

## § 11 Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts

*Daniel Reich*

### I. Einleitung

Im Herbst 2018 konnte ein umfangreiches Forschungsprojekt, an welchem die Mitarbeiter des Instituts seit dem Frühjahr 2016 intensiv gemeinsam arbeiteten, fertiggestellt und veröffentlicht werden. Der achte Band der Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht mit dem Titel: „Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts“<sup>1</sup>. Hierfür untersuchten wissenschaftliche und studentische Mitarbeiter des Instituts das unionale Beihilfenrecht und insbesondere dessen Verhältnis zu den Normen des deutschen Steuerrechts. In gesonderten Aufsätzen wurden die einzelnen Tatbestandsmerkmale des unionalen Beihilfenbegriffs beleuchtet und deren Bedeutung für die Normen des nationalen Steuerrechts aufgezeigt. Darüber hinaus thematisiert das Werk Fragen der Ermessensausnahmen, der Beihilfennotifizierung und der Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilfenrecht. Abgerundet werden die Aufsätze schließlich von einem Gedankenexperiment über die Möglichkeit internationaler Beihilfenregelungen im Welthandelsrecht, die über die bisher bestehenden Regelungen der WTO hinausgehen. Das praxisorientierte Kernstück und Keimzelle des Projekts ist jedoch eine abschließende Tabelle<sup>2</sup>, die das deutsche Steuerrecht systematisch auf Beihilfenrechtskonformität überprüft und Stimmen aus Literatur und Rechtsprechung sammelt. Der folgende Beitrag soll diesen achten Band der Schriftenreihe vorstellen und die gefundenen Forschungsergebnisse in gebotener Kürze skizzieren.

---

<sup>1</sup> Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts – Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht (2018), online abrufbar unter: <https://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/issue/view/4067>.

<sup>2</sup> Eine erste Version der Tabelle: J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175 ff.

### 1. Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark

Zur Ermittlung des Vorteils plädieren *C. Jung* und *L. Neckenich* in ihrer differenzierten Betrachtung des wohl umstrittensten Merkmals des Beihilfentatbestands unter sorgfältiger und kritischer Analyse der EuGH-Rechtsprechung und Darlegung des aktuellen Meinungsstands in der Literatur für eine Referenzprüfung nach dem Maßstab der durch den nationalen Gesetzgeber getroffenen Steuersystementscheidung und integriertem Benchmark-Test. Hierbei stehen die Methoden und Modelle zur Bestimmung der richtigen Benchmark sowie die Diskussion um die Figur der „negative state aid“ im Zentrum der Überlegungen. Dem vermittelnden Ansatz der Autoren folgend, kann die nationale Steuerhoheit einerseits gewahrt werden und andererseits der unionale, wettbewerbsoffene Binnenmarkt sichergestellt bleiben.

### 2. Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln

Die Erlangung eines Vorteils ist der Ausgangspunkt einer jeden beihilfenrechtlichen Prüfung. In seiner Untersuchung zum Vorteil durch eine staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln definiert *J. Schmidt* den Begriff des Vorteils und klassifiziert verschiedene Vorteilstypen im Hinblick auf steuerliche Beihilfen. Hieran anschließend wird untersucht, wann ein Vorteil durch eine staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln gewährt wird. Beide Merkmale müssen anerkannterweise kumulativ und nicht bloß alternativ erfüllt sein. Außerdem wird darauf eingegangen, welche Besonderheiten sich bei der Umsetzung von EU-Recht ergeben.

### 3. Der Unternehmensbegriff

Um zu bestimmen, wer überhaupt als Begünstigter einer potentiell rechtswidrigen Beihilfe zu deren Rückzahlung herangezogen werden kann, ist der Unternehmensbegriff im Beihilfenrecht von großer Bedeutung. *J. Schmidt* setzt sich hierfür bei der Frage, welche Handlungen als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sind mit der stark indizienbezogenen Würdigung der Kommissionspraxis auseinander und plädiert für einen hypothetischen Wettbewerbstest, welcher darüber hinaus auch der Abgrenzung von hoheitlichen Tätigkeiten dienen kann.

