

Europäisches Beihilferecht und Besteuerung – am Beispiel des § 8c KStG

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang*
Vorstand des Instituts für Österreichisches und
Internationales Steuerrecht, WU Wien

Inhaltsübersicht

A. Der unionsrechtliche Begriff der Beihilfe	85	D. Die Selektivitätsprüfung als Spielart der gleichheitsrechtlichen Prüfung	97
B. Die Entscheidung der Kommission zu § 8c KStG	91	E. Das EuGH-Urteil vom 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Gibraltar	103
C. Die Diskussion um das maßgebende „Referenzsystem“	93	F. Würdigung und Ausblick	115

A. Der unionsrechtliche Begriff der Beihilfe

Im Mittelpunkt des unionsrechtlichen Beihilferechts steht Art. 107 Abs. 1 AEUV: „Soweit in diesem Vertrag 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 Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“

Beihilfen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie dem Begünstigten einen unentgeltlichen wirtschaftlichen Vorteil verschaffen¹. Als Beihilfen kommen nicht nur Zuschüsse, sondern auch Steuerermäßigungen

* Frau Mag. *Martina Gruber* danke ich herzlichst für die Unterstützung bei der Literaturrecherche, der Erstellung des Anmerkungsapparats, der Fahnenkorrektur und vor allem für wertvolle Anregungen.

¹ Zu den Kriterien *M. Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT, Gutachten, Band IV/1, 2009, 10 ff.; *Jaeger*, Steuerliche Maßnahmen, in Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3, Beihilfen- und Vergaberecht, 2011, Rz. 4 ff.; *Heidenhain*, in Heidenhain (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Beihilfenrechts, 2003, § 4 Rz. 1 ff.

und Steuerbefreiungen in Betracht. Es kann keinen Unterschied machen, ob ein Mitgliedstaat ein Unternehmen der gewöhnlichen Abgabenlast unterwirft und ihm danach einen Zuschuss zukommen lässt oder ob er ihm von vornherein niedrigere Steuern vorschreibt². Ebenso wenig kann es darauf ankommen, ob eine Steuerbefreiung vorliegt oder ob der Steuertatbestand so eng umschrieben wird, dass gar keine Befreiung erforderlich ist. Dies ist lediglich eine Frage der Gesetzestechnik³. Daher kann auch bereits die gesetzliche Umschreibung des Besteuerungsgegenstands eine Beihilfe bewirken⁴.

Die aus dem früheren Art. 87 EGV und nunmehrigen Art. 107 AEUV abgeleiteten Kriterien, die GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen in der Rs. C-222/07, *UTECA* illustrativ zusammengefasst hat, sind daher auch dann heranzuziehen, wenn die maßgebenden gesetzlichen Vorschriften zum Steuerrecht gehören⁵:

„Die Qualifizierung einer Maßnahme als Beihilfe im Sinne des EG-Vertrags setzt voraus, dass jedes der vier kumulativen Kriterien erfüllt ist, auf denen Art. 87 Abs. 1 EG aufbaut (...). Dabei handelt es sich um die Finanzierung der Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln (erstes Kriterium), das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen (zweites Kriterium), die Selektivität der Maßnahme (drittes Kriterium) und die Beeinträchtigung des

2 Vgl. *M. Lang*, Die gesetzwidrige Begünstigung von Steuerpflichtigen als gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe?, in *Beiser* (Hrsg.), Ertragssteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt, 2007, 233 [234], mit Verweis auf *Sutter*, Beihilfen im materiellen Steuerrecht – Steuergesetze und Verwaltungshandeln der Steuerbehörden im Spannungsfeld zum EG-Beihilfenverbot, in *Studiengesellschaft WiR* (Hrsg.), Beihilfenrecht, 2004, 37 [37 f.]; *Jann*, Nationale Steuern und das EG-Beihilfenverbot – ein Überblick, in *Monti u. a.* (Hrsg.), Wirtschaftsrecht und Justiz in Zeiten der Globalisierung, FS Baudenbacher, 2007, 419 [423 ff.]; *Jaeger*, in *Montag/Säcker* (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht, Rz. 4 ff.; vgl. auch EuGH v. 23.2.1961 – Rs. 30/59 – *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Slg. 1961, Rz. 3 und 43; v. 15.3.1994 – Rs. C-387/92 – *Banco Exterior de España*, Slg. 1994, I-877, Rz. 13 f.

3 Vgl. *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971, 28 ff.; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, 1972, 104; *M. Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Innerstaatliches Recht, 1992, 75 f.

4 Vgl. *M. Lang*, Die Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts aus dem Blickwinkel des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenrechts, in *König/Schwarzinger* (Hrsg.), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner, 2004, 237 [240], mit Verweis auf EuGH v. 17.6.1999 – Rs. C-295/97 – *Piaggio*, Slg. 1999, I-3735.

5 Generalanwältin *Kokott*, Schlussanträge v. 4.9.2008 – Rs. C-222/07 – *UTECA*, Slg. 2009, I-1407, Rz. 122.

Handels zwischen Mitgliedstaaten mit daraus resultierender Verfälschung des Wettbewerbs (viertes Kriterium).“

Nach dem ersten Kriterium sind jene Beihilfen unzulässig, die staatlich oder aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Neben den von Gebietskörperschaften eingeräumten Begünstigungen können daher auch Beihilfen, die von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts finanziert werden, unter das Verbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen⁶. Nach ständiger Rechtsprechung darf nicht danach unterschieden werden, ob eine Beihilfe direkt vom Staat oder von einer öffentlichen oder privaten Einrichtung gewährt wird, die vom Staat dazu bestimmt oder errichtet wurde⁷. Entscheidend ist für die Beihilfeseigenschaft, dass Vergünstigungen „zum einen unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt werden und zum anderen dem Staat zuzurechnen sind“⁸.

Der Beihilfiebegriff umfasst die einem Unternehmen gewährten Vorteile. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff des Unternehmens im Wettbewerbsrecht jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung⁹. Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist jede Tätigkeit, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten¹⁰. Der Umstand, dass eine Einheit mit bestimmten im Allgemeininteresse liegenden Aufgaben betraut ist, hindert nicht daran,

⁶ Dazu schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 10.

⁷ EuGH v. 15.7.2004 – Rs. C-345/02 – *Pearle*, Slg. 2004, I-7139, Rz. 34; v. 7.6.1988 – Rs. 57/86 – *Griechenland/Kommission*, Slg. 1988, 2855, Rz. 12; v. 13.3.2001 – Rs. C-379/98 – *PreussenElektra*, Slg. 2001, I-2099, Rz. 58; v. 20.10.2003 – Rs. C-126/01 – *GEMO*, Slg. 2003, I-13769, Rz. 23.

⁸ EuGH v. 15.7.2004 – Rs. C-345/02 – *Pearle*, Slg. 2004, I-7139, Rz. 35; v. 21.3.1991 – Rs. C-303/88 – *Italien/Kommission*, Slg. 1991, I-1433, Rz. 11; v. 16.5.2002 – Rs. C-482/99 – *Frankreich/Kommission*, Slg. 2002, I-4397, Rz. 24; v. 20.10.2003 – Rs. C-126/01 – *GEMO*, Slg. 2003, I-13769, Rz. 24.

⁹ Vgl. u.a. EuGH v. 23.4.1991 – C-41/90 – *Höfner und Elser*, Slg. 1991, I-1979, Rz. 21; v. 21.9.1999 – Rs. C-67/96 – *Albany*, Slg. 1999, I-5751, Rz. 77; v. 12.9.2000 – verbundene Rs. C-180/98 bis 184/98 – *Pavlov et al.*, Slg. 2000, I-6451, Rz. 74; v. 19.2.2002 – Rs. C-309/99 – *Wouters*, Slg. 2002, I-1577, Rz. 46 f.; v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – *Cassa di Risparmio di Firenze*, Slg. 2006, I-289, Rz. 107; v. 23.3.2006 – Rs. C-237/04 – *Enirisorse*, Slg. 2006, I-2843.

¹⁰ EuGH v. 16.6.1987 – Rs. C-118/85 – *Italien/Kommission*, Slg. 1987, 2599, Rz. 7; v. 18.6.1998 – Rs. C-35/96 – *Italien/Kommission*, Slg. 1998, I-3851, Rz. 36; v. 12.9.2000 – verbundene Rs. C-180/98 bis 184/98 – *Pavlov et al.*, Slg. 2000, I-6451, Rz. 75; v. 10.1.2006 – Rs. C-222/04 – *Cassa di Risparmio di Firenze*, Slg. 2006, I-289, Rz. 108; v. 23.3.2006 – Rs. C-237/04 – *Enirisorse*, Slg. 2006, I-2843.

die fraglichen Tätigkeiten als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen¹¹. Rechtsträger, die gegründet wurden, um bestimmte Forschungstätigkeiten auszuüben, fallen daher ebenfalls unter den Unternehmensbegriff¹². Wer von der öffentlichen Hand gegründet wurde, kann ebenfalls Unternehmer sein¹³. Aufgrund des Umstands, dass der Begriff des Unternehmens unionsrechtlich zu interpretieren ist, wäre es Zufall, wenn die Grenzen des unionsrechtlichen Unternehmensbegriffs exakt so verlaufen wie jene zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts. Daher ist nicht ausgeschlossen, dass der Unternehmensbegriff in bestimmten Fällen auch Tätigkeiten erfasst, die für ertragsteuerliche Zwecke den außerbetrieblichen Einkunftsarten wie jener aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden¹⁴. Denn auch ein Vermieter einer Wohnung bietet beispielsweise eine Dienstleistung am Markt an¹⁵. Die Begünstigung eines Unternehmens kann auch mittelbar erfolgen: So können etwa die Arbeitnehmer in formaler Hinsicht Empfänger einer Beihilfe sein. Wenn die Regelung aber für den Arbeitgeber von Vorteil ist, kann dennoch die Begünstigung eines Unternehmens vorliegen¹⁶.

Eine steuerrechtliche Maßnahme qualifiziert nur dann als Beihilfe, wenn sie auch selektiv ist. Die Selektivitätsprüfung steht regelmäßig im Mittelpunkt der steuerrechtlichen Beihilfebeurteilung: Sie verlangt nämlich, zwischen – beihilferechtlich zulässigen – generellen Maßnahmen des Steuergesetzgebers einerseits und selektiven Begünstigungen andererseits zu unterscheiden¹⁷. Welche Absicht der Gesetzgeber verfolgt hat, ist dabei irrelevant¹⁸: Der EuGH geht davon aus, dass es auf die

11 Vgl. in diesem Sinne EuGH v. 25.10.2001 – Rs. C-475/99 – Ambulanz Glöckner, Slg. 2001, I-8089, Rz. 21.

12 EuGH v. 23.3.2006 – Rs. C-237/04 – Enirisorse, Slg. 2006, I-2843, Rz. 35.

13 EuGH v. 23.3.2006 – Rs. C-237/04 – Enirisorse, Slg. 2006, I-2843, Rz. 32.

14 So schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 19.

15 Vgl. auch *M. Lang*, in König/Schwarzinger (Hrsg.), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner, 249.

16 Vgl. EuGH v. 23.2.1961 – Rs. 30/59 – De Gezamenlijke Steenkolenmijnen, Slg. 1961, I, Rz. 3 ff. und 56.

17 Dazu schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 23 ff.; *Jaeger*, in Montag/Säcker (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Rz. 40 ff.

