

Geschäftsführung

RA Berthold Welling
BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

Berlin, den 29. September 2014

52. Berliner Steuergespräch

„Europäisches Beihilferecht und Deutsches Steuerrecht“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Artikel 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union verbietet den EU-Mitgliedsstaaten staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige. Neben den klassischen Geld- oder Sachzuwendungen können unter bestimmten Voraussetzungen auch steuerliche Maßnahmen darunter fallen, die Unternehmen einen Steuervorteil verschaffen. So ordnete die Europäische Kommission im Januar 2011 beispielsweise die Sanierungsklausel bei der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG als rechtswidrige staatliche Beihilfe ein und forderte die Bundesrepublik Deutschland auf, alle aufgrund der Sanierungsklausel entgangenen Steuereinnahmen von den begünstigten Unternehmen zurückzufordern.

In der Rechtssache *Presidente Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* urteilte der EuGH zudem, dass eine mitgliedstaatliche Steuervorschrift sowohl gegen das Beihilfeverbot als auch gegen die europäischen Grundfreiheiten verstoßen kann. Welche rechtlichen Konsequenzen aus einem solchen Verstoß gegen Beihilferecht und Grundfreiheiten zu ziehen sind, ist weitgehend ungeklärt.

Das 52. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. Roman Seer*² – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, -praxis und -politik über das Verhältnis des europäischen Beihilferechts zum deutschen Steuerrecht, an dem neben den Referenten Herrn *Dr. Max Lienemeyer*³ und Herrn *Prof. Dr. Andreas Musil*⁴ auch Herr *Dr. Franz Philipp Sutter*⁵, Herr *Dr. Christian Dorenkamp*⁶ sowie Herr *Thomas Henze*⁷ mitwirkten.

A. Referate

I. Steuerplanungspraktiken und Beihilfekontrolle

1. Die Beihilfekontrolle im Steuerbereich

Nach *Dr. Lienemeyer* sei Artikel 107 AEUV⁸ der Ausgangspunkt für die Beihilfekontrolle. Es gebe ein Beihilfeverbot mit Genehmigungsvorbehalt, dessen Verfahren in Artikel 108 AEUV ausgestaltet sei. Beihilfen seien mit dem gemeinsamen Markt nur vereinbar, wenn sie durch ein Ziel im Allgemeininteresse gerechtfertigt seien.

Zwischen dem Beihilferecht und dem Steuerrecht gebe es ein Zusammenspiel. Insbesondere die direkten Steuern seien zwar nach dem AEUV nicht vom Ziel der Harmonisierung erfasst. Dennoch kämen in den Bereichen, die den Mitgliedstaaten vorbehalten seien, das Wettbewerbsrecht und die Verkehrsfreien zur Anwendung. Der EuGH habe mehrfach deutlich gemacht, dass das Beihilferecht im Bereich der indirekten Steuern zu beachten sei. Die Regelungen des Beihilferechts seien erstmals 1974 vom EuGH in der Rechtssache Italien/Europäische Kommission⁹ auf das Steuerrecht angewandt worden. Im Rahmen des Monty-Pakets und des Vorgehens gegen den steuerschädlichen Wettbewerb sei es 1998 zu den ersten Richtlinien der Europäischen Kommission zur Unternehmensbesteuerung gekommen. Dies hätte zu diversen Verfahren vor dem EugH geführt, wie beispielsweise in der Rechtssache Coordination Centers¹⁰ in Belgien. Es bilde sich eine immer gefestigtere Rechtsprechung heraus. Das letzte Urteil in dieser Serie sei das in der Rechtssache Gibraltar¹¹ 2011 gewesen.

Bei der Prüfung von Beihilfen gebe es eine Besonderheit, die den Beihilfebegriff etwas ausgedehnt habe. Es gehe nicht nur um Subventionen, sondern auch um den Verzicht auf staatliche Ressourcen. Bereits 1974 sei vom EuGH klargestellt worden, dass der Beihilfebegriff ein objektiver sei. Es seien daher die Auswirkungen und nicht die Ziele einer Maßnahme zu prüfen. Auch in der Rechtssache Gibraltar habe der EuGH noch einmal den Grundsatz „substance over form“ unterstrichen und betont, dass es um die wirtschaftlichen Auswirkungen einer Maßnahme gehe.

Im Februar 2014 habe der derzeitige Wettbewerbskommissar Joaquín Almunia eine verstärkte Untersuchung von Steuerplanungspraktiken im Rahmen der Wettbewerbskontrolle angekündigt. Dem waren das BEPS¹²-Projekt bei der OECD und die Berichte vom US-Senat zu Apple bzw. im House of Commons zu Google vorausgegangen, bei

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

³ *Dr. Max Lienemeyer* ist stellvertretender Referatsleiter der Generaldirektion für Wettbewerb der Europäischen Kommission, Brüssel.

⁴ *Prof. Dr. Andreas Musil* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungs- und Steuerrecht sowie Vizepräsident der Universität Potsdam.

⁵ *Dr. Franz Philipp Sutter* ist Richter am Österreichischen Verwaltungsgerichtshof, Wien

⁶ *Dr. Christian Dorenkamp* ist Leiter Tax International bei der Deutschen Telekom AG, Bonn.

⁷ *Thomas Henze* ist Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Berlin.

⁸ Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

⁹ EuGH, Urt. v. 2.7.2008, Rs. C-173/03.

¹⁰ EuGH, Urt. v. 26.6.2003, Rs. C-182/03 und C-217/03.

¹¹ EuGH, Urt. v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P und C-107/09 P.

¹² Base Erosion and Profit Shifting.

denen diverse Steuerplanungspraktiken immer wieder vorgetragen wurden. Demnächst werde es eine Mitteilung der Europäischen Kommission zum Beihilfebegriff geben, mit der die Mitteilung über den Unternehmensbesteuerungsbegriff abgelöst werden solle. Der Begriff der verbotenen Beihilfe in Artikel 107 AEUV sei immer dann erfüllt, wenn ein Unternehmen staatliche Mittel bekäme, wodurch es einen selektiven Vorteil erhalte und der Wettbewerb verzerrt würde. Im Steuerrecht sei eigentlich nur das Kriterium der Selektivität entscheidend. Hier gebe es Probleme der regionalen und materiellen Selektivität, wobei das besondere Gewicht auf der materiellen Selektivität liege.

Bei der materiellen Selektivität gehe es zum einen um die sektorielle Selektivität, also die Begünstigung bestimmter Sektoren. Von der Rechtsprechung sei dies auch auf die Begünstigung von bestimmten Unternehmen und Unternehmensgruppen übertragen worden. Es handle sich dabei um einen Vergleich innerhalb eines Mitgliedstaates. Nach der Rechtsprechung des EuGH könne nicht nur die Regelwirkung zur Selektivität führen, sondern auch die Anwendung der Norm in einer bestimmten Art und Weise. Dies nenne man de-facto-Selektivität.

Der wesentliche Prüfungspunkt der Selektivität sei die Drei-Stufen-Analyse, die der EuGH bereits 1974 in der Rechtssache Italien/Europäische Kommission eingeführt habe. Es gehe darum, dass es ein Referenz- oder Bezugssystem gebe, von dem durch eine Norm abgewichen werde. Es müsse also einen Normaltatbestand und eine Ausnahme davon geben. Diese sogenannte prima-facie-Selektivität könne ihrerseits aber wieder durch die Natur der Sache oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein. In dieser Drei-Stufen-Analyse habe es durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Adria-Wien Pipeline¹⁴ und Paint Graphos¹⁵ eine Wandlung gegeben. Es komme demnach nicht so sehr auf die Ausnahme als solche an, sondern darauf, dass eine bestimmte Gruppe von Unternehmen durch eine bestimmte Maßnahme anders behandelt werde als es das Referenzsystem für die gesamte Gruppe vorsehe.

