# Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht

- Kurzfassung des Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen „Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie"[1]
- Die Anwendung des Beihilferechts auf das Steuerrecht schafft einen Kompetenzkonflikt mit der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten.
- Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF empfiehlt die Konzentration der Beihilfeaufsicht auf Maßnahmen, die den grenzüberschreitenden Handel beeinträchtigen.

## Weitreichende Anwendung des Verbots staatlicher Beihilfen im Steuerrecht

Als ein zentrales Element des Wettbewerbsrechts enthält der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) ein an die Mitgliedstaaten gerichtetes Verbot staatlicher Beihilfen. Art. 107 Abs. 1 AEUV bestimmt:

„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen."

Nach Abs. 2 und 3 des Art. 107 AEUV können Beihilfen von der EU-Kommission genehmigt werden. Sie müssen aber stets im Vorhinein von den Mitgliedstaaten gegenüber der EU-Kommission angezeigt, d. h. notifiziert, werden. Erst nachdem die EU-Kommission entschieden hat, darf die Beihilfe gewährt werden. Das Unterlassen der Anzeige führt selbst dann zur EU-Rechtswidrigkeit und zur Rückzahlungsverpflichtung, wenn die Beihilfe genehmigungsfähig ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) gilt das Beihilfeverbot nicht nur für direkte Subventionen, sondern auch für Steuervergünstigungen. In den vergangenen Jahren sind steuerliche Regelungen verstärkt von der EU-Beihilfenaufsicht aufgegriffen worden. Diese Entwicklung steht auch im Kontext der internationalen Bemühungen, die Verlagerung von Gewinnen und aggressive Steuerplanung zu verhindern (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS), obwohl die Beihilfevorschriften nicht auf Verhinderung des Steuerwettbewerbs der Staaten zugeschnitten sind, sondern Wettbewerbsgleichheit zwischen Unternehmen sicherstellen sollen. Die verschärfte Kontrolle richtet sich sowohl gegen gesetzliche Regelungen als auch neuerdings gegen behördliche Einzelfallmaßnahmen, insbesondere sogenannte Tax Rulings und Advanced Pricing Agreements

1 Gutachten und Stellungnahmen des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF sind als Beitrag zum allgemeinen Diskurs zu verstehen und geben nicht notwendigerweise die Meinung des BMF wieder. Die Langfassung wurde im Internet veröffentlicht und wird als Broschüre aufgelegt.

zur vorherigen Einigung über Verrechnungspreise (sogenannte APA). Die Verfahren betreffen prominente Unternehmen wie Fiat, Starbucks, Amazon oder Apple. Die finanzielle Dimension ist beträchtlich, so soll die Beihilfeentscheidung der EU-Kommission im Fall Apple zu einer Rückforderung steuerlicher Vergünstigungen in Höhe von 13 Mrd. € führen. Deutlich ausgeweitet wurde auch die Kontrolle allgemeiner steuergesetzlicher Vorschriften. Längst geht es nicht mehr nur um klassische Steuervergünstigungen, etwa Sonderabschreibungen für einzelne Branchen wie den Schiff- oder Flugzeugbau, sondern sämtliche Normen des Steuertatbestands mit entlastender Wirkung sind in den beihilferechtlichen Fokus gerückt. Dies illustriert die aktuelle Prüfung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen zur Abwendung von Insolvenzen oder der Grunderwerbsteuerbefreiung für konzerninterne Umstrukturierungen. Bei beiden Vorschriften ist die Frage aufgekommen, ob es sich um Beihilfen im Sinne des Art. 107 AEUV handelt.

Hiermit geht eine erhebliche Rechtsunsicherheit sowohl für die nationalen Steuergesetzgeber als auch für die betroffenen Unternehmen einher. Zentrales Problem der Beihilfeaufsicht ist die fehlende Vorhersehbarkeit der Einordnung steuerlicher Maßnahmen als Beihilfe gepaart mit einer einseitigen Risikotragung durch die begünstigten Unternehmen. Unabhängig davon, ob die Beihilfeeigenschaft erkennbar war, müssen Beihilfen rückwirkend für einen Zeitraum von zehn Jahren verzinslich zurückgewährt werden. Ein Vertrauensschutz wird nicht gewährt. Effektuiert wird die Rückforderungspflicht, indem Mitgliedstaaten, die beanstandete Beihilfen nicht zurückfordern, hohe Strafzahlungen an die Europäische Union (EU) drohen.

