Kapitel 4: Beihilfenrecht als Prüfungsmaßstab für Sanierungsprivilegierungen

A. Die beihilfenrechtliche Perspektive auf steuerliche Sanierungsbegünstigungen

Das europäische Beihilfenrecht ist im Bereich der direkten Steuern geprägt vom Konflikt zwischen dem gemeinsamen europäischen Binnenmarkt und der nationalen Fiskalhoheit.[557] Die Suche nach der richtigen Balance durchzieht die gesamte Anwendung und Auslegung des steuerlichen Beihilfenrechts. Fest steht: Die einzelnen Mitgliedstaaten können im Rahmen ihrer Fiskalhoheit die steuerliche Normalbelastung selbst festlegen.[558] Einen freien Markt, auf dem Steuern festgelegt werden, gibt es nicht. Damit unterscheidet sich die Ausgangssituation im Bereich der direkten Besteuerung fundamental von anderen Bereichen, in denen die Beihilfenkontrolle Anwendung findet. Es fehlt der durch Marktkräfte gebildete Maßstab zur Kontrolle des staatlichen Handelns.[559] Deshalb kann nur eine Überprüfung des mitgliedstaatlichen Handelns an den von ihm selbst festgelegten Grundwertungen erfolgen.[560] Gleichwohl beschränkt sich das steuerliche Beihilfenrecht nicht auf eine Anwendungs- bzw. Umsetzungskontrolle der Steuergesetze, auch die steuergesetzgeberische Tätigkeit eines Mitgliedstaats ist erfasst.[561] Für die Ermittlung eines selektiven Vorteils – dem Herzstück der beihilfenrechtlichen Prüfung – müssen steuerliche Normen an der grundlegenden Belastungsentscheidung des mitgliedschaftlichen Steuersystems gemessen werden.

Nach dem Vorgenannten hat die europäisch-beihilfenrechtliche Perspektive steuerliche Sanierungsprivilegierungen nicht isoliert, sondern in ihrem

557 Dazu *Balbinot*, FR 2018, 729 (730); *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 25; *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, S. 106 (110 f.).

558 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–008 f.; *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, S. 106 (117).

559 Vgl. *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–055.

560 *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, S. 3 (9).

561 Siehe nur EuGH, Urt. v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 (A-Brauerei); EuGH, Urt. v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P (Andres Heitkamp BauHolding); EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Regelungskontext zu betrachten. Der Fokus liegt dabei nicht – wie in den zwei vorangegangenen Kapiteln – auf der umfassenden Betrachtung von Sanierungsoperationen im jeweiligen Land. Die beihilfenrechtliche Kontextsuche ist Mittel zum Zweck. Sie dient der Ermittlung, ob die sanierungsprivilegierende Norm einen Vorteil für bestimmte Unternehmen darstellt und unter den weiteren Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV eine verbotene Beihilfe ist.

Bei der beihilfenrechtlichen Beurteilung der französischen und deutschen Sanierungsprivilegierungen liegt das Hauptaugenmerkt auf der Selektivitätsfrage: Begünstigen die Sanierungsregelungen „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige"? Für den weitgreifenden Ansatz des Europäischen Gerichtshofs dürfte es darauf ankommen, inwieweit die Privilegierungen Unternehmen ungleich behandeln, die sich hinsichtlich des Regelungszwecks der Besteuerung in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Situation befinden.[562] Dieser auf eine Diskriminierungsprüfung hinauslaufende Ansatz ist massiver Kritik ausgesetzt.[563] Eine stärkere Berücksichtigung wettbewerbsökonomischer Gesichtspunkte und die damit einhergehende Achtung der bei den Mitgliedstaaten verbliebenen Fiskalhoheit erfordern einen enger ausgelegten Selektivitätsbegriff. Allein die Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen sollte nicht das Selektivitätskriterium erfüllen. Vielmehr muss die Frage beantwortet werden, ob die konkrete Sanierungsregelung so ausgestaltet ist, dass sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige indirekt begünstigt (*de-facto*-Selektivität). Diskussionswürdig, aber wenig ergiebig für die Beurteilung der Vorteilhaftigkeit, ist in diesem Zusammenhang die Fallgruppe des marktwirtschaftlich handelnden Wirtschaftsbeteiligten. Handelt der Staat beim Besteuerungsverzicht wie ein privater Gläubiger, der in einem vergleichbaren Fall ebenfalls auf die Forderung verzichtet hätte, soll gerade kein Vorteil vorliegen.[564] Insoweit wäre das staatliche Handeln auf normale marktwirtschaftliche Betätigung des Mitgliedstaates zurückzuführen.

562 EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free), Rn. 54; EuGH, Urt. v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 (A-Brauerei), Rn. 35; EuGH, Urt. v. 22.06.2006, Rs. C-182/03 (Belgien Forum 187), Rn. 119.

563 *Schön*, ZHR 2019, 393 (402); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.28, der einen "Mangel an rechtsdogmatischer Stringenz" beklagt.

564 Vgl. EuGH, Urt. v. 24.10.2013, Rs. C-73/11 P (Frucona Košice), Rn. 72; Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 74 f.; nur in Fällen des Verzichts auf bereits entstande-

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Sanierungsbeiträge von verbundenen Unternehmen und ihre steuerliche Behandlung müssen – abweichend zur Ansicht der Kommission – wegen des eigenständigen beihilfenrechtlichen Unternehmensbegriffs übergreifend gewürdigt werden.[565] Aufeinander bezogene Vor- und Nachteile gleichen sich aus; dies ist Folge des umfassenden Beihilfenbegriffs. Die am kartellrechtlichen Unternehmensbegriff orientierte Auslegung des Europäischen Gerichtshofs berücksichtigt die Zwecke des Beihilfenrechts nicht hinreichend. Deshalb sollten nicht nur Beteiligungen, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen unternehmerische Kontrolle vermitteln, zu einem beihilfenrechtlichen Unternehmen zusammengefasst werden. Für beihilfenrechtliche Zwecke ist jegliche Form der Beteiligung ausreichend.

Keine besonderen Probleme im Kontext steuerlicher Fragen bereiten die beihilfenrechtlichen Tatbestandsmerkmale „Finanzierung aus staatlichen Mitteln und auf staatliche Veranlassung" sowie die „Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten und Wettbewerbsverzerrung".[566] Der Verzicht auf die Generierung von Steueraufkommen steht der Ausgabe von vereinnahmten Mitteln gleich.[567] Den innergemeinschaftlichen Handel verfälscht nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs jede Begünstigung, da so die Stellung gegenüber anderen Unternehmen gestärkt wird.[568] Für eine Begünstigung reicht es aus, wenn die in dem betreffenden Mitgliedstaat ausgeübte Tätigkeit beibehalten werden kann.[569] Sanierungsprivilegierungen erfüllen diese Merkmale des Beihilfentatbestandes daher definitionsgemäß, denn sie verfolgen das Ziel einer Unternehmensweiterführung.

---

ne Steueransprüche *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, S. 3 (4).

565 Ausführlich dazu unten Kapitel 4:E ab S. 174.

566 Kritisch zur untergeordneten Rolle der Beeinträchtigung des Binnenmarktes *Schön*, ZHR 2019, 393 (395); ebenfalls kritisch *Hey*, FR 2017, 453 (457).

567 Vgl. EuGH, Urt. v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a. (Paint Graphos), Rn. 45; EuGH, Urt. v. 10.01.2006, Rs. C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze), Rn. 131; EuGH, Urt. v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a. (Gibraltar), Rn. 71; näher dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.36 ff.

568 EuGH, Urt. v. 22.06.2006, Rs. C-182/03 (Belgien Forum 187), Rn. 131.

569 EuGH, Urt. v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a. (Paint Graphos), Rn. 80.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

B. Zwischen abstrakt-genereller und konkret-individueller Betrachtung von Beihilfenregelungen

Unstrittig bedarf es bei Einzelfallbeihilfen einer individuellen Prüfung der Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Für beihilfenverdächtige Gesetzesnormen ist das weniger eindeutig. Reicht es aus, wenn bei Beurteilung der abstrakt generellen Regelung eine Beihilfe möglich oder nicht ausgeschlossen ist? Oder muss die Feststellung des Verstoßes gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV jeden denkbaren Einzelfall (getrennt) bewerten? Gemeinhin wird dazu vertreten, die Bewertung als Beihilfenregelung habe anhand einer abstrakt-generellen Würdigung zu erfolgen.[570] Erst im Rahmen der Rückforderungsentscheidung seien einzelfallbezogene Gesichtspunkte zu berücksichtigen.[571] Richtigerweise ist die Lösung dagegen im Anwendungsvorrang des EU-Rechts zu finden.[572] Von den Unionsorganen kann nicht verlangt werden, jeden denkbaren Einzelfall einer beihilfenverdächtigen Norm zu durchdenken. Es reicht daher grundsätzlich aus, den Beihilfecharakter abstrakt festzustellen. Das Beihilfenverdikt führt jedoch nicht zu einer Ungültigkeit der Beihilfenregelung, sondern nur zur Unanwendbarkeit. Wird die Norm vom nationalen Gesetzgeber nicht abgeschafft und werden im konkreten Einzelfall die Voraussetzungen von Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht erfüllt, ist eine Anwendung weiterhin möglich.[573] Sofern typische Konstellationen im Tatbestand einer Beihilfenregelung angelegt sind, sollte die Kommission deren Ausnahme vom Beihilfenverdikt bereits in der Entscheidung klarstellen.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs reicht es bei der Beurteilung von Rechtsnormen aus, wenn diese auf abstrakter Ebene hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Beihilfenrecht bewertet werden.[574] Die konkreten Auswirkungen im Einzelfall seien über die Rückforderungs-

570 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.68.

571 *Krumm*, in: DStJG 41 (2018), S. 561 (572 f.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.68.

572 Zum Anwendungsvorrang siehe *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert, Art. 1 EUV, Rn. 18.

573 Siehe dazu für den Fall der fehlenden Unternehmereigenschaft *Bode*, FR 2011, 1034 (1035).

574 EuGH, Urt. v. 09.06.2011, Rs. C-71/09 P u.a. (Venezia vuole vivere), Rn. 63–64, 114–115 ff.; EuG, Urt. v. 11.06.2009, Rs. T-297/02 (ACEA), Rn. 161; bestätigt durch EuGH, Urt. v. 21.12.2001, Rs. C-319/09 P (ACEA), Rn. 138 ff.; EuGH, Urt. v. 07.03.2002, Rs. C-319/99 (Italien/Kommission), Rn. 89, 91 ff.; EuGH, Urt. v. 14.10.1987, Rs. 248/84 (Deutschland/Kommission), Rn. 18.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

entscheidung zu berücksichtigen.[575] Damit sei der umsetzungsadressierte Mitgliedstaat unter Berücksichtigung der Erwägungen der Beihilfenentscheidung und in enger Abstimmung mit der Kommission betraut.[576] Bislang ist dieser gestufte Ansatz der Rechtsprechung überwiegend bei der Frage aufgekommen, ob eine Wettbewerbsverfälschung vorliegt, die den Handel den Mitgliedstaaten beeinträchtigt.[577] Vereinzelt sind die Erwägungen in der Urteilsbegründung ohne Beschränkung auf das Tatbestandsmerkmal „Wettbewerbsverfälschung" gefasst.[578] In der Literatur finden sich noch weitere Kriterien, bei denen eine Unterscheidung zwischen individueller und abstrakter Beurteilung möglich erscheint.[579] Nicht alle von der Beihilfenregelung erfassten Subjekte müssen beispielsweise Unternehmen im Sinne des Beihilfenrechts sein.[580] Die Gesetzesnorm ist dann Beihilfe, auch wenn nicht jeder von ihr erfasste Fall den Tatbestand des Art. 107 AEUV erfüllt und eine Rückforderung rechtfertigt. Die Berücksichtigung der Wirkungen im Einzelfall ist indes nicht auf einzelne Merkmale des Beihilfentatbestands beschränkbar, sondern ein allgemeingültiger Gedanke. Folglich muss diese Logik genauso für den selektiven Vorteil gelten. Es sind Normen denkbar, die auf abstrakter Ebene einen selektiven Vorteil gewähren, aber nicht in jedem Einzelfall. Möglicherweise wird für einzelne Steuerpflichtige der Vorteil anderweitig eingeschränkt/kompensiert. Vorstellbar ist ebenfalls, dass die Norm sowohl Steuerpflichtige ungleich behandelt, die sich hinsichtlich des Besteuerungszwecks mit anderen Unternehmen in vergleichbarerer rechtlicher und tatsächlicher Lage befinden, als auch solche, für die das gerade nicht gilt.

Eine Berücksichtigung der individuellen Sachverhaltsgegebenheiten allein bei der Rückforderung reicht nicht aus. Die Unionsorgane können keine Beurteilung der beihilfenverdächtigen Norm unter jeglichen möglichen Sachverhaltskonstruktionen leisten[581], sodass die abstrakte Prüfung

575 EuGH, Urt. v. 09.06.2011, Rs. C-71/09 P u.a. (Venezia vuole vivere), Rn. 63.
576 Besonders deutlich EuG, Urt. v. 11.06.2009, Rs. T-297/02 (ACEA), Rn. 162 f.
577 Besonders deutlich EuGH, Urt. v. 09.06.2011, Rs. C-71/09 P u.a. (Venezia vuole vivere), Rn. 114 f.; sich aus der Zusammenschau der Erwägungen ergebend EuGH, Urt. v. 21.12.2001, Rs. C-319/09 P (ACEA), Rn. 138 ff.; EuGH, Urt. v. 14.10.1987, Rs. 248/84 (Deutschland/Kommission), Rn. 18.
578 EuGH, Urt. v. 07.03.2002, Rs. C-319/99 (Italien/Kommission), Rn. 89.
579 *Krumm*, in: DStJG 41 (2018), S. 561 (573 f.).
580 *Krumm*, in: DStJG 41 (2018), S. 561 (573).
581 In diese Richtung *Krumm*, in: DStJG 41 (2018), S. 561 (572).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

grundsätzlich richtig ist.[582] Jedoch darf dem Mitgliedstaat die Anwendung einer Norm nicht allein deshalb umfassend verboten werden, weil sie bei abstrakter Prüfung eine Beihilfe darstellt. Ist in bestimmten Sachverhaltskonstellationen keine Rückforderung erforderlich, gebietet die Souveränität der Mitgliedstaaten die Weiteranwendung der Norm für die Zukunft, da aufgrund individueller Gegebenheiten keine Beihilfe vorliegt. Dogmatischer Ansatzpunkt dafür ist der Anwendungsvorrang des Unionsrechts. Ein Verstoß gegen Europarecht führt nicht zur Nichtigkeit der verstoßenden Bestimmung, sondern nur zu ihrer Unanwendbarkeit.[583] Der Europäische Gerichtshof ist nicht befugt über die Gültigkeit von nationalem Recht zu entscheiden.[584] Die Beihilfenregelung bleibt daher gültiges Recht des Mitgliedstaats und darf nur nicht weiter angewandt werden. Der durch den Beihilfenverstoß ausgelöste Anwendungsvorrang ist jedoch auf das Nötige limitiert. Eine Anwendung der abstrakten Beihilfennorm für die Zukunft ist in den Fällen, in denen *ex post* eine Rückforderung unterbleibt, nicht durch den Anwendungsvorrang gesperrt. Dieser Ansatz erfüllt zugleich den wirkungsorientierten Ansatz des Beihilfenrechts. Der Tatbestandstechnik/-formulierung darf bei der Beurteilung von Normen keine Relevanz zukommen.[585] Jeder Tatbestand ließe sich theoretisch dergestalt formulieren, dass die Sachverhalte, die den Beihilfentatbestand erfüllen bzw. nicht erfüllen, getrennt werden. Dann wäre nur die gegen das Beihilfenverbot verstoßende Norm unanwendbar. Die unverdächtige Norm könnte weiter angewandt werden. Wird die Reichweite des Beihilfenverbots – zutreffend – nicht von der Tatbestandstechnik abhängig gemacht, muss der Anwendungsvorrang bei ungeteilten Normen zu gleichen Ergebnissen kommen. Sind solche gespaltenen beihilfenrechtlichen Bewertungen aus dem Tatbestand der untersuchten Norm ersichtlich oder wurden sie von den Beteiligten im Prüfverfahren (hilfsweise) vorgetragen, ist dies von der Kommission bei der Beihilfenentscheidung zu berücksichtigen. Im Beihilfenverdikt wären sodann zur Schaffung von Rechtsklarheit Ausnahmen anzufügen, bei denen

582 Zur Rückforderungsentscheidung Europäische Kommission, (2007/C 272/05), Rn. 38.

583 EuGH, Urt. v. 07.02.1991, Rs. C-184/89 (Nimz), Rn. 19; näher dazu *Jarass/Beljin*, NVwZ 2004, 1 (4 f.); kritisch *Hwang*, EuR 2016, 355.