Die erste Frage ist die nach dem einschlägigen Referenzsystem. Im Rahmen der Unternehmensbesteuerung gehe es um die Besteuerung von Gewinnen. Ausnahmen hiervon dürfe es nur geben, wenn sie durch das System gerechtfertigt seien. Bei einer neuen Maßnahme müsse man prüfen, ob es eine Gruppe von Unternehmen gebe, die nach einem bestimmten System besteuert werden soll, und es durch die neue Maßnahme zu einer Ungleichbehandlung komme. Das Gericht in erster Instanz habe dabei traditionell den nationalen Gesetzgebern einen weiten Spielraum in der Bestimmung ihrer Ziele, und damit auch bei der Bestimmung ihres Referenzsystems zugestanden, während der EuGH das Referenzsystem regelmäßig deutlich enger gefasst habe.

Seinen Höhepunkt habe diese Rechtsprechung in der Rechtssache Gibraltar erreicht. Ein System der Steuerbefreiung von Offshore-Gesellschaften in Gibraltar sei von der Europäischen Kommission verboten worden. Daraufhin habe man in Gibraltar einen ehemaligen Generaldirektor der Europäischen Kommission damit beauftragt, ein beihilfefähiges System zu entwickeln. Das Ergebnis sei ein Steuersystem gewesen, bei dem die Besteuerung der Unternehmen von der Anzahl ihrer Mitarbeiter und der Größe ihrer Büroräume abhängig war. Damit waren Offshore-Unternehmen praktisch wieder steuerbefreit und eine Abweichung vom Steuersystem nicht mehr feststellbar. Der Gerichtshof erster Instanz habe daher die Klage abgewiesen, da die Europäische Kommission keine Abweichung habe nachweisen können. Der EuGH habe demgegenüber den Grundsatz

¹⁴ EuGH, Urteil vom 8.11.2001 – Rs. C-143/99.

¹⁵ EuGH, Urteil vom 8.9.2011 – Rs. C-78-80/08.

„substance over form“ betont und die Abweichung als kein relevantes Kriterium angesehen. Das Steuersystem beabsichtige, alle Unternehmen zu besteuern und nehme durch die Regelung einige bestimmte Unternehmen aus, so dass eine Ungleichbehandlung vorliege. Entscheidend sei daher die Bestimmung des Bezugssystems und der Vergleichsgruppen und nicht, ob sich eine Abweichung explizit oder nur de facto ergebe.

Der Drei-Stufen-Test räume die Möglichkeit einer systemimmanenten Korrektur auf der Ebene des Beihilfebegriffs ein. Dadurch entstehe die Möglichkeit, bereits den Verbotstatbestand zu vermeiden, so dass man gar nicht erst in die Pflicht gelange, die Norm als Beihilfe bei der Europäischen Kommission anzumelden. Sei der Verbotstatbestand erfüllt, könne eine Heilung nur noch durch die Genehmigung der Europäischen Kommission in einem förmlichen Verfahren erfolgen. Im Steuerbereich sei eine solche Genehmigung besonders schwierig, da es sich meist um sogenannte Betriebsbeihilfen handle, die schwerlich zu rechtfertigen seien.

2. Die Modernisierung der Beihilfekontrolle

Die Europäische Kommission habe die Beihilfekontrolle reformiert. Zukünftig werde man sich vermehrt auf ex-officio-Fälle, also die großen Beihilfeverstöße konzentrieren und sich weniger mit der Genehmigung von kaum den Wettbewerb verzerrenden Maßnahmen beschäftigen. Dieses Vorhaben sei dadurch möglich geworden, dass man die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung überarbeitet und den Bereich der Befreiungen ausgedehnt habe. Der Bereich der Notifizierungen sei dadurch beschränkt worden, so dass die Europäische Kommission nun mehr Ressourcen für eigene Untersuchungen, beispielsweise im Steuerbereich, habe.

3. Beispiele von Steuerplanungspraktiken

Die Europäische Kommission habe vermehrt festgestellt, dass die effektiven Steuersätze von den Regelsteuersätzen abwichen. In Irland beispielsweise liege der effektive Steuersatz für multinationale Unternehmen bei 3% und damit weit unter dem Regelsteuersatz von 12,5%. Dieser Umstand habe die Europäische Kommission und ihren Wettbewerbskommissar auf den Plan gerufen.

Bereits im Rahmen der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs und der Maßnahmen von Anfang 2001 sei eine Weiterverfolgung der Prüfung von Steuervorteilen multinationaler Unternehmen beabsichtigt worden. Im Unterschied zu der jetzigen Untersuchung sei man damals allerdings Steuerregelungen als solche, wie beispielsweise die Coordination Center in Belgien, und nicht Einzelentscheide angegangen. In den Niederlanden seien die damaligen Regelungen so weit gegangen, dass man als Unternehmen in vier verschiedenen Staaten oder zwei Kontinenten vertreten sein musste, um die Steuerbegünstigungsregelungen in Anspruch nehmen zu können. Ähnliche Regelungen hätten sich auch in Luxemburg, Deutschland, Spanien und anderen Mitgliedstaaten gefunden. Ihnen allen sei gemein gewesen, dass multinationalen Unternehmen ein Vorteil gegenüber nationalen Unternehmen eingeräumt wurde. Insgesamt habe die Europäische Kommission 15 Verfahren eröffnet und in 13 dieser Verfahren eine Negativentscheidung getroffen. Rückforderungen habe es damals allerdings nicht gegeben, da die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Coordination Center einen gewissen Vertrauensschutz hervorgerufen habe.

Mittlerweile hätten sich die Mitgliedstaaten an die Situation angepasst. Es gebe jetzt zwar keine allgemeinen Steuerregelungen zur Begünstigung von multinationalen Unter-

nehmen mehr, dafür sei aber ein Trend hin zu begünstigenden Einzelfallentscheidungen der Finanzverwaltungen zu beobachten. Die Generaldirektion Wettbewerb habe deshalb an einige Mitgliedstaaten Auskunftsersuchen geschickt und auf deren Grundlage am 11. Juni 2014 drei Verfahren gegen Apple, Starbucks und Fiat Finance Company eröffnet.

Mittlerweile erfolgten nach Angaben der OECD 60% der weltweiten Transaktionen innerhalb von Konzernen. Konzerne würden aber nicht als Ganzes, sondern jedes Konzernunternehmen für sich besteuert, weshalb es für konzerninterne Transaktionen sogenannte Verrechnungspreise gebe. Diese Verrechnungspreise könnten allerdings auch einen Anreiz bieten, um Gewinne von Hoch- in Niedrigsteuerländer zu verlagern. Zulässig sei dies aber nicht, da Verrechnungspreise immer einen Marktpreis gewährleisten müssten.

Bei ihrer Untersuchung habe die Europäische Kommission bestimmte wiederkehrende Phänomene festgestellt. Dies seien insbesondere die Verlagerung von IP-Rechten in Niedrigsteuerländer und die Umwandlung von Gewinnen aus Verkäufen und Vermarktungen in Lizenzgebühren. Die Unternehmen griffen dabei auf Verrechnungspreismethoden zurück, die ihnen von den Mitgliedstaaten durch einen Steuerbescheid oder im Rahmen von Verrechnungspreisvereinbarungen bestätigt worden seien. Problematisch sei, dass es bestimmte Verrechnungspreismöglichkeiten gebe, die nur bestimmten Unternehmen bzw. bestimmten Unternehmensgruppen zur Verfügung stünden. Die Steuerbehörden müssten auf die Angemessenheit und Rechtmäßigkeit der Verrechnungspreise achten.

Die Europäische Kommission habe dies wie folgt zusammengefasst: Liege der Berechnung von Verrechnungspreisen nicht die Vergütung zu Marktbedingungen zu Grunde, könne dies darauf hindeuten, dass dem Unternehmen eine günstigere Behandlung zu Teil werde als anderen Steuerpflichtigen desselben Mitgliedsstates. Dies könne eine verbotene Beihilfe im Steuerbereich begründen.

Neben den Verrechnungspreisen habe die Europäische Kommission im Bereich des Wettbewerbs auch die Patentboxen im Blick. Es sei das generelle Ziel, möglichst viele Steuerplanungspraktiken näher zu überprüfen und entsprechend zu bewerten.

