

**Thorsten Helm und Christian Bischoff**

## **Rücknahme der Vorlage zum EuGH: Ist der steuerliche Querverbund jetzt gesichert?**

**Eine Nachlese zur Vereinbarkeit von steuerlichem Querverbund und EU-Beihilferecht.**

*Altmark; Altbeihilfe; Art. 107 AEUV; Besteuerung der Öffentlichen Hand; BFH; EuGH; Steuerlicher Querverbund; Rechtfertigung als Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI)*

*Der steuerliche Querverbund, als wichtige traditionelle Finanzierungshilfe im kommunalen Bereich, ist seit längerem auf nationaler wie auch auf Unionsebene umstritten. Dieser Streit hat nunmehr einen neuen vorläufigen Höhepunkt erreicht. Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Beschluss vom 13.3.2019 die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die Steuerbegünstigung des steuerlichen Querverbunds für dauerdefizitäre Tätigkeiten kommunaler Gesellschaften, entsprechend der Regelung des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG, gegen EU-Beihilferecht i.S.v. Art. 107 Abs. 1 i.V.m. Art. 108 Abs. 3 AEUV verstößt.<sup>1</sup> Nach Rücknahme der Revision durch die Klägerin sowie Zustimmung des beklagten Finanzamts hat der BFH das Verfahren nunmehr mit Beschluss vom 29.1.2020 eingestellt.<sup>2</sup> Über die für Kommunen wesentliche Finanzierungsmöglichkeit von Vorhaben im Bereich der Datensiebsvorsorge – der Deutsche Städte und Gemeindebund (DStGB) schätzt das jährlich betroffene Finanzierungsvolumen auf mehrere Milliarden Euro<sup>3</sup> – wird der EuGH damit, jedenfalls vorerst, mangels Entscheidungserheblichkeit i.S.d. Art. 267 AEUV, nicht urteilen. Damit stellt sich die Frage, ob der steuerliche Querverbund gesichert ist.*

Die folgenden Ausführungen sollen zeigen, dass eine erneute Vorlage eines deutschen Gerichts in einem anderen Verfahren, wie auch andere Verfahrensoptionen, möglich und realistisch bleiben. Denn unabhängig von erneuten Gerichtsverfahren (mit anschließender Vorlage an den EuGH) und im Einstellungsbeschluss auch explizit hervorgehoben, steht der Europäischen Kommission jedenfalls ein fortlaufendes Prüfungsrecht zu, vgl. Art. 108 Abs. 3 AEUV i.V.m. der Beihilfenverfahrensverordnung (VVO).<sup>4</sup> Die Frage der endgültigen Sicherung des steuerlichen Querverbunds wird im Hinblick hierauf zudem unter dem Gesichtspunkt der formellen und materiellen Rechtswidrigkeit, insbesondere auch bzgl. der Frage des Umfangs des in diesem

1 Vgl. BFH Beschl. v. 13. März 2019, Az. I R 18/19, DStR 2019, 2296.

2 BFH, Beschluss v. 29.1.2020 – I R 4/20, vgl. Pressemitteilung des BFH Nr. 8 v. 6.2.2020.

3 DStGB Positionspapier vom 26.11.2019 – Statement zum steuerlichen Querverbund, abrufbar unter: <https://www.dstgb.de/dstgb/Homepage/Publikationen/Positionspapiere>.

4 VO (EU) 2015/1589, Amtsblatt der Europäischen Union L 248/9 (zitiert: VVO, BeihilfenverfahrensVO).

Rahmen anwendbaren Referenzsystems, etwaiger Rückforderungen sowie potenziellen Rückstellungsverpflichtungen analysiert.

## I. Hintergrund

Dem nunmehr eingestellten Verfahren lag folgende Konstellation zugrunde: Die Klägerin betrieb ein Schwimmbad als Eigengesellschaft<sup>5</sup> einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (*Kommune*). Der Betrieb desselben war, wie im Rahmen des Betriebs kommunaler Bäderbetriebe üblich, defizitär. Nach nationalem Verständnis handelt es sich diesbezüglich unstrittig um Leistungen im Bereich der Daseinsvorsorge. Die hierdurch entstandenen Verluste sollten infolge der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens steuerwirksam mit den Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Aktivitäten<sup>6</sup> verrechnet werden, um eine Senkung der Gesamtsteuerlast bei den Ertragssteuern (d.h. Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer) zu erreichen.

In Übereinstimmung mit seiner, jedenfalls mittlerweile bestehenden, ständigen Rechtsprechung,<sup>7</sup> sowie der Vorinstanz, kam der BFH auch vorliegend zu dem Schluss, dass dies im Grundsatz als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu werten sei.<sup>8</sup> Die grundsätzliche Rechtsfolge einer vGA ist zwar die Nichtminderung der Bemessungsgrundlage durch außerbilanzielle Hinzurechnung, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, gleichwohl sind im vorliegenden Fall die Tatbestandsvoraussetzungen der Ausnahmeverordnung des § 8 Abs. 7 KStG erfüllt. Die steuermindernde Verrechnung nach nationalem Recht ist mithin kraft Nichtanwendung der eigentlichen vGA-Rechtsfolge zulässig.

Diese vom Regelfall abweichende Rechtsfolge ist Grundlage für die Frage, ob die hieraus resultierende Steuerbegünstigung für kommunale Unternehmen eine unzulässige staatliche Beihilfe in Form einer Verschonungssubvention darstellt.

Der BFH ist hiervon wohl überzeugt.<sup>9</sup> Kraft Anwendungsvorrangs des Unionsrechts wäre die Steuerbegünstigung des § 8 Abs. 7 KStG dann nicht anzuwenden. Aufgrund der Entscheidungserheblichkeit dieser Frage legte der BFH die Frage nach der Vereinbarkeit einer solchen Regelung mit Art. 107 Abs. 1, Art. 108 Abs. 3 AEUV dem EuGH zur Vorabentscheidung vor, wörtlich:

*„Ist Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahingehend auszulegen, dass eine unter diese Vorschrift fallende staatliche Beihilfe vorliegt, wenn nach den Regelungen eines Mitgliedstaats (Dauer-)Verluste einer Kapitalgesellschaft aus einer wirtschaftlichen Betätigung, die ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird, zwar im Grundsatz als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen sind und dementsprechend den Gewinn einer Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen, jedoch bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen*

5 FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 22.6.2016 – 3 K 199/13, BeckRS 2016, 95435.

6 Oftmals z.B. Stadtwerke und ÖPNV.

7 Siehe hierzu die Ausführungen unter II. bzgl. des „Bedburg-Hau-Urteils“, BFH Urt. v. 22.8.2007, Az. I R 32/06, DStR 2007, 1954 (m. Ann. Hoffmann).

8 Ibid. Rn 1, vgl. Rn. 19 ff.; grds. zum Streitstand i.R.v. vGA vgl. auch BFH, Urteil vom 4.12.1996, I R 54/95 (Segelyacht Urteil), DStR 1997, 492.

