

§ 10 Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilfenrecht

Daniel Reich

I.	Rückforderung der Beihilfen	220
1.	Maßgebliche Vorschriften des Unionsrechts	220
a.	Primärrecht	220
b.	Verordnung (EU) 2015/1589.....	221
c.	Umfang der Nachforderung	222
d.	Verjährung	225
2.	Durchsetzung der Nachforderung nach nationalem Verfahrensrecht	225
II.	Rechtsschutzmöglichkeiten	227
1.	Der Mitgliedstaat als Kläger	227
2.	Das Unternehmen als Kläger	228
III.	Kein Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen	229
IV.	Kritik am Rechtsfolgenregime.....	232
1.	Flucht in die Beraterhaftung	232
2.	Fehlerhafte Anreizstrukturen – Ansatzpunkte für Korrekturen.....	232
a.	Auskehrung der nachgeforderten Steuer.....	234
b.	Vertragsverletzungsverfahren als geeignetes Sanktionsinstrument nach geltendem Recht?.....	235
V.	Mögliche Ansätze zur Stärkung der Rechtssicherheit	236
1.	Verbesserung der Informationsmöglichkeiten	236
2.	Anerkennung eines subjektiven Anspruchs auf Notifizierung	238
VI.	Fazit	240

I. Rückforderung der Beihilfen

1. Maßgebliche Vorschriften des Unionsrechts

a. Primärrecht

Ergibt eine Prüfung nach den Regelverfahren der Notifizierung¹ oder der amtswegigen Prüfung², dass eine Steuervergünstigung mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 AEUV unvereinbar ist oder dass sie missbräuchlich angewandt wird, obwohl sie aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts nicht hätte angewandt werden dürfen, bzw. eine auf sie gestützte administrative oder richterliche Einzelentscheidung nicht hätte ergehen dürfen, so beschließt die Kommission nach Art. 108 Abs. 2 UAbs. 1 AEUV, dass der betreffende Staat die Vergünstigung binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat. Ein solcher Negativbeschluss, der gemäß Art. 288 Abs. 4 AEUV verbindlich ist, betrifft aber zunächst nur das Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaat direkt.

Eine explizite Regelung zur Nachforderung der zu Unrecht nicht erhobenen Steuer im Verhältnis zwischen Mitgliedstaat und Unternehmen findet sich im europäischen Primärrecht nicht. Die Nachforderung der nicht erhobenen Steuer ist zur Sicherung des *effet utile* aber logische Folge des Verstoßes gegen Unionsrecht, womit es einer ausdrücklichen Regelung auch nicht bedarf.³ Anderenfalls würde das Beihilfenrecht entwertet und könnte seine Wirkung als Instrument zur Sicherung der Neutralität des privaten Wettbewerbs nicht entfalten.⁴ Um die Wirksamkeit des Beihilfenrechts zu wahren, hat der Mitgliedstaat alle geeigneten Maßnahmen zu er-

¹ Hierzu ausführlich in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (243 ff.) unter § 11.

² Vgl. in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (244 f.) unter § 11 II.

³ EuGH v. 21.3.1990 Rs. C-142/87 (*Belgien/Kommission*), Rn. 66; EuGH v. 12.12.2002 Rs. C-209/00 (*WestLB*), Rn. 29 ff.; J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2015), Rn. 9.64; R. Martini, StuW 2017, 101 (102).

⁴ W.-H. Roth, Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht – Kommentar, in: Becker/Schön (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb (2005), 119, 120; J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

greifen, welche die Durchführung der negativen Kommissionsentscheidung sicherstellen.⁵ Der Mitgliedstaat wird folglich verpflichtet, den Zustand wiederherzustellen, der ohne die Gewährung der Beihilfe bestünde.

b. Verordnung (EU) 2015/1589

Die Modalitäten der Nachforderung sind auf Ebene des europäischen Sekundärrechts in der Verordnung (EU) 2015/1589⁶ (VVO) ausgestaltet, welche vom Rat aufgrund der Ermächtigung in Art. 109 AEUV erlassen wurde. Art. 16 Abs. 1 VVO verlangt, dass mit einem Negativbeschluss hinsichtlich der rechtswidrigen Beihilfe zugleich auch ein Rückforderungsbeschluss zu erlassen ist, der den Mitgliedstaat dazu auffordert, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die Beihilfe vom begünstigten Unternehmen zurückzufordern. Wenn sich im Verlauf der Durchführung einer solchen Entscheidung zeigt, dass die Beihilfe an andere Unternehmen weitergeleitet worden ist, muss der betreffende Mitgliedstaat die Rückforderung gegebenenfalls auf weitere Firmen ausdehnen, damit alle Unternehmen, die den tatsächlichen Nutzen von der Beihilfe hatten, erfasst werden und somit sichergestellt wird, dass die Rückforderungspflicht nicht umgangen wird. Außerdem kann die Kommission nach Art. 13 Abs. 2 VVO auch schon vor diesem Beschluss über die Unvereinbarkeit der Steuervergünstigung mit dem Binnenmarkt eine einstweilige Rückforderungsanordnung gegenüber dem Mitgliedstaat erlassen, wenn ein Tätigwerden zur Verhinderung eines erheblichen und nicht wiedergutzumachenden Schadens für die Konkurrenten dringend geboten ist. Zusätzlich sieht Art. 24 Abs. 2 VVO auch für den Konkurrenten selbst die Möglichkeit einer Beschwerde in einem dafür vorgesehenen Formular bei der Kommission vor, wenn ein Anfangsverdacht hinsichtlich der Gewährung einer Beihilfe besteht. Gemäß Art. 16 Abs. 2 VVO umfasst die aufgrund eines Rückforderungsbeschlusses zurückzufordernde Beihilfe auch Zinsen, die nach einem von der Kommission festgelegten angemessenen Satz berechnet werden.⁷ Die Zinsen sind von dem Zeitpunkt an, ab dem die rechtswidrige Beihilfe

⁵ EuGH v. 12.12.2002 Rs. C-209/00 (*WestLB*), Rn. 31.

⁶ Verordnung des Rates vom 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. Nr. L 248 v. 24.9.2015, S. 9.

⁷ Länderspezifische Zinssätze abrufbar auf http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/reference_rates.html.

dem Empfänger zur Verfügung stand, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung zahlbar. Kommt der betreffende Mitgliedstaat einer Aussetzungs- oder Rückforderungsanordnung nicht nach, so kann die Kommission gemäß Art. 14 VVO die Prüfung aufgrund der ihr vorliegenden Informationen fortsetzen sowie den Gerichtshof der Europäischen Union unmittelbar mit der Angelegenheit befassen und um die Feststellung ersuchen, dass die Nichtbefolgung der Anordnung einen Verstoß gegen den AEUV darstellt.

c. *Umfang der Nachforderung*

Was den Umfang der Nachforderung angeht, ist zwischen bloß formell rechtswidrigen Beihilfen und materiell rechtswidrigen Beihilfen zu unterscheiden.⁸

Bloß formell rechtswidrig sind solche Beihilfen, die zwar an sich mit Art. 107 AEUV vereinbar sind, allerdings nicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV vom Mitgliedstaat bei der Kommission notifiziert wurden. Bis zur Genehmigung der Beihilfe darf die Maßnahme gemäß Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV eigentlich nicht durchgeführt werden, weshalb die Kommission bis zu einer etwaigen positiven Prüfung den gesamten Betrag der nicht notifizierten Beihilfe (Steuervorteil) einstweilig zurückfordern kann.⁹ Dieser Verstoß gegen die Notifizierungspflicht wird auch nicht nachträglich geheilt, wenn die Kommission später die Rechtmäßigkeit der Steuervergünstigung feststellt.¹⁰ In einem solchen Fall kann sich die Steuernachforderung dann aber lediglich auf die Zinsvorteile beziehen, die dem begünstigten Unternehmen aufgrund der vorzeitigen Gewährung der Vergünstigung zugutekommen.¹¹ Aus der Sicht des Beihilfenempfängers besteht der nicht gerechtfertigte Vorteil zum einen in der Nichtzahlung von Zinsen, die er auf den Betrag der fraglichen, mit dem Gemeinsamen Markt vereinbarten Beihilfe gezahlt hätte, wenn er sich diesen Betrag bis zum Erlass der Kommissionsentscheidung auf dem Markt hätte leihen müssen, und zum anderen in der Verbesserung seiner Wettbewerbsposition gegenüber den anderen Marktteilnehmern während der Dauer der formellen Rechtswidrigkeit.