II. Das europäische Beihilferecht im nationalen Steuerrecht

Nach *Prof. Musil* gehe es bei Beihilfen im Steuerrecht nur um Steuervergünstigungen. Während die Sanierungsklausel bereits in aller Munde gewesen sei, werde derzeit verstärkt über Lizenz- und Patentboxen und Verrechnungspreise diskutiert. Mittlerweile könne sich sogar der Bundesfinanzminister solche Steuervergünstigungen für Deutschland vorstellen. Dies lässt sich aber vermutlich eher darauf zurückführen, dass sich die anderen Staaten nicht zum Einlenken bewegen ließen.

1. Der Beihilfetatbestand

Hinsichtlich des Beihilfebegriffs habe *Dr. Lienemeyer* bereits dargestellt, dass im Bereich der Steuern die Selektivität die entscheidende Komponente sei. Hier habe man ein dreistufiges Prüfungsschema entwickelt: das Referenzsystem, die Ausnahme vom Referenzsystem und die systemimmanenten Ausnahmen, die wiederum zum Ausschluss des Beihilfebegriffs führten. Entscheidend für die deutsche Rechtswissenschaft sei die Frage nach dem Referenzsystem. Genauso wie beim Gleichheitssatz werde auch hier bereits eine Vorentscheidung hinsichtlich der Zulässigkeit getroffen. Je nachdem, ob

das Referenzsystem eng oder weit gewählt werde, gelange man zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Es gebe zwei Ansätze, um das fragliche Referenzsystem zu bestimmen. Zum einen sei dies der sogenannte kleinräumig-induktive Ansatz, auch mikrosystematisch genannt. Hier werde versucht, nur den unmittelbaren Regelungszusammenhang und nicht die großen Strukturen eines nationalen Steuerrechts in den Blick zu nehmen. Angewandt werde dieser Ansatz insbesondere von der Europäischen Kommission und dem Europäischen Gerichtshof. Auf der anderen Seite gebe es die global-deduktive oder auch makrosystematische Methode. Hier werde versucht, größere Zusammenhänge herzustellen und die Grundprinzipien und Systemüberlegungen mit einzubeziehen. Beide Methoden hätten ihre Nachteile. Bei der kleinräumigen Methode bestehe die Gefahr, dass die Eigenheiten eines Systems übersehen würden und auf Besonderheiten zu wenig eingegangen werde. Bei der großräumigen Methode gelange man dagegen sehr schnell in den positiven Bereich, da man fast alles mit den systemtragenden Prinzipien begründen könne.

In der Rechtssache P Oy¹⁶ habe der EuGH auf die sogenannte Tragweite der Norm abgestellt. Begonnen habe er bei einer Mikrobetrachtung und sich den unmittelbaren Regelungszusammenhang angeschaut. Dabei sei er allerdings nicht stehen geblieben, sondern habe zusätzlich den Gesamtzusammenhang und die objektiven Auswirkungen der Norm betrachtet. Dies sei ein Korrektiv, mit dem die Mikrobetrachtung in eine andere Richtung gelenkt werden könne. Dabei sei aber zu beachten, dass dies nicht letztlich zu einer versteckten Makrobetrachtung führe.

2. Anwendungsfälle im deutschen Steuerrecht

Der bekannteste Anwendungsfall im deutschen Steuerrecht sei die Sanierungsklausel. Es sei bereits fraglich, ob hier überhaupt eine Ausnahme von einem Referenzsystem vorliege. Die Kommission habe dies so gesehen und dafür in der Literatur ausschließlich Kritik geerntet. Bei der Bestimmung des mikrosystematischen Referenzsystems müsse man als Ausgangslage feststellen, dass die Verlustberücksichtigung ein tragender Grundsatz im Körperschaftsteuerrecht sei. Auch ohne große Systemüberlegungen müsse man daher zu dem Schluss gelangen, dass § 8c Abs. 1 KStG von einer Teilausnahme wieder zu einer Normalbesteuerung zurückführe. Auch bei einer Mikrobetrachtung handle es sich bei der Sanierungsklausel demnach nicht um eine Beihilfe.

Ähnlich sei die Situation beim Sanierungserlass. Hier würden lediglich in denjenigen Fällen Ausnahmen zugelassen, in denen es tatsächlich keine Gewinne gebe und versucht werde, das Unternehmen zu retten. Ein Unternehmen, das den Sanierungserlass in Anspruch nehmen könne, sei daher nicht vergleichbar mit einem normalen Unternehmen. Daher sei auch der Sanierungserlass keine Beihilfe.

Etwas schwieriger sei die Frage bei den Lizenz- und Patentboxen zu beantworten. In Deutschland gebe es diese noch nicht, aber ihre Einführung werde derzeit geprüft. In anderen EU-Mitgliedstaaten und auch in der Schweiz und Liechtenstein seien solche Modelle bereits eingeführt worden. Dabei werde entweder auf der Ebene der Bemessungsgrundlage oder auf der Ebene des Steuersatzes ein Steuernachlass für bestimmte, in Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung stehende Einkünfte gewährt. Im Fall von Spanien habe die Europäische Kommission bereits die Gelegenheit gehabt,

¹⁶ EuGH, Urteil vom 18.7.2013 – Rs. C-6/12.

eine Beihilfeeigenschaft zu prüfen. Das Ergebnis sei gewesen, dass zwar der Beihilfebegriff erfüllt sei, man diese Regelungen aber aufgrund des Zusammenhangs mit der Forschung und Entwicklung akzeptieren könne. Forschung und Entwicklung seien unbestritten als Ausnahme anerkannt.

Mittlerweile werde allerdings versucht, diese Lizenz- und Patentboxen allgemein als Steuersparmodell anzubieten, um global agierende Konzerne anzulocken. Anknüpfungspunkt seien dabei nur noch die Lizenzeinkünfte, während der Bezug zur Forschung und Entwicklung nur noch sehr lose sei. In diesen Fällen bliebe im Grunde nur noch die selektive Bevorzugung bestimmter Unternehmen, die in der Lage seien, solche Lizenzeinkünfte zu generieren. Diese Selektivität beinhalte keine Ausnahme mehr, so dass die Europäische Kommission hier auch zu einer Bejahung des Beihilfetatbestandes gelangen könne. Dies sei auch folgerichtig, da es sich hierbei um eine Ausuferung der ursprünglichen Intention handle.

Auch das Gemeinnützigkeitsrecht sei immer in der Diskussion, wenn es um staatliche Beihilfen gehe. Auf europäischer Ebene habe man bereits vor zehn Jahren in der Rechtssache *Cassa di Risparmio*¹⁷ erkannt, dass das Gemeinnützigkeitsrecht grundsätzlich in den Beihilfetatbestand hineinfallen könne. Nicht nur positive Begünstigungen, sondern auch Entlastungen könnten eine Rolle spielen. Im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht sei insbesondere die Steuervergünstigung von Zweckbetrieben in der Diskussion. Bei Zweckbetrieben handle es sich um wirtschaftliche Betätigungen, die einen so engen Bezug zur gemeinnützigen Zweckerfüllung aufwiesen, dass ihnen dennoch die Steuervergünstigung gewährt werde. Die Gefahr bestehe darin, dass die Zweckbetriebe in den Wettbewerb mit anderen, nicht gemeinnützigen Unternehmen eintreten würden.