18 Vgl. *Sutter*, EG-Beihilfenverbot, 70; ebenso *Quigley/Collins*, EC State Aid Law and Policy, 2003, 16 f.; a. A. siehe *Kurcz/Vallindas*, Can General Measures be ... Selective? Some Thoughts on the Interpretation of a State Aid Definition, CMLR 2008, 159 (181): "In any event, it shows that the ECJ does not only focus on effects, but also cannot avoid taking into consideration the objectives of the measures analysed."

Wirkungen einer Regelung ankommt¹⁹. Das Gericht erster Instanz hielt fest, dass „weder der Abgabencharakter noch die wirtschaftliche oder soziale Zielsetzung oder die Ziele des Umweltschutzes oder der Sicherheit von Personen, die eine solche Maßnahme haben mag, dafür (genügen), dass diese von vornherein aus dem Anwendungsbereich des vorgenannten Artikels ausscheidet“²⁰. Bei der Prüfung der Selektivität einer Maßnahme ist nach der Rechtsprechung entscheidend, ob die durch die betreffende Maßnahme eingeführte Unterscheidung zwischen Unternehmen bei Vorteilen oder Belastungen in der Natur oder im Aufbau des geltenden allgemeinen Systems angelegt ist²¹. Ist diese Unterscheidung auf andere als die mit dem allgemeinen System verfolgten Ziele zurückzuführen, wird grundsätzlich angenommen, dass die fragliche Maßnahme das in Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgesehene Merkmal der Selektivität erfüllt²².

-
- 19 EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg. 1974, 709, Rz. 26 und 28; v. 13.2.2003 – Rs. C-409/00 – Spanien/Kommission, Slg. 2003, I-1487, Rz. 46; EuG v. 29.9.2000 – Rs. T-55/99 – CETM/Kommission, Slg. 2000, II-3207, Rz. 53; v. 13.9.2006 – Rs. T-210/02 – British Aggregates Association/Kommission, Slg. 2006, II-2789, Rz. 106.
- 20 EuG v. 13.9.2006 – Rs. T-210/02 – British Aggregates Association/Kommission, Slg. 2006, II-2789; vgl. in Bezug auf selektive Befreiungen von Sozialabgaben EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg. 1974, 709, Rz. 27 f.; und v. 17.6.1999 – Rs. C-75/97 – Belgien/Kommission (Maribel), Slg. 1999, I-3671, Rz. 25; in Bezug auf eine selektive Zinsverbilligung für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) mit Blick auf die Erneuerung des Nutzfahrzeugbestands im Interesse des Umweltschutzes und einer erhöhten Verkehrssicherheit EuGH v. 13.2.2003 – Rs. C-409/00 – Spanien/Kommission, Slg. 2003, I-1487, Rz. 46; EuG v. 29.9.2000 – Rs. T-55/99 – CETM/Kommission, Slg. 2000, II-3207, Rz. 53.
- 21 Mitteilung Unternehmensbesteuerung, ABl. C 384/3, 10.12.1998, Rz. 16; EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg. 1974, 709, Rz. 34; v. 29.4.2004 – Rs. C-159/01 – Niederlande/Kommission, Slg. 2004, I-4461; v. 17.3.1993 – Rs. C-72/91 und 73/91 – Sloman Neptun, Slg. 1993, I-887, Rz. 21; v. 20.9.2001 – Rs. C-390/98 – Banks, Slg. 2001, I-6117, Rz. 33; v. 26.9.2002 – Rs. C-351/98 – Spanien/Kommission, Slg. 2002, I-8031, Rz. 42; siehe auch EuG v. 13.9.2006 – Rs. T-210/02 – British Aggregates Association/Kommission, Slg. 2006, II-2789, Rz. 152.
- 22 EuG v. 13.9.2006 – Rs. T-210/02 – British Aggregates Association/Kommission, Slg. 2006, II-2789; vgl. in diesem Sinne bereits EuGH v. 2.7.1974 – Rs. C-173/73 – Kommission/Italien, Slg. 1974, 709, Rz. 33; v. 17.6.1999 – Rs. C-75/97 – Belgien/Kommission (Maribel), Slg. 1999, I-3671, Rz. 33 und 39; v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – Adria Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365, Rz. 49.

Dem Merkmal der – tatsächlichen oder potenziellen – Wettbewerbsverfälschung kommt hingegen nur untergeordnete Bedeutung zu²³. Für manche ist die Wettbewerbsverfälschung überhaupt nur die logische Wirkung jeder selektiven Begünstigung²⁴. Der EuGH verlangt jedenfalls nicht die Benachteiligung konkreter Wettbewerber: In seinem Urteil vom 3.3.2005 – C-172/03, *Heiser* wies er darauf hin, „dass Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen verfälschen (Urteil vom 19. September 2000 in der Rechtsache C-156/98, Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Randnr. 30 und die zitierte Rechtsprechung).“²⁵

Weiters wird von Art. 107 AEUV gefordert, dass eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels gegeben ist. In Lehre und Rechtsprechung wird dies im Sinne der Beeinflussung des internationalen Wirtschaftsverkehrs verstanden²⁶. Die „Eintrittshürde“, die durch dieses Kriterium für die Beihilfeprüfung besteht, wird als nicht allzu hoch angesehen²⁷. Gelegentlich sieht die Kommission zwar in Einzelfällen unter Verweis auf dieses Kriterium von einer Beihilfeprüfung ab²⁸, bezieht sich aber dabei genau zu begründen, warum eine Nachfrage für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen im Ausland im konkreten Fall keineswegs in Betracht kommt. Gerade bei diesem Kriterium kommt die Dynamik des Binnenmarkts zum Tragen, da sich das Beihilfeverbot bei dessen Verdichtung weiter fortentwickelt²⁹: In einem sich zunehmend verschränkenden Binnenmarkt liegt eine Beeinflussung des grenz-

23 Dazu schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 50 f.

24 Vgl. z. B. Generalanwalt *Capotorti*, Schlussanträge 730/79 – Philip Morris/Kommission, Slg. 1980, 2671 ff., Rz. 4; Generalanwalt *Darmon*, Schlussanträge C-72/91 – Słoman Neptun, Slg. 1993, I-887, Rz. 61; *Bleckmann*, Das System des Beihilfeverbots im EWG-Vertrag, WiVerw 1989, 75 (76 f.).

25 EuGH v. 3.3.2005 – Rs. C-172/03 – *Heiser*, Slg. 2005, I-1627, Rz. 55.

26 EuGH v. 26.9.2002 – Rs. C-351/98 – Spanien/Kommission, Slg. 2002, I-8031, Rz. 30; *Sutter*, Beihilfenverbot, 136, mit Verweis auf die französische Sprachfassung, die von der „Beeinflussung des Wirtschaftsverkehrs“ spricht.

27 Vgl. z. B. *Sutter*, Beihilfenverbot, 138: „Bei den Anforderungen an die Prüfung der grenzüberschreitenden Handelsbeeinträchtigung sind die Gemeinschaftsgerichte tendenziell großzügig [...]“

28 Vgl. Kommission v. 21.12.2000 – N 258/2000 – Deutschland/Freizeitbad Dorsten, Abl. C 172, 16.6.2001, Rz. 16.

29 Vgl. *Wallenberg*, in *Grabitz/Hilf* (Hrsg.), EUV/EGV II Art. 87 Rz. 6; *Sutter*, Beihilfenverbot, 43.

überschreitenden Wirtschaftsverkehrs bei begünstigenden Maßnahmen eines Mitgliedstaates fast immer auf der Hand. In der Literatur wird die Wettbewerbsverfälschung und die Handelsbeeinträchtigung als untrennbar miteinander verbunden erachtet, da der innergemeinschaftliche Handel regelmäßig bereits dann als beeinträchtigt angesehen wird, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel verstärkt³⁰. Dementsprechend hat dieses Kriterium in der Rechtsprechung des EuGH auch kaum eine eigenständige Bedeutung bei der Eingrenzung des Beihilfegriffs³¹.

B. Die Entscheidung der Kommission zu § 8c KStG

Im deutschen steuerlichen Schrifttum ist dem Beihilferecht in den letzten Monaten große Aufmerksamkeit geschenkt worden³²: Die Kommis-

30 Vgl. *Nowak*, Die Entwicklung des EG-Beihilfenkontrollrechts in den Jahren 2001 und 2002, *EuZW* 2003, 389 (396); *Nicolaides/Kekelekis/Buyskes*, State Aid Policy in the European Community, 2005, 26; *Mamut*, The State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2008, Rz. 275.

31 So schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 59.

32 Siehe *Jochum*, Systemfragen zu Mantelkauf und Sanierungsklausel, *FR* 2011, 497 ff.; *Drüen*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe – Anmerkungen zur Beihilfenteilung der EU-Kommission von 26.1.2010, *DStR* 2011, 289 ff.; *Dörr*, Steuerliche Sanierung gescheitert: EU-Kommission kippt § 8c Abs. 1a KStG, *NWB* 2011, 690 ff.; *Ehrmann*, Beihilfenrechtliche Zulässigkeit des § 8c Abs. 1a KStG – Zur voraussichtlichen Europarechtswidrigkeit der Sanierungsklausel, *DStR* 2011, 5 ff.; *Cloer/Vogel*, Die Sanierungsklausel auf dem Prüfstand, *IWB* 2010, 439 ff.; *Dörr/Motz*, Aussetzung der Vollziehung bei Versagung des Sanierungsprivilegs, *NWB* 2011, 3180; *Dörr*, Der Streit um das Sanierungsprivileg geht weiter, *NWB* 2011, 964 ff.; *Burwitz*, EU-Kommission: Unvereinbarkeit der Sanierungsklausel mit Beihilferegeln, *NZG* 2011, 259 ff.; *Crezelius*, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, *NZI* 2011, 279 ff.; *De Weerth*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG und europäisches Beihilferecht, *DB* 2010, 1205 ff.; Siehe auch die Diskussion mit *Rädler/Musil/Blumenberg/Welling*, *DB* 2010, 17 ff.; *Dorfmüller*, Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG nicht mit den EU-Beihilferegeln vereinbar, *StuB* 2011, 147 ff.; *Duss/Helbing*, Sanierung der Zürcher Sanierungspraxis bei Forderungsverzicht?, *Schweizer Treuhänder* 2011, 527 ff.; *Eilers/Bühning*, Sanierungssteuerrecht – Selbst ein Sanierungsfall?, *StuW* 2009, 246 ff.; *Fritze/Heithecker*, Insolvenzplansanierung und EU-Beihilfenverbot, *EuZW* 2010, 817 ff.; *Herzig/Liekenbrock*, Die Unternehmensbesteuerung, *Ubg* 2011, 313 (325 ff.); *Hey*, Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im nationalen Steuerrecht, *StuW* 2010, 301 ff.; *Hierstetter*, Steuerliche Risiken der Entschuldung der Kapitalgesellschaft in der Krise, *DStR* 2010, 882 ff.; *M. Lang*, Sanie-

sion hat am 26.1.2011 beschlossen, dass die „auf der Grundlage von § 8c (1a) Körperschaftsteuergesetz gewährte staatliche Beihilferegelung, die Deutschland unter Verletzung von Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig gewährt hat, (...) mit dem Binnenmarkt unvereinbar“ ist³³. Die Kommission ist somit zur Auffassung gelangt, dass es sich bei der als Ausnahme vom Mantelkaufatbestand konzipierten Sanierungsklausel um eine dem Art. 107 Abs. 1 AEUV unterliegende Beihilfe handelt. Im Mittelpunkt der Ausführungen der Kommission steht dabei die Voraussetzung der Selektivität, deren Vorliegen offenbar als besonders begründungsbedürftig angesehen wurde.