584 EuGH, Urt. v. 07.02.1984, Rs. C-237/82 (Jongeneel Kaas), Rn. 6; *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert, Art. 1 EUV, Rn. 18.

585 So aber *Krumm*, in: DStJG 41 (2018), S. 561 (574 Fn. 57), wenn er die ausdrückliche Beschränkung des Tatbestands auf nicht beihilfenwidrige Konstellationen fordert.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

die beanstandete Norm anwendbar bliebe.[586] Zu beachten bleibt jedoch die kritische Haltung des Europäischen Gerichtshofs gegenüber der unverändert fortbestehenden Norm, wenn sie sich zumindest teilweise als europarechtswidrig erweist.[587] Möglichweise muss der Gesetzgeber klarstellend tätig werden, wenn der Normadressat wegen der europarechtlich erforderlichen Teilunanwendbarkeit die komplexe Rechtslage angesichts ihrer Verworrenheit nicht durchblicken kann.

C. Sanierungsprivilegierung als selektiver Vorteil

I. Wirkungsbasierter Ansatz des Europäischen Gerichtshofs

Bei der Beurteilung steuerrechtlicher Normen am beihilfenrechtlichen Maßstab hat der Europäische Gerichtshof die Differenzierung zwischen Vorteil und Selektivität immer weiter aufgegeben. Beide Merkmale werden regelmäßig innerhalb des eigenen dreistufigen Prüfungsansatzes komprimiert begutachtet.[588] Aus Sicht des Europäischen Gerichtshof ist die Verschmelzung der Tatbestandsmerkmale Ausdruck des wirkungsbasierten Ansatzes des Beihilfenrechts, das an wirtschaftlichen Zusammenhängen interessiert ist und nicht an Regelungstechniken anknüpft.[589] Dieser Sichtweise hat sich die Kommission inhaltlich angeschlossen, auch wenn sie in ihrer

586 So wie in Europäische Kommission, K(2002) 2006 = (2003/193/EG) = ABl. 2003 L 77/21, Rz. 72, 85, 126; siehe auch zum Parallelproblem bei der abstrakten Bestimmung des Rückforderungsbetrags Europäische Kommission, (2007/C 272/05), Rn. 37.

587 EuGH, Urt. v. 26.04.1988, Rs. 74/86 (Kommission/Deutschland), Rn. 10 f.; EuGH, Urt. v. 15.10.1986, Rs. 168/85 (Kommission/Italien), Rn. 11; EuGH, Urt. v. 04.04.1974, Rs. 167/73 (Kommission/Frankreich), Rn. 47; dazu *Krumm*, in: DStJG 41 (2018), S. 561 (591 f.).

588 EuGH, Urt. v. 08.11.2001, Rs. C-143/99 (Adria-Wien Pipeline), Rn. 42 f.; EuGH, Urt. v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 (A-Brauerei), Rn. 36; siehe dazu auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 169, Vorteils- und Selektivitätsprüfung seien im Rahmen dieses Ansatzes kaum trennbar.

589 Vgl. EuGH, Urt. v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a. (Gibraltar), Rn. 87 f.; ausdrücklich Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, S. 129 mwN zur Rechtsprechung des EuGH.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Mitteilung zum steuerlichen Beihilfenbegriff zumindest gliederungstechnisch eine Unterscheidung zwischen Vorteil und Selektivität vornimmt.[590]

1. Bestimmung der Normalbelastung

Wegen ihrer maßstabsbildenden Funktion kommt der steuerlichen Normalbelastung im weiteren Verlauf der Prüfung entscheidende Bedeutung zu.[591] Die Normalbelastung leitet sich aus dem allgemeinen Steuersystem des betreffenden Mitgliedstaats ab.[592] Dafür wird vom Europäischen Gerichtshof regelmäßig die betreffende Abgabe selbst herangezogen; die Benchmark im Rahmen der Prüfung von Körperschaftsteuernormen bildet das allgemeine Körperschaftsteuersystem.[593] Diese Herangehensweise ist Ausdruck der vom Europäischen Gerichtshof vertretenen wirkungsbezogenen und damit objektiven Bestimmung einer Beihilfe. Auf die – subjektiven – Motive und Absichten des Mitgliedstaates bei Einführung der Steuernorm soll es nicht ankommen.[594] Zugleich ist der wirkungsbasierte Ansatz Grund, warum es nicht auf die Regelungstechnik zur Bestimmung eines selektiven Vorteils ankommen kann. Darauf aufbauend begründet der Europäische Gerichtshof in seinen Entscheidungen Gibraltar[595] und World Duty Free[596], dass die Einführung einer in ihrer Grundstruktur selektiven Besteuerung eine Beihilfe darstellen kann. Der wirkungsbasierte Ansatz kann folglich ebenso gegenteilige Auswirkungen haben: Trotz einer rege-

590 Siehe dazu Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 68, 128, 132 ff., die Befreiung von sonst zu tragenden Belastung im Rahmen der Vorteilsanalyse entspricht der Prüfung, die im ersten Schritt der Selektivitätsanalyse nötig ist.

591 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 172.

592 EuGH, Urt. v. 15.15.2005, Rs. C-66/02 (Italien/Kommission), Rn. 100; EuGH, Urt. v. 22.06.2006, Rs. C-182/03 (Belgien Forum 187), Rn. 95.

593 EuGH, Urt. v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a. (Paint Graphos), Rn. 50; siehe auch *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–065 f., der darauf hinweist, dass im Rahmen des wirkungsbasierten Ansatzes einzelne Steuersysteme für den EuGH auch Teil eines übergeordneten und steuerartenübergreifenden Systems sein können.

594 Siehe dazu nur EuGH, Urt. v. 09.10.2014, Rs. C-522/13 (Navantia), Rn. 28; EuGH, Urt. v. 29.03.2012, Rs. C-417/10 (3M Italia), Rn. 36; EuGH, Urt. v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 P (British Aggregates), Rn. 85 jeweils mwN.

595 EuGH, Urt. v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a. (Gibraltar).

596 EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

lungstechnisch als Ausnahme konzipierten Vorschrift, müsse eine solche Norm nicht zwangsläufig einen Vorteil auslösen, sie könne auch Teil der grundsätzlichen Belastungsentscheidung (Normalbesteuerung) sein.[597] So begründet sich, warum Rückausnahmen zu einer Sonderbelastung keinen Vorteil darstellen.[598]

2. Abweichung von der Regelbesteuerung und Ungleichbehandlung mit vergleichbaren Gruppen von Steuerpflichtigen

Ist die Normalbelastung bestimmt, kommt es im zweiten Schritt darauf an, ob die in Frage stehende Steuerregelung begünstigend von der Regelbesteuerung abweicht.[599] Ist dies festgestellt, prüft der Gerichtshof, inwieweit eine Ungleichbehandlung von Wirtschaftsteilnehmern vorliegt, die sich im Hinblick auf die Ziele der allgemeinen Steuerregelung in vergleichbarer rechtlicher und tatsächlicher Lage befinden.[600] Der Fokus dieser Selektivitätsformel liegt damit weniger auf der Herausarbeitung einer eng umgrenzten bestimmten oder zumindest bestimmbaren Gruppe von Unternehmen, sondern folgt einer weitgreifenden Diskriminierungslogik.[601] So erklärt sich möglicherweise, warum der Europäische Gerichtshof eine Selbstverständlichkeit feststellt[602]: Allein der Umstand, dass nur die Steuerpflichtigen, die den Tatbestand einer Norm erfüllen, von der Rechtsfolge betroffen sind, begründet noch nicht die Selektivität einer Regelung.[603]

---

597 EuGH, Urt. v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P (Andres Heitkamp BauHolding), Rn. 90 ff.

598 Kritisch bei einer zu formalen Vorgehensweise *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.29; kritisch auch *Eisendle*, ISR 2018, 315 (318), der in der formalen Regel-Ausnahme-Rückausnahme-Denkweise einen Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH sieht, dass es entscheidend auf die Vergleichbarkeit der betroffenen und nicht betroffenen Steuerpflichtigen ankommt.

599 Siehe dazu *GA Geelhoed*, Schlussanträge v. 18.09.2003, Rs. C-308/01 (GIL Insurance), Rn. 77.

600 EuGH, Urt. v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 (A-Brauerei), Rn. 36; EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free), Rn. 57; EuGH, Urt. v. 22.06.2006, Rs. C-182/03 (Belgien Forum 187), Rn. 119.

601 Die Entwicklungslinie der Rechtsprechung zu diesem weiten Verständnis nachzeichnend *Schön*, ZHR 2019, 393 (397-399).

602 Siehe dazu auch *Schön*, ZHR 2019, 393 (398 f.).

603 EuGH, Urt. v. 29.03.2012, Rs. C-417/10 (3M Italia), Rn. 42; EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free), Rn. 59; EuGH, Urt. v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 (A-Brauerei), Rn. 24.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Im Rahmen der Ungleichbehandlungsprüfung braucht keine nach bestimmten Merkmalen bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen begünstigt zu werden.[604] Dies ist Ausdruck des vom Europäischen Gerichtshof vertretenen wirkungsbasierten Ansatzes, nach dem es nicht auf formale Aspekte für die Auslegung und Anwendung des Beihilfenrechts ankommen soll.[605] Folgerichtig reicht es für den Ausschluss der Selektivität nicht aus, wenn sehr viele und breit über verschiedene Branchen gestreute Steuerpflichtige von der Regelung betroffen sind.[606] Selbst bei völliger Unabhängigkeit der Steuerbegünstigung von der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens kann Selektivität angenommen werden.[607] Daher wird die Begünstigung von sanierungsbedürftigen Unternehmen grundsätzlich als Förderung einer bestimmten Gruppe im Rahmen der Selektivitätsprüfung gesehen.[608] Nicht entscheidend sei insoweit, ob die Begünstigung dieser Gruppe sich bereits rechtlich (*de jure*) durch die Tatbestandsvoraussetzungen oder auch nur faktisch durch deren Wirkungen ergibt (*de facto*).

Es kommt allein auf die Ungleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen an, die in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Lage sind. Während im Urteil Adria-Wien Pipeline[609] noch die Vergleichbarkeit im Hinblick auf die konkret zu prüfende Steuernorm ausschlaggebend für die Bildung der Vergleichsgruppe war[610], hat die Rechtsprechung diesen Ansatz mittlerweile stillschweigend aufgegeben.[611] Entscheidend ist allein

604 EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free), Rn. 78.
605 EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free), Rn. 79.
606 EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free), Rn. 80; EuGH, Urt. v. 08.11.2001, Rs. C-143/99 (Adria-Wien Pipeline), Rn. 48.
607 EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free), Rn. 82.
608 Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 121; EuG, Urt. v. 04.02.2016, Rs. T-287/11 (Heitkamp BauHolding), Rn. 129 ff.
609 EuGH, Urt. v. 08.11.2001, Rs. C-143/99 (Adria-Wien Pipeline), Rn. 41.
610 So auch noch EuGH, Urt. v. 29.04.2004, Rs. C-308/01 (GIL Insurance), Rn. 68.
611 Dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.22, der zu Recht darauf verweist, dass eine solcher Ansatz nur die folgerichtige Ausgestaltung einer Begünstigungsnorm verlangen würde; siehe auch die Einschätzung von *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 473, der sich auf den folgeden Seiten seiner Arbeit intensiv mit den Fragen der Vergleichbarkeit hinsichtlich Maßnahme oder System auseinandersetzt; *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993 (1995 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die hinsichtlich der Ziele des allgemeinen Steuersystems in vergleichbarer Lage sind.[612]

3. Rechtfertigung durch Grund- und Leitprinzipien

Regelmäßig wird im Rahmen der Selektivitätsprüfung eine gesetzestechnische Ausnahmeregelung zumindest *a priori* als selektiv eingestuft, wenn die Ungleichbehandlung festgestellt wird.[613] Damit verschiebt sich die Rechtfertigungslast auf den Mitgliedstaat.[614] Im Rahmen des letzten Prüfungspunktes kann die *a priori* selektive Regelung noch durch die Grund- und Leitprinzipien der mitgliedstaatlichen Steuerordnung gerechtfertigt werden.[615] Anerkannt werden nur dem Steuersystem inhärente Ziele und die dafür erforderlichen Maßnahmen.[616] Externe – insbesondere wirtschafts- und beschäftigungspolitische – Ziele sind gerade nicht zur Rechtfertigung geeignet.[617] Das gilt auch, wenn sie auf die Beseitigung eines im internationalen oder europäischen Vergleich (vermeintlich) bestehenden Nachteils der eigenen Steuerrechtsordnung gerichtet sind.[618] Anerkannt sind beispielsweise Normen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, zur Verhinderung von Steuerumgehung und -missbrauch sowie Normen zur Vermeidung

612 EuGH, Urt. v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a. (Paint Graphos), Rn. 54; EuGH, Urt. v. 28.06.2018, Rs. C-203/16 P (Andres Heitkamp BauHolding), Rn. 89.

613 EuGH, Urt. v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 (A-Brauerei), Rn. 33.

614 Zur Beweislast des Mitgliedstaates siehe EuGH, Urt. v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a. (Paint Graphos), Rn. 65; EuGH, Urt. v. 06.09.2006, Rs. C-88/03 (Portugal/Kommission), Rn. 80; EuGH, Urt. v. 08.11.2011, Rs. C-279/08 P (Kommission/Niederlande), Rn. 62.

615 EuGH, Urt. v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 (A-Brauerei), Rn. 48 f.; EuGH, Urt. v. 08.09.2011, Rs. C-78/08 u.a. (Paint Graphos), Rn. 64; EuGH, Urt. v. 29.03.2012, Rs. C-417/10 (3M Italia), Rn. 40; EuGH, Urt. v. 08.11.2001, Rs. C-143/99 (Adria-Wien Pipeline), Rn. 42; EuGH, Urt. v. 22.12.2008, Rs. C-487/06 P (British Aggregates), Rn. 83; EuGH, Urt. v. 06.09.2006, Rs. C-88/03 (Portugal/Kommission), Rn. 52.

616 EuGH, Urt. v. 06.09.2006, Rs. C-88/03 (Portugal/Kommission), Rn. 81.

617 Siehe nur Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 138; zustimmend *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993 (1996).