2012 hat die EU einen Reformprozess der Beihilfenaufsicht gestartet. Diese Initiative hatte zum Ziel, die administrative Effizienz und die Vorhersehbarkeit der Beihilfenkontrolle zu erhöhen. In diesem Zusammenhang wurde am 19. Juli 2016 eine Bekanntmachung der EU-Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV veröffentlicht[2], die auch Klarstellungen zu steuerlichen Beihilfen enthält. Dabei bekräftigt die Bekanntmachung die Tendenz einer Ausweitung des Kontrollanspruchs der EU-Kommission, auch wenn in der Praxis schon aus Kapazitätsgründen Vorschriften nur vereinzelt aufgegriffen werden.

Die Unsicherheit hinsichtlich der Einordnung von Vorschriften als Beihilfe und die Ausweitung des Beihilfebegriffs beeinflusst die nationalen Gesetzgebungsverfahren und greift damit erheblich in die Steuerautonomie der EU-Mitgliedstaaten ein. Wenn letztlich jede steuerentlastende Norm als verbotene Beihilfe aufgegriffen werden kann, kommt es zu einem grundsätzlichen Kompetenzkonflikt zwischen der fortbestehenden Autonomie der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern einerseits und dem Beihilfeverbot andererseits.

Zur Auflösung dieses Konflikts ebenso wie zur Schaffung von Rechtssicherheit bedarf es einer klareren Ausrichtung der Beihilfeaufsicht am Zweck des Beihilfeverbots, um Verzerrungen des grenzüberschreitenden Handels zu verhindern. Eine Begrenzung ist sowohl auf tatbestandlicher Ebene bei der Definition steuerlicher Beihilfen möglich als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen verbotener Beihilfen.

## Praxis der Europäischen Beihilfenaufsicht bei steuerlichen Vergünstigungen

Die Schwierigkeit der Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerrechtliche Vorschriften besteht darin, dass Steuertatbestände stets durch be- und entlastende Normen konstituiert werden. Beihilfen sind daher nicht auf den ersten Blick erkennbar,

2 Europäische Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU C 262/1 vom 19. Juli 2016.

sondern mit dem Belastungstatbestand verwoben. Fördertatbestände müssen von solchen Normen abgegrenzt werden, die aus dem Steuertatstand heraus begründet sind. EU-Kommission und EuGH nehmen die Abschichtung zwischen steuerlichen Beihilfen und regulärer Besteuerung anhand des Kriteriums der Selektivität vor. Dieses dient dazu festzustellen, ob „bestimmte Unternehmen oder Branchen" begünstigt werden oder ob es sich um eine dem allgemeinen Steuersystem zuzuordnende Vorschrift handelt. Hierzu muss erstens das Referenzsystem (Regelbesteuerung) identifiziert werden, sodann zweitens eine Abweichung vom Referenzsystem festgestellt und drittens geprüft werden, ob die Regelung als allgemeiner Bestandteil des Referenzsystems gerechtfertigt ist.

Das zentrale Problem hinsichtlich der Feststellung der Vorteilhaftigkeit liegt in der Ermittlung der Regel- oder Normalbelastung („Normalnull-Niveau" der Besteuerung). Diese kann nicht objektiv festgestellt werden, sondern hängt im Hinblick auf die fortbestehende nationale Souveränität von den gesetzgeberischen Festlegungen des jeweiligen Mitgliedstaates und der von ihm zugrunde gelegten steuerlichen Systematik ab. Beispielsweise wäre der Verzicht eines Mitgliedstaates auf die Erhebung von Körperschaftsteuer beziehungsweise ein Steuersatz von 0 % als Regelbelastung keine Beihilfe, auch wenn es sich im EU-Vergleich um eine Ausnahmeerscheinung handelte.