Nach Auffassung der Kommission ist „das deutsche Körperschaftsteuersystem in der derzeitigen Fassung, insbesondere die Vorschriften des § 8c (1) KStG über den Verlustabzug bei Körperschaften, bei denen es zu einem Beteiligungserwerb kommt, das Referenzsystem“. Sie wies darauf hin, dass nach dieser Regelung ungenutzte Verluste nicht mehr abziehbar sind, „wenn mehr als 50 % der Beteiligungsrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen werden; sie gehen anteilig verloren, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 %, höchstens aber 50 % der Beteiligungsrechte übertragen werden. Daraus schließt die Kommission, dass die Verwirkung von Verlusten der Regelfall, d. h. im Falle eines Anteilseignerwechsels das Referenzsystem ist“³⁴.

rungsklausel der Regelung zur Verlustverrechnungsbeschränkung bei Körperschaften – Beihilfeverfahren zu § 8c Abs. 1a KStG, *SteuK* 2011, 135 ff.; *Marquart*, Die Möglichkeit der Verlustverrechnung als selektive Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen? – Wider die Beihilferechtswidrigkeit der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG), *IStR* 2011, 445 ff.; *Fiedler*, Voraussetzung einer Nichtigkeitsklage gegen den Beschluss der Europäischen Kommission zur Sanierungsklausel, *BB* 2011, 2972 ff.; *Hillmer*, Verstößt die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG tatsächlich gegen Gemeinschaftsrecht?, *BC* 2011, 379; *Linn*, Rechtsbehelfe gegen Negativentscheidungen der Kommission im Beihilferecht – Handlungsmöglichkeiten betroffener Unternehmen am Beispiel der Sanierungsklausel, *IStR* 2011, 481 ff.

33 Vgl. Europäische Kommission v. 26.1.2011, K(2011) 275, C 7/2010 (ex CP 250/2009 und NN 5/2010) – „KStG, Sanierungsklausel“ Rz. 137; vgl. auch die beiden Schreiben der Europäischen Kommission v. 8.4.2010, C 90/8, Staatliche Beihilfe C 7/10 (ex NN 5/10) – „KStG, Sanierungsklausel“ Aufforderung zur Stellungnahme gemäß Art. 108 Abs. 2 AEUV; K(2010) 970, 24.2.2010, Staatliche Beihilfen C-7/2010 (ex NN 5/2010) – Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes über den steuerlichen Verlustvortrag – Sanierungsklausel; sowie die Pressemitteilung des BMF v. 9.3.2011 – Nr. 4/2011; Die Bundesregierung wird gegen den Beschluss der EU-Kommission vom 26.1.2011 betreffend die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG Klage erheben. Die Klage zur Rs. T-205/11 wurde am 7.4.2011 beim EuG eingebracht.

34 K(2011) 275, 26.1.2011, C 7/2010, Rz. 66.

Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG erachtete die Kommission als Ausnahme: „Abweichend vom Referenzszenario ist es nach § 8c (1a) KStG möglich, dass Unternehmen, die zum Zeitpunkt des zu Umstrukturierungszwecken erfolgenden Beteiligungserwerbs insolvent oder überschuldet bzw. von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedroht sind, ihre Verluste vortragen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.“ Vorschriften, die für alle Unternehmen in Schwierigkeiten gelten, sind nach Auffassung der Kommission selektiv und können eine staatliche Beihilfe darstellen³⁵.

In weiterer Folge wies die Kommission darauf hin, dass nach der „Rechtsprechung des Gerichtshofs (...) diese Voraussetzung der Selektivität jedoch bei einer Maßnahme, die zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist, nicht gegeben“ ist³⁶. Dazu hielt die Kommission fest, „dass Deutschland selbst in seiner Stellungnahme zum Eröffnungsbeschluss ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass es sich bei § 8c Abs. 1a KStG nicht um eine Maßnahme zur Verhinderung eines Missbrauchs des Steuersystems handle, sondern dass die Sanierungsklausel eingeführt worden sei, um notleidende Unternehmen in der Finanz- und Wirtschaftskrise zu unterstützen.“³⁷ Sie kam daher zum Schluss, „dass das mit dieser spezifischen Steuermaßnahme verfolgte Ziel außerhalb des Steuersystems liegt. Nach einschlägiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann ein solches extrinsisches Ziel nicht zur Rechtfertigung der Maßnahme aufgrund der Natur bzw. des inneren Aufbaus des Steuersystems herangezogen werden“³⁸.

C. Die Diskussion um das maßgebende „Referenzsystem“

Die – teils leidenschaftlich vorgetragene – Kritik an der Begründung der Kommissionsentscheidung entzündete sich in erster Linie an der Annahme des maßgebenden „Referenzsystems“³⁹: Die Kommission wäre jede Begründung dafür schuldig geblieben, warum sie die Verlustverrechnungsvorschrift des § 8c Abs. 1 KStG als Referenzsystem herange-

35 K(2011) 275, 26.1.2011, C 7/2010, Rz. 68.

36 K(2011) 275, 26.1.2011, C 7/2010, Rz. 80.

37 K(2011) 275, 26.1.2011, C 7/2010, Rz. 88.

38 K(2011) 275, 26.1.2011, C 7/2010, Rz. 89.

39 Vgl. *Drüen*, DStR 2011, 291 ff.; *Jochum*, FR 2011, 498; *Masil*, Warum die Sanierungsklausel keine Beihilfe ist, DB 2011, 19 [20]; *Ehrmann*, DStR 2011, 7; *Marquart*, IStR 2011, 448.

zogen hat. Einige Autoren hielten der Kommission entgegen, dass die Regelungen über den Verlustabzug, die einen interperiodischen Verlustausgleich ermöglichen, das zutreffende Referenzsystem wären⁴⁰: Nach *Drüen* fielen das Ergebnis der beihilferechtlichen Würdigung anders aus, „wenn nicht § 8c KStG (...), sondern die tragenden Prinzipien des deutschen Ertragsteuerrechts zum Referenzsystem erhoben würden“⁴¹. Das als „Normalfall“ zu bestimmende Referenzsystem wäre „nicht der durch § 8c Abs. 1 Sätze 1 bis 3 KStG limitierte und konditionierte Verlustabzug bei Körperschaften, sondern der allgemeine, auch im Körperschaftsteuerrecht geltende Einkommensbegriff mit der interperiodischen Verlustberücksichtigung“.

Den Kritikern ist zuzugestehen, dass die Annahme der Verlustvernichtungsvorschrift des § 8c KStG als Referenzsystem willkürlich erscheint. Nicht weniger zufällig ist es aber, die interperiodische Verlustberücksichtigung in den Mittelpunkt zu rücken. Mit gleicher Berechtigung könnte die im Kalenderjahr als Veranlagungsperiode zum Ausdruck kommende Abschnittsbesteuerung zum Ausgangspunkt der beihilferechtlichen Prüfung genommen werden⁴². Vor dem Hintergrund dieses Referenzsystems erschiene die Sanierungsklausel wiederum als eine der vorgesehenen Durchbrechungen des Systems, die aus diesem Grund begründungsbedürftig wäre.

Bei der Suche nach dem maßgebenden „Referenzsystem“ wird im Schrifttum häufig auf das Leistungsfähigkeitsprinzip verwiesen⁴³. Das Leistungsfähigkeitsprinzip würde den interperiodischen Verlustausgleich gebieten. Dieses Argument hilft in Wahrheit aber nicht weiter. Zunächst ist schon die Frage umstritten, ob das Körperschaftsteuerrecht in gleicher Weise wie das Einkommensteuerrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht⁴⁴. Selbst wenn man aber dieser Prämisse folgt, zeigt eine Analyse des geltenden Rechts, dass die ertragsteuerrechtlichen Vorschriften das Konzept der Abschnittsbesteuerung und

40 Vgl. *Drüen*, DStR 2011, 291 f.; so auch *Ehrmann*, DStR 2011, 7; *Marquart*, IStR 2011, 448; *Hillmer*, BC 2011, 379.

41 Vgl. *Drüen*, DStR 2011, 291 f.

42 Zuletzt hat *Kube*, Die intertemporale Verlustverrechnung – Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsraum, DStR 2011, 1781 (1781 ff.), die Bedeutung der Abschnittsbesteuerung betont.

43 Vgl. *Jochum*, FR 2011, 498; *Musil*, DB 2011, 20; *Drüen*, DStR 2011, 291 f.; und *Ehrmann*, DStR 2011, 7.

44 Vgl. *Wiesner*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT, Referate und Diskussionsbeiträge, Band III/2, 2000, 37 (41 f.).

periodenübergreifende Zielsetzungen miteinander kombinieren: Die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer verlangen die Ermittlung des im Kalenderjahr bezogenen Einkommens. Die Härten des progressiven Einkommensteuertarifs, die dann zum Tragen kommen, wenn in mehreren Perioden erwirtschaftete Wertsteigerungen in einem Veranlagungsjahr schlagend werden, oder wenn überhaupt die Einkommenshöhe zwischen den Kalenderjahren schwankt, werden nur punktuell berücksichtigt. Auch im Verlustfall gibt es nicht die Möglichkeit, positive und negative Ergebnisse unterschiedlicher Perioden generell zu verrechnen. Vielmehr steht der Verlustrücktrag nur völlig eingeschränkt zur Verfügung. Der Verlustvortrag steht ebenfalls unter restriktiven Voraussetzungen. Daraus kann man entweder schließen, dass der Gesetzgeber das Leistungsfähigkeitsprinzip nur ungenügend umsetzt und damit möglicherweise den verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht entspricht. Dann kann aber Maßstab für die beihilferechtliche Beurteilung auch nicht das Prinzip sein, dessen Umsetzung – auf welcher Grundlage auch immer – geboten wäre, sondern nur jene Regelungen, die das anzuwendende Steuerrecht konstituieren. Alternativ könnte man annehmen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip gar nicht die umfassende Berücksichtigung periodenübergreifender Verhältnisse verlangt, sondern es auch zulässt, wenn die im Jahreseinkommen und die im Lebensinkommen zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit miteinander kombiniert werden⁴⁵. Dann hilft der Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip aber erst recht nicht weiter, um zu klären, ob das Jahreseinkommen – und damit die Abschnittsbesteuerung – oder das Lebensinkommen – und damit die Möglichkeit interperiodischer Verlustberücksichtigung – das maßgebende Referenzsystem sind.