Der BFH habe vor etwa einem halben Jahr eine Neujustierung bezüglich der gemeinnützigen Zweckbetriebe vorgenommen und eine gute Lösung gefunden, was die Austarierung von Wettbewerbsschutz und gemeinnützigem Wirtschaften betreffe. Dies sei nun noch auf europäischer Ebene nachzuvollziehen. In der Literatur werde teilweise eine Beihilfe verneint, weil gemeinnützige Unternehmen aufgrund vieler Restriktionen weniger leistungsfähig seien. Diese Ansicht sei allerdings zu grobgliebig. Man könne auch nicht sagen, dass das Gemeinnützigkeitsrecht eine systemimmanente Regelabweichung im Steuersystem sei, da hier außersteuerliche Gründe im Vordergrund stünden. Im Ergebnis gelange man daher zu dem Befund, dass der Beihilfetatbestand eröffnet und die Selektivität gegeben sein könne. Zu einem anderen Urteil könne man nur gelangen, wenn man über das Institut der Tragweite der Norm die Bedeutung des Gemeinnützigkeitsrechts für die Wirtschaftsteilnehmer und für die Gesamtwirtschaft in den Blick nehme. Hier fehle es aber noch an einem klaren Signal des EuGH, dass dies zulässig sei. Ansonsten könne man aber dennoch zu einer Freistellung durch die Europäische Kommission kommen, indem man feststelle, dass diese wirtschaftlichen Betätigungen wichtig seien und wenig Einfluss auf den europäischen Markt hätten.

Ein ähnlich gelagertes Thema seien Dauerverlustbetriebe der öffentlichen Hand. Bei diesen gebe es die Regelung, dass sie, anders als bei anderen Verlustbetrieben, nicht die Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung auslösen würden. Auch hier gebe es keine systemimmanente Regelabweichung, so dass der Beihilfebegriff wahrscheinlich zu bejahen sei. Diskutiert werde in der Literatur, ob es sich um eine Alt- oder eine Neubehilfe handle. Vermutlich sei es eher eine Neubehilfe, da hier eine gesetzliche Neuregelung mit § 8 Abs. 7 KStG erfolgt sei. Es gebe aber auch gute Argumente für die ge-

¹⁷ EuGH, Urteil vom 10.1.2006, C-222/04.

genteilige Auffassung.

3. Verfahrensfragen

Sofern eine nationale Steuernorm den Beihilfetatbestand erfülle, sei immer auch nach den Verfahrensfolgen zu fragen. Beim Gemeinnützigkeitsrecht handle es sich um eine Altbeihilfe. Eine solche könne so lange weitergewährt werden, bis sie von der Europäischen Kommission als solche erkannt und ein Verfahren eingeleitet werde. Bei den Dauerverlustbetrieben der öffentlichen Hand komme es darauf an, ob es eine Alt- oder Neubeihilfe sei. Sollte es zu einer Einführung von Lizenz- und Patentboxen kommen, so müsste dies bei der Europäischen Kommission notifiziert werden. Die Europäische Kommission müsse in diesem Fall entscheiden, ob der Forschungs- und Entwicklungstatbestand tatsächlich im Vordergrund stehe.

4. Ausblick

Das nationale Steuerrecht gerate immer stärker in den Fokus der Beihilfeaufsicht. Bei den Gesetzgebungsverfahren im Bundestag stelle sich mittlerweile immer die Frage, ob eine Beihilferelevanz vorliege. Der Begriff der Beihilfe müsse viel stärker als früher in den Blick genommen werden. Es dürfe aber nicht zu einer extensiven Auslegung des Beihilfebegriffs kommen. Vielmehr seien auch übergeordnete Kriterien in die Bewertung mit einzubeziehen. Hier biete sich das vom EuGH entwickelte Institut der Tragweite der Norm an. Fraglich sei allerdings, ob der EuGH dies auch tatsächlich so gemeint habe. Anderenfalls entstehe hier ein neuer Konfliktherd zwischen den Mitgliedstaaten. Der dritte Sektor dürfe nicht unter Druck gesetzt werden. Hier gelte es für alle Beteiligten, mit Augenmaß zu agieren.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete *Prof. Seer* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Die Sicht eines Prozessvertreters der Bundesregierung

Nach Herrn *Henze* sei das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie sowohl in beihilfe- als auch in steuerrechtlichen Fragen für die Prozessvertretung vor den europäischen Gerichten zuständig. In steuerrechtlichen Fällen stimme man sich mit dem Bundesministerium der Finanzen ab.

Die bereits angesprochenen Fälle zu Koordinierungszentren in Belgien, das Verfahren Gibraltar¹⁸ oder die Fragen zu Patent- und Lizenzboxen seien klare Fälle des schädlichen Steuerwettbewerbs und ein Versuch der grenzüberschreitenden Verlagerung von Steuersubstrat unter Beteiligung des betroffenen Mitgliedstaates. Die Bundesregierung begrüße, dass sich die Europäische Kommission dieser wettbewerbswidrigen Praktiken annehme. Anders zu beurteilen sei dagegen die Sanierungsklausel. Hierbei handle es sich um eine fein differenzierte Regelung im Körperschaftsteuergesetz, die als zulässige steuersystematische Erwägung innerhalb des deutschen Körperschaftsteuersystems anerkannt werde.

¹⁸ EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P.

Am Vortrag von *Prof. Musil* sei das Problem der Abgrenzung zwischen dem jeweiligen Referenzsystem und einer allgemeinen Gleichheitsprüfung sichtbar geworden. In beiden Fällen seien Vergleichsgruppen und Differenzierungskriterien zu bilden, bei denen man die spezifische Logik des Steuerrechts berücksichtigen müsse. Sofern die Europäische Kommission nicht über das Know-how verfüge, um alle globalen Erwägungen im nationalen Steuerrecht zu durchforsten, solle sie es bei einer *prima facie*-Prüfung belassen. Bestimmte steuersystematische Erwägungen, die von den Mitgliedstaaten glaubwürdig vorgetragen würden, seien als Indiz dafür zu anzusehen, dass es sich nicht um eine selektive Regelung zur Begünstigung bestimmter Unternehmen handle. Nicht jeder Fall der Differenzierung im Steuersystem müsse im Rahmen der Beihilfepolitik aufgegriffen werden.

Die Brennelementesteuer sei ein Beispiel dafür, zu welchem weiten Anwendungsbereich des Beihilfebegriffs dies ansonsten führen könne. Vor dem EuGH sei vorgetragen worden, dass es sich um eine Beihilfe für all diejenigen Unternehmen handle, die die Brennelementesteuer nicht zahlen müssten. Mit dieser Begründung wollten die Kernkraftbetreiber dieser Steuer die Grundlage entziehen, obwohl diese Art der Differenzierung in den Energiesteuerrichtlinien der Europäischen Union angelegt sei. Die Energiebesteuerung sei danach nur für die klassischen Energieprodukte vorgesehen, und gerade nicht für Brennelemente.

Man könne auch an die Mutter-Tochter-Richtlinie denken, die für Unternehmen Privilegien vorsehe, die zu mehr als 10% an einem anderen Unternehmen beteiligt seien. Auch hier könne man nach der Rechtfertigung fragen und den Sachverhalt unter den staatlichen Beihilfebegriff subsumieren. Man müsse insbesondere im Steuerrecht, aber auch in allen anderen Bereichen des Wirtschaftsrechts darauf achten, den Begriff der staatlichen Beihilfe nicht überdehnen und nicht zu weit in Bereiche vorzudringen, die wettbewerbspolitisch unproblematisch seien.

II. Die Sicht eines nationalen Richters

Aus der Sicht von *Dr. Sutter* liege die besondere Sprengkraft des Beihilferechts weniger in der Unschärfe des komplexen Begriffs des Beihilfeverbots an sich, sondern eher im Durchführungsverbot. Sobald man am Ende der Referenzrahmenbildung und Vergleichspaarbildung unter Abwägung der inneren Systematik der Norm zu dem Ergebnis komme, dass eine Beihilfe vorliege, entfalte das Durchführungsverbot seine volle Wirkung. Die Regelung dürfe in einem solchen Fall in allen nationalen Steuerverfahren nicht mehr angewandt werden. In Österreich sei es bereits mehrmals in prominenten Fällen dazu gekommen, dass das Finanzamt und der Steuerpflichtige über die Berechnungsmodalitäten einer Steuererstattung gestritten hätten und der Finanzrichter aufgrund eines in der Norm enthaltenen Begünstigungselements plötzlich die Norm als solche in Frage gestellt habe. Der nationale Richter müsse nicht nur den Streit der Parteien entscheiden, sondern auch über das Unionsinteresse an der Einhaltung des Beihilfeverbots wachen. Darin liege die besondere Sprengkraft des Beihilferechts gegenüber anderen Rechtsgebieten.