⁸ Siehe hierzu R. Martini, *StuW* 2017, 101 (103).

⁹ A. Cordewener/T. Henze, *FR* 2016, 756 (757); A. Schnitger, *IStr* 2017, 421 (428).

¹⁰ EuGH v. 30.6.1992 Rs. C-312/90 (*Spanien/Kommission*), Rn. 23.

¹¹ EuGH v. 12.2.2008 Rs. C-199/06 (*Centre d'exportation du livre français*), Rn. 51 f.

Wäre die Steuervergünstigung ordnungsgemäß vom betreffenden Mitgliedstaat notifiziert worden, so hätte sich das begünstigte Unternehmen den entsprechenden Geldbetrag für den Zeitraum bis zum Erlass der positiven Kommissionsentscheidung gegen Zinsen auf dem Geldmarkt leihen müssen (bzw. Eigenkapital mit entsprechender Verzinsung aufwenden müssen) und befände sich gegenüber seinen Konkurrenten in einer schwächeren Wettbewerbsposition.¹² Dieser Umstand zeigt, dass auch bei materieller Rechtmäßigkeit einer Vergünstigung die Abschöpfung der Zinsvorteile geboten ist, um die Wettbewerbsneutralität in der Union zu wahren.

Zweifelhaft erscheint, ob auch bei einer nachträglichen Genehmigung nicht notifizierter Regelungen, durch die dem Steuerpflichtigen über mehrere aufeinanderfolgende Jahre steuerliche Freibeträge gewährt wurden, lediglich der Zinsvorteil zurückgefordert werden kann oder ob darin nicht vielmehr eine darüber hinausgehende materiell rechtswidrige Beihilfe zu sehen ist.

Bei materiell rechtswidrigen Beihilfen liegt ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 2 u. 3 AEUV vor. In diesem Fall muss gemäß Art. 16 Abs. 2 VVO die Steuernachforderung sowohl den Betrag der nicht entrichteten Steuer als auch den Zinsvorteil, der sich aus der verfrühten Begünstigung ergibt, umfassen. Um den mitgliedstaatlichen Behörden hierbei eine gewisse Orientierung zu bieten, hat die Kommission die Grundzüge der Rückforderungspolitik nochmals in einer unverbindlichen Bekanntmachung unter Zusammenfassung der bis zu ihrem Erlass maßgeblichen Rechtsprechung dargestellt.¹³

Problematisch kann bei der Rückforderung im Einzelfall die Identifikation und die betragsmäßige Bestimmung der steuerlichen Beihilfe sein.¹⁴ Die Rückforderung der Beihilfe bedeutet die Rückgabe des Vorteils¹⁵, den sie ihrem Begünstigten verschafft hat, und nicht die Herausgabe eines etwaigen, von dem Begünstigten durch die Ausnutzung dieses Vorteils erzielten

¹² R. Martini, *StuW* 2017, 101 (103).

¹³ Bekanntmachung der Kommission v. 15.11.2007, Rechtswidrige und mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen: Gewährleistung der Umsetzung von Rückforderungsentscheidungen der Kommission in den Mitgliedstaaten, 2007-C-272/05.

¹⁴ J. Hey, *StuW* 2015, 331 (337); H. Anzinger, *HfSt* 6 (2017), 123 (182).

¹⁵ Ausführlich zum Begriff des Vorteils in diesem Band: J. Schmidt, *HfSt* 8 (2018), 39 (39 ff.) unter § 3.

wirtschaftlichen Gewinns.¹⁶ Denn ein solcher Gewinn muss nicht zwangsläufig mit dem Vorteil zusammenfallen, den diese Beihilfe darstellt. Vielmehr kann im Einzelfall ein Gewinn sogar völlig fehlen, ohne dass dieser Umstand der Rückforderung eines Betrags im Wege steht.¹⁷ Im Hinblick auf Begünstigungen in Form verminderter Steuersätze kommt es daher nicht darauf an, ob und inwiefern das Unternehmen den sich aus der Anwendung des niedrigeren Satzes ergebenden wirtschaftlichen Vorteil tatsächlich genutzt oder an seine Kunden weitergegeben hat.¹⁸

Insbesondere bei mittelbaren steuerlichen Beihilfen (etwa in Form von Vergünstigungen für private Haushalte, die mittelbar bestimmte Betriebe oder Wirtschaftszweige begünstigen) stellt sich die Frage, wie der konkrete Vorteil für das Unternehmen zu quantifizieren sein soll.¹⁹

Die Kommission hat in ihrer bisherigen Praxis Schätzungen nach mehr oder weniger bestimmten Anhaltspunkten vorgenommen bzw. vom Rückforderungsadressaten selbst vornehmen lassen.²⁰

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Kommission auch weder in der Lage noch rechtlich dazu verpflichtet, den genauen Rückforderungsbetrag festzusetzen. Es genügt vielmehr, dass die Entscheidung der Kommission Angaben enthält, die es dem Mitgliedstaat ermöglichen, ohne übermäßige Schwierigkeiten diesen Betrag selbst zu ermitteln.²¹

Ungeachtet der bestehenden Unschärfen hinsichtlich der Bestimmung gewährter Beihilfen der Höhe nach ist eine Rückforderung auch mittelbarer steuerlicher Beihilfen zur Sicherung der Wettbewerbsneutralität unumgänglich. Wünschenswert wäre daher eine Weiterentwicklung hin zu dogmatisch sauberen Methoden der quantitativen Ermittlung mittelbarer Beihilfen.

¹⁶ EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-164/15 P und C-165/15 P (*Aer Lingus Ltd.*), Rn. 92 ff.

¹⁷ EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-164/15 P und C-165/15 P (*Aer Lingus Ltd.*), Rn. 92 ff.

¹⁸ EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-164/15 P und C-165/15 P (*Aer Lingus Ltd.*), Rn. 100.

¹⁹ Zu mittelbaren Beihilfen ausführlich in diesem Band: A. *Milutinović*, HFSt 8 (2018), 85 (85 ff.) unter § 5.

²⁰ Siehe etwa 2007/374/EG: Entscheidung der Kommission vom 24. Januar 2007 über die staatliche Beihilfe C 52/2005 (ex NN 88/2005, ex CP 101/2004), die die Italienische Republik mit ihrem Zuschuss zur Anschaffung von Digitaldecodern gewährt hat (Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2006) 6634).