9 Ibid. Rn 1, vgl. Rn. 46 ff.

Rechts entfällt, diese Rechtsfolgen für Dauerverlustgeschäfte nicht zu ziehen sind, wenn sie die betreffenden Geschäfte aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen unterhalten?“<sup>10</sup>

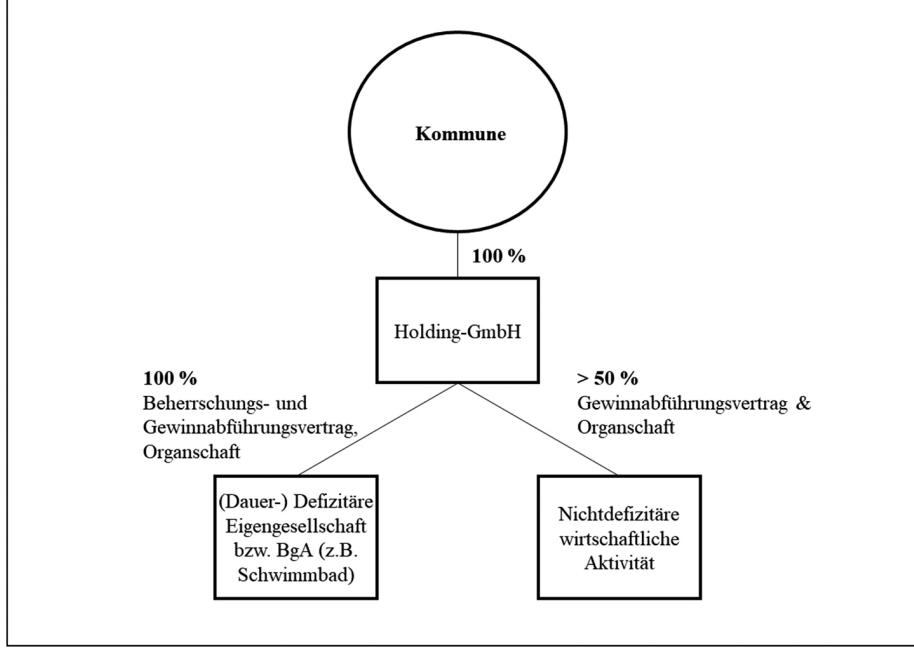
## II. Regelungstechnik und Historie

### 1. Allgemein

Kommunen, als Körperschaften des öffentlichen Rechts, werden nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) besteuert, wobei im Grundsatz der einzelne BgA Steuersubjekt für Zwecke der Körperschaftssteuer (ggf. auch Gewerbesteuer) ist. Der steuerliche Querverbund erlaubt es jedoch, Gewinne und Verluste der verschiedenen Gesellschaften bzw. BgA vor Besteuerung miteinander zu verrechnen und damit im Falle einer defizitären Tätigkeit die Bemessungsgrundlage und infolge dessen die Gesamtsteuerlast für Ertragssteuerzwecke zu senken.<sup>11</sup>

*Beispiel einer Holding-Organschaftskonstruktion:*

Abb.1: Holding-Organschaftskonstruktion



Quelle: Eigene Darstellung

10 Ibid. Rn 1, vgl. Tenor 2.

11 Beachte: Steuerliche Vorteile können sich nur ergeben sofern Verluste saldiert werden können, andernfalls ist ein Querverbund steuerneutral.

Im Wesentlichen gibt es diesbezüglich zwei Optionen: Erstens, die Holding-Organschaftskonstruktion<sup>12</sup> (Querverbundkonzern) als *Querverbund i.w.S.* sowie zweitens, die Zusammenfassung in einem Wirtschaftsunternehmen als *Querverbund i.e.S.* in der Rechtsform eines Eigenbetriebes, eines Zweckverbandes oder einer kommunal beherrschten Kapitalgesellschaft (d.h. als Eigengesellschaft: AG oder GmbH).<sup>13</sup>

Aus Besteuerungssystematischer Sicht liegt der Unterschied der Querverbundsstrukturen in der Besteuerung auf Ebene des Organträgers einerseits und der innerhalb desselben Unternehmens andererseits.

Vor dem Hintergrund sich hieraus ergebender Vermögensminderungen bzw. verhinderter Vermögensmehrung anlässlich solcher Verrechnung im kommunalen Querverbund, stellte sich die Frage der Anwendbarkeit der Grundsätze verdeckter Gewinnausschüttungen, gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bereits in früheren Verfahren. Denn solche Verrechnungen wären als vGA im Grundsatz nicht steuermindernd zu berücksichtigen.

Vor Inkrafttreten des JStG 2009 gab es keine explizite gesetzliche Grundlage für eine Nichtanwendung der vGA-Grundsätze auf Dauerverlustgeschäfte der öffentlichen Hand. Gleichwohl bestand zumindest eine gewisse Verwaltungspraxis.<sup>14</sup>

Infolge der seit dem Jahr 2007 bestehenden Rechtsauffassung des BFH (*Bedburg-Hau-Urteil*),<sup>15</sup> dass die „Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person öffentlichen Rechts (jPöR) ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich, zumindest in Höhe der laufenden Betriebsverluste, zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an die jPöR“<sup>16</sup> führt, wurde der steuerliche Querverbund zunächst im Verwaltungswege durch BMF-Schreiben vom 7.12.2007 abgesichert (*Nichtanwendungserlass*).<sup>17</sup> Mit der Normierung der Nichtanwendung der vGA-Rechtsfolgen gemäß § 8 Abs. 7 KStG i.R.d. Jahressteuergesetz 2009 wurde auch gesetzgeberisch reagiert und eine explizite gesetzliche Grundlage geschaffen.<sup>18</sup>

## 2. Die Nichtanwendung der Rechtsfolgen der vGA auf BgA und Eigengesellschaften

Betriebe gewerblicher Art (BgA) i.d.S. sind gemäß § 4 KStG „Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben“; ausgenommen sind Hoheitsbetriebe (§ 4 Abs. 5 KStG).

12 Vgl. z.B. Hölzer – Kommunaler Querverbund: § 8 Abs. 7 KStG ist mit dem Beihilferecht vereinbar, FR 2019, 749-759.

13 Vgl. z.B. Steuerliche Querverbünde in Kommunen; Wissenschaftlicher Dienst des Bundestags, Az.: WD 4 – 3000 – 015/19.

14 Zur historischen Anwendung der vGA-Grundsätze, vgl. statt vieler: Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten von der öffentlichen Hand beherrschter Kapitalgesellschaften als staatliche Beihilfe, FR 2020, 120-130; ferner: Westermann/Zemke, Neue Entwicklungen beim Steuerlichen-Querverbund, KommJur 2013, S. 1 und Steuerliche Querverbünde in Kommunen, Wissenschaftlicher Dienst des Bundestags, Az.: WD 4 – 3000 – 015/19.

15 BFH Ur. v. 22.8.2007, Az. I R 32/06.

16 Bundesministerium der Finanzen, 7.12.2007, IV B 7-S 2706/07/0011, BStBl I 2007, 905.

17 Ibid.Fn. 17.

18 Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008, BGBl. Teil I Nr. 63 vom 24.12.2008.

Im Rahmen von BgA besteht die Möglichkeit der Zusammenfassung unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG. Gleichartige Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder einem Hafenbetrieb dienen, können, sofern nach „dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einem Gewicht besteht“,<sup>19</sup> zusammengefasst werden.

Gemäß § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 KStG sind die Rechtsfolgen einer vGA i.R. dieser nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Gemäß § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG gilt dasselbe für Kapitalgesellschaften, bei denen „die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen“ (d.h. Eigengesellschaften).

Tatbestandsmäßig i.S.d. Nichtanwendbarkeit der „normalen“ vGA-Rechtsfolgen sind gemäß § 8 Abs. 7 S. 2 KStG jedoch nur solche Dauerverlustgeschäfte, deren defizitäre Tätigkeit aus „verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen“ Gründen erfolgt.

### III. Mögliche Beihilferechtsverstöße und deren Rechtsfolgen

Nach Ansicht des BFH bewirkt § 8 Abs. 7 KStG tatbestandlich eine Beihilfe und war deshalb auch notifizierungspflichtig<sup>20</sup> i.S.v. Art. 107 Abs. 1 i.V.m. Art. 108 Abs. 3 AEUV.