618 Siehe dazu nur Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 72; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.25.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der Doppelbesteuerung im internationalen Kontext.[619] Weitgehend unklar ist, inwieweit auch steuerverfassungsrechtliche Wertungen und Ziele des jeweiligen Mitgliedstaates vom Europäischen Gerichtshof berücksichtigt werden.[620]

II. Selektiver Vorteil zwischen nationaler Fiskalhoheit und gemeinsamem Binnenmarkt

Der Prüfungsansatz des Europäischen Gerichtshofs überzeugt nicht. Richtigerweise muss eine klare Differenzierung zwischen Vorteils- und Selektiviätsprüfung vorgenommen werden.[621] Insbesondere aus ökonomischen und kompetenziellen Gründen ist ein eigenständiger Bedeutungsgehalt der Selektivität nötig. Daran gemessen erweist sich die Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen nicht als *de jure* selektiv. Allein eine *de facto* Selektivität kann sich aus dem besonderen Zuschnitt der Voraussetzungen der Sanierungsprivilegierungen ergeben.

1. Beihilfenrecht kein besonderes Diskriminierungsverbot (Kritik am Ansatz des Europäischen Gerichtshofs)

Der dreistufige Prüfungsansatz des Europäischen Gerichtshofs, der sich immer weiter zu einer besonderen (gleichheitsrechtlichen) Diskriminierungsprüfung entwickelt hat, kann vor dem Hintergrund der europäischen Verträge nicht bestehen.[622] Stellt der Gerichtshof im ersten Schritt das Re-

619 Siehe dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.23; ausführlich zur Rechtfertigung im internationalen Kontext *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht, S. 215 ff.

620 Dafür *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.23; vgl. auch *Drüen*, DStR 2011, 289 (292); zweifelnd *Hey*, FR 2017, 453 (456), die keine Anhaltspunkte für eine Auseinandersetzung des EuGH mit den steuerverfassungsrechtlichen Argumentationen der Mitgliedstaaten sieht.

621 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.28; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–033 ff.; siehe auch *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, S. 3 (8, 15 ff.); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2007, 90 (94 f.); ausführlich *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, S. 45 ff. zu Wortlaut, Systematik und vergleichend zum WTO-Recht.

622 Sehr pointiert *Schön*, ZHR 2019, 393 (405), der Kommission und Rechtsprechung auf "einem Weg extensiver Selbstermächtigung" sieht.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ferenzsystem anhand der Grund- und Leitentscheidungen der Steuerordnung des betreffenden Mitgliedstaates fest, bildet er die Normalbelastung aus einer umfassenden Analyse aller vergleichbaren Steuerpflichtigen. Unerheblich ist, ob der Mitgliedstaat seine Steuerordnung fragmentiert und in vielen Einzelsteuergesetzen Subsysteme kodifiziert. Aus dem wirkungsbasierten Ansatz folgt, dass die Normalbelastung alle zu einem gemeinsamen System zählenden Subsysteme umfasst.[623] Im zweiten Schritt wird aus der begünstigenden Abweichung vom festgestellten Referenzrahmen die *a priori* Selektivität gefolgert.[624] Dafür müssen die begünstigten Steuerpflichtigen in vergleichbarer rechtlicher und tatsächlicher Situation wie andere nicht begünstigte Steuerpflichtige sein.[625] Durch den Bezug dieser Vergleichbarkeit auf das übergreifende Steuersystem wird das Kriterium zirkulär.[626] Die Vergleichbarkeit muss sich schon zwingend aus der Zugehörigkeit zum gemeinsamen Referenzsystem ergeben. Bei Annahme eines Vorteils wird die Selektivität zu einer selbsterfüllenden Prophezeiung. Freilich kann über die dritte Stufe der Prüfung noch eine Rechtfertigung über die Grund- und Leitprinzipien des Steuersystems erfolgen. Hier ist aber fraglich, inwieweit dies nicht bereits über die Berücksichtigung im Rahmen der Ermittlung der Normalbelastung hätte erfolgen können.[627]

623 *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, S. 106 (119).

624 Kritisch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, S. 57, die darin die Gefahr einer zu formalen Betrachtung sieht.

625 So EuGH, Urt. v. 19.12.2018, Rs. C-374/17 (A-Brauerei), Rn. 36; EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free), Rn. 57; EuGH, Urt. v. 22.06.2006, Rs. C-182/03 (Belgien Forum 187), Rn. 119.

626 In diese Richtung auch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, S. 61 ff. Vergleichbarkeitsprüfung nicht überzeugend, da Begünstigung und Selektivität dann nicht auseinandergehalten werden können; vgl. auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.32, eine gesonderte Vergleichbarkeitsprüfung sei redundant.

627 *Schön*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 21 (30); *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 431 f.; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, S. 59 f.; pointiert *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, S. 96 f., der die Rechtfertigungsprüfung als "tautologisch" bezeichnet; *López López*, EStAL 2010, 807 (817); differenzierend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.33, nur bei Zielen wie der Rechtsanwendungsgleichheit in der Verzugspraxis und der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung kann Rechtfertigung eine Rolle spielen.; generell kritisch zur Rechtfertigungsprüfung *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, S. 99 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Der so entstandene gleichheitsrechtliche Prüfungsansatz ist in der Literatur aufgegriffen worden. Zum Teil wird darüber hinaus sogar eine Aufgabe der Vorteilsprüfung gefordert.[628] Ob mit oder ohne Aufgabe der Bestimmung einer Normalbelastung, jeglicher Form der gleichheitsrechtlichen Diskriminierungsprüfung stehen erhebliche Gegenargumente entgegen. Die Umbildung des Beihilfenrechts in eine Vergleichbarkeitsprüfung kann schon deshalb nicht überzeugen, weil der Europäische Gerichtshof den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 20 GrCh neben Bedenken hinsichtlich des Anwendungsbereichs – aus Rücksicht auf die Fiskalhoheit der Mitgliedstaaten – nicht anwendet.[629] Bei einem gleichheitsrechtlich fundierten Prüfungsansatz des Beihilfenrechts kommt erschwerend hinzu, dass die vielfältigen, innerhalb der gleichheitsrechtlichen Prüfung akzeptierten Rechtfertigungsgründe im Rahmen des Beihilfenrechts nicht angewandt werden können. Dies trifft insbesondere sozial-, wirtschafts- und wettbewerbspolitische Gründe.[630] Damit wäre ein noch stärkerer Eingriff in die Fiskalhoheit der Mitgliedstaaten verbunden als bei Anwendung des auch deswegen nicht zum Tragen kommenden allgemeinen Gleichheitssatzes.

Weiter wird auch das Verhältnis zu den Grundfreiheiten erheblich gestört.[631] Die Grundfreiheiten sind nach klassischem Verständnis Diskriminierungsverbote, die an grenzüberschreitende Sachverhalte anknüpfen.[632] In ihrer heutigen Funktion sind sie zwar nicht mehr auf die Ausländerdis-

628 *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 25 ff.; *Lang*, IStR 2010, 570 (576 f.); *Lang*, in: Lüdicke, Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts, S. 85 (95 ff.); zur Kritik daran siehe ausführlich *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, S. 66 ff.; ebenfalls aA *Zorn*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 61 (62); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.33.

629 Zur Nichtanwendung des Art. 20 GrCh im direkten Steuerrecht siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 16.

630 Vgl. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.23, der von externen Zielen spricht; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 97 f.; aA *López López*, EStAL 2010, 807 (815).

631 Zur Grundsätzlichen Unterscheidung von Beihilfenrecht und Grundfreiheitsverstößen *Wattel*, in: Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, S. 59 (60); ausführlich *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa, Research Handbook Taxation, S. 450 (453 ff.).

632 *Streinz*, Europarecht, Rn. 830; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 81.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

kriminierung beschränkt, diese bildet aber weiterhin den Kernbereich.[633] Zudem unterliegen Beschränkungen der Grundfreiheiten einer ausgefeilten Rechtfertigungsprüfung.[634] Wird das Beihilfenrecht weiter zu einem umfassenden Diskriminierungsverbot umgeformt, ergeben sich vielfältige Konfliktfelder.[635] Das Beihilfenrecht ist weder auf grenzüberschreitende Sachverhalte, noch auf eine Diskriminierung von Ausländern beschränkt.[636] Auch die Rechtfertigungsmöglichkeiten stehen weitgehend im Ermessen der Kommission. Regelmäßig dürfte bei einer solch umfassenden Auslegung des Beihilfenverbots eine Grundfreiheitsbeschränkung auch zu einem Beihilfenverstoß führen.[637] Ausnahmen bilden die Fälle, in denen die Ausländer einer Sonderbelastung ausgesetzt sind, also die Inländerbesteuerung die Normalbelastung darstellt.[638] Hinsichtlich der konträren Rechtsfolgen[639] sollte daher eine Auslegung bevorzugt werden, die den Überschneidungsbereich nicht übermäßig vergrößert. Sieht man von den weitergehenden Problemen des Verhältnisses der grundfreiheitsrechtlichen Rechtfertigung zum Beihilfenverbot ab, zeigt sich hier bereits eine Friktion der weiten Lesart des Europäischen Gerichtshofs. Deshalb ist die Diskri-

633 Vgl zur Entwicklung vom reinen Diskriminierungsverbot zum Beschränkungsverbot *Streinz*, Europarecht, Rn. 830 ff.; *Classen/Nettesheim*, Europarecht, § 22 Rn. 3.

634 *Streinz*, Europarecht, Rn. 855 ff.; *Classen/Nettesheim*, Europarecht, § 3 Rn. 11 f.

635 Zur Annäherung des beihilfenrechtlichen Diskriminierungstests an die Diskriminierungsprüfung der Grundfreiheiten siehe *Wattel*, in: Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, S. 59 (68); *Wattel*, World Tax Journal 2013, 128 (134) siehe auch S. 133 aE: Selektivität und Diskriminierung seien konzeptionell identisch.; vertiefend die Annäherung der Prüfungsmethoden analysierend *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships, S. 468 ff.

636 *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa, Research Handbook Taxation, S. 450 (454).

637 Sehr deutlich *GA Kokott*, Schlussanträge v. 02.07.2009, Rs. C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione autonoma della Sardegna), Rn. 133 f., die nach Wiedergabe der auf eine Diskriminierungsprüfung hinauslaufenden Selektivitätsfomel darauf hinweist, dass sich damit dieselben Frage wie im Rahmen der Grundfreiheiten stellen; siehe dazu ein Beispiel von *Quigley*, in: Biondi/Eeckhout/Flynn, The Law of State Aid in the European Union, S. 216 f.

638 *Luja*, EStAL 2010, 161 (164); Eine weitere Ausnahme bilden die Fälle ohne Unternehmensbezug. Hier können nur die Grundfreiheiten einschlägig sein. Siehe dazu *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa, Research Handbook Taxation, S. 450 (454).

639 Rückforderung der Beihilfe vs. Erstreckung der Begünstigung auf die diskriminierten Fälle; zu diesem Problem siehe *Galdino*, EStAL 2019, 510 (514 f.); ausführlich *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa, Research Handbook Taxation, S. 450 (459 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

minierungsprüfung aus gesetzessystematischen Gründen nicht zur Bestimmung von Beihilfen geeignet.

2. Eigenständigkeit der Vorteilsprüfung

Für eine Auslegung des steuerlichen Beihilfenrechts, die ein ausgewogenes Verhältnis zwischen der bei den Mitgliedstaaten verbliebenden Fiskalhoheit und den Binnenmarktzielen des Beihilfenrechts herstellt, ist eine Trennung zwischen Vorteil und Selektivität unerlässlich.[640] Zuerst muss auf erster Stufe aus der Analyse des mitgliedstaatlichen Steuersystems eine begünstigende Steuerregelung festgestellt werden. Dies ist Aufgabe der Vorteilsprüfung. Erst danach stellt sich die Selektivitätsfrage[641]: Wird der Vorteil nur bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen zuteil? Zwischen Vorteil und Selektivität darf es keinen Wechselwirkungsautomatismus geben. Es gibt Vorteile, die nicht selektiv sind und selektive Regelungen, die keinen Vorteil im Sinne des Beihilfenrechts darstellen.[642]

3. Vergleichend zum Vorteil

Das mitgliedstaatliche Steuersystem muss Ausgangspunkt der Bestimmung sein, ob eine begünstigende Abweichung von der Normalbesteuerung vorliegt. Dazu ist die vom Europäischen Gerichtshof im Rahmen der Selektivitätsprüfung entwickelte Vergleichbarkeitsprüfung mit einer objektiven Bestimmung der mitgliedstaatlichen Besteuerungsprinzipen zu kombinieren.[643] So lässt sich die besondere Stärke der Vergleichbarkeitsprüfung

640 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–097; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.30.

641 *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, S. 3 (23); siehe auch *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, S. 106 (121) die unspezifische Begünstigung bestimmter Produktionsfaktoren könne noch nicht als Beihilfe zugunsten bestimmter Unternehmen eingeordnet werden.

642 Zumindest zum ersten Teil der Aussage zustimmend *Schön*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 21 (29).

643 Allgemein zur Übertragung der Selektivitätsgesichtspunkte aus dem Prüfungsansatz des EuGH in die Vorteilsprüfung siehe *Schön*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 21 (28 ff.), der mit weiteren Argumenten ausführt warum die Frage nach dem Normalmaß der

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

nutzbar machen, besonders souveränitätsschonend an vorgefundene Maßstäbe anzuknüpfen und unabhängig von der verwendeten Regelungstechnik zu funktionieren. Gleichzeitig liefert die objektive Bestimmung des mitgliedstaatlichen Steuersystems den für eine Vergleichbarkeitsprüfung notwendigen Maßstab. Zudem ist das Besteuerungsprinzip Fixpunkt für die Bestimmung, ob eine vom Beihilfenrecht erfasste Begünstigung oder eine beihilfenrechtlich nicht relevante Sonderbelastung[644] vorliegt. Konkret heißt das: Ist zweifelhaft, ob verschiedene Steuerpflichtige zu einem gemeinsamen Referenzsystem gehören, muss die rechtliche und tatsächliche Vergleichbarkeit hinsichtlich des obersten Systemprinzips festgestellt werden. Entscheidungserheblich ist diese Vergleichbarkeitsprüfung vor allem, wenn eine steuergesetzübergreifende Referenzrahmenbildung angestrebt wird. Steht die Zugehörigkeit zu demselben Referenzsystem fest, ist objektiv anhand der mitgliedstaatlichen Steuervorschriften das für die streitgegenständliche Steuernorm maßgebliche spezifische Besteuerungsprinzip zu ermitteln. Dazu muss an die geltende mitgliedstaatliche Belastungsentscheidung angeknüpft werden. Ohne tatsächliche Umsetzung sind als ideal empfundene Systemausprägungen weder zugunsten noch zulasten des Mitgliedstaats zu berücksichtigen. Ist keine besondere bereichsspezifische Ausprägung vorhanden, kann auch das Systemziel maßgeblicher Belastungsmaßstab sein. Nicht verwechselt werden darf das bereichsspezifische Besteuerungsprinzip mit dem Maßnahmenziel der beihilfenverdächtigen Norm. Anhand des so ermittelten (bereichsspezifischen) Besteuerungsprinzips ist die Vergleichbarkeitsprüfung vorzunehmen. In den Fällen, in denen verschiedene Steuerpflichtige hinsichtlich des Besteuerungsprinzips nicht in rechtlich oder tatsächlich vergleichbarer Situation sind, kann die abweichende steuerliche Behandlung keinen Vorteil darstellen. Das Beihilfenrecht kann dem steuerlich souveränen Mitgliedstaat nicht zum Vorwurf machen, hinsichtlich der Belastungsentscheidung ungleiche Steuerpflichtige nicht gleich behandelt zu haben. Liegt eine Ungleichbehandlung vor und

Besteuerung innerhalb des Vorteils zu prüfen ist; allgemein zu einer solchen Verschiebung von der Selektivität in die Vorteilsprüfung *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 455 ff., der allerdings gleichzeitig eine andere Ausgestaltung fordert.