#### 4. Mittelbare Begünstigung von Unternehmen

Die Problematik, dass ein Unternehmen auch durch solche steuerlichen Regelungen begünstigt werden kann, die eigentlich andere Steuersubjekte adressieren, thematisiert *A. Milutinović* in ihrem Beitrag. Unter Bezugnahme auf die Kasuistik des EuGH werden verschiedene, über die jeweiligen Tatbestandsmerkmale hinausgreifende, Problemkreise der mittelbaren Beihilfen aufgezeigt und der Versuch unternommen, mittelbare Beihilfen in die allgemeine Dogmatik des Beihilfenrechts einzuordnen. Die Verfolgung mittelbarer Beihilfen wird als Werkzeug zur Erreichung einer konsistenten Steuerwirkung im Binnenmarkt und zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit in der Besteuerung erkannt.

#### 5. Selektivität im Steuerrecht

Tatbestandlich verbietet das Beihilfenrecht nur solche Beihilfen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, also selektiv sind. *L. Neckenich* betont in seinem Beitrag die vielfach in der Praxis übergangene, aber im Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV angelegte Unterscheidung zwischen Vorteils- und Selektivitätsprüfung und nimmt die Frage, wann es sich bei abstrakt-generellen Steuergesetzen um die Begünstigung „bestimmter“ Marktteilnehmer handelt, in den Fokus. Detailliert werden die Linien der Rechtsprechung nachgezeichnet um die Anforderungen herauszuarbeiten, die an den Kreis der begünstigten Unternehmen zu stellen sind. Abschließend wird zwischen verschiedenen Erscheinungsformen der Selektivität differenziert, was sowohl für die Vergleichspaarbildung als auch für eine etwaige innere Rechtfertigung bedeutsam sein kann.

#### 6. Die Systemimmanenzprüfung

Das ungeschriebene aber weithin anerkannte Tatbestandsmerkmal der Systemimmanenz oder „inneren Rechtfertigung“ ist Gegenstand eines weiteren Beitrags von *C. Jung* und *L. Neckenich*. Es wird kritisiert, dass die bisherige Praxis häufig Fragen der Systemimmanenz mit anderen Tatbestandsmerkmalen vermischt und für eine dogmatisch erarbeitete Verortung der Systemimmanenzprüfung als eigenständiges und klar abgegrenztes Tatbestandsmerkmal gestritten, was auch für die Verteilung der Beweis- und Darlegungslast zwischen Kommission und Mitgliedstaaten von

Bedeutung ist. Die Prüfung der Systemimmanenz einer Begünstigung soll eine systemgerechte Belastungsgleichheit bestmöglich sichern, indem sie nur solche Ausnahmen von der Benchmark zulässt, die andernfalls aufgrund struktureller Verschiebungen zu einer Belastungsungleichheit führen könnten. Als solche inneren Rechtfertigungsgründe kommen vor allem steuerliche Leitprinzipien wie die Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung, Missbrauchsbekämpfung und die Sicherung der Funktionsfähigkeit und Effektivität des Steuersystems in Betracht.

## 7. Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Selektive Vorteile für Unternehmen sind mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Wettbewerb verfälschen oder den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. In ihrem Beitrag formuliert *S. Langner* handhabbare Kriterien zur Bestimmung und Konturierung dieser beiden - in der Praxis oft untrennbar miteinander verknüpften - Tatbestandsmerkmale unter Erläuterung etwaiger Einschränkungen wie dem Erfordernis einer quantitativen „Spürbarkeit“ und der Freistellungsverordnung für De-minimis-Beihilfen.

## 8. Ermessensausnahmen (Art. 107 Abs. 3 AEUV)

In seinem Beitrag zu Art. 107 Abs. 3 AEUV stellt *T. Zimmer* die einzelnen Ermessensausnahmen dieser Vorschrift ihrer Systematik folgend vor und erläutert, wieso die restriktive Auslegung der Ausnahmeregelungen durch die Kommission nach dem „more economic approach“ die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb des jeweiligen Mitgliedstaats fördert. Zugleich geht von den Ausnahmeregelungen eine innovationsbegünstigende Wirkung aus, da sie über das Erfordernis eines Anreizeffekts dazu führen, dass primär Investitionsbeihilfen genehmigt werden. Außerdem wird auf die Bindungswirkungen der Kommissionsentscheidungen und auf die Frage nach der Vorhersehbarkeit der Bewilligungspraxis eingegangen, die mittels Unionsrahmen, Leitlinien, Mitteilungen und Gruppenfreistellungsverordnungen gestärkt wird.