Die zugehörige Vorlagefrage bezog sich zwar lediglich auf § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG, und damit auf Eigengesellschaften juristischer Personen des öffentlichen Rechts, gleichwohl besteht aufgrund derselben Rechtsfolge (vgl. II.) die äquivalente Problematik bzgl. BgA.<sup>21</sup>

Die Regelung könnte formell und materiell rechtmäßig, nur formell (*Altbeihilfe*) bzw. nur materiell rechtmäßig (*Verstoß gegen die Notifizierungspflicht*) oder gar formell und materiell rechtswidrig sein.

Im Fall der bloß materiellen Rechtswidrigkeit wäre die Regelung mit Wirkung für die Zukunft anzupassen.<sup>22</sup> Bei lediglich formeller Rechtswidrigkeit wäre der Zinsvorteil aus der verfrühten Gewährung zurückzufordern.<sup>23</sup> Lediglich für den letzten Fall, und damit einem Negativbeschluss der Kommission, wären gewährte Beihilfen der letzten zehn Jahre, zurückzufordern.<sup>24</sup>

Die Anwendbarkeit von Vertrauensschutz ist im Falle der Beihilfenrechtswidrigkeit stark begrenzt und auch erteilte verbindliche Auskünfte (§ 89 AO) stünden etwaigen Rückforderungen i.d.R. nicht entgegen.<sup>25</sup>

19 Vgl. § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG.

20 Vgl. BFH Beschl. v. 13. März 2019, Az. I R 18/19.

21 Die steuerliche Folge für BgA ist gemäß § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 KStG dieselbe, für die Zwecke des EU-Beihilfenrechts ist die Tätigkeitsform hier nicht von Belang.

22 Grabitz/Hilf/Nettesheim/von Wallenberg/Schütte, 68. EL Oktober 2019, AEUV, Art. 108 Rn. 130.

23 Reich, HFSt 8 (2018), 219 ff.

24 Verjährungsfrist gemäß Artikel 17 Abs. 1 VVO.

25 Bekanntmachung der Kommission über die Rückforderung rechtswidriger und mit dem Binnenmarkt unvereinbarer staatlicher Beihilfen (2019/C 247/01) vom 23.7.2019.

Im Folgenden wird zunächst die potenzielle Beihilferechtswidrigkeit des § 8 Abs. 7 KStG und im Anschluss daran die prozessualen Möglichkeiten des erneuten Aufkommens der Problematik auf Unionsebene dargestellt.

## **IV. Erneutes Aufkommen der Problematik auf Unionsebene – Besteht ein materiell-rechtlicher Beihilferechtsverstoß?**

Zum jetzigen Zeitpunkt besteht weitgehende Ungewissheit bzgl. der Vereinbarkeit und dem weiteren Verlauf der gesamten Problematik. Aufgrund der Feststellungen des BFH im Revisionsverfahren<sup>26</sup> erstreckt sich diese Ungewissheit auch auf die künftige Anerkennung des steuerlichen Querverbunds durch die Finanzverwaltungen.

### **1. Tatbestandliche Beihilfe**

Der BFH ist von einer formellen wie auch materiellen Beihilferechtswidrigkeit überzeugt.<sup>27</sup> Gleichwohl wird § 8 Abs. 7 KStG in der Literatur regelmäßig als allenfalls „systemwidrig, rechtspolitisch fragwürdig und gleichheitsrechtlich bedenklich“, nicht jedoch „EU-rechtswidrig“<sup>28</sup> eingestuft.

Im Ergebnis bleibt eine Beihilferechtswidrigkeit auf Tatbestandsebene, eine mögliche Rechtfer tung als Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI),<sup>29</sup> als auch die Einstufung als Altbeihilfe und somit das Bestehen einer formellen Rechtmäßigkeit<sup>30</sup> mangels Notifizierungspflicht, umstritten.<sup>31</sup>

Die folgenden Erwägungen sind grundsätzlicher Natur. Insbesondere in *Querverbünden mit Verkehrsunternehmen* sind mit Art. 93 AEUV i.V.m. der EU-VO 1370/2007 potenziell Sonderregelungen anwendbar, die eine Beihilferechtswidrigkeit entfallen lassen können.<sup>32</sup>

Art. 107 Abs. 1 AEUV definiert staatliche Beihilfen als „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, (...) soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“ Die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen sind demnach das Vorliegen eines Unternehmens, die Zurechenbarkeit der Maßnahme an den Staat, die Finanzierung der Maßnahme aus staatlichen Mitteln, die Gewährung eines Vorteils, die Selektivität der Maßnahme sowie die Auswirkungen der Maßnahme auf den Wett-

26 Vgl. Fn. 1 Rn. 46 ff.

27 Ibid. Fn 1, vgl. Fn. 46 ff.

28 Statt vieler: Gosch KStG/Gosch, 3. Aufl. 2015, KStG § 8 Rn. 1043 a mwN.

29 Vgl. BFH-Beschluss (Fn. 1 Rn. 46 ff.) mwN.

30 Vgl. BFH-Beschluss (Fn. 1 Rn. 46 ff.) mwN.

31 Beachte: in Querverbünden mit Verkehrsunternehmen sind mit Art. 93 AEUV i.V.m. der EU-VO 1370/2007 Sonderregelungen anwendbar, die eine Beihilferechtswidrigkeit entfallen lassen könnten. Vgl. z.B. Hölzer – Kommunaler Querverbund: § 8 Abs. 7 KStG ist mit dem Beihilferecht vereinbar, FR 2019, 749-759.

32 Ibid.

bewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten.<sup>33</sup> Die Legalausnahmen gemäß Art. 107 Abs. 2 AEUV sind vorliegend jedenfalls nicht einschlägig.

Die Gewährung eines Vorteils ist weit auszulegen und erfasst jeden wirtschaftlichen Vorteil (vgl. Wirkungsdoktrin),<sup>34</sup> auch einen solchen aus Steuergesetzen.<sup>35</sup> Lediglich eine „Ausgleichszahlung“ für die Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen nach den *Altmark*-Kriterien<sup>36</sup> könnte bereits diesen Vorteil entfallen lassen (sog. Tatbestandslösung).<sup>37</sup>

Hierzu bedarf es jedoch der kumulativen Erfüllung von vier Bedingungen:

- der begünstigte Dienstleistungserbringer muss mit der Erfüllung klar definierter gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut sein;
- die Parameter, anhand derer der Ausgleich berechnet wird, sind zuvor objektiv und transparent aufzustellen;
- der Ausgleich darf nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Kosten unter Berücksichtigung eines angemessenen Gewinns zu decken, d. h. es darf keine Überkompensation vorliegen; und
- erfolgt die Wahl des Dienstleistungserbringers nicht im Rahmen eines Verfahrens zur Vergabe öffentlicher Aufträge, so ist die Höhe des Ausgleichs auf der Grundlage einer Analyse der Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, „gut geführtes“ Unternehmen im betreffenden Sektor hätte.

Die hier in Frage stehende Regelung des § 8 Abs. 7 KStG lässt allerdings schon eine klare Definition der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen vermissen und auch eine Ausgleichsberechnung ist durch den bloßen Verzicht der vGA-Rechtsfolge vorab nicht konkret berechenbar.