Die Höchstgerichte in Österreich hätten sich immer wieder bemüht, den EuGH zu umfassenderen Aussagen zum Beihilferecht zu veranlassen. Am Anfang habe es bei der Anwendung in der Praxis viele offene Fragen gegeben. Es habe beispielsweise Unklarheit darüber bestanden, was die Folgen einer Nichtbeachtung des Durchführungsverbots seien. Der EuGH habe dazu nur geurteilt, dass die nationalen Gerichte die Konsequenzen aus dem Durchführungsverbot zu ziehen haben und dabei die Gültigkeit der

Norm in Frage zu stellen und die Rückforderung zu thematisieren sei.

Viele prominente Verfahren würden aus Österreich stammen. In der Rechtssache *Adria-Wien Pipeline* habe der EuGH erstmals die Vergleichbarkeitsprüfung angewandt. Als Reaktion auf das Urteil habe man sich gefragt, ob nun der Staat so zu bestrafen sei, dass die nicht notifizierte selektive Maßnahme allgemein begünstigend auf alle Steuerpflichtigen anzuwenden sei. Hierzu habe der österreichische Verwaltungsgerichtshof den EuGH in der Rechtssache *Transalpine*¹⁹ um Klärung gebeten. Der EuGH habe als Konsequenz eines Beihilfeverstößes festgelegt, dass die Norm als nicht existent zu behandeln sei. Daraufhin habe man in der Rechtssache *Wien-Energie* gefragt, ob man auch bei einer lediglich formell rechtswidrigen Regelung, für die man im Nachhinein die Genehmigung der Europäischen Kommission erhalte, alles Geleistete zurückfordern müsse. Die Antwort des EuGH sei gewesen, dass in einem solchen Fall lediglich der Zinsvorteil zu erstatten sei.

Erst zu Beginn dieses Jahres habe man dem EuGH eine weitere Frage zu einem elementaren Thema des Beihilferechts vorgelegt.²⁰ Es gehe um die Folgen des Verstößes einer Norm sowohl gegen das Beihilfeverbot als auch gegen Grundfreiheiten. In Österreich gebe es eine Gruppenbesteuerung, bei der man im Rahmen der Gruppe eine Firmenabschreibung erhalten könne, wenn man eine inländische Beteiligung kaufe, während beim Kauf einer ausländischen Beteiligung diese Regelung nicht greife. Die Antwort des EuGH zu diesen Themenkomplex werde mit Spannung erwartet.

Insbesondere in den letzten Entscheidungen habe der EuGH sich stärker als früher auf die nationalen Gerichte zurückgestützt. Zu sehen sei dies beispielsweise in der Rechtssache *P Oy*²¹ oder auch schon in der Rechtssache *Paint Graphos*, wo der EuGH die Leitlinien der Beihilfen-Hermeneutik vorgebe, aber die konkrete Anwendung auf die fragliche Norm an die nationalen Höchstgerichte delegiere. Dieses Vorgehen sei grundsätzlich zu begrüßen, da die nationalen Höchstgerichte ihre jeweilige Rechtsordnung gut kennen würden und daher auch gut beurteilen könnten, ob eine Norm systemkonform sei.

Vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes sei es weder für einen Österreicher noch für einen Deutschen ganz neu, solche Vergleichspaarbildungen vornehmen zu müssen und einen Referenzrahmen zu bestimmen. Thematisiert und wissenschaftlich untersucht worden sei dies unter anderem auch bereits von Prof. Dr. Joachim Lang²². Bei der Beihilfe könne man daher auf Bewährtes zurückgreifen.

Bislang nur wenig beleuchtet sei dagegen der Vertrauensschutz. Der EuGH habe bislang hierzu lediglich die Aussage getroffen, dass der ordentliche Kaufmann darauf achten müsse, dass die Beihilfevorschriften eingehalten würden. In der Literatur werde nun immer dieser Satz zitiert, was allerdings verkürzt und nicht auf jede Beihilfe übertragbar sei. Werde ein Unternehmen mit einer Summe von 100 Mio. Euro angeworben, seinen Standort nach Wien zu verlegen, dann werde man dem Unternehmen bei einer so direkten Subvention auch zumuten können, dass es sich kundig macht und nachfragt, ob diese Beihilfe auch in Brüssel ordnungsgemäß angemeldet worden sei. Bei einer hochtechnischen Bestimmung oder einer solchen, die tief in den Steuerregeln versteckt sei, und bei der man nach der Systemkonformität frage, sei dies für das Unternehmen meist

¹⁹ EuGH, Urteil vom 5.10.2006 – Rs. C-368/04.

²⁰ Anhängig beim EuGH unter Rs. C-66/14.

²¹ EuGH, Urteil vom 18.7.2013 – Rs. C-6/12.

²² Prof. Dr. Joachim Lang ist emeritierter Professor für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

nur schwer erkennbar. Hier werde es vermutlich zukünftig eine weitere Ausdifferenzierung des EuGH geben müssen.

Der Vertrauensschutz könne allerdings nicht bei der Anwendung des Durchführungsverbots beachtet werden, denn dort seien die nationalen Gerichte die Wächter. Das Durchführungsverbot müsse zwingend beachtet werden, da es um eine Norm gehe, die durch den Anwendungsvorrang verdrängt werde. Eine Abwägung zwischen dem Vertrauensschutz und den Interessen der Konkurrenten könne es nicht geben. Anders sei dies aber bei den Folgeverfahren, bei denen es um die Rückforderung in den jeweiligen Einzelfällen gehe. Insbesondere wenn eigentlich rechtskräftig abgeschlossene Verfahren wieder zur Disposition gestellt würden, sei der Vertrauensschutz aber ein Thema.

Die von *Dr. Lienemeyer* angesprochene Gruppenfreistellungsverordnung der Europäischen Kommission sei aus der Sicht der betroffenen Abgabepflichtigen eine Medaille mit zwei Seiten. Die Genehmigung einer Beihilfe durch die Europäische Kommission sei der beste Vertrauensschutz, den man als Unternehmen erhalten könne. Mit der Gruppenfreistellungsverordnung habe die Europäische Kommission versucht, nicht nur der Unschärfe des Beihilfebegriffs, sondern auch den Genehmigungstatbeständen des Artikel 107 Absatz 3 AEUV wieder gerecht zu werden. Allerdings seien auch hier wieder Rechtsspielräume und Unsicherheiten entstanden. Weniger Genehmigung und mehr Gruppenfreistellung könne daher auch mehr Unsicherheit und Vertrauensschutzthematiken bedeuten.

III. Die Sicht der Unternehmen

Nach Ansicht von *Dr. Dorenkamp* wünschten sich die Unternehmen steuerliche Wettbewerbsgleichheit. Vor einigen Jahren habe sich die Deutsche Telekom AG in einem Bieterwettstreit um die britische Börsengesellschaft O₂ mit ihrem südeuropäischen Konkurrenten Telefónica S.A. befunden, an deren Ende die Telefónica für 26 Mrd. Euro den Zuschlag erhalten habe. Nach Zuschlagerteilung habe man erfahren, dass Telefónica nur deshalb einen so hohen Kaufpreis habe bieten können, weil sie aus dieser Transaktion einen Steuervorteil in Höhe von 4 Mrd. Euro erwarten könne. Grund dafür sei eine spanische Regelung gewesen, nach der ein Unternehmen in Spanien, das eine ausländische Beteiligung erwerbe, den sogenannten financial goodwill, also den Unterschiedsbetrag vom Kaufpreis zum tatsächlichen Marktwert, von der spanischen Steuer abziehen dürfe. Nach Zeitungsinformationen habe dieser financial goodwill rund 11 Mrd. Euro betragen, der beim damaligen spanischen Steuersatz von 35% zu einem Steuervorteil von 4 Mrd. Euro in Spanien geführt habe. In Deutschland habe es einen solchen Steuervorteil nicht gegeben.