Falls daher tatsächlich das Ergebnis der beihilferechtlichen Würdigung vom zugrunde gelegten Referenzsystem abhängt, wäre die beihilferechtliche Beurteilung letztlich von nicht weiter nachprüfbaren Annahmen abhängig. Die Diskussion um § 8c KStG macht deutlich, dass die Wahl des Referenzsystems letztlich beliebig ist. Sie ist aber auch gar nicht notwendig. Hinter der Suche nach dem maßgebenden Referenzsystem steht das Bemühen, Regel und Ausnahme festzulegen. Wer die „Normalbesteuerung“ vom Ausnahmefall abgrenzt, in dem andere Steuervorschriften zum Tragen kommen, unterscheidet in Wahrheit zwischen

45 Siehe die Diskussion von M. Lang/Roessler/Beiser/Zorn/Cassner/Wiesner, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT, III/2, 112 ff.

zumindest zwei Vorschriften, die einen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben und die unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen⁴⁶. Nach welchen Kriterien lässt sich nun festlegen, welche dieser Vorschriften die Regel und welche die Ausnahme ist? Auf Zufälligkeiten der Rechtssetzungstechnik soll es wohl nicht ankommen⁴⁷. Die Suche nach der Absicht des Gesetzgebers kann auch nicht ergiebig sein⁴⁸: Ungeachtet der Terminologie, der sich die Gesetzes- oder die Materialienverfasser bedienen, geht es auch dem Gesetzgeber letztlich nur darum, dass unter bestimmten Voraussetzungen die eine und unter anderen Voraussetzungen die andere Rechtsfolge vorgesehen ist⁴⁹. Wer schließlich danach fragt, welche Vorschriften den größeren und welche den kleineren Anwendungsbereich haben, um nach dieser Beurteilung die Regel von der rechtfertigenden Ausnahme zu unterscheiden, steht vor der Schwierigkeit, dass generelle Vorschriften den Kreis ihrer Adressaten abstrakt umschreiben und die Zahl der konkret betroffenen Steuerpflichtigen nicht vorhersehbar ist⁵⁰. Die Frage nach der „Normalbelastung“ ist daher nicht sinnvoll, weil die Festlegung von Regel und Ausnahme letztlich willkürlich ist⁵¹. Sobald aber eine bestimmte Vorschrift als Regel angesehen wird, steht die von ihr abweichende begünstigende Ausnahme von vornherein unter „Beihilfeverdacht“. Wird der Prüfungsmassstab von einer Vorentscheidung darüber abhängig gemacht, welche Vorschrift als Regel und welche als Ausnahme anzusehen ist, trägt dies somit nicht zu einem Gewinn an Rationalität bei, sondern dazu, dass bei einer Festlegung der Regel Wertungen unter der Hand vorgenommen und mit dem Schein der Rationalität bemäntelt werden⁵². Die Festlegung von Regel und Ausnahme sollte daher unterbleiben⁵³.

46 So schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 25 f.

47 So auch *Sutter*, in *Studiengesellschaft WiR* (Hrsg.), *Beihilfenrecht* 37 [43].

48 Dazu *M. Lang*, Seminar J: *Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilferecht*, IStR 2010, 570 [576]; *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 26.

49 Vgl. *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 26.

50 Vgl. *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 2.

51 Ähnlich schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 28 f.; *Sutter*, EG-Beihilfenverbot 112; a. A. noch EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115 Rz. 56; *Schön*, CMLR 1999, 929 f.

52 So *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 29; *M. Lang*, IStR 2010, 577; vgl. auch *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, 189, in ihrer treffenden Kritik an der Rechtsprechung des VfGH, die bei der Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes vor vergleichbaren Problemen steht.

53 So schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 29 f.

D. Die Selektivitätsprüfung als Spielart der gleichheitsrechtlichen Prüfung

Die Rechtsprechung des EuGH zum Beihilferecht stellt aber keineswegs durchgehend auf die „Normalbesteuerung“ ab⁵⁴: GA *Mengozzi* teilt in seinen Schlussanträgen in der Rs. C-487/06, *British Aggregates/Kommission* im Rechtsmittelverfahren zu diesem Urteil zwar nicht die weiteren Folgerungen des Gerichts erster Instanz, fasst aber die Rechtsprechung in ähnlicher Weise zusammen⁵⁵: „Unter besonderer Bezugnahme auf staatliche Maßnahmen steuerlicher Art hat die Rechtsprechung (...) festgestellt, dass auch Maßnahmen, deren selektiver Charakter sich aus dem Umstand ableitet, dass sie eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen, sich einer Qualifikation als Beihilfe entziehen können, wenn diese Differenzierung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems, in das sich diese Maßnahmen einfügen, gerechtfertigt ist (...). Hieraus folgert der Gerichtshof, dass zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme zu prüfen (ist), ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt (...)“⁵⁶.

Diese Vorgangsweise ist kein Einzelfall⁵⁷: In *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* prüfte der EuGH, „ob sich Unternehmen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region im Hinblick auf die Merkmale der regionalen Landungssteuer unter Zugrundelegung des rechtlichen Bezugsrahmens in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die derjenigen der in diesem Gebiet ansässigen Unternehmen vergleichbar ist“⁵⁸. Daran knüpfte der EuGH folgende Schlussfolgerungen⁵⁹: „Wie sich aus den Randnrn. 36 und 37 des vorliegenden Urteils ergibt, ist festzustellen, dass sich (...) in Anbetracht

54 So schon *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 28.

55 Vgl. auch EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-487/06 – *British Aggregates/Kommission*, Slg. 2008, I-10515.

56 Generalanwalt *Mengozzi*, Schlussanträge v. 17.7.2008 – Rs. C-487/06 – *British Aggregates/Kommission*, Slg. 2008, I-10515, Rz. 83, mit Verweis auf EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Rz. 56; vgl. auch v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – *Adria Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rz. 41.

57 Vgl. *M. Lang*, IStR 2010, 571.

58 EuGH v. 17.11.2009 – Rs. C-169/08 – *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Slg. 2009, I-10821, Rz. 62.

59 EuGH v. 17.11.2009 – Rs. C-169/08 – *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Slg. 2009, I-10821, Rz. 63.

des Charakters und des Zwecks der genannten Steuer alle natürlichen und juristischen Personen, denen die Abfertigungsdienstleistungen in Sardinien zugutekommen, unabhängig vom Ort ihres Wohnsitzes oder Sitzes in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden. Die Maßnahme kann folglich nicht als allgemeine Maßnahme angesehen werden, da sie nicht allgemein auf Betreiber von Luftfahrzeugen und Freizeitbooten, die in Sardinien landen, Anwendung findet. (...) Steuervorschriften wie die im Ausgangsverfahren fraglichen stellen somit eine staatliche Beihilfemaßnahme zugunsten der in Sardinien ansässigen Unternehmen dar.“

Die Selektivitätsprüfung besteht somit aus zwei Teilen⁶⁰: Zum einen ist zu prüfen, ob eine selektive Maßnahme vorliegt. Zum anderen ist zu untersuchen, ob die selektive Maßnahme gerechtfertigt ist. Im ersterwähnten Schritt geht es darum, ob bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen durch steuerliche Regelungen anders – und zwar besser – behandelt werden. Es bedarf somit der Gegenüberstellung zweier Regelungen, der günstigen und der weniger günstigen, oder der Steuervorschrift und der Befreiung oder der Nichtregelung. Eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder ganzer Wirtschaftszweige erfüllt aber nur dann das Selektivitätskriterium, wenn sich die nach den steuerlichen Vorschriften unterschiedlich behandelten Unternehmen „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“⁶¹.

Die Selektivitätsprüfung erweist sich damit als Spielart der gleichheitsrechtlichen Prüfung⁶²: Für Zwecke des Beihilfeverbots ist maßgebend, ob sich die nach den steuerlichen Vorschriften unterschiedlich behandelten Unternehmen „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“⁶³. Ob eine Situation rechtlich oder tatsächlich vergleichbar ist, kann nicht isoliert beurteilt werden, sondern be-

⁶⁰ Dazu *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 25 ff.

⁶¹ EuGH v. 17.6.1999 – Rs. C-75/97 – Belgien/Kommission (Maribel), Slg. 1999, I-3671, Rz. 28 bis 31; v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – Adria Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365, Rz. 41.

⁶² Vgl. *Schön*, in Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, Beihefter zu ZfHR 2001, 111; außerdem *Kube*, Die Gleichheitsdogmatik des europäischen Wettbewerbsrechts – zur Beihilfenkontrolle staatlicher Ausgleichszahlungen, EuR 2004, 230 [244].

⁶³ EuGH v. 17.6.1999 – Rs. C-75/97 – Belgien/Kommission (Maribel), Slg. 1999, I-3671, Rz. 28 bis 31; v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – Adria Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365, Rz. 41.

darf eines Maßstabs. Für jede Gleichheitsprüfung kommt es nicht auf beliebige, sondern im jeweiligen Kontext wesentliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede an. Entscheidend ist, wonach sich diese Wesentlichkeit bestimmt, was also das *tertium comparationis* ist, nach dem der Vergleich zu ziehen ist⁶⁴. Beim unionsrechtlichen Beihilfeverbot handelt es sich um kein allgemeines Gebot der Gleichbehandlung, sondern um ein Verbot, Ungleichbehandlungen vorzusehen, die nach Maßgabe der Art. 107 f. AEUV Wettbewerbsverzerrungen herbeiführen können. Der Umstand, dass Art. 107 AEUV neben „bestimmten Unternehmen“ auch von „Produktionszweigen“ spricht, beschränkt die Selektivitätsprüfung nicht. Nach Auffassung des EuGH kommen beispielsweise auch alle Unternehmen einer bestimmten Region – unabhängig von ihrer Zuordnung zu einem „Produktionszweig“ – als „bestimmte Unternehmen“ in Betracht⁶⁵. Vor diesem Hintergrund können daher alle Unternehmen, die sich in einem nach Art. 107 f. AEUV erheblichen Wettbewerbsverhältnis befinden, als vergleichbar angesehen werden.

Damit wird die beihilferechtliche Vergleichbarkeitsprüfung noch zu keinem Automatismus: Ob ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Unternehmen für Zwecke der Vorschriften der Art. 107 f. AEUV erheblich ist, bedarf der Interpretation. Es kommt auf die Intensivität des Wettbewerbsverhältnisses an. Deren Festlegung bedarf letztlich einer richterlichen Wertentscheidung⁶⁶. Die Richtung der Vergleichbarkeitsprüfung ist damit aber vorgegeben. Nicht jede Differenzierung ist somit verpönt. Unternehmen, die sich nicht einmal in einem potenziellen Wettbewerbsverhältnis zueinander befinden, können unterschiedlich behandelt werden. Der Intensivität des Wettbewerbsverhältnisses ist im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung Rechnung zu tragen. Im Falle unterschiedlicher steuerlicher Rechtsfolgen spielt es keine Rolle, ob die günstigere Vorschrift die größere oder die kleinere Zahl der sich in einer vergleichbaren Situation befindlichen Unternehmen trifft⁶⁷.

Ist einmal die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen erwiesen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, ist dies alleine

64 Vgl. Pöschl, Gleichheit, 155.

65 Zutreffend Arhold, Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfebegriff – Wie weit reicht das Konzept von der regionalen Selektivität?, EuZW 2006, 717 (720).

66 Vgl. M. Lang, 17. ÖJT, IV/1, 27; vgl. außerdem M. Lang, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenrechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT, Referate und Diskussionsbeiträge, Band IV/2, 2009, 80 f.

67 Vgl. M. Lang, 17. ÖJT, IV/1, 26 und 28 f.

nach der Rechtsprechung noch nicht schädlich: „Nach ständiger Rechtsprechung erfasst jedoch der Begriff der staatlichen Beihilfe staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit *a priori* selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung folgt, mit der sie in Zusammenhang stehen (...)“⁶⁸. Dies hat der EuGH folgendermaßen präzisiert: „Eine Maßnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, kann durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht. Insoweit ist zu unterscheiden zwischen den mit einer bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind“⁶⁹.