²¹ EuGH v. 12.10.2000 Rs. C-480/98 (*Spanien/Kommission*), Rn. 26; A. *Cloer/N. Vogel*, IStR 2016, 531 (537).

d. Verjährung

Eine Rückforderung der rechtswidrigen Beihilfe ist nach Art. 17 Abs. 1, 3 VVO ausgeschlossen, wenn eine Frist von zehn Jahren ab Gewährung der Beihilfe verstrichen ist und zwischenzeitlich keine - den Fristlauf unterbrechenden - Maßnahmen von der Kommission oder dem Mitgliedstaat bezüglich dieser Beihilfe ergriffen wurden. Ist diese Frist abgelaufen, dann gilt die Beihilfe als „*bestehende Beihilfe*“ i.S.d. Art. 108 Abs. 1 AEUV und kann nicht mehr zurückgefordert werden. Maßgeblich ist für diesen Fristbeginn auf dem Gebiet des Steuerrechts nicht etwa der Erlass der abstrakten begünstigenden Norm oder Verwaltungsanweisung, sondern die tatsächliche Gewährung bzw. Vorteilsinanspruchnahme, also der ergangene und vollzogene Steuerbescheid.²² Wird der Rückforderungsbeschluss zum Gegenstand von Verhandlungen vor dem EuGH, so wird die Verjährungsfrist für die Dauer des Verfahrens ausgesetzt, Art. 17 Abs. 2 VVO.

2. Durchsetzung der Nachforderung nach nationalem Verfahrensrecht

Die Nachforderung der zu Unrecht nicht erhobenen Steuer durch den Mitgliedstaat hat grundsätzlich nach dessen nationalem Verfahrensrecht zu erfolgen, Art. 16 Abs. 3 VVO. Aber auch wenn das deutsche Steuerrecht in der Regel nicht die Durchsetzung von Rückforderungsbeschlüssen der Kommission bei bereits eingetretener Bestandskraft des Steuerbescheides vorsieht, muss die Rückforderung einer unzulässigen Beihilfe wegen des unbedingten Anwendungsvorrangs des Unionsrechts in jedem Fall erfolgen (Effektivitätsprinzip).²³ Das Verfahren muss im Ergebnis zur Rückforderung führen; es dürfen nicht nur Bemühungen unternommen werden.²⁴ Die deutschen Vorschriften zur Korrektur von Steuerbescheiden (§§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO) sowie zur Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) können dem nicht entgegenstehen.²⁵ Dies folgt unmittelbar aus

²² EuG v. 4.2.2016 Rs. T-287/11 (*Heitkamp/KOM*), BeckRS 2016, 80234 Rn. 75 f.; A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (533).

²³ BFH v. 30.1.2009, VII B 180/08, BeckRS 2009, 24003604; A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (533).

²⁴ EuGH v. 12.5.2005 Rs. C-415/03 (*Olympic Airways*), Rn. 44.

²⁵ EuGH v. 28.11.2008 Rs. T-254/00, T-270/00 u. T-277/00 (*Hotel Cipriani u.a.*), Rn. 392.

Art. 16 Abs. 3 VVO, wonach die mitgliedstaatlichen Verfahrensvorschriften *nur insoweit* anwendbar sind, als hierdurch die sofortige und wirksame Vollstreckung der Rückforderungsentscheidung der Kommission ermöglicht wird.²⁶ In diesen Fällen ist § 130 Abs. 1 AO Rechtsgrundlage für die Rücknahme des ursprünglichen Steuerbescheids.²⁷

Das Finanzamt wird folglich die zu Unrecht nicht erhobene Steuer einschließlich der auf sie entfallenden Zinsen nach § 233a AO sowie der sonstigen steuerlichen Nebenleistungen (vgl. § 3 Abs. 4 AO) ungeachtet einer möglichen Bestandskraft des Steuerbescheids nachträglich festsetzen bzw. erheben. Die Rückforderung ist dabei nicht als Bußgeld oder Strafzahlung zu verstehen, sondern soll lediglich zur Wiederherstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen führen. Für die steuerpflichtigen Unternehmen bedeutet dies, dass sie mit der Eröffnung des Hauptprüfverfahrens²⁸ und der damit einhergehenden Veröffentlichung des Eröffnungsbeschlusses im Amtsblatt durch die Kommission (Art. 32 Abs. 2 VVO) eine Verbindlichkeitsrückstellung bilden müssen.²⁹ Ab diesem Zeitpunkt muss das betroffene Unternehmen im Sinne einer Wahrscheinlichkeitsprognose ernsthaft mit einer Nachforderung rechnen. Die Höhe der zu bilanzierenden Rückstellung richtet sich nach dem Betrag, der aufgrund der zu niedrigen Steuerlast im Vergleich zur ordnungsgemäßen Besteuerung eingespart wurde.³⁰ Sobald ein negativer Kommissionsbeschluss ergeht, ist diese Rückstellung zugunsten einer Verbindlichkeit aufzulösen, selbst wenn ein innerstaatlicher Steuerbescheid noch nicht bekanntgegeben wurde.³¹ Dies folgt aus dem Umstand, dass den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung des Rückforderungsbeschlusses kein Ermessen zusteht.³² Vielmehr sind sie

²⁶ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.65.

²⁷ J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.65.

²⁸ Näher zum Hauptprüfverfahren in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (247) unter § 11 III.

²⁹ A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (535); zurückhaltend bzgl. einer solchen Pflicht: A. Schnitger, IStR 2017, 421 (436).

³⁰ A. Linn in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), 263.

³¹ A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (536).

³² EuGH v. 20.3.1997 Rs. C-24/95 (*Alcan*), Rn. 34.

verpflichtet, die Nachforderung gemäß Kommissionsbeschluss innerhalb der gesetzten Frist durchzusetzen.³³

Welche wirtschaftlichen Konsequenzen diese Nachforderung für die betroffenen Unternehmen hat, ist dabei nicht relevant.³⁴ Selbst wenn es aufgrund der Nachforderung zu betrieblichen Schwierigkeiten oder gar zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens kommt (oder ein solches bereits eröffnet ist), hat der Mitgliedstaat die Beihilfe zurückzufordern.³⁵ Eine Ausnahme hiervon aus wirtschaftlichen Gründen ist lediglich für Fälle der absoluten Unmöglichkeit der Rückforderung anerkannt, also wenn die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird (§ 26 InsO).³⁶

II. Rechtsschutzmöglichkeiten

Fraglich ist, welche Rechtsschutzmöglichkeiten bei einem Verstoß gegen das Beihilfenrecht offenstehen. Hierbei ist zum einen zu unterscheiden, ob sich das steuerpflichtige Unternehmen als Kläger gegen den negativen Beschluss der Kommission oder gegen die Rückforderung des Mitgliedstaats wenden will. Zum anderen soll dargestellt werden, in welcher Weise sich der betreffende Mitgliedstaat als Kläger gegen einen negativen Kommissionsbeschluss zur Wehr setzen kann.

1. Der Mitgliedstaat als Kläger

Wenn die Kommission eine vom Mitgliedstaat gewährte steuerliche Vergünstigung zur rechtswidrigen Beihilfe erklärt, kann der betreffende Mitgliedstaat gegen diesen Beschluss gemäß Art. 263 AEUV in erster Instanz Nichtigkeitsklage beim Europäischen Gericht (EuG) erheben (vgl. Art. 256 Abs. 1 AEUV). Die Klagebefugnis des Mitgliedstaats ist nach Art. 263

³³ M. Bungenberg, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich (Hrsg.), Europäisches Beihilferecht (2013), 970.

³⁴ A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (534).

³⁵ G. Quardt, EWS 2003, 312 (314); A. Cloer/N. Vogel, IStR 2016, 531 (535).

³⁶ EuGH v. 22. 3. 2001 Rs. C-261/99 (*Kommission/Frankreich*), Rn. 23; G. Quardt, EWS 2003, 312 (313).

Abs. 2 AEUV stets gegeben.³⁷ Die Klage ist innerhalb von zwei Monaten ab Bekanntgabe der Mitteilung an den Mitgliedstaat zu erheben, Art. 263 Abs. 6 AEUV. Weist die erste Instanz die Klage ab, kann der Mitgliedstaat innerhalb von zwei Monaten Revision zum EuGH einlegen, Art. 256 Abs. 1 AEUV i.V.m. Art. 56 Abs. 1 Satzung EuGH.