Dieser Fall habe einige Mitglieder des Europäischen Parlaments auf den Plan gerufen, die wiederum bei der Europäischen Kommission nach der Richtigkeit dieses Vorgangs fragten. Die Europäische Kommission habe daraufhin befunden, dass es sich bei der spanischen Regelung um eine selektive Maßnahme handle, die nur gelte, wenn ausländische Beteiligungen erworben würden und nicht beim Erwerb einer inländischen Beteiligung. Spanien habe daraufhin diese Regelung abschaffen müssen, so dass nun wieder eine Wettbewerbsgleichheit gegenüber den Wettbewerbern im europäischen Telekommunikationsmarkt herrsche. Diese Bewahrung der Wettbewerbsgleichheit sei die positive Seite des Beihilfeverbots. Die Europäische Kommission habe einen relativ großzügigen Vertrauensschutz gewährt. Hier bleibe abzuwarten, ob dies irgendwann vom EuGH anders gesehen werde.

Dr. Lienemeyer habe bereits darauf hingewiesen, dass im Juni drei Verfahren eingeleitet worden sein, bei denen es um das Thema Verrechnungspreise gehe. Bisher sei er davon ausgegangen, dass die relativ niedrige Besteuerung der US-Multinationals im IT-Sektor nicht den Verrechnungspreisen, sondern dem Geschäftsmodell dieser Unternehmen geschuldet sei. Wenn es tatsächlich an den Verrechnungspreisen liege, dann sei dies auch eine Frage für die deutsche Betriebsprüfung. Liege es dagegen am Geschäftsmodell dieser Unternehmen, dann sei dies vermutlich nicht mit dem EU-Beihilferecht zu lösen. Die Niedrigbesteuerung von Google und Co. liege eher an einer Lücke im US-amerikanischen Hinzurechnungsbesteuerungsrecht. Vor zehn Jahren habe die USA mit dem Foreign Sales Corporations und dessen Nachfolgeregime schon einmal eine ähnliche Regelung gehabt, die aber von der WTO als nicht GATT²³-konform erachtet und aufgehoben worden sei. Vielleicht müsse die Europäische Kommission überlegen, ob sie ihre Kriterien des Beihilferechts auf der Ebene der WTO politisch durchsetzen wolle. Dort gebe es bereits etwas Ähnliches wie das Selektivitätskriterium des EU-Beihilferechts.

IV. Verrechnungspreise und das EU-Beihilferecht

Prof. Seer gab zu bedenken, dass im Bereich der Verrechnungspreise gerade kein Marktpreis vorhanden sei, so dass es ein großes Unsicherheitspotenzial gebe. Aufgrund dessen würden über diese Verrechnungspreise uni-, bi- und manchmal auch multilaterale Verständigungen geschlossen. Von *Dr. Lienemeyer* würde er gerne wissen, ob dieser Umstand bereits ein Indiz für einen Beihilfecharakter sei oder ob die Europäische Kommission die Ergebnisse dieser Verständigungen anhand eines Vertretbarkeitskriteriums prüfe. Eine materielle Überprüfung der Verständigungen über Verrechnungspreisfragen müsse unweigerlich zu einer Überforderung der Europäischen Kommission führen.

Zur Systematik der Verrechnungspreise könne *Dr. Lienemeyer* nicht ins Detail gehen, da diese gerade Gegenstand der Verfahren und noch näher zu untersuchen sei. Es gebe internationale Übereinkommen insbesondere von der OECD, die einen weiten Spielraum einräumen würden und mit deren Umgang sich hochdiffizile Verfahren beschäftigten. In den meisten Situationen von Verrechnungspreisen würden Unternehmen die Zustimmung ihrer nationalen Steuerbehörde in einem unilateralen Verfahren einholen. Hier müsse man prüfen, ob der angesetzte Maßstab stimme und der unilateral akzeptierte Verrechnungspreis noch dem Marktpreis entspreche.

Zu den Foreign Sales Corporations sei in Belgien bereits eine Beihilfeentscheidung getroffen worden. Es gebe verschiedene Mittel, um dagegen vorzugehen. Auch das Thema BEPS habe eine große Tragweite, werde aber von einigen Fachleuten, insbesondere aufgrund der Schwierigkeit, die USA einzubinden, skeptisch betrachtet. Das Betriebsmodell der US-amerikanischen IT-Firmen funktioniere nur, wenn es rechtliche Instrumentarien wie das Check-the-box-Verfahren oder eben die angesprochenen Verrechnungspreismethoden und die damit verbundene Gewinnverlagerung innerhalb von Konzernen möglich machten.

Bezüglich des Begriffs der Tragweite der Norm sei er anderer Auffassung als *Prof. Musil*. In der Rechtssache P Oy habe das nationale Gericht den EuGH gefragt, ob in dem Fall, bei dem es eine Ausnahme vom Verlustvortrag gebe und davon wiederum eine Rückausnahme, auf die Ausnahme oder die Rückausnahme abzustellen sei. Nach Ansicht des EuGH sei auf die Rückausnahme abzustellen. Wenn man dies auf das Ver-

²³ General Agreement on Tariffs and Trade

fahren zur deutschen Sanierungsklausel übertrage, sei die Folge eigentlich klar. Indem der EuGH die Sache an das nationale Gericht zurückverwiesen habe, habe er den richtigen Ansatz gewählt. Er gebe die groben Linien vor und überlasse die endgültige Entscheidung den nationalen Gerichten.

Es gebe bei der Europäischen Kommission häufig Fälle, bei denen versucht werde, mit Hilfe des Beihilferechts lediglich die eigene Abgabepflicht zu vermeiden. In diesen Fällen müsse man einen maßvollen Umgang mit dem Steuerrecht betreiben. Es gebe aber die berechtigten Beihilfefälle, die nicht von der Europäischen Kommission kämen, sondern von Dritten vorgebracht würden. Diese würden auch entsprechend verfolgt.

V. Der Begriff der Tragweite der Norm

Prof. Seer gab zu bedenken, dass die Lösung des EuGH in der Rechtssache P Oy zu einem Wettbewerbsproblem führen könne. In Deutschland und Österreich gebe es überwiegend europarechtlich geschulte feinnervige Richter. Es gebe aber Mitgliedstaaten, in denen das anders sei und wo die Richter das Europarecht als Eingriff in die nationale Souveränität erachteten. Nicht alle Richter innerhalb der Europäischen Union befänden sich auf demselben Level, so dass die Delegation der Entscheidung in Sachen Beihilfe an die nationalen Gerichte zu Wettbewerbsverzerrungen führen könne.

Prof. Musil möchte den Begriff der Tragweite der Norm auch als Appel an den Europäischen Gerichtshof verstehen. Man könne den Begriff als Ansatz dafür sehen, umfassendere Überlegungen in die Entscheidungsfindung mit aufzunehmen. Hinsichtlich der deutschen Sanierungsklausel und der Entscheidung in der Rechtssache P Oy könne man durchaus Parallelen ziehen, so dass Zweifel am Fortbestehen der deutschen Norm bestünden. Man müsse den EuGH aber animieren, sich nicht nur das unmittelbare Normumfeld anzusehen, sondern auch die wirtschaftlichen Auswirkungen der Norm im objektiven Sinn mit in den Blick zu nehmen. In Bezug auf die Sanierungsklausel seien die wirtschaftlichen Auswirkungen eindeutig. Durch diese Norm kehre man zur Regelbesteuerung zurück, so dass man ein anderes Referenzsystem annehmen müsse als es die Europäische Kommission getan habe.

Ob der EuGH hinsichtlich des Vertrauensschutzes die Justierung den nationalen Richtern überlassen werde, sei fraglich. In der Rechtssache Alcan²⁴ habe der EuGH beispielsweise gesagt, die §§ 48, 49 VwVfG gewährten zwar Vertrauensschutz im deutschen Recht, seien aber auf europäische Fälle nicht anwendbar. Bei den §§ 130, 131 AO sei die Regelung ähnlich, so dass die Entscheidung hierauf übertragen werden könne. Unklar sei aber, wie die §§ 172 ff. AO zu sehen seien. Hierzu habe der EuGH sich noch nicht geäußert. Vermutlich werde der EuGH hier den Vertrauensschutz hinten anstellen, um so dem Europarecht zum Durchbruch zu verhelfen.