Die Zulässigkeit eines spezifisch steuerrechtlichen Rechtfertigungsgrunds ist nicht selbstverständlich⁷⁰: Geht man nämlich davon aus, dass es für die Qualifikation als Beihilfe keinen Unterschied macht, ob ein Mitgliedstaat ein Unternehmen der gewöhnlichen Abgabenlast unterwirft und ihm danach einen Zuschuss zukommen lässt oder ob er ihm von vornherein niedrigere Steuern vorschreibt, dürfte ein Mitgliedstaat einen Vorteil, den er seinen Unternehmen im Wege steuerrechtlicher Begünstigungen gewährt, nicht durch Begründungen rechtfertigen – und auf diese Weise leichter den in Art. 107 f. AEUV vorgesehenen Rechtsfolgen entziehen – können, die ihm außerhalb des Steuerrechts verwehrt sind.

Andererseits ist die Erheblichkeit von „Natur“ und „innerem Aufbau“ nicht auf das Steuerrecht beschränkt⁷¹. Der EuGH hat diese Rechtfertigungsgründe bereits auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts ins

68 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 52; vgl. in diesem Sinne v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg. 1974, 709, Rz. 33; v. 15.12.2005 – Rs. C-148/04 – Unicredito, Slg. 2005, I-11137, Rz. 51.

69 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 81; zur Systemimmanenz vgl. ausführlich *Mamut*, Aktuelle Fragen im Bereich der Steuerbeihilfen – Mitgliedstaaten zwischen Steuerwettbewerb und Systemimmanenz steuerlicher Beihilfen, in Jaeger (Hrsg.), Jahrbuch Beihilferecht 2008, 2008, 177 ff.

70 Kritisch *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007, 100 ff.

71 Vgl. *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 31.

Treffen geführt⁷². Schließlich soll nicht übersehen werden, dass der EuGH auf dem Gebiet der Grundfreiheiten – besonders im Zusammenhang mit dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz – ebenfalls Wertungen des nationalen Rechts berücksichtigt⁷³. Versteht man das Beihilfeverbot als spezielle Ausprägung einer gleichheitsrechtlichen Prüfung, ist dies auch nicht ungewöhnlich: So wie der verfassungsgesetzliche Gleichheitsgrundsatz verlangt, die einfachgesetzlichen Wertungen auf ihre Konsequenz und Widerspruchsfreiheit hin zu durchleuchten – und zwar am Maßstab jener Wertentscheidungen, die der Gesetzgeber selbst getroffen hat⁷⁴ – kann eine steuerliche Ungleichbehandlung von Unternehmen, die sich miteinander im Wettbewerbsverhältnis befinden, nur dann nicht als selektiv angesehen werden, wenn diese Differenzierung auf einer gesetzgeberischen Wertentscheidung beruht, die dieser widerspruchsfrei verwirklicht hat⁷⁵.

Die vom EuGH verwendeten Formulierungen machen deutlich, dass er nicht gewillt ist, auf dem Gebiet des Steuerrechts eine Bereichsausnahme von der beihilferechtlichen Kontrolle zuzugestehen⁷⁶. Dies zeigt sich schon, wenn der EuGH vom Mitgliedstaat den Nachweis verlangt, dass eine Differenzierung „unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des allgemeinen Steuersystems beruht“. Er weist darauf hin, dass „ein Handeln auf eine Politik der regionalen Entwicklung oder des sozialen Zusammenhalts gestützt ist, (...) für sich allein nicht ausreicht), um eine im Rahmen dieser Politik erlassene Maßnahme als gerechtfertigt anzusehen“⁷⁷. Der EuGH verlangt von der Regierung des Mitgliedstaats den Nachweis, „dass der Erlass der fraglichen Maßnahmen (...) für das Funktionieren und die Wirksamkeit des allgemeinen Steuersystems erforderlich war“⁷⁸. Die vom EuGH gewählten Formulierungen lassen auf einen strengen Maßstab bei der Beurteilung der Zulässigkeit einer Rechtfertigung schließen: Der Gerichtshof spricht davon, dass die Maßnahmen zur Erreichung der vom Steuersystem verfolgten Ziele „erforderlich“ sein müssen. Die Maßnahme muss „unmittelbar“ auf

72 EuGH v. 2.7.1974 – Rs. 173/73 – Kommission/Italien, Slg. 1974, 709, Rz. 33 und 35.

73 Dazu *M. Lang*, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern – Welcher Spielraum bleibt den Mitgliedstaaten?, 2007, 54 ff.

74 Vgl. *Pöschl*, Gleichheit, 188.

75 Vgl. auch *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 120 ff.

76 Vgl. *M. Lang*, 17. ÖJT, IV/1, 32.

77 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 82.

78 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 83.

den Grund- und Leitprinzipien des Steuersystems beruhen. Sie muss „für das Funktionieren und die Wirksamkeit des allgemeinen Steuersystems erforderlich“ sein. Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips macht kaum „unmittelbar“ bestimmte selektive Begünstigungen „erforderlich“, ohne die „das Funktionieren und die Wirksamkeit“ des Steuersystems gefährdet wären⁷⁹.

Der Blick auf die gleichheitsrechtliche Dogmatik zeigt, dass nicht jede vom Gesetzgeber konsequent und widerspruchsfrei umgesetzte Wertentscheidung eine unterschiedliche Behandlung von in vergleichbaren Situationen befindlichen Unternehmen rechtfertigen kann. Der Gleichheitssatz ermöglicht es, *die gesetzgeberischen Wertungen selbst* zu problematisieren und erforderlichenfalls umzustoßen⁸⁰. Wenn daher die Natur und der innere Aufbau eines Steuersystems geradezu *darauf hinauslaufen*, dass bestimmte Unternehmen oder Wirtschaftszweige gegenüber anderen begünstigt werden, scheidet dieses Argument als Rechtfertigung für eine differenzierende Behandlung von in vergleichbarer Situation befindlichen Unternehmen aus. Sonst hätte es ein Mitgliedstaat in der Hand, sich durch Schaffung einer auf die Herbeiführung von Wettbewerbsverzerrungen angelegten Steuerrechtsordnung der Beihilfekontrolle zu entziehen.

Die Suche nach dem Referenzsystem hat bei der Diskussion um den Beihilfecharakter der Sanierungsklausel den Blick auf die eigentlich erheblichen Argumente verstellt. Die relevante Frage lautet nämlich, ob sich die von der Sanierungsklausel erfassten – und daher begünstigten – Unternehmen und andere vom Verlustabzugsverbot des § 8c KStG betroffenen Unternehmen „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“⁸¹. Der Maßstab dafür ist die Intensität des Wettbewerbsverhältnisses. In weiterer Folge ist dann zu fragen, ob sich dies legitimerweise aus den dem Steuersystem inhärenten Zielsetzungen rechtfertigen lässt.

Die Kommission muss sich den Vorwurf gefallen lassen, dazu beigetragen zu haben, dass die bisherige Diskussion über weite Strecken am Thema vorbeigegangen ist. Sie hat nämlich die Suche nach dem Referenzsystem in ihrer Entscheidungsbegründung in den Vordergrund ge-

⁷⁹ So auch Sutter, EG-Beihilfenverbot, 109 f.

⁸⁰ Vgl. Pöschl, Gleichheit, 189.

⁸¹ EuGH v. 17.6.1999 – Rs. C-75/97 – Belgien/Kommission (Maribel), Slg. 1999, I-3671, Rz. 28 bis 31; v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99 – Adria Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365, Rz. 41.

stellt und damit auch die Kritik auf diesen Aspekt gelenkt. Allerdings hat die Kommission auch selbst den gleichheitsrechtlichen Aspekt der Beihilfeprüfung betont, wenngleich dieser Teil der Entscheidungsbegründung oft übersehen wird⁸²: „Deshalb kommt die Kommission zu dem Schluss, dass § 8c (1a) KStG zwischen Verluste schreibenden, aber ansonsten gesunden Unternehmen und insolventen oder überschuldeten bzw. von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedrohten Unternehmen unterscheidet, wobei letztere privilegiert werden. § 8c (1a) KStG unterscheidet folglich zwischen Unternehmen, die sich in Bezug auf den Zweck des Steuersystems in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.“

E. Das EuGH-Urteil vom 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Gibraltar

Die Diskussion ist jüngst durch das Urteil des EuGH vom 15.11.2011 – Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, *Gibraltar*⁸³ belebt worden. Im August 2002 meldete das Vereinigte Königreich bei der Kommission die beabsichtigte Körperschaftsteuerreform der Regierung von Gibraltar an⁸⁴. Diese Reform umfasste insbesondere die Aufhebung des alten Steuersystems und die Einführung von drei Steuern, die für alle Unternehmen in Gibraltar gelten sollten: eine Eintragungsgebühr für Unternehmen, eine Lohnsummensteuer und eine Gewergrundbenutzungssteuer (*business property occupation tax*, BPOT). Für die Lohnsummensteuer und die Gewergrundbenutzungssteuer war eine Obergrenze von 15 % der Gewinne vorgesehen. Die Kommission entschied im Jahr 2004, dass die angemeldeten Vorschläge zur Reform des Körperschaftsteuersystems in Gibraltar eine staatliche Beihilferegulung darstellten, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sei. Die Vorschläge durften daher nicht umgesetzt werden.

Die Kommission stellte unter anderem fest, dass die für die Lohnsummensteuer und die BPOT geltende Obergrenze von 15 % der Gewinne

82 K(2011) 275, 26.1.2011, C 7/2010, Rz. 73.

83 EuGH v. 15.11.2011 – verbundene Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom, noch nicht in Slg.

84 EuGH v. 15.11.2011 – verbundene Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom, noch nicht in Slg., Rz. 9 ff.

materiell selektiv sei⁸⁵: Diese Obergrenze begünstige die Unternehmen, die in dem betreffenden Steuerjahr im Verhältnis zur Zahl ihrer Mitarbeiter und zur Nutzung von Geschäftsräumen niedrige Gewinne erzielten. Weiters wären nach Auffassung der Kommission die Lohnsummensteuer und die BPOT ebenfalls materiell selektiv, da diese beiden Steuern ihrem Wesen nach „Offshore-Unternehmen“ begünstigten, die in Gibraltar nicht tatsächlich physisch präsent und daher nicht körperschaftsteuerpflichtig seien⁸⁶. Darüber hinaus sei die geplante Reform regional selektiv: Sie schaffe ein System, nach dem Unternehmen in Gibraltar allgemein niedriger besteuert würden als Unternehmen im Vereinigten Königreich⁸⁷.

Auf die Klagen der Regierung von Gibraltar und des Vereinigten Königreichs erklärte das Gericht erster Instanz am 18.12.2008 die Entscheidung der Kommission für nichtig⁸⁸. Das Gericht stellte in seinem Urteil fest, dass die Kommission in Bezug auf die materielle Selektivität des Reformvorhabens keine korrekte Prüfungsmethode angewandt habe. Die Kommission hätte, um den selektiven Charakter der fraglichen Steuerregelung zu beweisen, nachweisen müssen, dass bestimmte Bestandteile dieser Regelung Ausnahmen von der allgemeinen oder „nor-

85 EuGH v. 15.11.2011 – verbundene Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom, noch nicht in Slg., Rz. 21; siehe auch EuG v. 18.12.2008 – Rs. T-211/04 und T-215/04 – Government of Gibraltar/Commission, Slg. 2008, II-3745, Rz. 30; Europäische Kommission v. 30.3.2004, C(2004) 929, „on the aid scheme which the United Kingdom is planning to implement as regards the Government of Gibraltar Corporation Tax Reform“, Rz. 134 bis 141.