Darüber hinaus benennt die Norm i.R.d. Definition des Dauerverlustgeschäfts in § 8 Abs. 7 S. 2 KStG allenfalls allgemeinpolitische Gründe. Ferner dürfte auch die Frage der (Nicht-) Existenz eines Betrauungsakts vom Einzelfall abhängen und damit regelmäßig Probleme bereiten. Zudem müsste ein solcher auch die Rahmenbedingungen für die Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen benennen.<sup>38</sup> Die grundsätzliche Vereinbarkeit gemäß den *Altmark*-Kriterien erscheint mithin eher fernliegend.

Die Nichtanwendung der vGA-Rechtsfolgen stellt einen normierten Verzicht auf Steuereinnahmen und damit eine staatliche Maßnahme dar, selbst wenn originär private Mittel die Grundlage der Verrechnung im Querverbund bilden.

BgA und Eigengesellschaften sind darüber hinaus nicht hoheitlich, aber wirtschaftlich, es handelt sich mithin um Unternehmen i.S.d. Tatbestands.

33 Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C262/01), vom 19.7.2016.

34 MüKoBeihilfenR/Arhold, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 107 Rn. 471 ff.

35 EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-119/05 Lucchini (EU:C:2007:434).

36 Vgl. Staatliche Beihilfen – Anwendung der Beihilfenvorschriften auf Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI), Bekanntmachung der Kommission vom 19.2.2020, abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/>.

37 Vgl. Bartosch/Bartosch, 2. Aufl. 2016, AEUV Art. 107 Rn. 62.

38 Ds Gegenstand und Dauer der DAWI-Verpflichtung, das/die Unternehmen und gegebenenfalls das betreffende Gebiet, die Art der dem Unternehmen im Falle der Betrauung durch die betreffende Behörde gewährten ausschließlichen oder besonderen Rechte, die Parameter für die Berechnung, Überwachung und Anpassung der Ausgleichsleistungen und Maßnahmen zur Vermeidung und Rückforderung einer etwaigen Überkompensation; vgl. weiter: MüKoEuWettB/R/Arhold, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 107 Rn. 342.

Die Bestimmung der Selektivität von Gesetzen erfolgt, in Abweichung vom „Normalfall“<sup>39</sup> in drei Schritten.<sup>40</sup> Zunächst ist ein Referenzsystem zu identifizieren, bei Steuergesetzen die Regelbesteuerung. Von diesem muss abgewichen werden, ohne dass dies Ausdruck einer Systemimmanenz ist. Prüfungsmaßstab ist damit die nationale Gesetzgebung als Ganze. Problematisch i.S.d. Beurteilung einer Beihilferechtswidrigkeit ist bereits die hieraus folgende Unbestimmtheit. So könnten die „Besteuerung nach objektiver Leistungsfähigkeit“, die „steuerliche Zulässigkeit der Verrechnung von Verlusten aus dauerdefizitären Tätigkeiten“ oder die „Besteuerung der öffentlichen Hand“ in Betracht kommende Referenzsysteme darstellen und (k)eine selektive Maßnahme begründen. Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung der vGA im nationalen Steuersystem drängt sich ein Ausscheiden anhand dieses Tatbestandsmerkmals jedenfalls nicht auf. Trotz des Ziels der wirkungsbasierten Beihilfenkontrolle (more economic approach)<sup>41</sup> nehmen Kommission und EuGH auf Tatbestandsebene i.d.R. keine einzelfallbezogene Prüfung der Wettbewerbsverfälschung vor; verneinen eine solche aber zumindest sofern ein Markt auch potenziell auszuschließen ist.<sup>42</sup> Übernimmt der Staat im Bereich der Daseinsvorsorge Leistungen, geschieht dies allerdings zumeist vor dem Hintergrund eines fehlenden bzw. nur unzureichen den Marktes.

Nichtdestotrotz ist ein Wettbewerb, etwa im Vergleich kommunaler mit privaten Bäderbetrieben oder Verkehrsgesellschaften, zumindest denkbar.

Stärkstes Argument gegen eine Beihilfe auf Tatbestandsebene ist dann die rein lokale Wirkung von Unternehmen im Bereich der Daseinsvorsorge. Das Fehlen von Auswirkungen der Maßnahme auf den Wettbewerb und Handel zwischen Mitgliedstaaten ist für Krankenhäuser, Universitäten und kulturelle Einrichtungen bereits seit längerer Zeit (jedenfalls Kommissions-) Praxis.<sup>43</sup>

Diese Auslegung hat die Kommission in der Bekanntmachung zum Beihilfebegriff für gewisse Bereiche präzisiert.<sup>44</sup> Demnach entfällt das Tatbestandsmerkmal aus diesem Grund für:

- „Sport- und Freizeiteinrichtungen mit überwiegend lokalem Einzugsgebiet, die kaum für Kunden oder Investitionen aus anderen Mitgliedstaaten von Interesse sein dürfen“;
- „kulturelle Veranstaltungen und kulturelle Einrichtungen mit wirtschaftlichen Tätigkeiten, die jedoch kaum Nutzer oder Besucher dazu veranlassen dürfen, diese Angebote anstatt ähnlicher Angebote in anderen Mitgliedstaaten zu nutzen“;
- „Krankenhäuser und andere Gesundheitseinrichtungen, die die üblichen medizinischen Leistungen für die örtliche Bevölkerung erbringen“.

Nichtsdestotrotz ist diese Wirkung, jedenfalls für weitere Wirtschaftsbereiche oder solche in Grenznähe nicht zwingend, weshalb jedenfalls in diesen Fällen eine Beihilfe vorliegen könnte.

39 Statt vieler Streinz/Koenig/Förtsch, 3. Aufl. 2018, AEUV Art. 107 Rn. 81 ff.

40 St.Rspr. seit EuG Urt. v. 18.12.2008 – T-211/04 und T-215/04, Slg. 2008, II-3745, Gov. of Gibraltar und Großbritannien.

41 Streinz/Koenig/Förtsch, 3. Aufl. 2018, AEUV Art. 107 Rn. 105 ff. mwN.

42 Calliess/Ruffert/Cremer, 5. Aufl. 2016, AEUV Art. 107 Rn. 32 ff.

43 Vgl. etwa Pressemitteilung der Kommission vom 29.4.2015, Staatliche Beihilfen: Kommission gibt Orientierungshilfe zur Zulässigkeit der Gewährung lokaler staatlicher Fördermaßnahmen ohne vorherige Genehmigung der Kommission, abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP\\_15\\_4889](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_15_4889).

44 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01) vom 19.7.2016.

## 2. „Bestehende“ Beihilfen

Nimmt man nach alledem eine tatbestandliche Beihilfe an, unterliegt diese grundsätzlich der Notifizierungsverpflichtung aus Art. 108 Abs. 3 AEUV. Mangels erfolgter Notifizierung und damit verbundener Prüfung durch die Kommission kommt eine formelle Rechtmäßigkeit dann allenfalls als Altbeihilfe bzw. infolge der Konkretisierungen des „*Almunia-Pakets*“ – als „Dienstleistungen im Allgemeinen Wirtschaftlichen Interesse“ (DAWI) gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV, bei gleichzeitiger Erfüllung der Voraussetzungen des Freistellungsbeschlusses: 2012/21/EU – in Betracht.<sup>45</sup> Das Erfordernis des Freistellungsbeschlusses ergibt sich hierbei bereits aus der andernfalls auch für DAWI bestehenden Notifizierungspflicht.<sup>46</sup>

### 3. Altbeihilfe

Gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV, Art. 1 lit. b) i) VVO sind Altbeihilfen solche, die vor Inkrafttreten der Römischen Verträge<sup>47</sup> bzw. Beitritt des Mitgliedstaates zur EU<sup>48</sup> eingeführt waren. Für solche besteht keine Notifizierungspflicht.