644 Dazu *Schön*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 21 (36 f.); die Ausgrenzung der Sonderbelastung aus dem Beihilfentatbestand ist gleichwohl nicht unumstritten, siehe *Schön*, in: FS Mestmäcker, S. 437 (455 ff.) mit einem Plädoyer für die analoge Anwendung des Beihilfentatbestandes auf bestimmte Sonderbelastungen.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

weicht die beihilfenverdächtige Norm begünstigend vom maßgeblichen Besteuerungsprinzip ab, ist der Vorteil festgestellt.

a) Doppelte Vergleichbarkeitsprüfung

Dieser Prüfungsansatz läuft letztlich auf eine doppelte Vergleichbarkeitsprüfung hinaus. Der Vergleich hinsichtlich des übergeordneten Systemziels hat regelmäßig nur eine Orientierungsfunktion. Das Referenzsystem besteht aus allen Normen, denen Steuerpflichtige unterliegen, die im Hinblick auf die Regelungsziele des Steuersystems vergleichbar sind.[645] Der Mitgliedstaat soll nicht durch eine formell fragmentierte Steuerrechtsordnung das Referenzsystem verengen können.[646] Dieser Ansatz kann – muss aber nicht – über Einzelsteuergesetze hinausgehen.[647] Aus dem so ableitbaren Referenzsystem ist die zur Beurteilung der fraglichen Norm maßgebliche Systementscheidung zu entnehmen. Damit ist nicht das Maßnahmenziel der zu untersuchenden Steuerregelung gemeint, sonst bestünde die Gefahr, nur die kohärente Umsetzung von Begünstigungen zu prüfen.[648] Ist die grundlegende Belastungsentscheidung herausgearbeitet, kann anhand dieses Bezugspunktes die gleichheitsrechtlich strukturierte Vorteilsprüfung vorgenommen werden.[649] Auf diese Art kann eine beihilfenrechtlich relevante Ungleichbehandlung unabhängig von der verwendeten Regelungstechnik festgestellt werden. Der relative Prüfungsmaßstab beurteilt die mitgliedstaatlichen Steuersysteme nach ihren Wirkungen, ohne zugleich die mitgliedstaatliche Prärogative bei der Festsetzung des steuerlichen Normalmaßstabs in Frage zu stellen.

---

645 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.29; allerdings im Rahmen der Selektivität *Zorn*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 61 (63).

646 Vgl. *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–067; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.29.

647 Siehe dazu (allerdings im Rahmen der Selektivität) *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 186.

648 Siehe dazu bereits oben Kapitel 4:C.I.2 ab S. 125.

649 Zur gleichheitsrechtlich strukturierten Ermittlung des Vorteils siehe *Schön*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 21 (32), der dies als "eine Art selbstreferentieller Prüfung" bezeichnet; siehe dazu auch *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, S. 118 ff., der diesen Gedanken ähnlich unter dem Schlagwort "Folgerichtigkeit" entwickelt.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

b) Ermittlung des Besteuerungsprinzips und der Normalbelastung

Schwierigkeit und Kernstück der Vorteilsprüfung bleibt die Bestimmung des Normalmaßes der Besteuerung aus den geltenden Besteuerungsprinzipen. Dies ist aus zwei Gründen unerlässlich: Zum einen, weil es als Bezugspunkt der Vergleichbarkeitsanalyse die Feststellung der Vergleichbarkeit erst möglich macht. Zum anderen kann nur derart die notwendige Normalbelastung festgestellt werden.[650] Denn die gesetzliche Regelungstechnik kann kein ausschlaggebendes Kriterium zur Bestimmung der Normalbelastung sein, andernfalls würde der wirkungsorientierte Ansatz des Beihilfenrechts aufgegeben.[651] Am überzeugendsten ist die Orientierung an den vom Mitgliedstaat verfolgten Besteuerungsprinzipien.[652] Einfach ist dies in Fällen, in denen sich bei objektiver Betrachtung ein solches aus dem mitgliedstaatlichen Steuerrecht ermitteln lässt. Lässt sich hingegen kein konsistent verfolgtes Besteuerungsprinzip ermitteln oder zeichnet sich die Steuer durch Prinzipienlosigkeit bzw. durch konfligierende Prinzipien aus, kommt auch dieser Ansatz an seine Grenzen. Letztlich ist die Lösung dieser Problematik im Kompetenzkonflikt zwischen Fiskalhoheit und Beihilfenverbot zu suchen. Im nicht zu lösenden Zweifelsfall muss der Fiskalhoheit Vorrang vor dem Beihilfenverdikt gegeben und statt eines Vorteils eine Sonderbelastung angenommen werden. Der EU steht dann mit Art. 116 AEUV eine andere Kompetenz zum Schutz des Binnenmarktes offen.[653]

Entscheidend ist, an die bei objektiver Betrachtung vom Mitgliedstaat tatsächlich verfolgten Besteuerungsprinzipien anzuknüpfen. Es kann Fälle geben, in denen die beihilfenrechtlich zu prüfende Norm einem Besteuerungsideal entspricht, das von dem betreffenden Mitgliedstaat nicht konsistent als Prinzip verfolgt wird.[654] In diesen Fällen darf die Annahme einer Begünstigung nicht ausgeschlossen werden. So wenig wie ein europarechtlicher Maßstab bei der Beurteilung der mitgliedstaatlichen Besteuerungssysteme angelegt werden kann, so wenig taugt ein nicht verfolgtes

650 Zur Notwendigkeit eines Normalmaßes siehe schon Kapitel 4:C.II.1 ab S. 128.
651 So aber *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, S. 15.
652 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.29.
653 Vgl. dazu *GA Geelhoed*, Schlussanträge v. 18.09.2003, Rs. C-308/01 (GIL Insurance), Rn. 77.
654 Siehe dazu auch *Diffring*, Umwandlung von Forderungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, S. 172 f.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Besteuerungsideal zur Bestimmung der Normalbelastung.[655] Es ist gerade an das objektiv vorhandene Steuersystem anzuknüpfen.[656] Eng verknüpft mit dieser Problematik ist die Beurteilung von Missbrauchsvermeidungsnormen und ihren Rückausnahmen. Ausschlaggebend ist, ob die Rückausnahme eine Rückkehr zum Belastungsprinzip, also zur Normalbelastung, darstellt und somit kein Vorteil sein kann.[657] Zum Teil wird gefordert, die Rückausnahme selbst müsse kohärent umgesetzt sein.[658] Nur eine nicht selektive, sondern ihrerseits umfassende Rücknahme der überschießenden Wirkungen stelle keinen Vorteil dar.[659] Der Ansatz kann bei genauerer Prüfung nicht bestehen, da sich eine solche Vorgehensweise an der Regelungstechnik orientiert. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung kann auch eine Sonderlast für diejenigen Fälle vorliegen, in denen keine erhöhte Missbrauchsgefahr vorliegt und die nicht von der tatbestandlichen Rückausnahme erfasst sind. Das muss selbst dann gelten, wenn nur für ein einzelnes Unternehmen eine Ausnahme von der Sonderbelastung vorgesehen wird.[660] Andernfalls würde die Regelungstechnik durch die Hintertür entscheidend einwirken und zugleich zu einer beihilfenrechtlichen Pflicht zur kohärenten Missbrauchsabwehr führen. Wenn es aber schon im Ermessen des Mitgliedstaates steht, ob er Sonderbelastungen zur Missbrauchsabwehr einführt, dann muss dies auch für die Reichweite der Umsetzung gelten. Reichweite und Kohärenz der Rückausnahme bleiben aber insoweit

655 *Lang*, in: Lüdicke, Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts, S. 85 (95), steht allerdings im Folgenden der Bestimmung der Normalbelastung generell ablehnend gegenüber; in diese Richtung auch *Diffring*, Umwandlung von Forderungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, S. 172 f.

656 Siehe dazu EuG, Urt. v. 04.02.2016, Rs. T-287/11 (Heitkamp BauHolding), Rn. 108 danach seien nicht einmal verfassungsrechtliche Zweifel am Besteuerungsprinzip geeignet, dessen Heranziehung zur Bildung des Referenzsystems auszuschließen; Vorsicht ist daher bei Forderungen geboten, die eine Idealausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips zum Referenzmaßstab erheben, auch wenn die Verfolgung durch den Steuergesetzgeber gerade nicht hinreichend deutlich wird; so aber *Drüen*, DStR 2011, 289 (291-293) für die Beurteilung des § 8c Abs. 1a KStG; siehe auch *Hey*, StuW 2010, 301 (309), die das objektive Nettoprinzip bei der Beurteilung von § 8c Abs. 1a KStG heranzieht; siehe auch zum Sanierungserlass *Hageböke*, DK 2015, 310 (315), der zwar abstrakt das konkrete nationale Steuerrecht zum Referenzsystem erhebt, jedoch zu idealistisch das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip als Referenzsystem ansieht.

657 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.29.

658 Vgl. *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 619 f.

659 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 619 f.

660 Wobei in solchen Fällen regelmäßig der Charakter als Sonderbelastung fraglich sein dürfte.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

bedeutsam, als im konkreten Fall aus ihren Wirkungen Rückschlüsse auf das tatsächlich verfolgte Besteuerungsprinzip gezogen werden müssen.[661] Bei der Frage, ob überhaupt eine überschießende Anti-Missbrauchsklausel oder ein grundlegendes Belastungsprinzip vorliegt, wird die Kohärenz des Systems von Missbrauchsvermeidung und Rückausnahme entscheidungsrelevant.

Werden einander widersprechende Besteuerungsprinzipien miteinander kombiniert oder wird die Prinzipienlosigkeit zum Belastungsprinzip, ist die prinzipienorientierte Bestimmung der Normalbelastung zum Scheitern verurteilt. Ebenso kann es Fälle geben, in denen die erkennbar verfolgten Prinzipien zu keiner Lösung beitragen können. Steuersatzunterschiede sind ein eingängiges Beispiel. Einer quantitativen Analyse als letztes Mittel zur Bestimmung der Normalbelastung stehen in diesen Fällen erhebliche Gegenargumente entgegen.[662] Abgesehen von ganz klaren Fällen hängt es letztlich vom Zufall oder vom Zeitpunkt der Betrachtung ab. Die Verteilung der Anwendungsfälle dürfte im Regelfall nicht statisch, sondern dynamisch sein und von der wirtschaftlichen Entwicklung im Mitgliedstaat abhängen. Bei bestimmten Regelungen müssen Ausweich- und Anpassungseffekte der Steuerpflichtigen beachtet werden. Deshalb ist die quantitative Analyse nur in eindeutigen Fällen überhaupt in Betracht zu ziehen. Ansonsten ist die richtige Auslegung im Kompetenzkonflikt zwischen der mitgliedstaatlichen Fiskalhoheit und der Schutzkompetenz der EU für den Binnenmarkt zu suchen. Im Zweifel sollte kein Vorteil, sondern eine Sonderbelastung angenommen werden. Andernfalls müsste die Fiskalhoheit der Mitgliedstaaten (sofern die Voraussetzungen der Selektivität vorliegen) bereits in Zweifelsfällen zurücktreten. Die fehlende Erfassung der Sonderbelastungen im Beihilfentatbestand[663] sollte nicht zu Lasten der Mitgliedstaaten gehen. Eine sehr extensive Auslegung des Beihilfenverbots ist wegen der EU-Kompetenz

661 Vgl. dazu *Schön*, in: JbFSt 2011/2012, S. 119 (125 f.), der in der ursprünglichen Ausgestaltung des § 8c KStG eine Steilvorlage für die Annahme einer Beihilfe sieht und einen ausgewogeneren und am Missbrauchsziel orientierten Tatbestand als Lösung des Problems ansieht.

662 *Lang*, in: Lüdicke, Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts, S. 85 (96); aA *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.29.

663 *GA Geelhoed*, Schlussanträge v. 18.09.2003, Rs. C-308/01 (GIL Insurance), Rn. 77; aA *Schön*, in: FS Mestmäcker, S. 437 (455 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

aus Art. 116 AEUV nicht nötig.[664] In Zweifelsfällen muss somit darauf zurückgegriffen werden.

4. Eigenständiger Bedeutungsgehalt von „bestimmten Unternehmen"

Die weitergehende Frage nach der Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige lässt sich nicht durch eine Vergleichbarkeitsprüfung beantworten. Schon der Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV impliziert eine darüber hinausgehende Bedeutung des Selektivitätskriteriums. Dies ist vor dem Hintergrund der wettbewerbsrechtlichen Fundierung des Beihilfenrechts und der ökonomischen Logik der Besteuerung und ihrer Folgen überzeugend. Das Beihilfenrecht schützt die Wettbewerbsfähigkeit der Europäischen Union und bezweckt nicht den Schutz der Mitgliedstaaten vor Steuerwettbewerb untereinander. Eine restriktivere Handhabung des Selektivitätskriteriums verlangt auch die Kompetenzabgrenzung zwischen Union und Mitgliedstaaten und innerhalb der Union zwischen Kommission und Rat. Es zeigt sich dabei, dass je enger eine Steuerbegünstigung wirkt und je größer der Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit ausfällt, desto stärker tragen die ökonomischen und kompetenziellen Gesichtspunkte die Annahme der Selektivität.[665] Je enger der Bezug zu einzelnen Unternehmen besteht, desto geringer ist der mit dem Beihilfenverdikt verbundene Eingriff in die Fiskalhoheit des Mitgliedstaats und desto stärker trägt die ökonomische Ratio die Parallele zwischen Steuerverschonung und subventionierender Fiskalbeihilfe.[666] Rechtlicher Anhaltspunkt für eine An-

664 Siehe dazu auch *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, S. 32 ff.

665 Für eine Abstufung der Kontrolldichte in Abhängigkeit vom Grad der Unternehmens- oder Branchenspezifität *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.30; in diese Richtung geht auch der "Faktor-Ansatz" von *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 500 ff. wenn auch mit abweichender Ausgestaltung; vgl. allgemein zum Beihilfenrecht *Schwalbe*, in: MüKo Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 118, der den Grad der Selektivität auch im nichtsteuerrechtlichen Bereich als Gradmesser zur Beurteilung einer möglichen Wettbewerbsverfälschung ansieht.