2. Das Unternehmen als Kläger

Eine Klagemöglichkeit des begünstigten Unternehmens vor dem EuG gegen den Rückforderungsbeschluss der Kommission ist gemäß Art. 263 Abs. 4 AEUV an die unmittelbare und individuelle Betroffenheit des Unternehmens geknüpft. Der Kommissionsbeschluss richtet sich jedoch an den Mitgliedstaat als Adressaten und nicht an das einzelne begünstigte Unternehmen. Zwar hat die Entscheidung der Kommission regelmäßig unmittelbare Folgen für die Rechtslage des Begünstigten, da der Mitgliedstaat die Kommissionsentscheidung umzusetzen hat und dabei kein Ermessen ausüben darf.³⁸ Fraglich ist aber bei abstrakt-generellen Verschonungsregeln des Steuerrechts (anders als bei Einzelfallentscheidungen der Finanzverwaltung), ob der Steuerpflichtige auch individuell betroffen ist, wenn er zum Zeitpunkt der Einführung der Regelung noch keine wirtschaftliche Disposition getroffen hat, die von der Regelung erfasst wird. Dieses Merkmal der individuellen Betroffenheit wird bei Kommissionsentscheidungen zu generell wirkenden Beihilfen enger ausgelegt als bei Entscheidungen zu Individualbeihilfen.³⁹ Nur wenn der steuerliche Vorteil auch tatsächlich gewährt wird (sich also im konkreten Steuerbescheid begünstigend niederschlagen hat), lässt sich eine individuelle Betroffenheit annehmen, nicht jedoch aufgrund des bloßen Umstands, als Marktteilnehmer (potentiell und zukünftig) von einer generellen steuerlichen Regelung betroffen zu sein.⁴⁰

Liegt im Einzelfall die Klagebefugnis i.S.d. Art. 263 AEUV vor, so ist eine Klage vor dem EuG nur innerhalb der zweimonatigen Klagfrist nach

³⁷ H.J. Cremer, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. (2016), Art. 263 AEUV, Rn. 21.

³⁸ J. Blumenberg/W. Kring, IFSt-Schrift Nr. 473, 35.

³⁹ J. Blumenberg/W. Kring, IFSt-Schrift Nr. 473, 36.

⁴⁰ Vgl. „Plaumann-Formel“ d. EuGH v. 15.07.1963 Rs. 25/62 (Plaumann/Kommission).

Art. 263 Abs. 6 AEUV möglich. Das Verstreichen dieser Frist führt grundsätzlich zur Präklusion der Kommissionsentscheidung mit der Folge, dass die Frage nach ihrer Rechtmäßigkeit nicht Gegenstand eines Verfahrens vor einem mitgliedstaatlichen Gericht sein kann.⁴¹ Eine Ausnahme hierzu soll nur gelten, wenn der Steuerpflichtige im Einzelfall nicht erkennen konnte, dass er als individuell Betroffener beim EuG nach § 263 Abs. 4 AEUV Klage gegen die Negativentscheidung und den Rückforderungsbeschluss der Kommission hätte einlegen können.⁴²

Liegt die Klagebefugnis des Steuerpflichtigen nach Art. 263 AEUV aber nicht vor, weil es (noch) an einer individuellen Betroffenheit mangelt, kann die Rechtmäßigkeit der negativen Kommissionsentscheidung durch eine gerichtliche Vorlage im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 Abs. 1 lit. b) AEUV vom EuGH überprüft werden.⁴³

Da Klagen bei dem EuGH grundsätzlich gemäß Art. 278 AEUV keine aufschiebende Wirkung haben und die Rückforderung der Beihilfe nach Art. 16 Abs. 3 VVO unverzüglich erfolgen muss, kann zur Wahrung des *effet utile* auch bei Klagen des Unternehmens nach nationalem Recht gegen die Nachzahlungsbescheide der Finanzverwaltung keine aufschiebende Wirkung gelten.⁴⁴

III. Kein Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen

Gegen die Steuernachforderung kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht mit dem Einwand wehren, er habe auf den Bestand der begünstigenden nationalen Norm, Verwaltungsentscheidung oder richterlichen Regelung vertraut.⁴⁵ Ebenso findet es keine Beachtung, wenn der Begünstigte geltend macht, die gewährten Vorteile verbraucht zu haben oder aufgrund von Vermögensdispositionen nicht zur Nachzahlung imstande zu sein.⁴⁶

⁴¹ EuGH v. 9.3.1994 Rs. C-188/92 (*TWD Textilwerke Deggendorf GmbH*), Rn. 17.

⁴² EuGH v. 9.6.2011 Rs. C-71/09 P (*Comitato Venezia vuole vivere u.a.*), Rn. 58 ff.; J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.69.

⁴³ R. Martini, *StuW* 2017, 101 (104).

⁴⁴ EuGH v. 5.10.2006 Rs. C-232/05 (*Kommission/Frankreich*), Rn. 49.

⁴⁵ EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 108 ff.

⁴⁶ EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 108 ff.

Zwar ist das Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes auch ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts.⁴⁷ Zur Sicherung des *effet utile* muss sich die Möglichkeit der Berufung auf schützenswertes Vertrauen, das sich auf verbindliche Auskünfte mitgliedstaatlicher Behörden und nationale Schutzvorschriften gründet (z.B. § 48 Abs. 2 bis 4 VwVfG u. § 130 Abs. 2 u. 3 AO) jedoch in eng gesteckten Grenzen halten.

So ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein schützenswertes Vertrauen in die Rechtmäßigkeit der Beihilfe nur dann möglich, wenn diese ordnungsgemäß unter Beachtung der Verfahrensvorschrift des Art. 108 AEUV und insbesondere der Notifizierungspflicht gewährt wurde.⁴⁸ Einem sorgfältigen Gewerbetreibenden sei es hierbei regelmäßig möglich, sich zu vergewissern, ob dieses Verfahren beachtet wurde.⁴⁹ Wurde die betreffende Norm nicht gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV notifiziert und von der Kommission gebilligt, so könne der begünstigte Steuerpflichtige schon allein aus diesem Grund kein schutzwürdiges Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe bilden, da allein die Kommission und nicht der einzelne Mitgliedstaat für die Beurteilung der Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt zuständig ist.⁵⁰

Eine Berufung auf den Grundsatz des unionalen Vertrauensschutzes ist allerdings ausnahmsweise möglich, wenn ein Unionsorgan (namentlich: die Kommission) durch sein Verhalten die Annahme begründet, es gäbe keine Einwände gegen die Beihilfe.⁵¹ Dabei muss es sich bei dem vertrauensbegründenden Umstand um ein aktives Handeln des Organs handeln, wie etwa Äußerungen, die andeuten, dass eine Regelung kein Beihilfenelement enthält.⁵² Ein bloßes Untätigsein der Kommission genügt in der Regel nicht für die Begründung von unionalen Vertrauensschutz, sondern allenfalls

⁴⁷ G. v. Rintelen, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), EUV/AEUV, Bd. I., 62. EL (2017), Art. 43 AEUV Rn. 106 ff.

⁴⁸ EuGH v. 20.9.1990 Rs. C-5/89 (*Kommission/Deutschland*) Rn. 14.

⁴⁹ EuGH v. 20.9.1990 Rs. C-5/89 (*Kommission/Deutschland*), Rn. 14; kritisch hierzu u.a. J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 361 ff.; J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015), Rn. 9.68.

⁵⁰ EuGH v. 15.12.2005 Rs. C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Rn. 107.

⁵¹ EuGH v. 24.11.1987 Rs. C-223/85 (*Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven*), Rn. 16; EuGH v. 10.6.1993 Rs. C-183/91 (*Kommission/Griechenland*), Rn. 18.