Für eine solche Einordnung spricht hier, dass ausweislich der Gesetzesbegründung der „bisherigen Verwaltungspraxis zum steuerlichen Querverbund“ durch § 8 Abs. 7 KStG eine gesetzliche Grundlage geschaffen werden sollte.<sup>49</sup> Insbesondere sollten „aus Gründen der Rechtssicherheit – die bisher allgemein anerkannten Grundsätze bei der Anwendung des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) bei Eigengesellschaften und Betrieben gewerblicher Art und der sich infolge dieser Anwendung im Einzelfall ergebenden Möglichkeit der Ergebnisverrechnung festgeschrieben“ werden. Ist dies normativ tatsächlich der Fall, liegt „keine Rechtsänderung vor“.<sup>50</sup>

Angesichts des Klageverfahrens gegen eine anderweitige Festsetzung der Finanzverwaltung, welche Basis für die grundlegende Entscheidung des BFH auf Basis des zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechts, dass Ausgleichszahlungen in Querverbünden als vGA zu klassifizieren seien, war (s.o.), erscheint eine Einstufung als tatsächlich erfolgte Rechtsänderung – entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut der Gesetzesbegründung und Willens des Gesetzgebers – allerdings überzeugender.

45 Weder die De-Minimis-Verordnungen (Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission vom 25. April 2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen), noch die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) sind einschlägig.

46 MüKoBeihilfenR/Wolf, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 108 Rn. 167 f.

47 1. 1. 1958, vgl. weiter Europäische Integration Creifelds kompakt, Rechtswörterbuch 1. Edition 2019.

48 D.h. für die neuen Bundesländer gilt der 3.10.1990 als Stichtag.

49 BT-Drucksache 16/10189, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 2.9.2008, vgl. S. 1 unter B.; vgl. auch: Wissenschaftlicher Dienst des Bundestags, Az.: WD 4 – 3000 – 015/19.

50 BT-Drucksache 16/10189, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 2.9.2008, S. 47.

Gleichwohl besteht auch hier nicht unwesentliches Argumentationspotenzial für die Ansicht des Bestehens einer Altbeihilfe.

#### 4. Art. 106 Abs. 2 AEUV i.V.m. dem Freistellungsbeschluss der Kommission<sup>51</sup>

Der infolge der *Altmark Trans* Rspr. verbliebene Anwendungsbereich der DAWI i.S.e. freigestellten und damit gerechtfertigten und nicht notifizierungspflichtigen Beihilfe ist darüber hinaus überschaubar.<sup>52</sup> Auch wenn vorliegend, wie bereits festgestellt klassische DAWI Tätigkeitsfelder vorliegen.

Einziger Unterschied im Vergleich zur Tatbestandsausnahme i.S.d. Altmark-Rechtsprechung ist die Anerkennung der tatsächlich entstandenen Kosten.<sup>53</sup> Abgesehen davon bedarf es der Erfüllung der o.g. Kriterien gleichermaßen, weswegen die Annahme einer solchen Rechtfertigung wohl ebenfalls regelmäßig nicht zu überzeugen vermag.

#### 5. Überarbeiteter EU-Rahmen<sup>54</sup>

Letztlich kommt eine Rechtfertigung als DAWI aufgrund wettbewerbsrechtlicher Vereinbarkeit, trotz Tatbestandsmäßigkeit der Regelung, in Betracht (*Rechtfertigung*). Die Voraussetzungen hierfür sind jedoch „strenger“ und sind entsprechend dem überarbeiteten EU-Rahmen zu beurteilen.

So muss die Beihilfe u.a. für eine echte und genau definierte DAWI bestimmt und der Bedarf hierfür zuvor durch öffentliche Konsultation o.ä. Maßnahmen gemessen worden sein. Ferner ist ein Betrauungsakt nötig, der die Verpflichtungen zur Erbringung von öffentlichen Dienstleistungen und die Methoden der Berechnung der Ausgleichsleistungen festlegt und benennt.<sup>55</sup> Eine Rechtfertigung i.S.d. EU-Rahmens erscheint mithin regelmäßig ebenfalls ausgeschlossen.

51 Beschluss der Kommission vom 20. Dezember 2011 über die Anwendung von Artikel 106 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen zugunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind. Bekanntgegeben unter Aktenzeichen K(2011) 9380. 2012/21/EU.

52 Beachte: die Frage der Vereinbarkeit ist hier i.R. der Rechtfertigung und nicht wie infolge der Altmark Rspr. auf Tatbestandsebene zu prüfen.

53 Im Vgl. dazu: „Benchmark Company Test“ auf Tatbestandsebene (s.o.).

54 Rahmen der Europäischen Union für staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen (2011) ABl. 2012/C 8/03, S. 15; abrufbar unter: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=uriserv:OJ:C:2012.08.1.0015.01.DEU&toc=OJ:C:2012:008:TOC>.

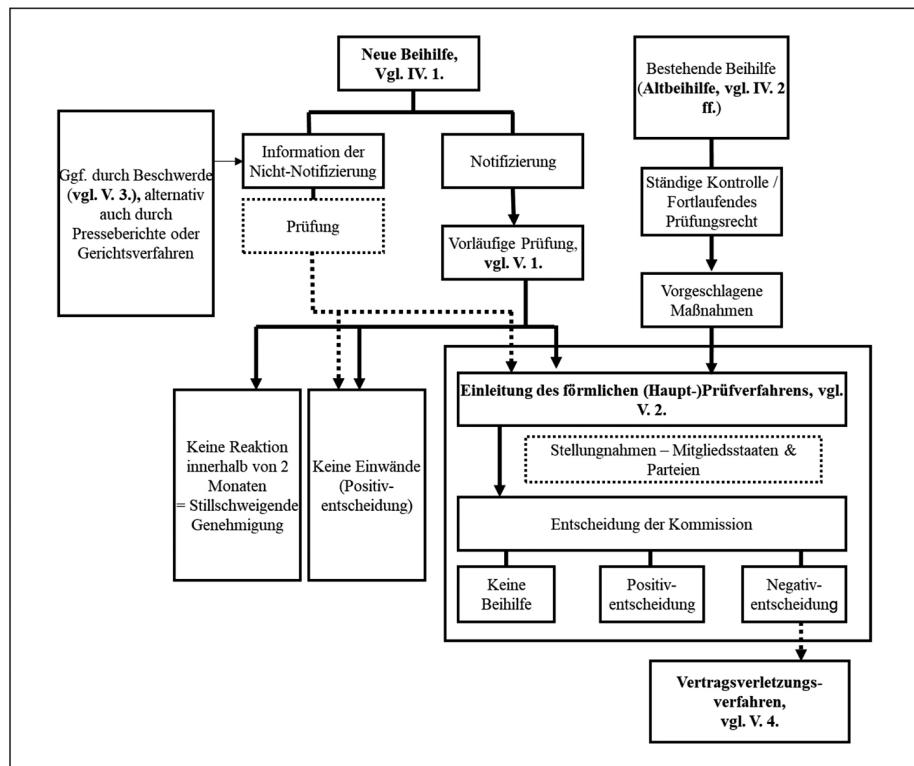
55 Ibid Fn. 63 ab Nr. 2.

## V. Erneutes Aufkommen der Problematik auf Unionsebene – Prozessual

Entsprechend der materiell-rechtlichen Ungewissheit erscheinen neue Gerichtsverfahren, jedenfalls langfristig, äußerst wahrscheinlich. Im Zuge solcher müsste der BFH die Frage der Vereinbarkeit des § 8 Abs. 7 KStG mit dem europäischen Beihilferecht erneut dem EuGH vorlegen. Dessen Entscheidung könnte mithin lediglich aufgeschoben sein. Ein Wiederaufkommen auf prozessualer Ebene ist aber nicht auf eine solche Konstellation beschränkt.<sup>56</sup>

*Übersicht der Beihilfenprüfung durch die EU-Kommission:*

Abb.2: Schematische Darstellung der Beihilfeprüfung durch die EU-Kommission.