666 Vgl. dazu auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.30, der in einer variablen Kontrolldichte die angemessene Balance zwischen der Souveränität der Mitgliedstaaten und dem Schutz des Binnenmarktes sieht; ebenfalls eine abgestufte Kontrolldichte fordernd *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 181–196, allerdings bezogen auf die Anknüpfung an die Intensität des grenzüberschreitenden Bezugs der Regelung.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

wendung des Selektivitätskriteriums kann dabei die Tatbestandsalternative „Produktionszweige" bieten. Die Reichweite dieses Begriffes ist zumindest semantisch nicht eindeutig: Sie kann sich irgendwo zwischen Produktionssektor und Einzelunternehmen bewegen, verlangt aber zumindest einen gewissen Branchenbezug.[667] Das muss äußere Grenze des Beihilfenbegriffs sein und bedeutet zugleich, dass nicht aus jedem Tätigkeitsbezug zwingend Selektivität folgen muss. Je enger die Begünstigung, desto geringer muss der Tätigkeitsbezug sein. Die Begünstigung kann auch so eng gefasst sein, dass ein Tätigkeitsbezug obsolet erscheint. Umgekehrt gilt dies jedoch nicht: Ein klarer Tätigkeitsbezug verringert nicht die Anforderung an die Zielgenauigkeit des Begünstigungszuschnitts. Die Begünstigung spezifischer Tätigkeiten kann ökonomisch gerechtfertigt sein.

a) Ökonomische Perspektive

Die ökonomische Logik der Einbeziehung von Steuerverschonungen in den Tatbestand der Beihilfe ist auf den ersten Blick einleuchtend. Verschont ein Mitgliedstaat einzelne Unternehmen von Abgaben, dann wirkt dies wie eine Subvention. Bei näherer Betrachtung schwindet der Zusammenhang zwischen Subvention und Steuervergünstigung mit zunehmender Breite des Anwendungsbereichs steuerlicher Normen. Aus subventionsähnlichen Steuervergünstigungen für einzelne Unternehmen wird Steuerwettbewerb. Dessen Verhinderung, zumindest soweit er „unfair" geführt wird, mag aus unterschiedlichsten Gründen Ziel von Kommission und Mitgliedstaaten sein. Die beihilfenrechtliche Ratio lässt sich jedoch nicht direkt gegen Steuerwettbewerb in Stellung bringen. Bei genauerer Betrachtung fördert Steuerwettbewerb und die damit verbundene Absenkung des Steuerniveaus die Gesamtwirtschaftsleistung der Europäischen Union. Selbst wenn die Outputmaximierung nur mittelbares Ziel des Beihilfenrechts ist und primär der Schutz vor staatlich bedingten Verzerrungen des unternehmerischen Wettbewerbs bezweckt wird[668], kann für das Steuerrecht nur gelten: Der

667 Ebenso einen Tätigkeitsbezug fordernd *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–108; *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, S. 106 (127 f.).

668 Dazu näher *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 22 f.; *Behrens*, in: B/B/H, Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 158; siehe *Schön*, in: DStJG 23 (2000), S. 191 (193 f.) zur effizienten Ressourcenallokation als wohlfahrtsökonomisches Ziel des Primärrechts, dem auch das Beihilfenrecht dient.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

von der Fiskalhoheit in jedem Fall gedeckte Besteuerungszugriff ist bereits ein wettbewerbsverzerrender Eingriff der Mitgliedstaaten. Das Primärziel eines staatlich unbeeinflussten Unternehmenswettbewerbs ist im Steuerrecht daher unerreichbar.[669] Deshalb ist es überzeugend, im Abgabenrecht die Auslegung des Tatbestandes an der – sonst nur mittelbar verfolgten – ökonomischen Ratio auszurichten.

Steuerwettbewerb wird entweder wegen seiner effizienzsteigernden Wirkungen befürwortet oder aus Gerechtigkeitsgründen wegen seines negativen Einflusses auf staatliche Umverteilungsziele abgelehnt.[670] Die EU und ihre Mitgliedstaaten sind frei, sich in diesem Konflikt politisch zu positionieren. Das Beihilfenrecht hingegen ist mit seiner ökonomischen Ratio eher dem Ziel der Effizienzsteigerung zugeneigt. Entscheidend ist die steuersenkende Tendenz des Steuerwettbewerbs. Durch die geringere Steuerbelastung reduzieren sich die steuerbedingten Nettowohlfahrtsverluste (*deadweight loss*).[671] Der wirtschaftliche Gesamtoutput[672] dürfte daher durch Steuerwettbewerb steigen.[673] Gleichzeitig trägt der Steuerwettbewerb zu einer größeren regionalen Allokationseffizienz bei.[674] Das Beihilfenrecht bezweckt daher nicht die Verhinderung von Steuerwettbewerb, selbst wenn er „unfair" sein sollte.[675] Die Verhinderung des Steuerwettbewerbs ist den Mitgliedstaaten möglich, bleibt aber der weitergehenden Harmonisierung

669 Missverständlich daher *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, S. 111, der vom beihilfenrechtlichen Gebot der diskriminierungsfreien Besteuerung schreibt.

670 Guter Überblick dazu bei *Schön*, EC Tax Review 2000, 90 (92-95) mwN zu den jeweiligen Positionen; auf Deutsch *Schön*, in: DStJG 23 (2000), S. 191 (198 ff.).

671 Jede Form der Besteuerung verändert das Pareto-Optimum *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, S. 149; generell zum Nettowohlfahrtsverlust *Vermeend/van der Ploeg/Timmer*, Taxes and the economy, S. 31.

672 Zum Gesamtwohlfahrtsstandard als Ziel des Beihilfenrechts siehe *Behrens*, in: B/B/H, Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 159.

673 Zur Wohlfahrtssteigerung durch Steuerwettbewerb siehe *Menck/Mutén*, Europäische Steuerpolitik für mehr Wachstumseffizienz, S. 36; *Steichen*, in: Schön, Tax Competition in Europe, S. 23 (78 f.).

674 Vgl. *Feld*, ORDO 2003, 289 (305).

675 Siehe auch *Vanistendael*, in: DStJG 23 (2000), S. 299 (308 ff.) das Beihilfenverbot beziehe sich gerade nicht auf den Wettbewerb zwischen Staaten, außerdem sei das Abgabensystem nur ein Faktor der Niederlassungsentscheidung von Unternehmen; aA *Mors*, in: Schön, Tax Competition in Europe, S. 133 (145) nur wegen der unterschiedlichen Tatbestandsmerkmale des Code of Conducts und des Beihilfenrechts sei trotz gleichem Ziel nicht jeder Fall von beiden Regelungen erfasst.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der Steuersysteme vorbehalten.[676] Dieser Befund steht im scharfen Kontrast zu den tatsächlichen Entwicklungen, die das steuerliche Beihilfenrecht in den vergangenen Jahren erfahren hat. Spätestens seit der Gibraltar-Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes[677] hat das politische Ziel, schädlichen Steuerwettbewerb zu verhindern, nicht mehr nur das „Ob" des Tätigwerdens der Kommission beeinflusst. Vielmehr beeinflusst das politische Ziel auch das „Wie" der Auslegung des Beihilfenverbots in Steuersachen.[678] Der Generalanwalt hat sich in seinen Schlussanträgen zum gibraltarischen Steuersystem noch gegen eine solche Ausweitung des Beihilfenbegriffs ausgesprochen.[679] Auch das Gericht der Europäischen Union ist in der Folgezeit weiterhin kritisch mit dem neuen Beihilfenansatz der Kommission[680] umgegangen und hielt an einem strengeren Selektivitätsverständnis fest, die entsprechenden Urteile wurden jedoch durch den Europäischen Gerichtshof aufgehoben.[681] Neben dieser ersten Ausweitungsstufe der Auslegung des Beihilfenrechts ist mit den Kommissionsentscheidungen gegen Luxemburg[682], Niederlande[683] und Irland[684] wegen Verrechnungspreisvorabsprachen und der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen eine weitere Entwicklungsstufe eingeläutet.[685] Flankierend zu den BEPS-Bemühungen der OECD[686] sieht die Kommission auch Abweichungen vom OECD-Fremdvergleichsgrundsatz – unabhängig von dessen innerstaatlicher Im-

676 *Quigley*, in: Biondi/Eeckhout/Flynn, Law of State Aid, S. 207 (217); kritisch *Steichen*, in: Schön, Tax Competition in Europe, S. 23 (79) Steuerharmonisierung sei nicht Pareto-Optimal.

677 EuGH, Urt. v. 15.11.2011, Rs. C-106/09 P u.a. (Gibraltar).

678 Ausführlich zu der Entwicklung *Traversa/Flamini*, EStAL 2015, 323.

679 *GA Jääskinen*, Schlussanträge v. 07.04.2011, Rs. C-106/09 P u. a. (Gibraltar), Rn. 134, 140; zustimmend *Luja*, Intertax 40 (2012), 120 (131).

680 Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

681 Exemplarisch EuG, Urt. v. 07.11.2014, Rs. T-219/10 (Autogrill España); EuG, Urt. v. 07.11.2014, Rs. T-399/11 (Santander); aufgehoben durch EuGH, Urt. v. 21.12.2016, Rs. C-20/15 P u.a. (World Duty Free); dazu *Panci*, EStAL 2018, 353 (360 f.).

682 Europäische Kommission, C(2015)7152.

683 Europäische Kommission, C(2015)7143.

684 Europäische Kommission, C(2016)5605.

685 *Traversa/Sabbadini*, in: Haslehner/Kofler/Rust, EU Tax Law and Policy in the 21st Century, S. 107 (108, 119 ff.).

686 OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

plementierung[687] – als selektiven Vorteil an.[688] Sie geht sogar noch weiter, wenn sie anerkannte (aber unübliche) Fremdvergleichsmethoden, die zu geringen Gewinnen im betreffenden Mitgliedstaat führen, als beihilfenrechtlich relevanten Vorteil qualifiziert.[689] Wohl auch deshalb sah sich das Gericht der Europäischen Union in seinem Apple-Urteil zu dem Hinweis angehalten, dass aus Art. 107 Abs. 1 AEUV keine eigenständige Pflicht zur Einführung eines an die OECD-Methoden angelehnten Fremdvergleichs folgt.[690] Dies sah das Gericht der Europäischen Union in seinen Urteilen zu den Verrechnungspreisverständigungen von Fiat[691] und Starbucks[692] noch anders. Dort billigte es die Heranziehung des Fremdvergleichsgrundsatzes ohne Rücksicht auf dessen nationale Umsetzung, solange das Steuersystem des betreffenden Mitgliedstaats bei der Gewinnermittlung nicht zwischen integrierten und unabhängigen Unternehmen differenziere.[693] Für den Europäischen Gerichtshof ist eine solch abstrakte Heranziehung des mitgliedstaatlichen Steuersystems dagegen rechtsfehlerhaft.[694] Um einen beihilfenrechtlichen Vorteil festzustellen, müsse auf den im jeweiligen nationalen Recht verankerten Fremdvergleichsgrundsatz abgestellt werden.[695] Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung dürfte das Rechtsmittel der Kommission gegen das Urteil des Gerichts der Europäischen Union über die Verrechnungspreisverständigungen zwischen Irland und Apple[696] kaum Aussicht auf Erfolg haben. Denn unerwünschte Formen des Steuerwettbewerbs zu verhindern, mag ein politisches Ziel sein[697], es ist aber nicht

687 Zur Frage, ob eine Implementierung allein im Abkommensrecht ausreicht, *Cachia*, EC Tax Review 2017, 23 (24).

688 Europäische Kommission, C(2015)7152, Rn. 225 ff.; Europäische Kommission, C(2016)5605, Rn. 249 ff.; Europäische Kommission, C(2015)7143, Rn. 261 ff.; zu Recht kritisch *Forrester*, EC Tax Review 2018, 19 (31 f.); *Traversa/Sabbadini*, in: Haslehner/Kofler/Rust, EU Tax Law and Policy in the 21st Century, S. 107 (129 f.).

689 So zum Beispiel in Europäische Kommission, C(2015)7143, Rn. 283 ff.; aA EuG, Urt. v. 24.09.2019, Rs. T-760/15 u.a. (Starbucks).

690 EuG, Urt. v. 15.07.2020, Rs. T-778/16 u.a. (Apple), Rn. 221 f.

691 EuG, Urt. v. 24.09.2019, Rs. T-755/15 u.a. (Fiat).

692 EuG, Urt. v. 24.09.2019, Rs. T-760/15 u.a. (Starbucks).

693 EuG, Urt. v. 24.09.2019, Rs. T-755/15 u.a. (Fiat), Rn. 141 ff.; EuG, Urt. v. 24.09.2019, Rs. T-760/15 u.a. (Starbucks), Rn. 149 ff.

694 EuGH, Urt. v. 08.11.2022, Rs. C-885/19 P u.a. (Fiat), Rn. 91 ff.

695 Vgl. EuGH, Urt. v. 08.11.2022, Rs. C-885/19 P u.a. (Fiat), Rn. 91.

696 EuG, Urt. v. 15.07.2020, Rs. T-778/16 u.a. (Apple).

697 Siehe dazu ECOFIN Rat, ABl. v. 06.01.1998, C 2/1, Anhang 1; kritisch zur Logik der Bekämpfung von "unfairem" Steuerwettbewerb *Steichen*, in: Schön, Tax Competition in Europe, S. 23 (62).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Zweck des Beihilfenrechts.[698] Daher kann das Beihilfenrecht nicht *per se* gegen jede Form des unerwünschten Steuerwettbewerbs instrumentalisiert werden.[699] Gleichwohl können einige Ausprägungen des Steuerwettbewerbs eine Beihilfe darstellen. Der Wunsch nach Verhinderung des „unfairen" Steuerwettbewerbs sollte jedoch keine Auswirkung auf die Auslegung des Beihilfenverbots haben.[700]

Weitergehend ist zu beachten, dass jegliche Form der Gewinnbesteuerung verzerrend und damit ungleich auf die betroffenen Steuerpflichtigen wirkt.[701] Das gilt insbesondere, wenn ein gleichbleibender Steuersatz auf alle Steuerpflichtigen angewandt wird. Grund dafür ist die fehlende Besteuerung der freiwilligen Nichtausübung von Gewinnmöglichkeiten, also die Entscheidung des Steuerpflichtigen für Freizeit statt Produktivität.[702] Eine wohlfahrtsökonomisch optimale Steuer, die das Gut Freizeit unbesteuert lässt, müsste die besteuerten Güter mit Steuersätzen umgekehrt proportional zu den Preiselastizitäten der Nachfrage besteuern.[703] Damit wären güterspezifische und somit uneinheitliche Steuersätze zur Förderung des wohlfahrtsökonomischen Ziels des Beihilfenrechts am besten geeignet. Ähnliches folgt aus Überlegungen zur Steuerinzidenz. Nur Individuen können wirtschaftlich eine Steuer tragen, nicht aber rechtliche Gebilde wie Unternehmen.[704] Unternehmenssteuern können daher nur die (mittelbar) dahinter stehenden natürlichen Personen tragen.[705] Zumindest ein Teil

698 Siehe dazu jüngst EuG, Urt. v. 15.07.2020, Rs. T-778/16 u.a. (Apple), das trotz evident schädlichem Steuerwettbewerb durch Irland eine Beihilfe abgelehnt hat; vgl. dazu auch *Schön*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 21 (41), der bestimmte Formen des "unfairen" Steuerwettbewerbs eher als Fall des Verhaltenskodex zum schädlichen Steuerwettbewerb sieht denn als Beihilfe.

699 *GA Jääskinen*, Schlussanträge v. 07.04.2011, Rs. C-106/09 P u. a. (Gibraltar), Rn. 134.

700 Siehe *Quigley*, in: Biondi/Eeckhout/Flynn, The Law of State Aid in the European Union, S. 214-216; vgl. aber die Analyse bei *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–119 ff., der herausarbeitet, dass die Kommission gerade die extensive Auslegung des Selektivitätskriteriums zur Verhinderung des "unfairen" Steuerwettbewerbs instrumentalisiert; vgl. dazu auch *Fantozzi*, in: Schön, Tax Competition in Europe, S. 121 (129 f.).

701 *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, S. 158, siehe auch S. 230: Einkommensteuer ist Form der Konsumbesteuerung.

702 *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 152 ff.

703 *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, S. 160 f.; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 158.

704 *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, S. 247; *Vermeend/van der Ploeg/Timmer*, Taxes and the economy, S. 156.