Bei der Bestimmung von Regel und Ausnahme in einem Steuersystem existieren erhebliche Deutungsspielräume. Zwar hebt der EuGH in seiner Rechtsprechung hervor, dass es lediglich um konsequente Umsetzung der seitens der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber selbst gesetzten Regeln geht. Was Ausnahme, was Regel ist, bestimmen aber im Ergebnis nicht die Mitgliedstaaten, sondern EU-Kommission und EuGH; die Rechtfertigung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems scheitert regelmäßig.

Wenig Beachtung schenkt der EuGH dem Argument, dass Entlastungen der Effizienz des Steuersystems dienen. Grundsätzlich gilt, dass Steuervergünstigungen auch dann von Art. 107 AEUV erfasst werden, wenn sie Belastungen an anderer Stelle ausgleichen sollen. Hinsichtlich der Selektivität soll es erstens nicht auf die gesetzgeberische Technik ankommen, sondern allein auf die ökonomischen Wirkungen. Daher werden auch allgemein formulierte Regeln, die de facto nicht von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden können, erfasst. Zweitens soll nicht entscheidend sein, ob sich eine Gruppe von begünstigten Unternehmen abgrenzen lässt und ob nicht begünstigte Unternehmen in einem unmittelbaren Wettbewerbsverhältnis zu den begünstigten Unternehmen stehen. Drittens soll es auch nicht darauf ankommen, ob eine Vergünstigung theoretisch von allen Unternehmen in vergleichbarer Situation genutzt werden kann, was grundsätzlich für fast alle abstrakt formulierten steuergesetzlichen Vergünstigungen gilt, sondern lediglich darauf, ob die Vorschrift bei gegebener wirtschaftlicher Aktivität von allen Unternehmen genutzt werden kann. Letztlich wird die Selektivitätsfeststellung damit zu einer allgemeinen Diskriminierungskontrolle ausgeweitet.

Gleichzeitig kommt dem Tatbestandsmerkmal der Selektivität zentrale Bedeutung zu. Ist die Selektivität bejaht, wird regelmäßig unmittelbar auf das Vorliegen einer verbotenen Beihilfe geschlossen. Dies liegt darin begründet, dass es nach ständiger Rechtsprechung keines Nachweises einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung durch die fragliche Beihilfe und auch keiner tatsächlichen Auswirkung auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten bedarf.

## Zweckgerechte Beschränkung des Beihilfeverbots auf Verzerrungen des grenzüberschreitenden Handels

Richtigerweise muss die Beihilfeaufsicht auf ihren primären Zweck zurückgenommen werden. Das Beihilfeverbot steht im Kontext des Zollverbots. Die Erhebung von Zöllen zwischen den Mitgliedstaaten der EU würde den freien Verkehr von Gütern und Dienstleistungen innerhalb der EU beeinträchtigen und den zwischenstaatlichen Handel verzerren. Sie sind zwischen den Mitgliedstaaten der EU abgeschafft. Ohne Beihilfenverbot könnten die Mitgliedstaaten das Zollverbot etwa im Bereich der Verbrauchsgüter dadurch unterlaufen, dass sie eine spezielle Verbrauchsteuer mit einer Produktionsbeihilfe verbinden. Akzeptiert man die Förderung globaler Effizienz als Ziel, wird man eine Übereinkunft begrüßen, die alle beteiligten Staaten verpflichtet, nicht nur auf Zölle, sondern auch auf die Subventionierung einzelner Unternehmen oder Branchen zu verzichten. Demnach besteht die Logik der EU-Beihilferegelung in einer Selbstbindung der europäischen Mitgliedstaaten. Sie haben sich durch die Beihilferegelung darauf festgelegt, auch abseits der Erhebung von Zöllen von einer gezielten Beeinflussung des Handels mit dem Ausland abzusehen. Durch die Installation der Beihilfenaufsicht auf europäischer Ebene schützen sich die Mitgliedstaaten vor dem Einsatz solcher kollektiv nachteiliger Praktiken.