Quelle: Die Grafik basiert im Wesentl. Auf der Darstellung in *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Lang/ Pistone/Schuch/Staringer/Miladinovic, 5. Aufl. 2018 S. 141.

56 Vgl. Rücknahme der Vorlage zum EuGH: Ist der steuerliche Querverbund jetzt gesichert? Helm/Bischoff, Public Governance, Sommerausgabe 2020, S. 20-21.

## 1. Vorläufige Prüfung

Art. 12 VVO<sup>57</sup> sieht darüber hinaus nicht nur die Möglichkeit, sondern gar eine Prüfungspflicht der EU-Kommission vor, sofern dieser Informationen über die Gewährung von rechtswidrigen Beihilfen<sup>58</sup> vorliegen.

Insofern steht ihr kein Ermessen, etwa mangels vorgeblich fehlendem Allgemeininteresse zu.<sup>59</sup> Nur sofern offensichtlich keine notifizierungspflichtige Beihilfe vorliegt, muss die Kommission diese nicht von Amts wegen prüfen.

Hieran kann sich ein Nicht-Beihilfe-Beschluss, ein Beschluss keine Einwände zu erheben, oder ein Beschluss über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens, anschließen.<sup>60</sup>

## 2. Förmliches Prüfverfahren

Bestehen „Bedenken“ hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Beihilfenregime so „beschließt sie“ (*die EU-Kommission*) das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 108 Abs. 2 AEUV zu eröffnen, Art. 4 Abs. 4 VVO.

Der entsprechende Beschluss enthält sowohl die wesentlichen Sach- und Rechtsfragen sowie eine vorläufige Würdigung des Beihilfecharakters und richtet sich an den jeweiligen Mitgliedstaat und nicht an regionale Gebietskörperschaften, vorliegend also an die Bundesrepublik Deutschland.<sup>61</sup> Der Mitgliedstaat hat dann i.d.R. eine einmonatige Frist zur Stellungnahme. Glaubt die Kommission über alle notwendigen Informationen zu verfügen, fasst sie einen abschließenden Beschluss über die Vereinbarkeit der Maßnahme.

Eine solche vorläufige und förmliche Prüfung durch die Kommission ist bislang nicht erfolgt.

## 3. Einleitung durch Beschwerde

„Weiteren Beteiligten“, also insbesondere Beihilfeempfängern oder Wettbewerbern des Beihilfeempfängers, steht darüber hinaus ein Beschwerderecht zu, Art. 24 Abs. 2 VVO. Dieses leitet ebenfalls das vorstehend beschriebene Verfahren ein. Auch hierfür bestehen zum jetzigen Zeitpunkt keine Anhaltspunkte.

## 4. Vertragsverletzungsverfahren

Kommt ein Mitgliedstaat einem sich hieran ggf. anschließenden Anpassungs- oder Rückforderungsbeschluss<sup>62</sup> nicht nach, besteht die Möglichkeit eines abgekürzten Vertragsverletzungsver-

57 VO 2015/1589, ABl. 2015 L 248, 9.

58 Art. 1 lit. f VVO, d.h. bei Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV.

59 Vgl. EuG Urt. v. 15.9.1998 – T-95/96, Slg. 1998, II-3407, Rn. 72 – Géstevisión Telecino/Kom.

60 Vgl. EU BeihilfenR/Bartosch/Bartosch, 2. Aufl. 2016, VO 2015/1589 Art. 15 Rn. 1 ff.

61 MüKoBeihilfenR/Werner, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 108 Rn. 87 ff.

62 Art. 108 Abs. 3 AEUV i.V.m. Art. 16 VVO.

fahrens, Art. 108 Abs. 2 UA. 2 AEUV.<sup>63</sup> Dieses ist spezieller als das Verfahren gemäß Art. 258 Abs. 2 AEUV, welches zudem ein Vorverfahren erfordert. Letzteres kann zudem nach der Regelungssystematik nicht vor Ablauf des förmlichen Prüfverfahrens erhoben werden – es kommt vorliegend also zunächst nicht in Frage.

## 5. Notifizierung

Eine Nachholung der Notifizierung würde ebenfalls in das förmliche Prüfverfahren überleiten und erscheint eher unwahrscheinlich. Schon aus der Gesetzesbegründung wird ersichtlich, dass der Gesetzgeber jedenfalls nicht von einer notifizierungspflichtigen Beihilfe ausgeht.<sup>64</sup> Eine solche kann von den Kommunen auch nicht etwa erzwungen werden.

# VI. Die Rückforderung rechtswidriger Beihilfen: Grundsatz und Ausnahmen

Wurden rechtswidrige Beihilfen gewährt, vorliegend in Form der geminderten Steuerlast infolge eines steuerlichen Querverbunds,<sup>65</sup> ist der Mitgliedstaat verpflichtet, den Zustand wiederherzustellen, der ohne die Gewährung der Beihilfe bestünde.

Nicht notifizierte, aber notifizierungspflichtige Beihilfen sind unionsrechtswidrig. Daraus folgt eine Zahlungsverpflichtung des Steuerbegünstigten in Höhe der hieraus resultierenden Differenz zuzüglich Zinsen (Art. 16 Abs. 1 und 2 VVO).

Die Rechtsfolgen unterscheiden sich hierbei nach Art der Rechtswidrigkeit<sup>66</sup> und können von der Rückforderung gewährter Beihilfen insgesamt (*formelle und materielle Rechtswidrigkeit*)<sup>67</sup> über eine Beschränkung auf Zinsvorteile aus der verfrühten Gewährung (*lediglich formelle Rechtswidrigkeit*)<sup>68</sup> bis hin zur lediglichen Anpassungsverpflichtung des nationalen Gesetzgebers für die Zukunft (*Altbeihilfen – d.h. lediglich materielle Rechtswidrigkeit*)<sup>69</sup> reichen.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass keine dieser Varianten auszuschließen ist. Gleichwohl geht der BFH von einer materiellen Rechtswidrigkeit der Regelung aus,<sup>70</sup> welche mangels Notifizierung auch formell rechtswidrig wäre und damit die umfassende Gesamtrückforderung inklusive Zinsen auslösen könnte.

63 MüKoBeihilfenR/ Baudenbacher/Am Ende/Haas, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 108 Rn. 632.

64 Vgl. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) / BT-Drucksache 16/10189, S. 72: „In § 8 Abs. 7 KStG werden – aus Gründen der Rechtssicherheit – die bisher allgemein anerkannten Grundsätze bei der Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) bei Eigengesellschaften und Betrieben gewerblicher Art und der sich infolge dieser Anwendung im Einzelfall ergebenden Möglichkeit der Ergebnisverrechnung festgeschrieben. Es liegt damit keine Rechtsänderung vor.“.