86 EuGH v. 15.11.2011 – verbundene Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom, noch nicht in Slg., Rz. 21; siehe auch EuG v. 18.12.2008 – Rs. T-211/04 und T-215/04 – Government of Gibraltar/Commission, Slg. 2008, II-3745, Rz. 30; Europäische Kommission v. 30.3.2004, C(2004) 929, „on the aid scheme which the United Kingdom is planning to implement as regards the Government of Gibraltar Corporation Tax Reform“, Rz. 142 bis 144 und 147 bis 151.

87 EuGH v. 15.11.2011 – verbundene Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom, noch nicht in Slg., Rz. 20; siehe auch EuG v. 18.12.2008 – Rs. T-211/04 und T-215/04 – Government of Gibraltar/Commission, Slg. 2008, II-3745, Rz. 30; Europäische Kommission v. 30.3.2004, C(2004) 929, „on the aid scheme which the United Kingdom is planning to implement as regards the Government of Gibraltar Corporation Tax Reform“, Rz. 127.

88 EuG v. 18.12.2008 – Rs. T-211/04 und T-215/04 – Government of Gibraltar/Commission, Slg. 2008, II-3745.

malen“ Steuerregelung von Gibraltar seien⁸⁹. Dabei habe die Kommission nicht, wie sie dies in ihrer Entscheidung getan habe, allgemeine Steuermaßnahmen im Hinblick auf ihre Wirkungen als selektiv ansehen dürfen. Außerdem war das Gericht der Ansicht, der Bezugsrahmen für die Beurteilung der regionalen Selektivität der Reform entspreche ausschließlich den Grenzen des Gebiets von Gibraltar und nicht denjenigen des Vereinigten Königreichs⁹⁰. Die Kommission und Spanien legten daraufhin beim Gerichtshof Rechtsmittel ein: Begehrt wurde die Aufhebung des Urteils des Gerichts.

In der bisherigen literarischen Diskussion dieser Rechtssache wurde vor allem auch der regionalen Selektivität große Aufmerksamkeit geschenkt⁹¹: Leading case der jüngeren Rechtsprechung ist das – auf Vorjudikatur verweisende⁹² – Urteil des EuGH vom 6.9.2006 – C-88/03, *Portugal/Kommission*. Hier hatte der EuGH die Frage zu entscheiden, ob begünstigende steuerliche Maßnahmen, die sich nur deshalb auf bestimmte Unternehmen eines Mitgliedstaats auswirken, weil sie Gegenstand regional erlassener Steuervorschriften sind und daher nur die dort – nicht aber in anderen Regionen – tätigen Unternehmen betreffen, ebenfalls als selektiv einzustufen sind⁹³. Der Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, „bedarf es auch bei einer Maßnahme, die nicht vom nationalen

89 EuG v. 18.12.2008 – Rs. T-211/04 und T-215/04 – Government of Gibraltar/Kommission, Slg. 2008, II-3745, Rz. 144 f.

90 EuG v. 18.12.2008 – Rs. T-211/04 und T-215/04 – Government of Gibraltar/Kommission, Slg. 2008, II-3745, Rz. 67 ff.

91 Vgl. *Glaser*, Regionale Steuerautonomie im Fokus des EG-Beihilfenrechts, EuZW 2009, 363 ff.; *Sutter*, The Influence of the European State Aid Rules on National Tax Policy, in Andersson u. a. (Hrsg.), National Tax Policy in Europe, 2007, 138 ff.; auch *Linn*, Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht, ISfR 2008, 601 ff.; siehe auch *Bartosch*, Materielle Selektivität und Europäische Beihilfenkontrolle – Ein Diskussionsbeitrag zum derzeitigen Stand der Gemeinschaftsrechtsprechung, EuZW 2010, 12 ff.

92 EuGH v. 14.10.1987 – Rs. 248/84 – Deutschland/Kommission, Slg. 1987, 4013, Rz. 17; v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98 – Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Rz. 23.

93 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115; der EuGH lässt es aber zu, die als selektiv eingestufte Maßnahme zu rechtfertigen: vgl. dazu *Mamut*, in Jaeger (Hrsg.), Jahrbuch Beihilfenrecht 2008, 193 ff.

Gesetzgeber, sondern von einer unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Behörde erlassen wurde, da eine von einer Gebietskörperschaft und nicht vom Zentralstaat erlassene Maßnahme eine Beihilfe darstellen kann, wenn die Tatbestandsmerkmale des Art. 87 Abs. 1 EGV erfüllt sind (vgl. Urteil vom 14. Oktober 1987 in der Rechtssache 248/84, Deutschland/Kommission, Slg. 1987, 4013, Randnr. 17). (...) Der Bezugsrahmen muss dabei nicht zwangsläufig in den Grenzen des Staatsgebiets des betreffenden Mitgliedstaats festgelegt werden, sodass eine Maßnahme, die nur für einen Teil des Staatsgebiets eine Vergünstigung gewährt, nicht schon deshalb selektiv im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EGV ist. (...) Es ist nicht auszuschließen, dass eine unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelte Einrichtung aufgrund ihrer rechtlichen und tatsächlichen Stellung gegenüber der Zentralregierung eines Mitgliedstaats so autonom ist, dass sie – und nicht die Zentralregierung – durch die von ihr erlassenen Maßnahmen eine grundlegende Rolle bei der Festlegung des politischen und wirtschaftlichen Umfelds spielt, in dem die Unternehmen tätig sind. In einem solchen Fall bildet das Zuständigkeitsgebiet der unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Einrichtung, die die Maßnahme erlassen hat, und nicht das gesamte Staatsgebiet den maßgebenden Kontext für die Prüfung der Frage, ob eine Maßnahme einer solchen Einrichtung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen begünstigt, die sich im Hinblick auf das mit ihr oder der betreffenden rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. (...) Zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme, die von einer unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Einrichtung erlassen wird, um, wie im Fall der in Rede stehenden Maßnahme, nur für einen Teil des Gebietes eines Mitgliedstaats einen niedrigeren Steuersatz als im übrigen Gebiet dieses Staates festzusetzen, ist, wie in Randnummer 58 des vorliegenden Urteils ausgeführt, zu prüfen, ob die Maßnahme von dieser Einrichtung in Ausübung von Befugnissen erlassen worden ist, die gegenüber der Zentralgewalt ausreichend autonom sind, und gegebenenfalls, ob sie tatsächlich für alle im Zuständigkeitsgebiet dieser Einrichtung ansässigen Unternehmen oder dort vorhandenen Produktionszweige gilt.“

Der EuGH hat dann diese Voraussetzung in folgender Weise operationalisiert⁹⁴: „Damit davon ausgegangen werden kann, dass eine unter solchen Umständen getroffene Entscheidung in Ausübung von ausreichend

94 EuGH v. 6.9.2006 – Rs. C-88/03 – Portugal/Kommission, Slg. 2006, I-7115, Rz. 67 f.

autonomen Befugnissen erlassen wurde, muss sie, (...) von einer regionalen oder lokalen Körperschaft erlassen worden sein, der verfassungsrechtlich ein gegenüber der Zentralregierung eigener politischer und administrativer Status eingeräumt worden ist. Sodann muss sie getroffen worden sein, ohne dass die Zentralregierung die Möglichkeit hatte, ihren Inhalt unmittelbar zu beeinflussen. Schließlich dürfen die finanziellen Auswirkungen einer Senkung des nationalen Steuersatzes für die Unternehmen in der Region nicht durch Zuschüsse oder Subventionen aus den anderen Regionen oder von der Zentralregierung ausgeglichen werden. (...) Daher setzt eine politische und fiskalische Autonomie gegenüber der Zentralregierung, die in Bezug auf die Anwendung der Gemeinschaftsregeln über die staatlichen Beihilfen ausreichend ist, wie von der Regierung des Vereinigten Königreichs vorgebracht, voraus, dass die unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelte Einrichtung nicht nur befugt ist, in ihrem Zuständigkeitsgebiet Steuersenkungen ohne jede Rücksichtnahme auf das Verhalten des Zentralstaats zu erlassen, sondern überdies die politischen und finanziellen Auswirkungen einer solchen Maßnahme trägt.“ In seinem Urteil vom 11.9.2008 verbundene Rs. C-428 bis 434/06, *UGT Rioja* hatte der EuGH die Gelegenheit, diese Kriterien zu präzisieren.

In dem nun vorliegenden Urteil vom 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P, sah der EuGH aber gar keine Notwendigkeit, das Thema der regionalen Selektivität aufzugreifen, denn er hielt die in Gibraltar geplanten Regelungen zumindest zum Teil bereits für materiell selektiv. In diesem Urteil hat der EuGH bestätigt, dass im Rahmen der Selektivitätsprüfung nicht die Suche nach dem Referenzsystem von Bedeutung ist. Der EuGH hat die maßgebenden Kriterien wie folgt herausgearbeitet:

„Nach ständiger Rechtsprechung ist der Begriff der Beihilfe weiter als der Begriff der Subvention, da er nicht nur positive Leistungen wie etwa die Subventionen selbst, sondern auch staatliche Maßnahmen umfasst, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkungen gleichstehen. (...) Daraus folgt, dass eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine steuerliche Vergünstigung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine ‚staatliche Beihilfe‘ im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG ist. (...) Dagegen stellen die Vorteile aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren allgemeinen Maßnahme keine staatlichen Beihilfen im Sinne von Art. 87 EG dar. (...)

Es ist daher festzustellen, ob das Steuerreformvorhaben einen selektiven Charakter hat, da die Selektivität zum Begriff der staatlichen Beihilfe gehört. (...) Was die Beurteilung der Voraussetzung der Selektivität betrifft, muss nach ständiger Rechtsprechung gemäß Art. 87 Abs. 1 EG festgestellt werden, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, ‚bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige‘ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen. (...) Im Licht dieser Rechtsprechung ist zu prüfen, ob das Gericht Art. 87 Abs. 1 EG in der Auslegung durch den Gerichtshof verkannt hat, indem es befunden hat, dass keiner der drei durch die streitige Entscheidung festgestellten Bestandteile selektive Vorteile gewähre.“

Entscheidend ist somit nicht die Suche nach einem Referenzsystem, sondern nach den Unternehmen, die sich „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“.