## 9. Rechtsfolgen

Der Autor befasst sich in seinem Beitrag mit den Rechtsfolgen eines mitgliedstaatlichen Verstoßes gegen das Beihilfenrecht durch steuerliche Vergünstigungen oder auf sie gestützte Einzelfallentscheidungen. Nach Darlegung des rechtlichen Rahmens für die Rückforderung der Beihilfen wird Kritik an bestehenden Vertrauensschutzlücken und am Rechtsfolgenregime des Beihilfenrechts geübt. Weiterhin werden mögliche Ansatzpunkte für Korrekturen *de lege ferenda* vorgebracht – namentlich die Einführung einer Auskehrungspflicht für rückgeforderte Steuerbeihilfen sowie die Verbesserung der Transparenz und Informationsmöglichkeiten für Unternehmen, abgesichert durch die Anerkennung eines (verfassungsrechtlichen) Anspruchs auf Notifizierung.

## 10. Notifizierungsfragen

Bei abstrakt-generellen Regelungen des Steuerrechts ist die beihilfenrechtliche Relevanz einer Norm für den Anwender oft schwer zu erkennen, weshalb eine möglichst lückenlose Notifizierung beihilfenrechtlich relevanter Normen durch die Mitgliedstaaten wichtig ist. Die Fragen nach historischer Entwicklung, Verfahrensgang, Umfang und Maßstab der mitgliedstaatlichen Notifizierungspflicht werden von *J. Brandau* thematisiert. Dabei wird der Blick insbesondere auf die Struktur des Notifizierungsverfahrens gerichtet, um Defizite in Fragen des Vertrauens- und Rechtsschutzes freizulegen. Verbesserte Auskunftsmöglichkeiten zu laufenden Notifizierungsverfahren bereits in einem frühen Verfahrensstadium könnten dem Beihilfenverbot in dieser Hinsicht einen effektiven Rahmen verschaffen.

## 11. Beihilfenrechtliche Impulse für das Welthandelsrecht

In seinem abschließenden Aufsatz *de lege ferenda* unternimmt *J. Seebach* den Versuch, die Idee des Beihilfenrechts als Ordnungsprinzip der Europäischen Wirtschaftsordnung auf die Ebene des Welthandels zu übertragen. Die Überlegungen führen von einer Darstellung des gegenwärtigen Standes der internationalen Subventionsregulierung durch das Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM) über dessen Kritik und Vergleich mit dem Beihilfenrecht zu einem innovativen Vorschlag für ein

Multilaterales Instrument zur Vermeidung von Steuerbeihilfen auf internationaler Ebene, der die Stärken des Beihilfenrechts mit denjenigen des ASCM zu kombinieren sucht. Ein interessanter Impuls zur Erneuerung des Welthandelsrechts, der zwar vermutlich bis auf weiteres nicht Einzug in die Rechtswirklichkeit finden wird, aber dennoch als visionärer Gedankenanstoß verstanden werden darf.

## II. Fazit

Mit dem Buch „Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts“ hat das Institut für Finanz- und Steuerrecht den Versuch unternommen, den Beihilfentatbestand sowie die verfahrensrechtlichen Aspekte der Art. 107 ff. AEUV für den Bereich des Steuerrechts dogmatisch aufzuarbeiten und dadurch die wachsende Bedeutung des Beihilfenrechts für Steuerersachen aufzugreifen. Die Entwicklung eines einheitlichen Prüfungsschemas, das sich konstant auf alle Steuerrechtsnormen anwenden lässt, ist Kernanliegen dieses Projekts. Die auf Grundlage der gewonnenen Erkenntnisse ausgearbeitete Tabelle beleuchtet die Relevanz des Beihilfenrechts für die Normen des deutschen Steuerrechts und liefert mit ihren Subsumtionen einen Überblick über potentielle Gefahren und Unsicherheiten, die das Beihilfenrecht für Unternehmen und Rechtsanwender birgt. Mithin möchte das Institut mit dem achten Band der Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht einen Beitrag dazu leisten, die bestehenden Spannungen zwischen Beihilfen- und Steuerrecht aufzulösen sowie Rechtsunsicherheiten zu beseitigen und somit Investitions- und Innovationshemmnisse abzubauen – damit das Beihilfenrecht auch weiterhin der erhoffte Innovationsmotor des Steuerrechts sein kann.