65 Zur Beurteilung einer solchen Rechtswidrigkeit s.o.

66 Vgl. Musil/Weber-Grellet/Dobratz, 1. Aufl. 2019, AEUV Art. 108 Rn. 79 ff.

67 Ibid. Fn. 69.

68 Reich, HfSt 8 (2018), 219 ff.

69 Grabitz/Hilf/Nettesheim/von Wallenberg/Schütte, 68. EL Oktober 2019, AEUV, Art. 108 Rn. 130.

70 Ibid. Fn 1, vgl. Rn. 46 ff.

Ausnahmen von dieser Rückforderungspflicht bestehen nur in äußerst restriktivem Maß. Sie können sich einerseits aus allgemeinen, auch im Unionsrecht anwendbaren, Rechtsgrundsätzen (Vertrauenschutz,<sup>71</sup> Rechtssicherheit<sup>72</sup> und Unmöglichkeit),<sup>73</sup> andererseits bei Vorliegen von Bestandsbeihilfen (vgl. Art. 1 lit. b i.V.m. Art. 17 Abs. 3 und Art. 21 ff. VVO, m.w.A. oben IV.2. und 3.) ergeben.<sup>74</sup> Wie bereits angemerkt stehen insbesondere auch Verbindliche Auskünfte einer Rückforderung nicht entgegen. Entsprechend könnten solche Ausnahmen wohl lediglich in Einzelfällen zum Tragen kommen.

Gemäß Art. 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 VVO gilt für Rückforderungen aber eine 10-Jahres-Frist. Fristbeginn ist gemäß Art. 17 VVO der Tag der Gewährung – mithin der ergangene und vollzogene, nicht notwendigerweise bestandskräftige, Steuerbescheid.<sup>75</sup>

Letztlich ist jedenfalls nicht auszuschließen, dass Rückforderungen im Fall der Beihilferechtswidrigkeit erhebliche Ausmaße annehmen könnten, auch wenn Rückforderungen von steuerlichen Beihilfen in Deutschland bislang nur in äußerst geringem Ausmaß erfolgt sind.<sup>76</sup>

## VII. Rückstellungen

Damit stellt sich die Frage der Erforderlichkeit, der Voraussetzungen bzw. des Zeitpunkts der Berücksichtigung von Rückstellungen im Jahresabschluss und, ob die Bildung ebendieser aufgrund der bisherigen Erkenntnisse bereits jetzt erforderlich ist.<sup>77</sup>

Gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind Rückstellungen grundsätzlich auch für Beihilferückforderungen als „ungewisse Verbindlichkeiten“ zu bilden.<sup>78</sup> Abhängig von der Wertung des steuerlichen Querverbunds also auch in der vorliegenden Situation. In diesem Rahmen erforderlich ist eine „doppelt hinreichende Wahrscheinlichkeitsprognose“.<sup>79</sup> Diese bezieht sich auf das Be- oder Entstehen zum Bilanzstichtag sowie deren tatsächlichen Inanspruchnahme.<sup>80</sup> Entsprechend der Ansicht des BFH ist die Wahrscheinlichkeitsprognose bzgl. des Bestehens der Verbindlichkeit „nur anhand der rechtlichen Voraussetzungen der Anspruchsgrundlage zu prüfen“.<sup>81</sup> Hiergegen spricht jedoch, dass die rechtliche Einordnung einer etwaigen Beihilferechts-

71 EuG v. 4.2.2016 – T-287/11, Heitkamp/KOM, BeckRS 2016, 80234 Rn. 146 ff.; und v. 4.2.2016 – T-620/11, GFKL/KOM, IStR 2016, 249 mAnm Fiedler, Hackemann Rn. 185 ff.

72 EuGH v. 22.1.2013 – T-308/00, RENV, Salzgitter/KOM, BeckRS 2013, 80142 Rn. 23 ff.

73 KOM/Spanien, BeckRS 2004, 77063 Rn. 49, 52-55; EuGH v. 27.6.2000 – C-404/97, KOM/ Portugal, BeckRS 2004, 77067 Rn. 52-53; v. 26.6.2003 – C-404/00.

74 Ausführlich: Vgl. Cloer/Vogel: Rückstellungen bei rechtswidrigen steuerlichen Beihilfen, IStR 2016, 531 mwN.

75 Ibid. Fn. 75.

76 Bisher nur sehr begrenzt. Selbst im Fall der Sanierungsklausel des § 8 c Abs. 1 KStG lag letztlich keine europarechtswidrige Beihilfe vor, vgl. EuGH vom 28.6.2018 (Az.: C-203/16 P), EuZW 2018, 686; BMF v. 30.4.2010 – IV C 2 – S 2745-a/08/10005/002, DStR 2010, 928.

77 Ausführlich: Ibid. Fn. 75.

78 Vgl. Baumbach/Hopt/Merkert, 39. Aufl. 2020, HGB § 249 Rn. 8 ff.

79 Ibid. Fn. 75.

80 Vgl. Beck Bil-Komm/Schubert, 12. Aufl. 2020, HGB § 249 Rn. 42 ff. mWN. Ausschlaggegebend für diese Inanspruchnahme ist, ob damit ernsthaft zu rechnen ist (BFH 17.7.1980 BStBl II 1981, 669). Ungewissheit über den Zeitpunkt dieser Inanspruchnahme ist unerheblich (BFH 28.3.2000 BStBl II, 612).

81 Vgl. u.a. BFH v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, DStR 2015, 1358 Rn. 26; vgl. auch BFH v. 19.10.2005 – BFH XIR6404 XI R 64/04, DStR 2006, 371.

widrigkeit regelmäßig höchst umstritten ist. Vielmehr ist deshalb auf die Eröffnung des Hauptprüfverfahrens abzustellen. Zwar kann sich eine Rückstellungsverpflichtung im Grundsatz auch infolge nationaler Gerichtsverfahren ergeben,<sup>82</sup> sodass eine solche entsprechend der Ausführungen und mutmaßlichen Ansicht des BFH denkbar erscheint. Da in dieser Frage der europarechtlichen Vereinbarkeit jedoch die Entscheidungskompetenz und das Entscheidungsmonopol beim EuGH liegt, kann allein aus der rechtlichen Beurteilung des BFH überzeugenderweise kein Wahrscheinlichkeitsrückschluss folgen.

Darüber hinaus könnten in einer hypothetische Steuernachzahlung und der unklaren Lage auch Argumente für eine Rückstellung bestehen, im Ergebnis spricht damit zum jetzigen Zeitpunkt jedoch mehr gegen eine Rückstellungsbildung.

### **VIII. Fazit und Bewertung**

Die Beihilferechtliche Vereinbarkeit des steuerlichen Querverbunds hat sich aufgrund der Feststellungen des BFH im Vergleich zum status quo ante und dem bisherigen Streit in der Literatur jedenfalls nicht verbessert. Sie bleibt doppelt unsicher. Einerseits bezüglich des weiteren Verfahrensgangs, andererseits hinsichtlich deren materiell-rechtlichen Vereinbarkeit.

Als Ausweg des Gesetzgebers (de lege lata), jedenfalls hinsichtlich künftiger Rechtssicherheit, wäre auch eine Zweckkonkretisierung mit anschließender Notifizierung denkbar.

Die Regelungen zu den begünstigten Dauerverlustgeschäften der öffentlichen Hand nach § 8 Abs. 7 KStG bilden jedoch weiterhin geltendes Recht und sind, trotz bestehender Rechtsunsicherheit, weiterhin zu berücksichtigen sowie zu deklarieren.

Rückstellungen sind gleichwohl (noch) nicht zu bilden. Nichtsdestotrotz sollte die Implementierung neuer Querverbundstrukturen genau geprüft und gegebenenfalls mit Zurückhaltung durchgeführt werden. Alle Entscheidungsebenen (Aufsichtsrat, Gesellschafter, Stadtrat, etc.) sollten sich über eine mögliche Kommissionsentscheidung und deren Rechtsfolgen informieren. Auch wenn eine Beihilferechtswidrigkeit des steuerlichen Querverbunds nach alledem nicht zwingend erscheint, könnte dies sehr wohl der Fall sein.