⁵² EuGH v. 22.6.2006 Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission*), Rn. 155.

bei einer gleichzeitigen offenkundigen Verletzung ihrer Sorgfaltspflicht.⁵³ Insbesondere lässt sich auch daraus, dass die Kommission ursprünglich keine Einwendungen gegen eine Beihilfe erhoben hat, noch kein schützenswertes Vertrauen begründen, da eine solche Entscheidung innerhalb der Klagefrist mit einer Klage angefochten und vom EuGH aufgehoben werden kann.⁵⁴ Erst nach Ablauf der Klagefrist, erwächst folglich aus einer Unbedenklichkeitserklärung der Kommission ein schützenswertes Vertrauen.

Auf dem Gebiet des Steuerrechts kommt laut Kommission ein schützenswertes Vertrauen auch in Betracht, wenn eine beanstandete steuerliche Regelung eines Mitgliedstaates „*einige Ähnlichkeiten mit der Regelung eines anderen Mitgliedstaates*“ hat, die zuvor von der Kommission für rechtmäßig befunden wurde.⁵⁵ Sollte die Kommission mit ihrem Handeln im Einzelfall Vertrauensschutz begründet haben, folgt hieraus dennoch für den Begünstigten nicht automatisch dauerhafter Bestandsschutz.⁵⁶ Die Rückforderung bleibt vielmehr weiterhin unter Gewährung von zeitlichen Übergangsmaßnahmen zum Schutz des berechtigten Vertrauens der Wirtschaftsteilnehmer in die Gemeinschaftsregelung möglich.⁵⁷

Diese rigide Versagung des Vertrauensschutzes stellt zwar für die Steuerpflichtigen eine unbefriedigende Situation dar und wurde vielfach bemängelt.⁵⁸ Sie ist aber zur Sicherung des *effet utile* auch für die Zukunft unabdingbar und verfassungsrechtlich (trotz des Rückwirkungsverbots aus Art. 20 Abs. 3 GG) aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts und der Gefahr eines etwaigen Vertragsverletzungsverfahrens nicht zu beanstanden⁵⁹.

⁵³ EuGH v. 22.4.2008 Rs. C-408/04 P (*Salzgitter*), Rn. 106.

⁵⁴ EuGH v. 14.1.1997 Rs. C-169/95 (*Spanien/Kommission*), Rn. 53; R. Martini, *StuW* 2017, 101 (106).

⁵⁵ Entscheidung der Kommission v. 16.10.2002 über die staatliche Beihilfe, C-50/2001, ABl. Nr. L 153 v. 20.6.2003, Rn. 61 ff.

⁵⁶ R. Martini, *StuW* 2017, 101 (106).

⁵⁷ EuGH v. 22.6.2006 Rs. C-182/03 u. C-217/03 (*Belgien/Kommission*), Rn. 149.

⁵⁸ U.a. J. de Weerth, *IStR* 2010, 172 (173); R. Seer, *HFSt* 6, 238 (239); R. Mellinshoff, *HFSt* 6, 239; J. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2015), Rn. 9.68.

⁵⁹ BFH v. 30.1.2009, VII B 180/08, BFH/NV 2009, 857 = BeckRS 2009, 24003604 II. 4.

IV. Kritik am Rechtsfolgenregime

An diesen Folgen des aktuell geltenden Beihilfenrechts lässt sich Kritik üben. Auf der individuellen Ebene bleibt den betroffenen Unternehmen mangels Vertrauensschutz nichts Anderes übrig, als die Haftungsmöglichkeiten ihrer Berater auszuloten. Auf der zwischenstaatlichen Makro-Ebene birgt das geltende Beihilfenrecht durch seine fehlerhaften Anreizstrukturen die Gefahr ökonomisch nicht gerechtfertigter Ressourcenallokationen zugunsten vertragsbrüchiger Mitgliedstaaten.

1. Flucht in die Beraterhaftung

Dem zur Nachzahlung verpflichteten Unternehmen bleibt im Regelfall mangels Gewährung von Vertrauensschutz keine Möglichkeit, rechtlich gegen den nachfordernden Mitgliedstaat vorzugehen. Daher wird es sich dazu gedrängt fühlen, seine Anwälte oder Steuerberater für den ihm wirtschaftlich entstandenen Nachteil in die Haftung zu nehmen. Aufgrund der hohen Komplexität und Ausdifferenziertheit des Beihilfenrechts sowie bisher unzureichend eindeutiger Rechtsprechung auf diesem Gebiet und den damit verbundenen Herausforderungen und Unwägbarkeiten im Rahmen steuerlicher Beratung werden allerdings viele Mandatsverträge zulässige Haftungsausschlüsse enthalten.⁶⁰ Somit wird das Unternehmen in der Regel auch bei der Inanspruchnahme seiner Berater erfolglos bleiben; die wirtschaftliche Belastung verbleibt im Fall der Nachforderung beim Unternehmen und nicht beim vertragsbrüchigen Mitgliedstaat.

2. Fehlerhafte Anreizstrukturen – Ansatzpunkte für Korrekturen

Auf der Makro-Ebene ist das Rechtsfolgenregime des geltenden Beihilfenrechts bei abstrakt-generellen Regelungen durch fehlerhafte Anreizstrukturen gekennzeichnet. Der Mitgliedstaat, der sich mit der Einführung einer rechtswidrigen (steuerrechtlichen) Beihilfe ohne vorherige Notifizierung über das Unionsrecht hinwegsetzt, hat momentan keine direkten negativen Konsequenzen zu befürchten. Im Gegenteil: Der vertragsbrüchige Mit-

⁶⁰ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

gliedstaat kann zunächst Unternehmen und ihre Investitionen mit unionsrechtswidrigen Steuervergünstigungen anlocken bzw. ihre Tätigkeit in bestimmte Wirtschaftsbereiche lenken und als Früchte dieses Verstoßes ökonomische Vorteile wie zusätzliche Arbeitsplätze und einen gesteigerten Konsum ernten.⁶¹ Denn in der Regel werden die Unternehmen ihre Investitionsentscheidungen nach den nationalen Rechtsvorschriften ausrichten und im Zweifel einen Verstoß gegen das Beihilfenrecht auf dem diesbezüglich in Literatur und Rechtsprechung noch nicht hinreichend beleuchteten Teilgebiet des abstrakt-generellen Steuerrechts (anders als bei direkten Subventionen in Form von Geldleistungen) nicht erkennen, zumal die Begünstigung oftmals schon auf Ebene der Bemessungsgrundlage und nicht erst auf Ebene der unmittelbar zu zahlenden Steuer stattfindet. Stellt die Kommission anschließend einen solchen Verstoß gegen Art. 107 und/oder Art. 108 AEUV fest, führt die Nachforderungspflicht des vertragsbrüchigen Staates zu seiner zusätzlichen Bereicherung auf Kosten des Steuerpflichtigen. In gewisser Weise fördert das Beihilfenrecht in seiner derzeitigen Verfassung damit im Hinblick auf abstrakt-generelle Steuervergünstigungen strukturell den Verstoß gegen sich selbst, indem es für die Mitgliedstaaten keine negativen Folgen bei seiner Missachtung vorsieht, ein Verstoß sich für diese aber mangels unionsrechtlichem Vertrauensschutz für die Unternehmen gleich doppelt lohnen kann.⁶² Somit ist eine Entkopplung⁶³ der wirtschaftlichen Folgen eines Beihilfenverstoßes von der verwerflichen Missachtung des Unionsrechts durch einen Mitgliedstaat systematisch in Art. 108 Abs. 2 AEUV angelegt. Im Hinblick auf die Prämisse des fairen Wettbewerbs auf dem europäischen Binnenmarkt (*level playing field*) und der als Reflex daraus folgenden Funktion des Beihilfenrechts zur Eindämmung des Staatenwettbewerbs⁶⁴ kann dies nicht gewünscht sein.