Im Urteil vom 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P – hat der EuGH diese allgemeinen Überlegungen in folgender Weise auf die vorgelegte Konstellation angewendet:

„Das Gericht hat bezüglich der ersten beiden in der streitigen Entscheidung festgestellten selektiven Bestandteile der fraglichen Maßnahme, nämlich dem Umstand, dass eine Steuerschuld aus Lohnsummensteuer und BPOT nur entsteht, sofern der Steuerpflichtige Gewinne erzielt, und dass die Steuer gemäß diesen beiden Besteuerungsgrundlagen auf 15 % des Gewinns begrenzt ist, festgestellt, dass die Kommission nicht habe nachweisen können, dass diese Bestandteile selektive Vorteile gewährten. (...) Diese Folgerung des Gerichts ist nicht rechtsfehlerhaft. (...) Wie in Randnr. 73 des vorliegenden Urteils festgestellt, fallen unter den Begriff der staatlichen Beihilfe nur selektive Vorteile und keine Vorteile, die sich aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren allgemeinen Maßnahme ergeben. (...) Die Voraussetzung der Gewinnerzielung und die Begrenzung der Besteuerung des Gewinns sind als solche jedoch unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbare allgemeine Maßnahmen und können daher keine selektiven Vorteile verschaffen. (...) Die Feststellung der Kommission, dass das Kriterium der Gewinnerzielung der inhärenten Logik eines auf Lohnsummensteuer und BPOT beruhenden Besteuerungssystems fremd sei, bedeutet nicht, dass dieses an sich neutrale Kriterium selektiv wird. (...) Das Gericht hat rechtsfehlerfrei befunden, dass die Voraussetzung der Gewinnerzielung und die Begrenzung der Steuer auf 15 % des Gewinns keine selektiven Vorteile gewährten. (...) Die von der Kommission gerügten Vorteile, die sich aus Maßnahmen ergeben, die unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar sind, nämlich aus der Voraussetzung der Gewinnerzielung, die den wenig gewinnbringend arbeitenden Wirtschaftsteilnehmern zugutekäme, und aus der Begrenzung der Be-

steuerung, die den sehr gewinnbringend arbeitenden Wirtschaftsteilnehmern zugutekäme, erlauben nicht, die geprüfte Steuerregelung als Regelung anzusehen, die selektive Wirkungen enthält. Diese Wirkungen sind nicht geeignet, ‚bestimmte Unternehmen‘ oder ‚bestimmte Produktionszweige‘ im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG zu begünstigen, sondern nur Folge des zufälligen Umstands, dass der fragliche Wirtschaftsteilnehmer im Veranlagungszeitraum wenig oder sehr gewinnbringend arbeitet.“

In Hinblick auf die nicht vorgesehen gewesene Besteuerung von „Offshore-Unternehmen“ ist der EuGH zum gegenteiligen Resultat gelangt und hat die Auffassung vertreten, dass diesen Unternehmen, die naturgemäß keine physische Präsenz in Gibraltar hätten, selektive Begünstigungen zugutekämen⁹⁵:

„Erstens unterscheidet Art. 87 Abs. 1 EG nach ständiger Rechtsprechung nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern beschreibt diese nach ihren Wirkungen und somit unabhängig von den verwendeten Techniken. (...) Der Ansatz des Gerichts, der allein auf die Regelungstechnik des Steuerreformvorhabens abstellt, erlaubt es jedoch nicht, die Wirkungen der fraglichen steuerlichen Maßnahme zu prüfen, und schließt *a priori* die Möglichkeit aus, das Fehlen jeglicher Besteuerung der ‚Offshore-Unternehmen‘ als ‚selektive Begünstigung‘ zu betrachten. Daher verstößt dieser Ansatz gegen die in Randnr. 87 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung. (...) Zweitens verkennt der Ansatz des Gerichts auch die in Randnr. 71 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung, der zufolge das Vorliegen einer selektiven Begünstigung eines Unternehmens voraussetzt, dass die Belastungen, die dieses Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, vermindert werden. (...) Der Gerichtshof hat zwar in Randnr. 56 des Urteils *Portugal/Kommission* festgestellt, dass der Bestimmung des Bezugsrahmens im Fall steuerlicher Maßnahmen eine besondere Bedeutung zukommt, da das tatsächliche Vorliegen einer Begünstigung nur in Bezug auf eine sogenannte ‚normale‘ Besteuerung festgestellt werden kann. (...) Gleichwohl ist entgegen der Argumentation des Gerichts sowie dem Vorbringen des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs nach dieser Rechtsprechung die Einstufung eines Steuersystems als ‚selektiv‘ nicht davon abhängig, dass dieses so konzipiert ist, dass die Unternehmen, denen möglicherweise eine selektive Begünstigung zugutekommt, grundsätzlich denselben steuerlichen Belastungen unterliegen wie die sonstigen Unternehmen, dass sie aber von Ausnahmenvorschriften profitieren, sodass die selektive Begünstigung im Unterschied zwischen der normalen steuerlichen Belastung und der Belastung der erstgenannten Unternehmen erblickt werden kann. (...) Ein solches Verständnis des Kriteriums der Selektivität würde entgegen der in Randnr. 87 des vorliegenden Urteils

95 EuGH v. 15.11.2011 – verbundene Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom, noch nicht in Slg., Rz. 63.

angeführten Rechtsprechung voraussetzen, dass eine Steuerregelung, um als selektiv eingestuft werden zu können, nach einer bestimmten Regelungstechnik konzipiert ist, was dazu führen würde, dass nationale Steuervorschriften der Kontrolle auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen von vornherein aus dem bloßen Grund entzogen sind, dass sie auf einer anderen Regelungstechnik beruhen, obwohl sie rechtlich und/oder tatsächlich dieselben Wirkungen entfalten. (...) Dies gilt vor allem für ein Steuersystem, das, wie im vorliegenden Fall, statt allgemeine Vorschriften für sämtliche Unternehmen vorzusehen, von denen zugunsten bestimmter Unternehmen Ausnahmen gemacht werden, zu demselben Ergebnis führt, indem es die Steuervorschriften derart anpasst und verknüpft, dass ihre Anwendung selbst zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung für die verschiedenen Unternehmen führt. (...) Drittes hat das Gericht der Kommission in den Randnrn. 184 bis 186 des angefochtenen Urteils zu Unrecht vorgeworfen, das Vorliegen einer selektiven Begünstigung der ‚Offshore-Unternehmen‘ nicht nachgewiesen zu haben, da sie in der streitigen Entscheidung keinen Bezugsrahmen für die Feststellung einer selektiven Begünstigung festgelegt habe. (...) Diesen Randnummern lässt sich nämlich entgegen den Feststellungen des Gerichts zu den Randnrn. 143, 144 und 150 der streitigen Entscheidung entnehmen, dass die Kommission das Vorliegen einer selektiven Begünstigung der ‚Offshore-Unternehmen‘ im Hinblick auf die fragliche Steuerregelung geprüft hat, die formell für alle Unternehmen gilt. In der streitigen Entscheidung wird diese Regelung daher offensichtlich als Bezugsrahmen festgelegt, im Hinblick auf den die ‚Offshore-Unternehmen‘ tatsächlich begünstigt wären. (...) Schließlich hat die Kommission in der streitigen Entscheidung entgegen den Feststellungen des Gerichts rechtlich hinreichend nachgewiesen, dass den ‚Offshore-Unternehmen‘ im Hinblick auf diesen Bezugsrahmen selektive Begünstigungen im Sinne der in Randnr. 75 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung zugutekommen. (...) Zwar fallen, wie das Gericht in Randnr. 146 des angefochtenen Urteils feststellt, mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten oder der unterhalb der staatlichen Ebene angesiedelten Einheiten, die über Steuerautonomie verfügen. (...) Gleichwohl hat das Gericht es versäumt, die fragliche Regelung insgesamt zu prüfen, und nicht die Gesichtspunkte berücksichtigt, die die Kommission ihrer Bewertung der fraglichen Regelung in der streitigen Entscheidung zugrunde gelegt hat. (...) In diesem Zusammenhang ist auf die charakteristischen Merkmale der fraglichen Regelung hinzuweisen, wie sie in den Randnrn. 21 bis 25 des angefochtenen Urteils beschrieben werden. (...) Kennzeichen dieser Regelung ist einerseits die Kombination von Lohnsummensteuer und BPOT als einzigen Besteuerungsgrundlagen, zu denen die Voraussetzung der Erzielung eines Gewinns hinzukommt, dessen Besteuerung auf 15 % begrenzt ist, und andererseits das Fehlen einer allgemein anwendbaren Besteuerungsgrundlage, die eine Besteuerung aller von dieser Regelung betroffenen Unternehmen vorsieht. (...)

Angesichts ihrer in der vorangegangenen Randnummer aufgeführten Merkmale führt die streitige Regelung durch die Kombination dieser Grundlagen, auch wenn diese auf an sich allgemeinen Kriterien beruhen, in der Praxis offensichtlich zu einer unterschiedlichen Behandlung der Gesellschaften, die sich im Hinblick auf das mit dem Steuerreformvorhaben verfolgte Ziel, ein allgemeines Besteuerungssystem für alle in Gibraltar ansässigen Unternehmen einzuführen, in einer vergleichbaren Lage befinden. (...) Daher folgt aus der Kombination dieser Besteuerungsgrundlagen nicht nur eine Besteuerung, die von der Zahl der Arbeitnehmer und der Größe der genutzten Geschäftsräume abhängt, sie schließt vielmehr, da andere Besteuerungsgrundlagen fehlen, auch von vornherein jede Besteuerung der ‚Offshore-Unternehmen‘ aus, da diese keine Arbeitnehmer beschäftigen und auch keine Geschäftsräume nutzen. (...) Zwar kann nach der in Randnr. 73 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung eine unterschiedliche steuerliche Belastung, die sich aus der Anwendung einer ‚allgemeinen‘ Steuerregelung ergibt, als solche nicht ausreichen, um im Rahmen von Art. 87 Abs. 1 EGV die Selektivität einer Besteuerung festzustellen. (...) Um als Kriterien angesehen werden zu können, die selektive Vorteile verschaffen, müssen die in einem Steuersystem als Besteuerungsgrundlage festgelegten Kriterien daher auch geeignet sein, die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen, und damit die Einstufung eines solchen Systems als Regelung ermöglichen, die ‚bestimmte‘ Unternehmen oder ‚bestimmte‘ Produktionszweige im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EGV begünstigt. (...) Genau dies ist hier jedoch der Fall. (...) In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass der Umstand, dass die ‚Offshore-Unternehmen‘ nicht besteuert werden, keine zufällige Folge der fraglichen Regelung ist, sondern unvermeidliche Konsequenz der Tatsache, dass die Besteuerungsgrundlagen genau so konzipiert sind, dass die ‚Offshore-Unternehmen‘, die als solche keine Arbeitnehmer beschäftigen und keine Geschäftsräume nutzen, keine der in dem Steuerreformvorhaben enthaltenen Bemessungsgrundlagen aufweisen. (...) Der Umstand, dass die ‚Offshore-Unternehmen‘, die im Hinblick auf die in dem Steuerreformvorhaben enthaltenen Besteuerungsgrundlagen eine Gruppe von Unternehmen bilden, gerade aufgrund der typischen und spezifischen Merkmale dieser Gruppe nicht besteuert werden, erlaubt daher die Feststellung, dass diesen Unternehmen selektive Begünstigungen zugutekommen.“

Die Argumente des EuGH, auf die Annahme eines Referenzsystems zu verzichten, sind überzeugend. Der EuGH hat erkannt, dass alleine die Frage nach der tatsächlichen und rechtlich vergleichbaren Situation relevant ist. Die Suche nach der „normalen“ Besteuerung hat zu Recht keine Rolle gespielt. Während GA *Jääskinen* noch darauf beharrt hatte, dass das Vorliegen eines Vorteils und die Selektivität streng getrennt

voneinander zu prüfen sind⁹⁶, hat sich der EuGH offenbar der – auch von mir vertretenen⁹⁷ – Auffassung angeschlossen, dass die Identifikation eines Vorteils in der Selektivitätsprüfung aufgeht.