Alternativen der Kostenallokation in die Gewinngesellschaft könnten jedoch bereits jetzt diskutiert und geprüft werden.

#### **Abstract**

*Thorsten Helm, Christian Bischoff: Status Quo after the withdrawal of the preliminary ruling to the CJEU – Horizontal tax group consolidations and German Tax Law. A Review of the compatibility with EU State Aid Rules.*

82 Ibid. Fn. 75 mwN.

*Altmark; Art. 107 TFEU; CJEU; Federal Court of Finance; Horizontal tax group consolidations; Public Sector Taxation; public service compensation; services of general economic interest*

*Horizontal tax group consolidations are an important and often used instrument in financing public sector undertakings, especially on the municipal level, in Germany. The German Association of Towns and Municipalities (DStGB) estimates the annual financial impact of these tax consolidations at several billion Euros. Nevertheless, its compatibility with EU State Aid rules has long been controversial, both on the national as well as the EU level. Meanwhile, this controversy has reached a new stage. The German Federal Court of Finance (Bundesfinanzhof) submitted a preliminary ruling on the matter to the Court of Justice of the European Union (CJEU) as the question whether tax relief provided by such means for permanently loss-making activities in the public sector, pursuant to Section 8 (7) of the German Corporate Tax Code (KStG), is contrary to EU State Aid Rules (Art. 107 TFEU). After the claimants' withdrawal of the appeal to the German Federal Court of Finance, the national case and consequently the CJEU's preliminary ruling was discontinued as of 29<sup>th</sup> January 2020. Thus, while the CJEU will, at least for the time being, not rule on this matter, the question of compatibility with EU law remains.*

## Literaturverzeichnis

### *Gerichtsentscheidungen*

- EuG Urteil v. 15.9.1998 – T-95/96 (Géstevisión Telecino/Kom.), Slg. 1998, II-3407.  
EuGH v. 27.6.2000 – C-404/97 (KOM/ Portugal), BeckRS 2004, 77067.  
EuGH Urteil v. 26.6.2003 – C-404/00, BeckRS 2004, 77063.  
EuGH Urteil v. 18.7.2007 – Rs. C-119/05 Lucchini (EU:C:2007:434).  
EuG Urteil v. 18.12.2008 – Rs. T-211/04 und T-215/04 (Gibraltar und Großbritannien), Slg. 2008, II-3745.  
EuGH Urteil v. 22.1.2013 – T-308/00 (RENV, Salzgitter/KOM), BeckRS 2013, 80142.  
EuG Urteil v. 4.2.2016 – T-287/11 (Heitkamp/KOM), BeckRS 2016, 80234.  
EuG Urteil v. 4.2.2016 – T-620/11 (GFKL/KOM), IStR 2016, 249.  
EuGH Urteil v. 28.6.2018, Az.: C-203/16 P, EuZW 2018, 686.  
BFH Urteil v. 17.7.1980, BStBI II 1981, 669.  
BFH, Urteil v. 4.12.1996, I R 54/95 (Segelyacht Urteil), DStR 1997, 492.  
BFH Urteil v. 28.3.2000 BStBI II, 612.  
BFH Urteil v. 19.10.2005 – BFH XIR6404 XI R 64/04, DStR 2006, 371  
BFH Urteil v. 22.8.2007, Az. I R 32/06 (Bedburg-Hau-Urteils) DStR 2007, 1954.  
BFH Urteil v. 16.12.2014 – VIII R 45/12, DStR 2015, 1358  
BFH Beschluss v. 13. März 2019, Az. I R 18/19, DStR 2019, 2296.  
BFH, Beschluss v. 29.1.2020 – I R 4/20, NWB 2020, 608.  
FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 22.6.2016 – 3 K 199/13, BeckRS 2016, 95435.

### *Kommentare*

- Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, C.H.Beck.  
Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 39. Aufl. 2020, C.H.Beck.  
Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz, 12. Aufl. 2020, C.H.Beck.  
Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, C.H.Beck.  
Creifelds, Rechtswörterbuch, 23. Aufl. 2019, C.H.Beck.  
Gosch, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 2015, C.H.Beck.  
Grabitz/Hilf /Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV, 68. EL Oktober 2019, C.H.Beck.

Lang/ Pistone/Schuch/Staringer, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 5. Aufl. 2018 S. 141, Linde.  
Musil/Weber-Grellet/Dobratz, 1. Aufl. 2019, AEUV Art. 108 Rn. 79 ff.  
Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, 2. Auflage 2018, C.H.Beck.  
Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, C.H.Beck.

#### *Aufsätze*

Cloer/Vogel, Rückstellungen bei rechtswidrigen steuerlichen Beihilfen, IStR 2016, 531.  
DStGB Positionspapier vom 26.11.2019 – Statement zum steuerlichen Querverbund.  
Helm/Bischoff, Rücknahme der Vorlage zum EuGH: Ist der steuerliche Querverbund jetzt gesichert? Public Governance, Sommerausgabe 2020, S. 20-21.  
Hölzer, Kommunaler Querverbund: § 8 Abs. 7 KStG ist mit dem Beihilferecht vereinbar, FR 2019, 749-759.  
Micker, Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten von der öffentlichen Hand beherrschter Kapitalgesellschaften als staatliche Beihilfe, FR 2020, 120-130.  
Reich, Das Beihilferecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018).  
Westermann/Zemke, Neue Entwicklungen beim Steuerlichen-Querverbund, KommJur 2013, S. 1

#### *Verordnungen, Beschlüsse und Bekanntmachungen der EU-Kommission*

Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 19.7.2016, Amtsblatt der Europäischen Union C 262/01.  
Bekanntmachung der Kommission über die Rückforderung rechtswidriger und mit dem Binnenmarkt unvereinbarer staatlicher Beihilfen vom 23.7.2019, Amtsblatt der Europäischen Union C 247/2019.  
Beschluss der Kommission über die Anwendung von Artikel 106 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen zugunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind vom 20. Dezember 2011, Amtsblatt der Europäischen Union L 7/3.  
Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Beihilfenvorschriften der Europäischen Union auf Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse Text von Bedeutung für den EWR vom 11.1.2012, Amtsblatt der Europäischen Union C 8/4.  
Pressemitteilung der Kommission vom 29.4.2015, Staatliche Beihilfen: Kommission gibt Orientierungshilfe zur Zulässigkeit der Gewährung lokaler staatlicher Fördermaßnahmen ohne vorherige Genehmigung der Kommission.  
Rahmen der Europäischen Union für staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen für die Erbringung öffentlicher Dienstleistungen vom 11.1.2012, Amtsblatt der Europäischen Union C 8/15.  
Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen vom 18. Dezember 2013, Amtsblatt der Europäischen Union L 352/1.  
Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen vom 25. April 2012, Amtsblatt der Europäischen Union L 114/8.  
Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 17. Juni 2014, Amtsblatt der Europäischen Union L 187/1.  
Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 13.7.2015, Amtsblatt der Europäischen Union L 248/9.

#### *Sonstiges*

Wissenschaftlicher Dienst des Bundestags, Sachstand: Querverbünde in Kommunen, Az.: WD 4 – 3000 – 015/19.  
Bundesministerium der Finanzen vom 7.12.2007, IV B 7-S 2706/07/0011, BStBl I 2007, 905  
Bundesministerium der Finanzen vom 30.4.2010 – IV C 2 – S 2745-a/08/10005/002, DStR 2010, 928.  
Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008, BGBl. Teil I Nr. 63 vom 24.12.2008.  
Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 2.9.2008, BT-Drucksache 16/10189.