⁶¹ H. Kube/E. Reimer/C. Spengel, ec Tax Review 2016, 247 (257); G. Kirchhof, HFSt 6, 235 (236); R. Mellinshoff, HFSt 6, 221 (226); A. Maitrot de la Motte, ec Tax Review 2017, 75 (88).

⁶² H. Kube/E. Reimer/C. Spengel, ec Tax Review 2016, 247 (257); R. Martini, StuW 2017, 101 (107); diesbezüglich skeptisch: H. Anzinger, HFSt 6 (2017), 123 (184).

⁶³ Diese Entkopplung wird von R. Martini als Problematik des *moral hazard* beschrieben, StuW 2017, 101 (107).

⁶⁴ H. Kube/E. Reimer/C. Spengel, ec Tax Review 2016, 247 (256).

Eine Modifikation der Rechtsfolgen bei Verstößen gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot ist daher zumindest im Hinblick auf das Gebiet des abstrakt-generellen Steuerrechts *de lege ferenda* dringend geboten.⁶⁵

a. *Auskehrung der nachgeforderten Steuer*

Eine rechtspolitische Möglichkeit zur Entschärfung dieser Fehlanreize bei abstrakt-generellen Beihilfen wäre die Verlängerung der Rückforderungspflicht in das Verhältnis von Mitgliedstaat und EU: Während in einem ersten Schritt der Mitgliedstaat durch die Nachforderung der Steuer vom Unternehmen ungerechtfertigte Vorteile wieder abschöpft und damit die Wettbewerbsneutralität im Binnenmarkt wiederherstellt, würde in einem zweiten Schritt die nachgeforderte Steuer vom Mitgliedstaat an die Union ausgekehrt und somit der Staatenwettbewerb auf der Makro-Ebene ausbremsst. Auf diesem Weg ließe sich eine Bereicherung des pflichtwidrig handelnden Mitgliedstaates vermeiden und der offensichtliche Konstruktionsfehler des Beihilfenrechts ausbessern. Ein Verstoß gegen die gemeinsamen Spielregeln des Beihilfenrechts würde dann nicht mehr mit ökonomischen Vorteilen honoriert. Ein weiterer positiver Aspekt einer Verlagerung auf die Ebene von Mitgliedstaat und Union wäre, dass der Steuerpflichtige dann nicht mehr alleine das (hohe) Risiko einer Fehleinschätzung über die Vereinbarkeit von abstrakt-genereller Steuervergünstigung mit dem Beihilfenrecht zu tragen hätte. Da die Auslegung nationaler Vorschriften den Mitgliedstaaten obliegt und die Auslegung des Unionsrechts den Unionsorganen, erscheint es nur billig, diese sensiblen Einschätzungen über die Beihilfenrechtskonformität mit ihren Folgen auf der übergeordneten Ebene von EU und Mitgliedstaat zu belassen.⁶⁶

Um eine Verlagerung in die Makro-Ebene zu erreichen, könnte der Vertragstext des AEUV geändert bzw. ergänzt werden. Wahrscheinlich würde es aber schon genügen, eine weitere Durchführungsverordnung auf Grundlage der Ratskompetenz aus Art. 109 AEUV zu erlassen, die eine Auskehrungspflicht der Mitgliedstaaten an die EU als Verfahrensbestimmung im Sinne des Art. 108 AEUV statuiert. Prinzipiell denkbar wäre

⁶⁵ So auch *H. Kube/E. Reimer/C. Spengel*, *ec Tax Review* 2016, 247 (257); *R. Martini*, *StuW* 2017, 101 (110 f.).

⁶⁶ So schon *R. Martini*, *StuW* 2017, 101 (110).

überdies auch, die nachgeforderte Steuer nicht an die Union als übergeordnetes Gebilde auszukehren, sondern stattdessen an den im jeweiligen Einzelfall betroffenen (Dritt-)Staat, dem durch den Beihilfenverstoß Investoren oder Konsum verloren gingen.⁶⁷ Hierzu müssten wohl entsprechende Klauseln in die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden.⁶⁸ Problematisch an diesem Ansatz erscheint mir jedoch, konkret zu ermitteln, inwiefern einem bestimmten Staat durch das Fehlverhalten des vertragsbrüchigen Staates Investoren oder Konsum entgangen sind. Wie soll der mutmaßlich geschädigte Staat im Einzelfall nachweisen, dass das betroffene Unternehmen seine wirtschaftliche Tätigkeit ohne die rechtswidrige Beihilfe in seinem Hoheitsgebiet und nicht in einem anderen Staat aufgenommen hätte? Aufgrund dieser Unsicherheiten und Beweisschwierigkeiten erscheint es praktikabler, die nachgeforderte Steuer an die Union bzw. über einen festzulegenden Verteilungsschlüssel an die anderen Mitgliedstaaten der Union auszukehren. Ungeachtet der konkreten Ausgestaltung ist die Einführung einer Pflicht zur Auskehrung der nachgeforderten Steuer für Mitgliedstaaten meines Erachtens wegen der damit einhergehenden Koppelung der wirtschaftlichen Folgen an das Fehlverhalten des jeweiligen Akteurs ein wichtiger rechtspolitischer Baustein zur Ausbesserung der bestehenden Fehlanreize des europäischen Beihilfenrechts sowie zur Stärkung von Neutralität und Nachhaltigkeit des privaten Wettbewerbs zwischen konkurrierenden Unternehmen im europäischen Binnenmarkt.

b. Vertragsverletzungsverfahren als geeignetes Sanktionsinstrument nach geltendem Recht?

Auf der Suche nach fungiblen Instrumenten des geltenden Rechts zur Entschärfung dieser fehlerhaften Anreizstrukturen könnte auf den ersten Blick möglicherweise das Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 Abs. 2 AEUV in Betracht kommen. Sich hieraus eventuell ergebende (Straf-) Zahlungsverpflichtungen wären geeignet, den ökonomischen Vorteil des vertragsbrüchigen Staates wieder zu neutralisieren. Bei näherer Betrachtung wird jedoch deutlich, dass die einzig vorwerfbare Verletzungshandlung des

⁶⁷ Entsprechende Vorschläge schon bei *H. Kube/E. Reimer/C. Spengel*, *ec Tax Review* 2016, 247 (257); *J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer*, *BB* 2017, 1175 (1187); *A. Watt*, <http://andrewwatt.eu/2016/08/31/state-aid-recovery-paid-eu/>.

⁶⁸ *H. Kube/E. Reimer/C. Spengel*, *ec Tax Review* 2016, 247 (257).

betroffenen Mitgliedstaates die ursprüngliche Gewährung der steuerlichen Beihilfe an das Unternehmen ist. Im Hinblick auf diese Vertragsverletzung sind Art. 107 ff. AEUV aber *leges speciales* zu Art. 258 AEUV.⁶⁹ Ein darüberhinausgehendes Fehlverhalten des Mitgliedstaates, welches mit dem Vertragsverletzungsverfahren geahndet werden könnte, ist nicht ersichtlich. Vielmehr ist die Entkoppelung von Fehlverhalten und wirtschaftlichen Konsequenzen bei abstrakt-generellen Beihilfen in den Verträgen selbst angelegt, weshalb ein Vertragsverletzungsverfahren nach geltendem Recht kein geeignetes Sanktionsinstrument darstellen kann, sondern lediglich (wie bereits in Art. 108 Abs. 2 UAbs. 2 AEUV vorgesehen) Anwendung finden kann, wenn sich der Mitgliedstaat weigert, den Rückforderungsbeschluss der Kommission durchzuführen.