705 *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 228.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der Steuern wird aber auf die diversen Vertragspartner umgewälzt, darunter die Kunden des Unternehmens. Bei einem einheitlichen Steuersatz für alle unternehmerischen Tätigkeiten wird denjenigen Unternehmen die Überwälzung in einem größeren Maße gelingen, deren Angebotselastizität größer ist als die Nachfrageelastizität ihrer Kunden.[706] Damit zeigt sich, einheitliche Steuersätze wirken auf bestimmte Unternehmen weniger stark als auf andere. Nach der Diskriminierungslogik des europäischen Gerichtshofs müsste dann eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Regelungsziele vergleichbarer Unternehmen und damit eine Beihilfe vorliegen. So weit kann die Fiskalhoheit der einzelnen Mitgliedstaaten nicht zurückgedrängt werden. Umgekehrt muss dann gelten, dass nicht jeglicher innerstaatliche Belastungsunterschied einen selektiven Vorteil darstellt. Es lässt sich nicht zweifelsfrei klären, ob die im Rahmen des Steuerwettbewerbs regelmäßig erfolgende Begünstigung von mobilem Kapital mit der Logik der elastizitätsinversen Besteuerung korreliert.[707] Hier muss aber der Bogen zur Kompetenzabgrenzung von Union und Mitgliedstaat gespannt werden. Nicht die Mitgliedstaaten müssen die Ausübung ihrer Fiskalhoheit rechtfertigen, sondern die EU-Organe ihren binnenmarktorientierten Eingriff in eben diese.

Das gilt, obwohl der Schutz unternehmerischen Wettbewerbs vor staatlichen Markteingriffen als primäres Schutzgut des Beihilfenverbots anzusehen ist. Die volkswirtschaftlich bestmögliche Ressourcenallokation ist nur ein mittelbares Ziel, welches Wettbewerbseingriffe des Staates nicht erlaubt, sondern über das Primärziel „Freiheit von staatlichen Markteingriffen" verfolgt. Tatbestandlich kann ein Eingriff auch dann nicht von Art. 107 Abs. 1 AEUV ausgenommen sein, wenn er zu einer verbesserten Ressourcenallokation führt.[708] Im nicht-steuerlichen Beihilfenrecht ist die Berücksichtigung erst bei der Genehmigungsentscheidung der Kommission durchaus nachvollziehbar.[709] Korrigierende staatliche Markteingriffe sind regelmäßig

706 *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, S. 249 f.; *Steichen*, in: Schön, Tax Competition in Europe, S. 23 (55 ff.).

707 Siehe aber *Gordon*, in: Cnossen, Taxing Capital Income in the European Union, S. 15 (26), der Steuern auf Kapitaleinkommen einen hohen Effizienzverlust attestiert und daher eine Nichtbesteuerung für optimal hält; *Vermeend/van der Ploeg/Timmer*, Taxes and the economy, S. 168.

708 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 22 f.; *Behrens*, in: B/B/H, Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 181 ff.

709 Kritisch *Schwalbe*, in: MüKo Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 111 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

nur *second-best* Lösungsansätze[710] mit komplexen ökonomischen Wechselwirkungen und tragen eine erhebliche Missbrauchsgefahr in sich. Durch die Berücksichtigung erst auf Ermessensebene (Art. 107 Abs. 3 AEUV) ist die Kontrolle der ökonomischen Rationalität durch die Einbeziehung der Kommission sichergestellt.[711] Eine Übertragung dieser Logik auf das steuerliche Beihilfenrecht müsste schon das Besteuerungsrecht des Mitgliedstaates in Frage stellen. Denn jedes Steuersystem wirkt in der Praxis allokations- und damit wettbewerbsverzerrend. Mit jeder beihilfenrechtlich nicht zu beanstandenden Ausübung der Fiskalhoheit sind Wettbewerbsverzerrungen verbunden, weshalb der Eingriff in den Wettbewerb kein alleiniges Kriterium für das steuerliche Beihilfenrecht sein kann. Hier zeigt sich der klare Unterschied zwischen dem (korrigierenden) Eingriff des Staates in einen von freien Akteuren gebildeten Marktmaßstab und dem im Steuerrecht erst durch den Mitgliedstaat zu bildenden Belastungsmaßstab, der nie staats- und verzerrungsfrei sein kann. Daher ist es im steuerlichen Beihilfenrecht nötig, erst bei klaren marktverzerrenden Begünstigungen für bestimmte tätigkeitsbezogen abgrenzbare Unternehmen Selektivität anzunehmen.

Am Ende bleibt die Erkenntnis: Je genauer ein Steuervorteil auf einzelne Unternehmen zugeschnitten ist, desto stärker trägt der Vergleich zwischen Steuervergünstigung und Beihilfe. Je breiter Steuerregelungen wirken, desto weniger kann die Europäische Kommission die wohlfahrtsökonomische Zweckrichtung des Beihilfenrechts gegen Steuernormen in Stellung bringen.

b) Kompetenzperspektive

Die Auslegung des Beihilfenverbots muss sich in die Kompetenzverteilung zwischen Europäischer Union und Mitgliedstaaten ebenso einfügen wie in die innereuropäische Kompetenzverteilung zwischen Kommission und Rat.[712] Auf erster Stufe muss die im Primärrecht verankerte Zuständigkeit der Union für den Schutz des gemeinsamen europäischen Binnenmarkts ins Verhältnis zu den bei den Mitgliedstaaten verbliebenen Hoheitsrechten gesetzt werden. Wenn die Binnenmarktkompetenz ein Einschreiten

710 Dazu *Schwalbe*, in: MüKo Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 139 ff.
711 Siehe *Bartosch*, in: Bartosch, EU-Beihilfenrecht, Art. 107 Abs. 3 AEUV, Rn. 8.
712 Zu dieser institutionellen Balance siehe *Jaeger*, in: Richelle/Schön/Traversa, State Aid Law and Business Taxation, S. 39 (42).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der Unionsorgane rechtfertigt, muss im zweiten Schritt die Abgrenzung der Beihilfenkompetenz (Art. 107 ff. AEUV) der Europäischen Kommission von der Kompetenz des Rates (Art. 116 AEUV) abgegrenzt werden.

Steuergesetze und die damit verbundene Festlegung des Steuerniveaus sind Ausübung der bei den Mitgliedstaaten verbliebenen Fiskalhoheit. Steuern und ihre verhaltenslenkende Wirkung haben zugleich eine enorme wirtschaftspolitische Bedeutung und damit einen Bezug zum gemeinsamen europäischen Binnenmarkt. Der Schutz des Binnenmarktes ist originäre Aufgabe der Unionsorgane. Die Bemühung, die richtige Auslegung von Art. 107 und Art. 116 AEUV zu finden, kennzeichnet den Kompetenzkonflikt zwischen Europäischer Union und ihren Mitgliedstaaten. Sie ist damit eine Machtfrage: Ab wann muss der Mitgliedstaat mit seinen steuerpolitischen Interessen gegenüber den Interessen der Union zurückstecken und umgekehrt? Diese Machtfrage schwingt bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale des Beihilfenverbots (und Art. 116 AEUV) mit. Statt über die Auslegung des Beihilfenbegriffs die Kompetenz- und Machtfrage zu entscheiden, bietet es sich an, eine ausgewogene Machtverteilung in die Auslegung einfließen zu lassen. Dogmatischer Ansatzpunkt kann das bisher in der Rechtsprechung und Literatur unterentwickelte kompetenzielle Verhältnismäßigkeitsprinzip aus Art. 5 Abs. 4 EUV sein.[713] Dessen Anwendung auf nicht legislative Maßnahmen von Unionsorganen ist zwar streitig[714], aber überzeugend. Maßnahmen der Union dürfen danach nicht über das zur Erreichung der Ziele erforderliche Maß hinausgehen. Verhältnismäßigkeit setzt bereits begriffslogisch eine Gegenüberstellung des mit einer Maßnahme erreichten Ziels zu den damit verbundenen negativen Folgen voraus.[715] Bei richtigem Verständnis regelt Art. 5 Abs. 4 AEUV das Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaat.[716] Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist dem Grad der Zielerreichung auf europäischer Ebene die

713 Siehe dazu *Trstenjak/Beysen*, EuR 2012, 265 (266-269); *Saurer*, JZ 2014, 281.

714 Dafür *GA Trstenjak*, Schlussanträge v. 25.05.2011, Rs. C-539/09 (Kommission/Deutschland), Rn. 89 f.; *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 5 AEUV [Stand August 2018], Rn. 69; *Saurer*, JZ 2014, 281 (285); dagegen wohl *Craig*, The Lisbon Treaty, S. 185.

715 Zur Verhältnismäßigkeitsprüfung des EuGH mit verdeckten Angemessenheitserwägungen siehe nur *Trstenjak/Beysen*, EuR 2012, 265 (269-271).

716 *GA Maduro*, Schlussanträge v. 01.10.2009, Rs. C-58/08 (Vodafone), Rn. 44; *Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 5 AEUV [Stand August 2018], Rn. 66 f. mitgliedstaatliche Autonomie als Schutzgut; in diese Richtung auch *Szudoczky*, The sources of EU law and their relationships, S. 119 f.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Schwere des Eingriffs in mitgliedstaatliche Rechtspositionen gegenüber zu stellen. [717] Für die Abwägung zwischen Binnenmarkt und Fiskalhoheit bedeutet dies, der Gewinn für den Binnenmarkt muss den mit dem Eingriff verbundenen Verlust der Fiskalhoheit übersteigen. Nur dann ist ein Tätigwerden der Europäischen Union überhaupt gerechtfertigt.

Bei der Abgrenzung zwischen Beihilfenkompetenz der Kommission und der Kompetenz des Rats, gegen allgemeine Wettbewerbsverzerrungen vorzugehen, kann dieser Abwägungsgedanke weiterentwickelt und mit den ökonomischen Erwägungen zusammengeführt werden. Je spezifischer eine Steuervergünstigung, desto geringer ist der mit dem Beihilfenverdikt verbundene Eingriff in die Fiskalhoheit der Mitgliedstaaten. Gleichzeitig ist bei spezifischeren Vergünstigungen die ökonomische Rationalität des Beihilfenverbotes stärker. Dies rechtfertigt es, der Kommission die Beihilfenkompetenz zuzusprechen. Auch allgemeinere Steuervergünstigungen können den Binnenmarkt stark beeinträchtigen, ihr Verbot greift aber zugleich stärker in die Fiskalhoheit des betroffenen Mitgliedstaates ein. Der steuerpolitische Handlungsspielraum des Mitgliedstaats wird so viel stärker beschnitten als bei einem Verbot eng umgrenzter Steuervergünstigungen.[718] Diese kompliziertere Abwägung muss daher durch den demokratisch stärker legitimierten Rat mit qualifizierter Mehrheit erfolgen. Damit trägt die Rechtslage auch formal dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung. Es zeigt sich also bei der Betrachtung aus kompetenzrechtlicher Perspektive: Die Beihilfenkompetenz der Kommission sollte nur bei spezifischen Steuervergünstigungen Anwendung finden. Zugleich muss die Auslegung des Merkmals „bestimmte Unternehmen" einen eigenständigen Bedeutungsgehalt haben, um der Kompetenzverteilung zwischen Mitgliedstaat und Union sowie zwischen Kommission und Rat gerecht zu werden.[719]

717 Allerdings sei ein weiter Ermessensspielraum der Unionsorgane in der Rechtsprechung anerkannt*Bast*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 5 AEUV [Stand August 2018], Rn. 73.

718 Vgl. dazu auch *Graetz/Warren*, Yale Law Journal 115 (2006), 1186 (1225 f.) bei den Mitgliedstaaten, die den Euro eingeführt haben, sei der Verlust der Hoheitsgewalt aufgrund der fehlenden Kontrolle über die Geldpolitik und den Defizitkriterien besonders stark.

719 Dazu auch *Schön*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 21 (41), der zum Schutz der Steuersouveränität eine einschränkende Auslegung des Selektivitätskriteriums fordert.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

5. Anknüpfung an die Sanierungsbedürftigkeit *per se* nicht selektivitätsbegründend

Gesetzliche Steuervorteile, die nur Unternehmen in finanziellen Schwierigkeiten offenstehen, sind nicht selektiv im Sinne des eben ausgeführten Beihilfenverständnisses. Durch die zumindest mittelbare tatbestandliche Anknüpfung an eine Form der Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsoperationen führen die Sanierungsprivilegien rechtlich eine Unterscheidung zwischen Unternehmen ein. Diese Unterscheidung ist aber logische Folge der Verknüpfung von Tatbestand und Rechtsfolge. Nur wer den Tatbestand erfüllt, kommt in den Genuss der Rechtsfolge. Das Merkmal der Sanierungsbedürftigkeit knüpft aber weder an die spezifische Tätigkeit des Unternehmens an, noch kann eine kleine besonders abgrenzbare Gruppe von Begünstigten ausgemacht werden. Die Begünstigung von Schuldenrestrukturierungen bei Krisenunternehmen steht allen Steuerpflichtigen offen, die in eine prekäre finanzielle Situation geraten. Deshalb werden die erhöhten Anforderungen nicht erfüllt, die für die Annahme der Selektivität und damit eine Zuständigkeit der Kommission nötig sind. Es ist ein Unterschied, ob Krisenunternehmen auf individueller Basis begünstigt werden oder im Rahmen eines weiten gesetzlichen Regelwerks. Folglich schlägt auch das Argument nicht durch, die Existenz der Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien[720] spreche bereits gegen die pauschale Annahme einer nicht selektiven allgemeinen Maßnahme.[721] Die Leitlinien regeln die ausnahmsweise Zulässigkeit von im Einzelfall und damit definitionsgemäß selektiv gewährten Hilfen. Steuerliche Sanierungsprivilegien finden hingegen auf jeden Anwendung, der die Voraussetzungen erfüllt.

