehlende dogmatische Differenzierung beider Tatbestandsmerkmale durch die Kommission und Gerichte lassen Rechtssicherheit sowie Praxistauglichkeit vermissen. Im Steuerrecht stößt eine differenzierte Prüfung teils auf Schwierigkeiten, sodass die Plausibilitätskontrolle durch die Kommission zweckmäßig sein kann. Gleichwohl ist eine Konstante erkennbar: Der selektive Vorteil muss eine verzerrende Wirkung auf den Wettbewerb innerhalb des innergemeinschaftlichen Handels haben. Zuvor ist dabei zu prüfen, ob dem Adressaten der Beihilfe dabei ein wettbewerbsrechtlich relevanter, aber nicht näher zu konkretisierender Markt grundsätzlich offensteht. Dieser Maßstab kann gerade im Steuerrecht zum Tragen kommen. In einem weiteren Schritt

kann die von der Kommission angestrebte Vereinfachung des Beihilfenrechts¹⁴⁰ und wirklichkeitsgetreuere Abbildung der Lebenssachverhalte¹⁴¹ durch eine Konturierung des bislang unklaren Begriffs der rein „lokalen“ Beihilfe begegnet werden.

¹⁴⁰ Bekanntmachung der Kommission v. 19.07.2016 ABl. C 262/01, Rn. 1.

¹⁴¹ A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 161.