Aus Sicht von Herrn *Henze* seien die beiden zentralen Aspekte in der Rechtssache P Oy zum einen die Frage gewesen, ob es sich um eine bestehende oder eine neue Beihilfe handle und zum anderen die Frage, ob die Selektivität vom Ermessen der Behörde hinsichtlich der Gestattung des Verlustabzugs herrühre oder nicht. Die noch weitergehende Frage, wie der Referenzrahmen aussehe und wie sich die Abweichung hiervon gestalte, sei nur am Rande behandelt worden. Dies sei vermutlich der Grund gewesen, warum der EuGH sich hier nicht endgültig habe festlegen wollen und auf die Tragweite der Norm verwiesen habe. Die Bundesrepublik habe das im Lichte der Sanierungsklau-

²⁴ EuGH, Urteil vom 20.3.1997 – Rs. C-24/95.

sel in dem Verfahren vorgebracht, aber der EuGH habe andere Aspekte in den Blick genommen.

Der nationale Richter habe immer dann eine gewisse Flexibilität, wenn das Verfahren zuerst über eine Konkurrentenklage oder Ähnliches zu den nationalen Gerichten gelange. Vielfach begannen die Verfahren aber mit einer Beschwerde bei der Europäischen Kommission und einer Verfahrenseröffnung durch diese. In der Rechtssache *Lufthansa*²⁵ habe der EuGH klargestellt, dass in dem Moment, wo die Europäische Kommission ein förmliches Prüfungsverfahren eröffne, die nationalen Gerichte zwingend an die Würdigung der Europäischen Kommission gebunden seien und alle bereits beschriebenen Konsequenzen zu ziehen hätten. Eine Steuerregelung müsse demzufolge ausgesetzt werden. Die Verfahrenseröffnung durch die Europäische Kommission habe eine enorme Wirkung. Insbesondere in der Phase der Prüfung durch die Europäische Kommission vor der eigentlichen Verfahrenseröffnung entstünden Probleme. Obwohl die Kommission sich noch nicht abschließend festgelegt habe, müssten die nationalen Gerichte bereits weitreichende Konsequenzen ziehen.

Nach *Dr. Sutter* bestehe im Beihilferecht immer die Gefahr, dass die verschiedenen Verfahrenswege vermengt würden. Auf der einen Seite gebe es das Durchführungsverbot des Artikel 108 Absatz 3 Satz 3 AEUV, das von allen Instanzen zu beachten sei. Wenn der nationale Richter zu dem Schluss komme, dass ein Beihilfeverdacht bestehe und die Norm nicht notifiziert worden sei, dann müsse er prüfen, ob das Durchführungsverbot zur Anwendung komme. Bei Zweifeln müsse er den EuGH befragen. Oftmals entstehe der Eindruck, dass der EuGH eine Vorlagefrage nicht in allen Details beantworte, sondern lediglich eine Grobprüfung vornehme und den nationalen Höchstgerichten dann die Feinprüfung überlasse. Dieses Verfahren könne eine Aufgabenverteilung zwischen dem EuGH und den nationalen Höchstgerichten darstellen.

Neben dem Durchführungsverbot gebe es noch das Verfahren über die Europäische Kommission. In der Aktualisierung der Beihilfedurchführungsverordnung sei nun auch explizit die Möglichkeit für Wettbewerber vorgesehen, sich bei einem Verdacht auf eine Verletzung des Beihilfeverbots an die Europäische Kommission zu wenden. Eine solche Vorlage müsse von der Kommission geprüft und innerhalb angemessener Zeit beantwortet werden.

In den Fällen, in denen das Durchführungsverbot zur Anwendung gelange, gebe es keinen Raum für Vertrauensschutz. Dort gehe es nur noch um die Frage, ob die Norm anwendbar sei oder nicht. In einzelnen Fällen, in denen es um Rückforderungsfragen gehe, sei eine zukünftige Ausdifferenzierung durch den EuGH aber durchaus denkbar.

VI. Unionsrechtlicher Vertrauensschutz

Prof. Seer wies darauf hin, dass es neben dem Vertrauensschutz auf nationaler Ebene einen Vertrauensschutz auf unionsrechtlicher Ebene gebe, der als allgemeines Prinzip im europäischen Verwaltungsrecht angesehen werde. Es liege ein gewisser Wertungswiderspruch vor, wenn ein Privatunternehmen, das nicht erkennen konnte, dass eine von ihm in Anspruch genommene Maßnahme Beihilfecharakter habe, nachträglich keinen Vertrauensschutz erhalte. Auch vor dem Hintergrund des europäischen Grundrechtskatalogs sei dies ein fragwürdiges Ergebnis.

²⁵ EuGH, Urteil vom 13.9.2011 – Rs. C-447/09.

Nach *Dr. Sutter* gebe es in diesen Fällen eine Lösung, bei welcher der Vertrauensschutz gewahrt werde. Erhalte die Bundesregierung eine Mitteilung, dass eine Regelung gegen das Beihilfeverbot verstoße, könne sie im Rahmen einer Reparaturgesetzgebung Vertrauensschutzgesichtspunkte in Erwägung ziehen und berücksichtigen. Das Änderungsgesetz könne dann der Europäischen Kommission zur Genehmigung vorgelegt werden, die bei ihrer Prüfung auch den unionsrechtlichen Vertrauensschutz berücksichtige. Hier würden sich nationale und unionsrechtliche Vertrauensschutzfragen verzahnen.

Aus Sicht von *Prof. Musil* habe der EuGH bereits an anderer Stelle deutlich gemacht, dass auch er den Vertrauensschutz für wichtig halte. Es werde zwischen unterschiedlichen Unternehmen mit verschiedenen Erfahrungshorizonten differenziert. Gleichwohl sei zu bedenken, dass das Europarecht bei der Umsetzung im nationalen Recht Schwierigkeiten begegne. Der Vertrauensschutz sei im Europarecht nicht ganz so ausgeprägt wie in rein nationalen Sachverhalten.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Nach *Prof. Ismer*²⁶ sei es als positiv zu werten, dass die Europäische Kommission in diesem Bereich aktiv werde. Allerdings sei das Verfahren durch ein gewisses Ermessen geprägt. Es sei wünschenswert, die Kriterien zu erfahren, nach denen selektiert werde und welche Verfahren aufgegriffen würden. Der zukünftige Schwerpunkt werde in der Entwicklung einer tragfähigen Rechtfertigungsdogmatik liegen. Wichtig sei auch eine Koordinierung der unionsrechtlichen Maßnahmen mit der EFTA-Überwachungsbehörde, um einen gewissen Gleichlauf zu gewährleisten. Insbesondere im Fall Liechtenstein sei dies von Relevanz.

Dr. Lienemeyer bestätigte, dass es entsprechende Gespräche zwischen der Europäischen Kommission und der EFTA gebe.

Aus Sicht von Frau *Maier*²⁷ konzentriere sich die Diskussion auf die Frage, welches das richtige Referenzsystem sei. Bezug nehmend auf ein Schaubild von *Dr. Lienemeyer*²⁸ zu den Verrechnungspreisen stelle sich die Frage nach den staatlichen Mitteln. Wenn beim Beispiel Irland die Verrechnungspreise tatsächlich zu hoch angesetzt seien, dann seien auch die Umsätze in Irland zu hoch gewesen und eine Neuberechnung würde zu einem Steuerrückerstattungsanspruch der Unternehmen gegen den Staat Irland führen. Zurückfordern könnten nur diejenigen Staaten, in denen die Fakturierung zu hoch gewesen sei, aber diese seien gar nicht Verfahrensbeteiligte.

Nach *Dr. Lienemeyer* gehe es nicht nur um Irland. In dem konkreten Verfahren gehe die Europäische Kommission aber davon aus, dass es von Seiten Irlands einen Verzicht auf Besteuerung gegeben habe.