Trotzdem können auch breit zugängliche Sanierungsprivilegien nachteilige Auswirkungen auf den gemeinsamen Binnenmarkt haben. Solche Regelungswerke können einer europaweit effizienten Ressourcenallokation entgegenstehen, weil sie die marktwirtschaftliche Verteilung von Produktionsfaktoren von ineffizienten zu effizienten Unternehmen verlangsamen.[722] Gleichzeitig können abstrakt-generelle Sanierungshilfen negative Verhal-

720 Europäische Kommission, ABl. 2014/C 249/01 Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten.

721 So aber *Glatz*, IStR 2016, 447 (449 f.); *Herrmann*, ZInsO 2003, 1069 (1076).

722 *Möhlenkamp*, ZIP 2018, 1907 (1909); *Glatz*, IStR 2016, 447 (448); vgl. *Schwalbe*, in: MüKo Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 121; vgl. auch Europäische Kommission, ABl. 2014/C 249/01 Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten, Rn. 6.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

tensanreize schaffen, weil bei der Beurteilung riskanter Geschäftsentscheidungen etwaige Privilegien mitberücksichtigt werden.[723] Wettbewerbern mit umsichtiger Risikopolitik kann so langfristig ein Schaden entstehen.[724] Über die Feststellung, ob ein Begünstigungsregime für Schuldenrestrukturierungen so sehr in den Binnenmarkt eingreift, dass ein Eingriff in die Fiskalhoheit gerechtfertigt wäre, hat aber der Rat im Rahmen seiner Zuständigkeit nach Art. 116 AEUV zu entscheiden.[725]

6. Sanierungsbedürftigkeit als *de facto* Selektivität

Die Anknüpfung an die Sanierungsvoraussetzungen allein kann keine *de jure* Selektivität begründen, da der Anwendungsbereich nicht hinreichend konkret auf eine Gruppe homogener Unternehmen zugeschnitten ist. Die Selektivitätsprüfung kann aber nicht nur die im Tatbestand ausdrücklich angesprochenen Kriterien auf ihre Selektivität hin untersuchen. Der wirkungsorientierte Ansatz des Beihilfenrechts darf nicht bei einer *de jure* Prüfung verharren, sondern muss auch die hinter den Tatbestandsmerkmalen stehenden wirtschaftlichen Begünstigungen hinreichend berücksichtigen. So kann sich aus einer scheinbar auf alle Steuerpflichtigen anwendbaren Regelung etwa durch die Kombination verschiedener – für sich allein unverdächtiger – Tatbestandsvoraussetzungen eine faktische Begünstigung bestimmter Unternehmen ergeben. Allein die ungleiche Wirkung von Tatbestandsvoraussetzungen für unterschiedliche Branchen darf keine *de facto* Selektivität begründen.[726] Für Sanierungsvoraussetzungen liegt es auf der Hand, dass in bestimmten wirtschaftlichen Zyklen und Situationen unterschiedliche Branchen stärker krisenanfällig sind. Dadurch profitieren diese Branchen stärker von steuerlichen Sanierungsbegünstigungen als andere, in denen Hochkonjunktur herrscht. Sähe man darin einen hinreichenden Tätigkeitsbezug der Sanierungsprivilegierung und nähme daraufhin *de fac-*

723 *Möhlenkamp*, ZIP 2018, 1907 (1909).
724 *Möhlenkamp*, ZIP 2018, 1907 (1909).
725 Allgemein zur Auffangfunktion des Art. 116 AEUV für Binnenmarktverzerrungen, die eine allgemeine Maßnahme darstellen *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12.
726 Vgl. auch die Argumentation der Europäischen Kommission zur Vereinbarkeit von FuE mit dem Beihilfenrecht Europäische Kommission, Wege zu einer wirksameren steuerlichen Förderung von FuE, S. 8; siehe auch *Temple Lang*, EStAL 2014, 440 (447).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

to Selektivität an, hebelte man die sorgsam austarierte Auslegung der *de jure* Selektivität aus den Angeln. Aus dem abgewogenen Verhältnis von Fiskalhoheit und Binnenmarktkompetenz der Union würde wieder eine Schlagseite zugunsten der Kommission entstehen. Die *de facto* Selektivität braucht daher ein Mehr an Bestimmtheit der Begünstigung.[727] Es muss sich aus der (möglicherweise sogar sachfremden) Kombination von Kriterien eine eng umgrenzte Kerngruppe von begünstigten Unternehmen ergeben. Darunter können auch auf den ersten Blick unverdächtige Kriterien fallen, die von allen Steuerpflichtigen erfüllbar sind, aber wirtschaftlich nur für ganz bestimmte Tätigkeiten Sinn ergeben.[728] Die ausnahmsweise vorliegende Mitbegünstigung nicht gruppenzugehöriger Unternehmen sollte die *de facto* Selektivität nicht ausschließen. Andernfalls würden die Anforderungen an die faktische Begünstigung bestimmter Unternehmen überhöht.

III. Deutsche und französische Sanierungsprivilegierung als selektiver Vorteil

1. Art. 39-1, 8° CGI

Wie oben[729] bereits gezeigt knüpft Art. 39-1, 8° CGI durch die Abzugsfähigkeit der Verzichtsverluste von kommerziell veranlassten Forderungsverzichten beim Gläubiger zwar tatbestandlich an sanierungsbedürftige Unternehmen an, die Rechtsfolge ist allerdings seit einer Rechtsprechungsänderung mit der allgemeinen Rechtsfolge deckungsgleich. Es kann daher schon keine begünstigende Abweichung vom Referenzsystem festgestellt werden. Ein selektiver Vorteil muss daher ausscheiden. Eine verbotene Beihilfe kann die Norm somit nicht darstellen.

2. Art. 39-13 alinéa 2 CGI

Keine Beihilfe ergibt sich aus der Privilegierung für finanzierende Sanierungsbeiträge durch Gesellschafter. Die Abzugsfähigkeit von Verlusten aus

727 Siehe auch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.31, der zumindest fordert, dass bestimmte Branchen signifikant stärker profitieren als andere und darüber hinaus für die de facto Selektivität eine Ausweitung der Rechtfertigungsmöglichkeiten jenseits der Geschriebenen fordert.

728 *Hey*, StuW 2015, 331 (340 f.).

729 Kapitel 3:E.I.2.c) ab S. 88.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Hilfeleistungen an Tochtergesellschaften ist bei souveränitätsschonender Auslegung des Beihilfenbegriffs jedenfalls nicht selektiv. Die Privilegierung von Unternehmen, die an Restrukturierungsmaßnahmen zugunsten von Beteiligungsunternehmen teilnehmen, erfüllt nicht die Anforderungen an die Bestimmtheit im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV. Folgt man dem auf eine Diskriminierungsprüfung hinauslaufenden Ansatz des Europäischen Gerichtshofs, ist entscheidend, ob die Nichtabzugsfähigkeit von finanzierenden Finanzhilfen selbst das Belastungsprinzip ausdrückt oder eine Ausnahme zur Missbrauchsverhinderung bildet. Bei umfassender Würdigung stellt Art. 39-13 alinéa 2 CGI keine Ausnahme, sondern eine Rückkehr zur Normalbelastung dar. Ein selektiver Vorteil muss daher auch nach der weitgreifenden Ansicht des Europäischen Gerichtshofs ausgeschlossen sein.

Für beide Prüfungsansätze ist die rechtliche und tatsächliche Vergleichbarkeit hinsichtlich der Systemziele entscheidend. Für den Europäischen Gerichtshof sind dies Selektivitätserwägungen, nach der hier vertretenen Ansicht ist die Vergleichbarkeit im Rahmen der Vorteilsanalyse von Bedeutung. Der Europäische Gerichtshof dürfte wegen der begünstigend ausgestalteten Regelungstechnik *prima facie* Selektivität annehmen, wegen des wirkungsorientierten Prüfungsansatzes aber dem Mitgliedstaat die Möglichkeit belassen, nachzuweisen, dass die Abzugsfähigkeit das Besteuerungsprinzip darstellt. Richtigerweise ist die Normalbelastung bereits vollumfänglich bei der Vorteilsprüfung zu klären.

Letztlich läuft beides auf dieselbe Frage hinaus: Ist die Nichtabzugsfähigkeit das grundlegende Besteuerungsprinzip mit einer Ausnahme für Sanierungssituationen? Oder liegt in der Nichtabzugsfähigkeit eine Sonderbelastung, die durch die Sanierungsprivilegierung rückgängig gemacht wird? Die Normgenese ist dafür nicht ausschlaggebend. Die Absicht des französischen Steuergesetzgebers, den Import von ausländischen Verlusten über Forderungsverzichte einzuschränken[730], kann wegen des objektiven Prüfungsansatzes keine Auswirkung auf die Bestimmung der Normalbelastung haben. Maßgeblich ist allein, ob bei objektiver Betrachtung des Steuersystems die Nichtabzugsfähigkeit oder die Abzugsfähigkeit das Besteuerungsprinzip verwirklicht. Hier wird die europarechtliche Zwickmühle des französischen Gesetzgebers deutlich. Eine Beschränkung des Abzugsverbots nur auf ausländische Tochterunternehmen hätte den Missbrauchscharakter objektiv verdeutlicht, gleichzeitig aber wohl zu einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten geführt. Deshalb fiel die Entscheidung für eine umfassen-

730 Siehe dazu Kapitel 3:E.II.2.a)bb) ab S. 93.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

de Anwendung des Nichtabzugsverbots, die zugleich die Gefahr schuf, jede Ausnahme davon als Beihilfe zu qualifizieren.

Art. 39-13 alinéa 1 CGI unterscheidet nach der Veranlassung der Hilfeleistung. Kommerziell veranlasste Forderungsverzichte und Ertragszuschüsse sind unbeschränkt abzugsfähig, im Gesellschafterverhältnis begründete aber nicht. Der Tatbestand der dazu bestehenden Ausnahme (Art. 39-13 alinéa 2 CGI) ist vergleichsweise eng und alleine nicht geeignet, den Ausnahmecharakter des Abzugsverbotes objektiv zu begründen. Deutlicher wird die Lage bei Einbeziehung der Rechtsfolge von Art. 39-13 alinéa 2 CGI. Gemäß Art. 39-13 alinéa 3 CGI ist der Sanierungsbetrag nicht vollumfänglich, sondern nur in Höhe der Überschuldung des zu sanierenden Unternehmens abziehbar. Darüber hinaus ist der Sanierungsbeitrag nur in Höhe des Anteils der nicht an der Gesellschaft teilnehmenden Gläubiger abzugsfähig. Es zeigt sich ein klar durchdachtes System, das gegen den subventionierenden Charakter des Art. 39-13 alinéa 2 CGI spricht. Fälle, in denen Sanierungssituationen nur zur Nutzung der Ausnahmevorschrift bewusst (wiederholt) herbeibeigeführt werden, dürften bereits als *acte anormal de gestion* eingestuft werden. Dann ist die steuerliche Berücksichtigung der Verluste ebenfalls ausgeschlossen.[731]

Für den Charakter als Sonderbelastung kann auch die Vorschrift des Art. 216 A CGI angeführt werden. Soweit das Abzugsverbot des Art. 39-13 alinéa 1 CGI greift, wird bei den von einem Forderungsverzicht begünstigten qualifizierten Beteiligungsunternehmen der sonst steuerpflichtige Ertrag steuerfrei gestellt. Das lässt sich bei objektiver Betrachtung als Kompensationsmöglichkeit für die Sonderbelastung durch Nichtabzugsfähigkeit deuten. Abgeschwächt wird dieser Eindruck durch die Kapitalerhöhungsanforderungen in Art. 216 A CGI. In Höhe des Betrags des Forderungsverzichts muss zeitnah eine Kapitalerhöhung gleicher Höhe vorgenommen werden, um von der Steuerbefreiung zu profitieren. Hier ließe sich ein Argument für eine wirtschaftspolitisch motivierte Begünstigung finden. Der französische Steuergesetzgeber hat die Regelung nicht für alle Gewinne aus Forderungsverzichten eingeführt. Sie gilt nur für Situationen, in denen auf Ebene der Muttergesellschaft eine steuerliche Berücksichtigung des bilanziellen Verlustes durch den Forderungsverzicht unterbleibt. Dadurch überwiegt der Charakter einer kompensierenden Begünstigung. Ihre Existenz wirkt zugleich auf die beihilfenrechtliche Bewertung des Art. 39-13 CGI ein und verstärkt den Eindruck, die Nichtabzugsfähigkeit finanzieren-

731 Siehe dazu allgemein Kapitel 3:E.I.2.a) ab S. 86.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der Forderungsverzichte habe Missbrauchsabwehrcharakter. Im Ergebnis ist daher die Nichtabzugsfähigkeit als Sonderbelastung anzusehen und die Abzugsfähigkeit stellt den prinzipienorientierten Normalfall dar. Art. 39-13 alinéa 2 CGI vermittelt somit keinen Vorteil und kann keine Beihilfe sein.

3. Art. 209-1 alinéa 4 CGI

Die Aufhebung der Mindestbesteuerung für Forderungsverzichte zugunsten von Steuerpflichtigen in bestimmten Sanierungsverfahren stellt keinen selektiven Vorteil dar.[732] Der Europäische Gerichtshof dürfte mangels Vergleichbarkeit im Regelfall keine Selektivität annehmen. Nach der hier vertretenen Ansicht begründet die mangelnde Vergleichbarkeit die Vorteilslosigkeit der Regelung. Daneben würde auch bei Vergleichbarkeit keine Selektivität vorliegen, da keine bestimmten Unternehmen begünstigt werden.

Unstreitig ist die Mindestbesteuerung Teil der grundlegenden steuerlichen Belastungsentscheidung in Frankreich. Die Nichtabzugsfähigkeit von Verlustvorträgen, die unter das Mindestbesteuerungsregime fallen, ist Teil der normalen Besteuerung. Die partielle Aufhebung der Mindestbesteuerung für Gewinne durch Forderungsverzichte von Gläubigern in Art. 209-1 alinéa 4 CGI kann daher keine Rückkehr zur steuerlichen Normalbelastung sein. Ein Vorteil – oder nach dem Ansatz des Europäischen Gerichtshofs ein selektiver Vorteil – kann allenfalls dann ausgeschlossen werden, wenn die von Art. 209-1 alinéa 4 CGI begünstigten Steuerpflichtigen nicht mit anderen Steuerpflichtigen vergleichbar sind.[733] Konkret ist zu untersuchen, ob sich die Steuerpflichtigen in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation befinden hinsichtlich der bereichsspezifischen Systementscheidung „Mindestbesteuerung mit unbegrenzter Verlustvortragsnutzung". Die mangelnde Vergleichbarkeit von erlassbegünstigten Unternehmen in Sanierungssituationen kann nicht aus dem fehlenden Zufluss von Liquidität bei Forderungsverzichtsgewinnen gefolgert werden. Fälle von Gewinnrealisierungen ohne Liquiditätszuwachs sind Steuersystemen mit bilanzieller Gewinnermittlung inhärent und ein allgemeines Problem. Wenn durch die Anwendung der Mindestbesteuerung eine Existenzgefährdung eintritt, ist die unbegrenzte Nutzungsmöglichkeit der Verlustvorträge gefährdet. Hinsichtlich der Systementscheidung „Mindestbesteuerung mit unbegrenzter

732 Näher zu den Sanierungsverfahren Kapitel 3:A ab S. 71.
733 Siehe dazu Kapitel 4:C.II.3 ab S. 132.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Verlustnutzung“ läge dann keine Vergleichbarkeit mehr vor. Entscheidend ist aber, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 209-1 alinéa 4 CGI eine solche Konstellation konkretisieren. Zunächst ist hervorzuheben, dass der Art. 209-1 alinéa 4 CGI nur bei Forderungsverzichten gilt. Die nach französischem Steuerrecht ebenfalls ertragswirksamen Zuschusszahlungen werden nicht privilegiert. Hier träte durch die Besteuerung auch keine Existenzgefährdung ein, da die Liquidität durch den Zuschuss gesichert wäre. Die Tatbestandsmäßigkeit nur des Forderungsverzichts ist daher aus beihilfenrechtlicher Sicht richtig. Grundsätzlich ist die Beschränkung des Art. 209-1 alinéa 4 CGI auf Sanierungssituationen zur Begrenzung der Begünstigung auf existenzgefährdete Unternehmen geeignet. Als problematisch erweist sich die sehr frühe Anwendbarkeit des französischen Sanierungsrechts. Bei Forderungsverzichten im *redressement*- oder Liquidationsverfahren ist die Existenzgefährdung noch sicher – Eröffnungsvoraussetzung ist die Zahlungsunfähigkeit.[734] Anders ist dies bei der *conciliation* und dem *sauvegarde*-Verfahren. Dort reichen bereits deutlich vorgelagerte Krisenmerkmale für die Eröffnung aus.[735] Die unüberwindbaren Schwierigkeiten, die zur Eröffnung des *sauvegarde*-Verfahren erforderlich sind, werden regelmäßig großzügig angenommen.[736] Auf Ebene des erlassbegünstigten Schuldners und damit im Rahmen des Art. 209-1 alinéa 4 CGI gilt die Rechtsfigur des *acte anormal de gestion* nicht. [737] Hierüber wären Fallgestaltungen erfassbar, bei denen zwar ein Sanierungsverfahren eröffnet ist, aber ein vernünftiger Gläubiger keine Schulden erlassen würde. Dann wäre in frühen Krisenstadien der Art. 209-1 alinéa 4 CGI nicht einschlägig und die Anwendung nur bei Existenzgefährdung gesichert. So sind bei abstrakter Betrachtung Situationen denkbar, in denen die Voraussetzungen des Art. 209-1 alinéa 4 CGI zwar vorliegen, aber keine Existenzgefährdung. Gleichzeitig dürfte der praktische Regelfall nur Fälle tatsächlicher Existenzgefährdung betreffen. Bei abstrakter Bewertung ist daher die Annahme eines Vorteils möglich, im Großteil der Anwendungsfälle wird er dagegen nicht vorliegen.