Ob die vom EuGH zur Prüfung des tatsächlichen und rechtlichen Vorteils entwickelten Kriterien tragfähig sind, ist aber eine andere Frage: Den Umstand, dass die Lohnsummensteuer und die Grundnutzungssteuer mit 15 % des Gewinns gedeckelt ist, hätte man nämlich auch als begünstigte Besteuerung einer Gruppe von Unternehmen mit „typischen und spezifischen Merkmalen“ qualifizieren können: Unternehmen, die über eine entsprechend hohe Lohnsumme und große Büroräumlichkeiten verfügen, profitieren nämlich insoweit, als sie ohne diese Deckelung höher besteuert würden. Umgekehrt hätte man wohl auch die Nichtbesteuerung von Unternehmen ohne Arbeitnehmer und ohne Büroräumlichkeiten als „zufällige Folge der fraglichen Regelung“ ansehen können, wonach das für Gibraltar vorgesehene Steuersystem eben nur an die Zahl der Arbeitnehmer und die Größe der Büroräumlichkeiten anknüpft. Die vom EuGH angebotenen Formeln scheinen sich beliebig füllen zu lassen.

Entscheidend hätte die Intensität des Wettbewerbsverhältnisses sein müssen. Vor diesem Hintergrund stellt sich aber die Frage, ob nach diesem Maßstab die Ausklammerung der „Offshore-Unternehmen“ aus der Besteuerung zur Selektivität führt: Die in Gibraltar aktiven Unternehmen stehen mit jenen Unternehmen, die gar keine physische Präsenz in Gibraltar haben, in keinem anderen Wettbewerbsverhältnis als mit jedem anderen Unternehmen in jedem beliebigen anderen Land. Diese „Offshore-Unternehmen“ entfalten ihre wirtschaftliche Aktivitäten naturgemäß nicht in Gibraltar, sondern – wenn überhaupt – außerhalb. Alle anderen Unternehmen, die gleich von vornherein nicht in Gibraltar gegründet wurden und dort auch keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfalten, stehen im selben Wettbewerbsverhältnis zu den in Gibraltar aktiv tätigen Unternehmen, ohne dass die fehlende Besteuerung dieser, überhaupt keinen Bezug zu Gibraltar habenden Unternehmen in Gibraltar den Beihilfetatbestand auslösen würde.

⁹⁶ Generalanwalt Jääskinen, Schlussantrag v. 7.4.2011 – verbundene Rs. C-106/09 P und C-107/09 P – Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom, noch nicht in Slg., Rz. 158; so auch Schön, 17. ÖJT, Referate und Diskussionsbeiträge, Band IV/2, 28 ff.

⁹⁷ Siehe M. Lang, 17. ÖJT, IV/1, 17 f.

Für den EuGH machte es möglicherweise einen Unterschied, ob die Begünstigung und deren Höhe für ein Unternehmen schon von Beginn an abschbar ist: Während die Höhe des Gewinns – und damit die in Gibraltar vorgesehene Deckelung der Steuerlast – von vornherein nicht abschätzbar ist, ist für Unternehmen, die keine Arbeitnehmer in Gibraltar beschäftigen und dort auch über keine Betriebsräumlichkeiten verfügen, klar, dass sie auch keiner Besteuerung unterliegen werden. Allerdings lässt sich auch bei Unternehmen, die in Gibraltar zunächst keine Arbeitnehmer beschäftigen und keine Räume haben, nicht ausschließen, dass sich dies ändern wird. Umgekehrt ist auch der zu erwartende Gewinn Gegenstand betriebswirtschaftlicher Planungsüberlegungen, sodass Prognosen über die Höhe des Vorteils nicht völlig unmöglich sind.

Vor diesem Hintergrund könnte im Hinblick auf § 8c KStG versucht werden, den Beihilfevorwurf durch den Hinweis auszuräumen, dass es ein Unternehmen bei Aufnahme seiner Tätigkeit eben gerade nicht darauf anlegt, später die Voraussetzungen der Sanierungsklausel zu erfüllen. Zum Zeitpunkt des Beginns der Tätigkeit ist nicht abschätzbar, ob das Unternehmen überhaupt in späteren Jahren Verluste erleiden wird und – vor allem – ob es sich – um die Worte der Kommission zu verwenden – um ein Verluste schreibendes, aber ansonsten gesundes Unternehmen oder aber um ein insolventes oder überschuldetes oder von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedrohtes Unternehmen handelt. Die Auswirkungen des § 8c KStG ließen sich aus diesem Blickwinkel als „zufällige Folge der fraglichen Regelung“ beschreiben. Dagegen lässt sich aber einwenden, dass in dem Zeitpunkt, in dem die Anteile veräußert werden, schon eher beurteilt werden kann, ob die Voraussetzungen der Sanierungsklausel vorliegen werden. Im Veräußerungszeitpunkt lassen sich die unter die Sanierungsklausel fallenden Unternehmen daher möglicherweise nach „typischen und spezifischen Merkmalen“ qualifizieren.

Die Wertungen, die dem EuGH-Urteil vom 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P zugrunde liegen, können allerdings aus mehreren Gründen nur mit großer Vorsicht bei der Beurteilung anderer Konstellationen fruchtbar gemacht werden: Der von Gibraltar vorgelegte Gesetzgebungsvorschlag sollte offenkundig durch eine mehr oder weniger elegante Regelungstechnik sicherstellen, dass „Offshore-Unternehmen“ begünstigt werden, ohne dass dies der Vorschrift auf die Stirn geschrieben ist. Der Ausnahmecharakter der Regelung sollte nicht mit Händen zu greifen sein. Dennoch hätten die Regelungen dieselben Wirkungen haben sollen wie eine Vorschrift, die zwar alle in Gibraltar ansässigen

Unternehmen in die Steuerpflicht einbezieht, die „Offshore-Unternehmen“ aber ausnimmt. Die Regierung von Gibraltar zielte also offenkundig darauf ab, sich einer Beurteilungspraxis der Kommission zu entziehen, die als Ausgangspunkt der Beihilfeprüfung nach der „normalen“ Besteuerung fragt. Die Richter erkannten vermutlich die hinter der vorgeschlagenen Regelung stehende Absicht der Regierung von Gibraltar, ließen sich aber richtigerweise nicht dazu hinreißen, eine auf subjektive Kriterien abstellende Beihilfeprüfung zu entwickeln. Ähnlich wie eine auf die Intention des Steuerpflichtigen abstellende Missbrauchsvorschrift immer problematisch ist, weil sich innere Vorgänge nicht beweisen lassen, würde auch in Beihilfekonstellationen eine auf die „Missbrauchsabsicht“ eines Staates abstellende Rechtsprechung nur dazu führen, dass jene Staaten profitieren, denen es gelingt, ihre eigentlichen Motive erfolgreich zu verschleiern. Der EuGH hat am Beispiel dieser Konstellation erkannt, dass eine auf die Normalbesteuerung abzielende Vorgangsweise nicht zielführend ist, sondern dass nach der rechtlichen und tatsächlichen Vergleichbarkeit von Situationen zu fragen ist. Um die von der Regierung von Gibraltar offenbar geplante Umgehung des Beihilfetatbestands zu vereiteln, musste er im konkreten Fall einen Maßstab anlegen, nach dem schon bei relativ geringer Intensität des Wettbewerbsverhältnisses Vergleichbarkeit der Situationen vorliegt. Ob der EuGH daher in weniger „missbrauchsverdächtigen“ Konstellationen denselben Maßstab anlegt, lässt sich nur schwer vorhersagen.

Eng damit verbunden ist der allgemein-politische Hintergrund dieses Urteils: Der Kommission sind seit geraumer Zeit die in manchen Drittstaaten bestehenden Regelungen, die ausländische Gewinne bestimmter Gesellschaften nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen, ein Dorn im Auge.⁹⁸ So hat die Kommission die Steuervorschriften zahlreicher Schweizer Kantone zugunsten von Holdinggesellschaften, gemischten Gesellschaften und Verwaltungsgesellschaften als Form der staatlichen Beihilfe qualifiziert. Der Einwand, von Drittstaaten werde die Abschaffung solcher Besteuerungsregime verlangt, obwohl nicht gesichert ist, dass gegen ähnliche Regelungen in EU-Mitgliedstaaten mit Mitteln des Unionsrechts erfolgreich vorgegangen werden könne, konnte bisher nicht völlig entkräftet werden. Der EuGH hat nun der Kommission den Rücken gestärkt und ihr ermöglicht, gegenüber Drittstaaten glaubwürdiger aufzutreten: Die Rechtsprechung hat verdeutlicht, dass

⁹⁸ Dazu M. Lang, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, 593 (598).

„Offshore-Steuerregime“ in der EU auch unionsrechtlich nicht hinzu-nehmen sind. Auch vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob der EuGH auch in anderen Konstellationen bei seiner Verhältnismäßigkeitsprüfung denselben Maßstab anlegen wird.

F. Würdigung und Ausblick

Das unionsrechtliche Beihilferecht wird von der Rechtsprechung des EuGH sukzessive zur Entfaltung gebracht. Die ersten Urteile, in denen der EuGH die Bedeutung des Beihilferechts für das Steuerrecht bestätigt hat, sind zwar noch vor dem Beginn der steuerlichen Judikatur des EuGH auf dem Gebiet der Grundfreiheiten ergangen. Dennoch ist die Zahl der vom Gerichtshof entschiedenen Fälle deutlich geringer. Dies hat nicht zuletzt mit der diametral entgegengesetzten Interessenkonstellation zu tun: Durch Berufung auf die Grundfreiheiten kann der Steuerpflichtige die Ausweitung einer ihm ursprünglich vorenthaltenen Begünstigung verlangen. Die Anwendung des Beihilfetatbestands bewirkt hingegen in aller Regel, dass dem Steuerpflichtigen ein ihm vom nationalen Gesetzgeber in Aussicht gestellter Vorteil versagt bleibt. Beihilferechtliche Fragestellungen gelangen daher auf dem Gebiet des Steuerrechts dann auf den Prüfstand des EuGH, wenn die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen einen Mitgliedstaat einleitet oder wenn ein vorlegendes Gericht den tatsächlichen oder vermeintlichen Verstoß gegen das Beihilfeverbot von Amts wegen aufgreift. Der EuGH hat allerdings auch schon begonnen, die Voraussetzungen für die Konkurrentenklage zu präzisieren. Mitbewerber könnten sich in Zukunft verstärkt bemühen, dass einem anderen Unternehmen eine zu Unrecht gewährte Begünstigung wieder genommen wird. Der Anreiz, gegen den Konkurrenten vorzugehen, ist aber dadurch gemindert, dass es dem Antragsteller im Regelfall nicht gelingen kann, dass er selbst in den Genuss des Vorteils kommt.

Das Beihilfeverbot – von der Rechtsprechung weiter entfaltet – kann jedenfalls die steuerpolitischen Gestaltungsspielräume der Mitgliedstaaten viel stärker begrenzen als es die Grundfreiheiten je vermochten. Die Möglichkeiten der Staaten, im Wege des Steuerrechts Wirtschaftspolitik zu betreiben, werden kleiner werden. Die geringer werdenden Spielräume nationaler Steuerpolitik könnten es den Mitgliedstaaten leichter machen, sich mit einer an Bedeutung gewinnenden EU-weiten Steuerharmonisierung und Verlagerung von Steuerkompetenzen an die Union abzufinden.