*Dr. Schleithoff*²⁹ wies darauf hin, dass es sich bei den Patentboxen um eine gesetzliche Regelung handle, die es bereits in einer Reihe von Ländern in unterschiedlicher Ausführung gebe. Fraglich sei, ob eine solche Patentbox selektiv sei. Im Prinzip könnten diese

²⁶ *Prof. Dr. Roland Ismer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander Universität Erlangen-Nürnberg.

²⁷ *Martina Maier* ist Rechtsanwältin und Partnerin der Kanzlei McDermott Will & Emery, Brüssel.

²⁸ Die Präsentationen der Referenten stehen unter www.steuergespraech.de zum Download zur Verfügung.

²⁹ *Dr. Christian Schleithoff* ist Ministerialrat und Leiter des Referats Internationale Steuerpolitik im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

nur von großen Unternehmen genutzt werden, so dass sich Parallelen zu den Verrechnungspreisen ergäben. Bei der Patentbox ohne wirtschaftliche Substanz stelle sich die Frage, ob und falls ja, wie diese noch mit dem Argument der Innovations- und Wirtschaftsförderung gerechtfertigt werden könne.

Aus Sicht von *Prof. Musil* könne eine Patentbox gerechtfertigt sein, wenn aufgrund der Ausgestaltung tatsächlich die Förderung der Forschung und Entwicklung das Ziel sei. Wenn aber nur eine allgemeine Steuerersparnis verdeckt werden solle, sei materiell keine Rechtfertigung möglich.

Herr *Mellinghoff*³⁰ bat Herrn *Henze*, noch einmal den Fall zu erläutern, dass die Europäische Kommission ein Verfahren eingeleitet habe und der nationale Richter die entsprechende Norm nun als Beihilfe sehen müsse. Der nationale Richter habe die Bewertung der Kommission seiner Entscheidung zugrunde zu legen. Es bestehe auch die Möglichkeit, dass der nationale Richter das Verfahren aussetzt und dem EuGH die Sache vorlegt, weil er nicht der Auffassung ist, es sei eine Beihilfe. Aber auch in diesem Fall dürfe er wohl die inkriminierte Vorschrift nicht mehr anwenden. Für die Sanierungsklausel müsse dies dann bedeuten, dass sie nicht mehr angewandt werden dürfe.

Herr *Henze* wies darauf hin, dass man im Fall der Sanierungsklausel bereits einen Schritt weitergekommen sei. Hier habe man nicht nur die Eröffnung, sondern bereits den Abschluss der Beihilfeentscheidung der Europäischen Kommission erreicht. Diese sei nun von allen zu beachten und zu berücksichtigen. Die Verfahren dazu seien bei den europäischen Gerichten anhängig.

Die Europäische Kommission habe bei allen Klagen von Unternehmen gegen die Sanierungsklausel die Einrede der Unzulässigkeit erhoben, da aus ihrer Sicht die Unternehmen nicht über eine geschützte Rechtsposition verfügten. Das Gericht sei dem nicht gefolgt und habe die Zulässigkeitsfrage auf die Hauptsache-Entscheidung verwiesen. Die Europäische Kommission habe sich an diesem Punkt nicht sehr flexibel gezeigt, was zu Zweifeln hinsichtlich des guten Willens beim Schutz des Vertrauens der Betroffenen führen könne.

Herr *Galla*³¹ wies noch einmal auf das von *Dr. Sutter* angesprochene Verfahren zur österreichischen Gruppenbesteuerung hin, welches lediglich eine Firmenwertabschreibung beim Erwerb von inländischen Kapitalgesellschaften erlaube. Er vertrete ein Unternehmen, das sich diesbezüglich auf die Niederlassungsfreiheit gestützt habe. Die Europäische Kommission habe nun einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bejaht, gleichzeitig aber darauf hingewiesen, dass dies auch eine selektive Maßnahme sei und damit auch eine verbotene Beihilfe vorliegen könne. Wenn sowohl ein Verstoß gegen die Europäischen Grundfreiheiten als auch gegen das Beihilfeverbot vorliege, stelle sich die Frage, wie das Verhältnis der beiden Regelungen zueinander und was die Konsequenz für die Unternehmen sei.

Herr *Grafe*³² wies auf die Handelsabkommen zwischen Europa und Kanada bzw. den USA hin. In diesen sei auch ein Investitionsschutz für die privaten Konzerne vorgesehen, der vielleicht als Beihilfe zu qualifizieren sei.

³⁰ *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff* ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München und Vorsitzender des wissenschaftlichen Beirats der Berliner Steuergespräche e.V.

³¹ *Harald Galla* ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Director und Prokurist bei LeitnerLeitner, Wien.

³² *Helmut Grafe* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Berlin.

Nach *Dr. Sutter* bleibe abzuwarten, ob und wie der Europäische Gerichtshof sich zum Verhältnis von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot äußere. Insgesamt sei bei dem Thema Beihilfe zu differenzieren zwischen aggressiven Steuersparmodellen und sich mehr oder weniger in der Normalität des komplizierten Körperschafts- oder Einkommensteuerrechts bewegenden Regelungen. Zu TTIP³³ und CETA³⁴ könne man derzeit kaum etwas sagen, weil die Details nicht bekannt seien. Richtig sei aber, dass die nationalen Akteure vor den ordentlichen Gerichten klagen müssten, während sich die internationalen Akteure auf den Investitionsschutz berufen und Schiedsgerichte anrufen könnten. Dies könne durchaus Probleme aufwerfen, da die Transparenz der Schiedsgerichte möglicherweise nicht immer vollumfänglich gewährleistet sei.

Nach *Dr. Dorenkamp* gebe auch noch das Korrektiv der Wettbewerbsbeeinträchtigung, so dass eine Selektivität allein nicht ausreichend sei. Das Beihilferecht sei nicht nur ein Risiko, sondern auch eine Chance für mehr Wettbewerbsgleichheit in Europa. Wie sich das EU-Beihilferecht im Kontext zu BEPS entwickeln werde, bleibe abzuwarten.

Auch *Prof. Musil* appellierte noch einmal an die Europäische Kommission, bei der Anwendung der Beihilfavorschriften Augenmaß zu wahren. Dies könne entweder beim Beihilfebegriff oder auf der Rechtfertigungsebene geschehen. Sinnvoll sei es, bereits auf der Tatbestandsebene vorsichtig zu agieren, um gar nicht erst auf die Rechtfertigungsebene zu gelangen.

Nach *Dr. Lienemeyer* zeige die Europäische Kommission mit ihrer Task Force für Steuerplanungspraktiken, dass der Fokus auf bestimmten Sachverhalten liege, bei denen es um multinationale Unternehmen gehe, die in Europa allgemein weniger Steuern zahlten. Es müsse sich zeigen, ob das Problem im BEPS-Kontext zu fassen sei.

Hinsichtlich der Kritik am Verlust von Vertrauensschutz durch die Ausweitung der Gruppenfreistellungsverordnung sei eine Güterabwägung vorzunehmen. Es gebe auch andere Methoden des Vertrauensschutzes außer den Entscheidungen der Europäischen Kommission. Zwischen der Europäischen Kommission und der Bundesregierung gebe es eine verstärkte Partnerschaft zur Anwendung der Gruppenfreistellungsverordnung. Im informellen Bereich gebe es daher einen verstärkten Austausch und mehr Klarstellung. Die der Europäischen Kommission oft vorgeworfene Schwerfälligkeit werde durch das Notifizierungsverfahren zum Teil überwunden. Die Kommission sei weiterhin auf qualifizierte Beschwerden angewiesen und an diesen interessiert.

D. 53. Berliner Steuergespräch

Prof. Seer dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 53. Berliner Steuergespräch zum Thema "Tax Compliance und Steuerstrafrecht", das am 17. November 2014 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).

³³ Transatlantic Trade and Investment Partnership.

³⁴ Comprehensive Economic and Trade Agreement.