V. Mögliche Ansätze zur Stärkung der Rechtssicherheit

Fehlerhafte Anreizstrukturen für die Mitgliedstaaten sind aber nur eine Schwachstelle des Beihilfenrechts in seiner aktuellen Fassung. Für das einzelne Unternehmen gewichtiger erscheint der Mangel an Rechts- und Planungssicherheit im Hinblick auf abstrakt-generelle Beihilfen, verbunden mit den äußerst hohen Anforderungen an die Gewährung von Vertrauensschutz. Vorrangig gilt es daher aufzuzeigen, wie die Rechtssicherheit im Beihilfenrecht für den einzelnen Steuerpflichtigen verbessert werden kann.

1. Verbesserung der Informationsmöglichkeiten

Für das steuerpflichtige Unternehmen ist Planungssicherheit in Beihilfenfragen äußerst wichtig, denn etwaige Steuernachforderungen können die wirtschaftlichen Handlungsmöglichkeiten empfindlich beeinträchtigen und die eigene Wettbewerbsposition schwächen. Daher ist die Einführung präventiver Maßnahmen zur Stärkung der individuellen Informationsmöglichkeiten möglicherweise noch wichtiger als die Korrektur der fehlerhaften Anreizstrukturen auf der Makro-Ebene. Zwar haben nach Art. 42 GRCh die Unionsbürgerinnen und Unionsbürger sowie jede natürliche oder juristische Person mit Wohnsitz oder satzungsmäßigem Sitz in einem

⁶⁹ H.-J. Cremer in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 5. Aufl. (2016), Art. 258 AEUV, Rn. 38; U. Ehrlicke in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. (2012), Art. 258 AEUV, Rn. 38.

Mitgliedstaat das Recht auf Zugang zu den Dokumenten der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union, worunter prinzipiell auch Schriftwechsel der Mitgliedstaaten mit der Union in Beihilfensachen fallen.⁷⁰ Um diese Informationsansprüche geltend zu machen, müssen die Steuerpflichtigen sich aber aktiv in jedem Einzelfall an die Unionsorgane wenden. Dieses Vorgehen ist mühsam, zeitaufwändig und hat keine Wirkung in die Breite über den jeweiligen Einzelfall hinaus. Die Erweiterung genereller Informationsmöglichkeiten wäre daher vorzugswürdig. Eine gewisse Breitenwirkung auf Unionsebene hat heute das im Internet allgemein abrufbare Beihilfenregister der Generaldirektion Wettbewerb der Europäischen Kommission.⁷¹ Dort werden aktuell laufende und abgeschlossene Prüfungsverfahren, nach Themengebieten sortiert, öffentlich zugänglich aufgelistet. Eine zielgerichtete Suche⁷² ist ebenfalls möglich, so dass beispielsweise in den Jahren 1999 bis 2017 für Deutschland etwa 50 Prüfungsverfahren mit steuerrechtlichem Bezug zu finden sind. So können sich Steuerpflichtige bereits heute zumindest über bei der Kommission anhängige Verfahren informieren und aus ähnlich liegenden Fällen ihre eigenen Schlussfolgerungen ziehen. Damit sich die Steuerpflichtigen jedoch schon *ex ante* ein möglichst vollständiges Bild über einen etwaigen Verstoß gegen das Beihilfenrecht und diesbezügliche Einschätzungen der Kommission und Mitgliedstaaten machen können, sollten zusätzlich zu den bereits laufenden und abgeschlossenen Prüfungsverfahren auch die sogenannten Pränotifizierungsschreiben⁷³ der Mitgliedstaaten und die korrespondierenden *comfort letters* der Kommission im Volltext online verfügbar gemacht werden.⁷⁴ Dies würde die Transparenz auf Kommissionsebene weiter stärken und die unbefriedigenden Vertrauensschutzlücken abmildern.

Doch nicht nur auf Ebene der Union, sondern auch innerstaatlich wäre eine verbesserte Transparenz wünschenswert. So ist es für den einzelnen Steuerpflichtigen momentan weder beim Bundesministerium der Finanzen noch beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie effektiv

⁷⁰ H. Jarass, Charta der Grundrechte der EU, 3. Aufl. (2016), Art. 42 GrCh, Rn. 8.

⁷¹ http://ec.europa.eu/competition/state_aid/register/.

⁷² Entweder über eine Freitextsuche oder über vorgefertigte Kriterien wie z.B. „Tax advantage or tax exemption“.

⁷³ Hierzu näher in diesem Band: J. Brandau, HFSt 8 (2018), 243 (244 ff.) unter § 11 II.

⁷⁴ So auch A. Schmitger, IStR 2017, 421 (436); J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

möglich, in Erfahrung zu bringen, ob, und wenn ja, welche konkreten Notifizierungen an die Kommission ergangen sind. Zwar ist es lobenswert, dass das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie im Internet Informationen, Checklisten und Leitfäden veröffentlicht hat, um die Maßstäbe der beihilfenrechtlichen Beurteilung etwaiger Begünstigungen nachvollziehbar zu machen.⁷⁵ Noch hilfreicher für die Planungssicherheit des einzelnen Unternehmens wäre jedoch die Gewissheit, dass einzelne, für den konkreten Fall relevante Regelungen im Verdacht stehen, eine Beihilfe zu sein und eventuell von der Kommission verworfen zu werden, mit der Folge, dass eine Rückzahlung zu leisten ist. Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Regelung des Zugangs zu Informationen des Bundes (IFG) hat der Steuerpflichtige bereits heute einen Anspruch auf diese Informationen. In der Praxis ist die flächendeckende Durchsetzung des Informationsanspruchs aber umständlich und schwer realisierbar. Ein öffentlich einsehbares Register aller mitgliedstaatlichen Notifizierungen (zumindest der abstrakt-generellen Regelungen) wäre somit eine weitere begrüßenswerte Möglichkeit, die Rechtssicherheit in Beihilfenfragen zu stärken.

2. Anerkennung eines subjektiven Anspruchs auf Notifizierung

Ein verbesserter Informationszugang ist ein dringend benötigter, jedoch noch kein hinreichender Baustein zur Stärkung der Rechtssicherheit. Um Gewissheit über die Rechtmäßigkeit einer etwaigen Vergünstigung zu erlangen, hat der Steuerpflichtige oder sein Konkurrent bisher einen Antrag bei der Kommission auf eine klärende Entscheidung stellen müssen.⁷⁶ Auf eine solche Entscheidung der Kommission innerhalb einer angemessenen Frist besteht auch ein Anspruch aus Art. 41 Abs. 1 GRCh. Problematisch an dieser – in der Theorie überzeugenden – Vorgehensweise ist jedoch, dass die Generaldirektion Wettbewerb der Kommission in der Praxis aufgrund mangelnder personeller Ressourcen nicht in der Lage ist, zeitnah flächendeckend über jeden einzelnen Antrag zu entscheiden.⁷⁷ Das betroffene

⁷⁵ <http://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Artikel/Europa/beihilfenkontrollpolitik.html>.

⁷⁶ Beschwerdeformular abrufbar unter http://ec.europa.eu/competition/forms/intro_de.html.

⁷⁷ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1187).