Diese Intention kommt im Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV deutlich zum Ausdruck. Beihilfen sind nur verboten, wenn sie „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen" – aber auch nur, „soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen". Hier wird deutlich, dass es nicht um allgemeine Subventionskontrolle geht, sondern um eine Behinderung grenzüberschreitender Betätigung. Entsprechend sind Beihilfen danach zu differenzieren, ob sie nur lokal wirken oder grenzüberschreitenden Handel betreffen. Eine Begrenzung auf den zwischenstaatlichen Handel entspricht auch dem Subsidiaritätsprinzip. So wünschenswert eine effiziente Wirtschaftspolitik sämtlicher EU-Mitgliedstaaten ist, so erlaubt nicht jede Verzerrung durch eine staatliche Förderpolitik ein Einschreiten der Union, wenn diese sich nicht unmittelbar auf den Binnenmarkt auswirkt. Durch das Beihilferecht darf insbesondere nicht der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 2 des Vertrags über die Europäische Union) unterlaufen und die Tätigkeit der Union in Zuständigkeitsbereiche der Mitgliedstaaten ausgeweitet werden.

## Maßnahmen zur Eingrenzung der Beihilfenaufsicht

Allerdings werden sich auch bei stärkerer Betonung der Zwischenstaatlichkeit nicht alle Abgrenzungsschwierigkeiten beseitigen lassen, sodass zusätzlich prozedurale Instrumente zur Verringerung der hieraus resultierenden Rechtsunsicherheit in Erwägung zu ziehen sind.

In Betracht kommen folgende Maßnahmen:

1. Erhöhte Anforderungen an die Darlegung durch die EU-Kommission

Während bisher die Wettbewerbsverzerrung und die Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels stets vermutet werden, sobald die Selektivität, d. h. die Abweichung vom Regelsystem, festgestellt ist, sollte zukünftig diese Vermutungswirkung auf die Fälle beschränkt werden, in denen Vorschriften gezielt Unternehmen einer bestimmten Branche begünstigen (z. B. Sonderregeln für die Handelsschifffahrt oder für den Flugzeugbau). Auch in diesem Fall müsste es allerdings den Mitgliedstaaten oder den begünstigten Unternehmen ermöglicht werden, darzulegen, dass Beeinträchtigungen des grenzüberschreitenden Handels nicht zu befürchten sind.

2. Sekundärrechtliche Vorgaben in ausgewählten Bereichen

Eine weitere Möglichkeit der Einbeziehung der Mitgliedstaaten bestünde in der Verabschiedung von einstimmig zu erlassenden Richtlinien für Bereiche, die in besonderem Maße Gegenstand steuerlicher Förderpolitik sind. Ein Vorbild kann die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sein. Sie gibt steuerlicher Förderpolitik der Mitgliedstaaten einen Rahmen, ohne sie ganz zu untersagen. So definiert die Mehrwertsteuersystemrichtlinie einen Mindestsatz und erlaubt für bestimmte Umsätze Steuerbefreiungen beziehungsweise die Anwendung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes. In ähnlicher Weise könnte z. B. für die steuerliche Forschungsförderung oder die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Sanierung von insolvenzbedrohten Unternehmen verfahren werden.

3. Begrenzung der Rechtsfolgen durch Veränderung der Risikoverteilung zwischen Mitgliedstaaten und Unternehmen: Gewährung von Vertrauensschutz

Zur Wahrung sowohl der Steuerautonomie als auch der Rechtsstaatlichkeit der Besteuerung aus Sicht der betroffenen Unternehmen ist es ferner angezeigt, den Vertrauensschutz zu stärken, indem bei allgemeinen gesetzlichen Regelungen im Steuerrecht auf die Rückforderung der in der Vergangenheit gewährten Steuervergünstigen verzichtet wird. Dies muss jedenfalls für solche Regeln gelten, deren Beihilfequalität nicht unmittelbar erkennbar ist, weil es sich nicht um (branchen-)spezifische Begünstigungen handelt und sich die Selektivität erst mittelbar ergibt.