Unternehmen wird daher im Zweifel (sofern es sich einer potentiellen Beihilfenrelevanz überhaupt bewusst ist und aktiv eine Anfrage stellt) auf seine Anfrage keine rechtzeitige, verbindliche Antwort erhalten und die steuerliche Begünstigung daher in Ungewissheit über deren Rechtmäßigkeit für sich in Anspruch nehmen. Diese Situation kann den Steuerpflichtigen aus Gesichtspunkten der Rechts- und Planungssicherheit nicht befriedigen. Idealerweise sollten die Anträge der Steuerpflichtigen von einer personell ausreichend aufgestellten Generaldirektion Wettbewerb innerhalb einer angemessenen Frist bearbeitet werden können. In diesem Bereich ließe sich also ansetzen, um den praktischen Vollzug des Beihilfenrechts zu verbessern. Sollte sich dann im Nachhinein herausstellen, dass eine von der Kommission erteilte positive Auskunft unrichtig war und die Beihilfe doch zurückzufordern ist, liegt ein Fall des unionsrechtlichen Vertrauensschutzes nach Art. 41 Abs. 3 GRCh vor und das Unternehmen kann sich wegen des enttäuschten Vertrauens bei der Union schadlos halten.

Da aber nach aktuellem Stand der Dinge nicht alle Anfragen zeitnah von der Kommission beantwortet werden können, ist der Steuerpflichtige darauf angewiesen, dass die zuständigen Bundesministerien selbst alle potentiell problematischen Regelungen ohne Ausnahme bei der Kommission notifizieren und ihre Notifikationen auch bekannt machen. Nur so können die unbefriedigenden Vertrauensschutzlücken, die sich infolge des Zusammenspiels von mangelnder Erkennbarkeit abstrakt-genereller Beihilfen und *effet utile* ergeben, wirksam geschlossen werden. Unionsrechtlich sind die Mitgliedstaaten ohnehin zur Notifizierung potentieller Beihilfen verpflichtet.⁷⁸ Und auch aus verfassungsrechtlicher Sicht gebietet das Rechtsstaatsprinzip als allgemeiner Rechtsgrundsatz und in seiner Ausprägung als Institut der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung die tatsächliche Ausführung bindenden Rechts.⁷⁹ Vom Bürger kann eine Verletzung des Rechtsstaatsprinzips insbesondere über Art. 2 Abs. 1 GG oder speziellere Grundrechte geltend gemacht werden.⁸⁰ Für den einzelnen Steuerpflichtigen folgt somit schon jetzt aus Art. 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG i.V.m. dem Rechtsstaats-

⁷⁸ Näheres zum Maßstab der Notifizierungspflicht in diesem Band: *J. Brandau*, HFSt 8 (2018), 243 (252) unter § 11 IV.

⁷⁹ BVerfGE 25, 216 (228); *H. Jarass* in: Jarass/Pieroth (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 14. Aufl. (2016), Art. 20, Rn. 41.

⁸⁰ BVerfGE 91, 335 (362); *H. Jarass* in: Jarass/Pieroth (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 14. Aufl. (2016), Art. 20, Rn. 38.

prinzip ein subjektiv-öffentliches Recht auf Notifizierung potentiell beihilfenrechtswidriger Regelungen durch die Bundesregierung.⁸¹ Bei gerichtlicher Anerkennung dieses Rechts ließe sich der Anspruch gegen den Bund im Wege der allgemeinen Leistungsklage durchsetzen. Zwar wird der Steuerpflichtige voraussichtlich nur in wenigen Fällen ein (geldwertes) Interesse an der Durchsetzung dieses Anspruchs haben und daher in der Praxis oftmals keine Notifizierung beantragen, geschweige denn den Rechtsweg beschreiten. Gleichwohl trägt diese Lösung den Mitwirkungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen Rechnung und führt zu einer verantwortungsorientierten Risikoverteilung im Umgang mit abstrakt-generellen Beihilfen. Denn wenn der Steuerpflichtige es bewusst unterlässt, seinen Notifizierungsanspruch geltend zu machen (etwa weil er den steuerlichen Vorteil nutzen will und darauf spekuliert, dass die potentielle Beihilfe nicht zurückgefordert wird), nimmt er das Risiko der späteren Rückforderung sehenden Auges in Kauf und trägt selbst eine Mitverantwortung für eventuell zu leistende Steuernachzahlungen. Außerdem kann durch die Anerkennung eines solchen Anspruchs bereits auf mitgliedstaatlicher Ebene eine Konzentration ähnlich liegender Fälle stattfinden und somit die Generaldirektion Wettbewerb entlastet werden. Die gerichtliche Anerkennung eines subjektiv-öffentlichen Rechts auf Notifizierung beihilfenrechtlich zweifelhafter Regelungen wäre daher ein begrüßenswerter Schritt zur Stärkung der Rechts- und Planungssicherheit. Potentiell begünstigte Unternehmen könnten sich dadurch vorab verlässlich über die Vereinbarkeit ihrer Besteuerung mit dem Beihilfenrecht vergewissern und die dargestellten Vertrauensschutzlücken würden wesentlich entschärft.

VI. Fazit

In seiner derzeitigen Fassung bereitet das europäische Beihilfenrecht vor allem im Hinblick auf abstrakt-generelle steuerliche Begünstigungen rechtsfolgenseitig einige Schwierigkeiten, denen sich Rechtsprechung und Rechtswissenschaft annehmen müssen. Zum einen mangelt es Unternehmen ex ante an hinreichender Rechtssicherheit über die Vereinbarkeit der

⁸¹ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175 (1188); H. Anzinger, HFSt 6 (2017), 123 (183).

steuerlichen Behandlung ihrer geplanten Dispositionen mit dem Beihilfenrecht, zumal abstrakt-generelle Beihilfen oftmals nicht auf den ersten Blick als solche zu identifizieren sind.⁸² Die Ermittlung des Begünstigten und vor allem die Quantifizierung der Beihilfen kann in Einzelfällen, etwa bei mittelbaren Beihilfen, problematisch sein. Auch die Ausgestaltung der Rückforderung durch Unionsgesetzgeber und Rechtsprechung kann die Wirtschaftsteilnehmer aufgrund des nur sehr eingeschränkt gewährten Vertrauensschutzes nicht befriedigen. Hier müssen Unternehmen und ihre Berater ein ausgeprägtes Bewusstsein für die Gefahren des Beihilfenrechts entwickeln. Die neuerlich stark zunehmende Literatur zu diesem Themenkomplex zeigt, dass dies schon jetzt geschieht. Doch nicht nur im Hinblick auf den Wettbewerb der Unternehmen, sondern auch auf der Makro-Ebene des Staatenwettbewerbs im gemeinsamen Binnenmarkt sind die Rechtsfolgen des Beihilfenrechts nicht ideal konzipiert. Die Entkoppelung von Fehlverhalten und wirtschaftlichen Folgen kann Staaten zu beihilfenrechtswidrigen Lenkungsnormen verleiten, wenn sie selbst von der Rückforderung der Beihilfen profitieren.

Die aufgezeigten Mängel ändern jedoch nichts daran, dass das Beihilfenrecht ein besonders wertvolles und unabdingbares Element des gemeinsamen Binnenmarktes ist. Es sichert einen fairen Standortwettbewerb und beugt einem steuerlichen *race to the bottom* zwischen den Mitgliedstaaten vor. Um das Beihilfenrecht als Innovationsmotor zu erhalten, sollten seine Rechtsfolgen zukünftig angepasst werden. Die rückgeforderten Beihilfen, zumindest solche abstrakt-genereller Art, sollten nicht beim vertragsbrüchigen Mitgliedstaat verbleiben, sondern an Union oder die anderen Mitgliedstaaten ausgekehrt werden. Zusätzlich könnte eine verbesserte Transparenz auf allen Ebenen mittels öffentlich einsehbarer *comfort letters* und Notifizierungsschreiben dabei helfen, die Rechts- und Planungssicherheit wiederherzustellen. Und auch die mitgliedstaatliche Pflicht zur Notifizierung kann durch die Anerkennung eines verfassungsunmittelbaren Anspruchs hierauf abgesichert werden.

⁸² Ein Überblick über potentielle Beihilfen im Steuerrecht in diesem Band: § 13.