734 Siehe Kapitel 3:B.II.3 ab S. 80 und Kapitel 3:B.III ab S. 80.

735 Zur *conciliation* siehe Kapitel 3:B.II ab S. 78; zum *sauvegarde*-Verfahren siehe Kapitel 3:B.II.2 ab S. 79.

736 Kapitel 3:B.II.2 ab S. 79

737 Was hinsichtlich der Funktion der Figur richtig ist. Der *acte anormal de gestion* greift bei der Abzugsfähigkeit von Verlusten und Kosten, nicht bei der Besteuerung von Gewinnen.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Nach der hier vertretenen Ansicht wird es ganz unabhängig von der Frage eines Vorteils im Einzelfall an der Selektivität fehlen. Die Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen erfüllt die Anforderungen zur Annahme von bestimmten Unternehmen im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht.[738] Folgt man dem weiten Selektivitätsverständnis des Europäischen Gerichtshofs, kann zwar eine Beihilfe angenommen werden, in den Fällen einer Existenzgefährdung des erlassbegünstigten Unternehmens, bleibt die Regelung trotzdem weiter anwendbar.[739] In einer etwaigen Beihilfenentscheidung wäre dies zu verdeutlichen.

4. § 3a EStG

Die Sanierungsprivilegierung des § 3a EStG ist nach der hier vertretenen Ansicht kein selektiver Vorteil. Es fehlt jedenfalls an der Selektivität. Legt man den weitgreifenden Ansatz des Europäischen Gerichtshofs zugrunde, ist das Ergebnis weniger eindeutig. Die Bestimmung des selektiven Vorteils durch den Europäischen Gerichtshof verläuft weitestgehend parallel zu der Bestimmung des Vorteils nach dem hier vertretenen Ansatz. Dazu wäre eine Betrachtung allein der Rechtsfolge des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG unzureichend. Nur eine Gesamtbetrachtung aller eintretenden Rechtsfolgen zeigt, dass die umfassende Steuerfreiheit durch andere nachteilige Rechtsfolgen mindestens teilweise kompensiert wird. Soweit ein solcher Ausgleich nicht stattfindet, gewährt die Regelung einen Vorteil. Für den Europäischen Gerichtshof ist damit auch bereits die Selektivität festgestellt. Nach dem in dieser Arbeit vertretenen Selektivitätsverständnis wäre dazu eine zumindest faktische Abgrenzung der begünstigten Unternehmen nach Tätigkeitsmerkmalen notwendig.

a) Steuerbefreiung als Vorteil

Die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags gemäß § 3a Abs. 1 S. 1 EStG gewährt den begünstigten Unternehmen einen Vorteil. Hinsichtlich des Systemziels „Besteuerung von Gewinnen" sind sanierungsbedürftige Unternehmen in gleicher rechtlicher und tatsächlicher Situation wie gesunde/nor-

738 Näher dazu Kapitel 4:C.II.5 ab S. 148.
739 Siehe dazu ausführlich Kapitel 4:B ab S. 120.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

male Unternehmen. Auch steuerverfassungsrechtliche Argumente, wie sie gelegentlich vorgebracht werden[740], können eine Steuerfreiheit nicht rechtfertigen.[741]

Anders als es der Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss[742] zum Sanierungserlass ausgedrückt hat, kommt es nicht auf die Vergleichbarkeit hinsichtlich des Ziels der Sanierungsprivilegierung an.[743] Wird das Maßnahmenziel als Referenzpunkt für die Bestimmung der Vergleichbarkeit genommen, kommt es allein zu einer Prüfung der kohärenten Umsetzung der Begünstigungsnorm.[744] Für die korrekte Beurteilung sind daher die von § 3a Abs. 1 S. 1 EStG begünstigten mit den nicht begünstigten Steuerpflichtigen im Hinblick auf das Systemziel Besteuerung nach Gewinnen zu vergleichen. Eine Spaltung dieses Systemziels vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips in ein „intertemporär-bilanzielles" und ein „punktuell liquiditätsorientiertes" Verständnis in Sanierungssituationen überzeugt nicht.[745] Eine solche Herangehensweise wäre nur eine elaboriertere Version des Vergleichs anhand des Maßnahmenziels. Wer den punktuellen Systembruch zum System stilisiert, prüft beihilfenrechtlich ebenfalls nur die korrekte Umsetzung der Begünstigung.

Die Vergleichbarkeit von sanierungsbedürftigen mit allen anderen Unternehmen ist hinsichtlich der Besteuerung von Gewinnen zu beurteilen. Vielfach wird gegen die Annahme einer rechtlich und tatsächlich gleichen Situation argumentiert. Die sanierungsbedürftigen Unternehmen erzielten durch den Schuldenerlass nur einen bilanziellen Scheingewinn.[746] Mangels Liquiditätszuflusses entstehe kein echter Gewinn.[747] Zudem sei durch eine Schuldenrestrukturierung keine Leistungsfähigkeit bei den erlassbegünstig-

740 *Desens*, FR 2017, 981 (982).

741 Es ist an das geltende Steuersystem anzuknüpfen, aus dem die Prinzipien induktiv bestimmt werden und nicht an ein (möglicherweise verfassungsrechtlich gebotenes) Idealsystem; dazu Kapitel 4:C.II.3 ab S. 132. Zum Verfassungsrecht in der Rechtsprechung des EuGH siehe Kapitel 4:C.I.3 ab S. 127.

742 BFH, Vorlagebeschl. v. 25.03.2015 – X R 23/13.

743 So aber auch *Hey*, FR 2017, 453 (456); siehe insoweit die Kritik von *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993 (1997).

744 Zu dieser Gefahr bereits oben Kapitel 4:C.I.2 ab S. 125.

745 So aber *Desens*, FR 2017, 981 (982).

746 *Seer*, in: Kirchhof, § 3a EStG, Rn. 1; *Seer*, FR 2014, 721 (727); *Hageböke*, DK 2015, 310 (317); *Kußmaul/Licht*, DB 2017, 1797 (1801) allerdings erst auf Rechtfertigungsebene.

747 *Seer*, in: Kirchhof, § 3a EStG, Rn. 1; *Hageböke*, DK 2015, 310 (317); *Kußmaul/Licht*, DB 2017, 1797 (1801); *Geerling/Hartmann*, DStR 2017, 752 (756).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ten Unternehmen entstanden.[748] Die Sanierung bilde erst die Grundlage für zukünftige und erst dann besteuerungswürdige Gewinne, die Leistungsfähigkeit ausdrücken.[749] Diese Argumentation geht jedoch schon insoweit fehl, als das deutsche Steuerrecht die Steuerentstehung nicht von einem Liquiditätszuwachs abhängig macht.[750] Stille Reserven können ohne Liquiditätszufluss gehoben werden und zu einer Steuerlast führen. Die Entstehung einer Forderung ist für die bilanzielle Gewinnermittlung entscheidend, nicht ihre Vereinnahmung/Begleichung. Auch fehlende Zahlungsfähigkeit ist kein Grund für eine generelle Steuerfreiheit. Dies zeigt schon die Existenz von Steuerstundungsregelungen in § 222 AO.[751] Die Steuerpflicht knüpft generell an Leistungsfähigkeitssteigerungen in einem Veranlagungszeitraum an. Es ist daher keine insgesamt positive Leistungsfähigkeit erforderlich, sondern nur deren Steigerung. Deshalb müssen auch überschuldete Steuerpflichtige Gewinne und Überschüsse versteuern. Nichts anderes kann für den Schuldenerlass im Sinne von § 3a EStG gelten. Mit diesem Verständnis muss Überlegungen eine Absage erteilt werden, den Besteuerungsverzicht in Sanierungssituationen aus Gründen der Steuerstaatlichkeit zu rechtfertigen.[752] Durch die Befreiung von Verbindlichkeiten wird die finanzielle Leistungsfähigkeit verbessert, nur so kann der Sanierungserfolg eintreten.[753] Dem Argument eines Scheingewinns kann zudem entgegengehalten werden: Durch den Verzicht auf seine Forderung trägt – wirtschaftlich gesehen – der Gläubiger den Verlust seines Schuldners.[754] Diese Verluste hat der Schuldner jedoch im laufenden oder in vergangenen Veranlagungszeiträumen geltend gemacht. Ab dem Verzichtszeitpunkt ist nicht

748 *Seer*, in: Kirchhof, § 3a EStG, Rn. 1; *Seer*, FR 2014, 721 (727); *Hageböke*, DK 2015, 310 (317); etwas anders in der Begründung, aber iErg zustimmend *Kahlert*, ZIP 2016, 2107 (2111).

749 *Seer*, in: Kirchhof, § 3a EStG, Rn. 1; *Geerling/Hartmann*, DStR 2017, 752 (756).

750 BFH, Beschl. v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl II 2017, 393 = BFHE 255, 482; *Skauradszun*, ZIP 2018, 1901 (1903).

751 Siehe auch *Hallerbach*, in: H/H/R, § 3a EStG [Stand 08.2019], Rn. 6, die als milderes Mittel zur Steuerbefreiung in § 3a EStG eine Stundungsregelung ansieht; kritisch zu einer Stundungslösung statt des § 3a EStG *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993 (1998); *Kußmaul/Licht*, DB 2017, 1797 (1802).

752 So aber *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993 (1998); zweifelnd *Kußmaul/Licht*, DB 2017, 1797 (1801 f.).

753 BFH, Beschl. v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl II 2017, 393 = BFHE 255, 482; *Hallerbach*, in: H/H/R, § 3a EStG [Stand 08.2019], Rn. 6; *Skauradszun*, ZIP 2018, 1901 (1903); *Tschersich*, Ertragsbesteuerung der Unternehmenssanierung, S. 147.

754 So schon BFH, Urt. v. 22.11.1963 – VI 117/62 U, BFHE 78, 325 = BStBl III 1964, 128; BFH, Urt. v. 04.08.1961 – VI 35/61 U, BFHE 73, 685 = BStBl III 1961, 516.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

mehr das Eigenkapital des Schuldners belastet, sondern der Fremdkapitalgeber trägt wirtschaftlich den Verlust. Die Verpflichtung des erlassbegünstigten Schuldners zur Gegenbuchung durch einen Gewinn ist daher nur folgerichtig.[755] Hinsichtlich des Systemziels Besteuerung nach Gewinnen (und wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit) sind sanierungsbedürftige Unternehmen mithin in gleicher rechtlicher und tatsächlicher Situation wie alle anderen Unternehmen. Die Steuerbefreiung für Sanierungserträge in § 3a Abs. 1 S. 1 EStG ist somit ein Vorteil.

b) Vorteilskompensation durch nachteilige Rechtsfolgen

Die Normkonzeption des § 3a EStG ermöglicht Fälle, in denen nur die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags zur Anwendung kommt und keine der nachteiligen Rechtsfolgen aus § 3a Abs. 1 S. 2, § 3a Abs. 3 S. 2 bzw. § 3c Abs. 4 EStG. Eine rein abstrakte beihilfenrechtliche Bewertung der Vorschrift könnte daher versucht sein, es mit der alleinigen Betrachtung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG bewenden zu lassen. Dann bliebe die beihilfenrechtliche Würdigung jedoch unzureichend. In Anlehnung an das unter B.[756] gefundene Ergebnis müssen auch die bereits in der Norm angelegten typischen Fallgestaltungen bei einer etwaigen Beihilfenentscheidung berücksichtigt werden. Die vom deutschen Gesetzgeber vorgesehenen Rechtsfolgen zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung sind für den Steuerpflichtigen wirtschaftliche Nachteile, die bei der Bestimmung des individuellen Vorteils nach klaren Kriterien zu berücksichtigen sind.

Die naheliegende Vorgehensweise, jede nachteilige Rechtsfolge mit dem Betrag der steuerlich unbeachtlichen oder untergehenden Verlust- bzw. Aufwandsposition vom Vorteil der Steuerbefreiung in Abzug zu bringen, greift zu kurz. Nur weil die weitreichende Steuerbefreiung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG zurückgenommen wird und das aus Sicht des Steuerpflichtigen als

755 In diese Richtung bereits *Weber-Grellet*, DB 1998, 1532 (1535), der eine Aufwandskorrektur als Auslöser für den Gewinn ansieht; iErg auch BFH, Beschl. v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl II 2017, 393 = BFHE 255, 482 allerdings mit Argumentation aus entgegengesetzter Perspektive: Die frühere Leistungsfähigkeitssteigerung sei wegen der gleich hohen Verbindlichkeit steuerlich neutral geblieben, beim Verzicht müsse die frühere Steigerung ertragsteuerlich berücksichtigt werden; so auch *Skauradszun*, ZIP 2018, 1901 (1903); *Möhlenkamp*, ZIP 2018, 1907 (1910); *Schüppen*, ZIP 2017, 752 (756).

756 Ab S. 120.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Nachteil erscheint, muss dies nicht bei isolierter Betrachtung gelten. Der Untergang einer Steuerminderungsposition kann gleichzeitig ein beihilfenrechtlicher Vorteil sein, weil der Aufwand unter normalen Umständen nicht mit dem Verzichtsgewinn verrechenbar gewesen wäre. Gedankenstütze für die Ermittlung der zumindest verdächtigen Normen kann eine hypothetische Umbildung der Regelungstechnik sein.[757] Angenommen, die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags träte erst nach Verrechnung mit den hinter § 3a Abs. 1 S. 2, § 3a Abs. 3 S. 2, § 3c Abs. 4 EStG stehenden Positionen ein, dann wäre die Frage offenkundig, ob die (sofortige) Verrechnungsmöglichkeit einen beihilfenrechtlichen Vorteil darstellt. Nichts anderes kann dann im Rahmen der tatsächlichen Rechtslage gelten, nur unter umgekehrten Vorzeichen. Bei der Frage, wie hoch der wirtschaftliche Wert des Vorteils durch die Steuerbefreiung des Sanierungsertrags (§ 3a Abs. 1 S. 1 EStG) ist, müssen die unbeachtlichen oder untergehenden Verlust- bzw. Aufwandspositionen nach folgender Maßgabe gewürdigt werden: Positionen, deren sofortige Verrechnung mit dem Sanierungsertrag bei der hypothetischen Rechtslage keinen Vorteil darstellten, werden in der geltenden Rechtslage mit ihrem Nominalwert von dem Vorteil aus der Steuerbefreiung abgezogen. Sofern die sofortige Geltendmachung von einzelnen Positionen in der umgebildeten Rechtslage zu einem Vorteil führt, sind diese in der geltenden Rechtslage ebenfalls grundsätzlich abzugsfähig. Die zukünftige Nutzung wird unmöglich und dem Steuerpflichtigen damit ein wirtschaftlicher Nachteil zugefügt. Allerdings kann die Bewertung dieses Nachteils nicht schlicht mit dem Nominalwert der untergehenden Position erfolgen. Vielmehr ist der Nominalwert um den wirtschaftlichen Wert der vorgezogenen Geltendmachung zu kürzen. Zu berücksichtigen ist die zukünftige Nutzungswahrscheinlichkeit („ob") und die Höhe des Zinsvorteils („wann") für den individuellen Steuerpflichtigen. Als Kontrollüberlegung für dieses Ergebnis dient die bereits oben vorgenommene hypothetische Umbildung der Rechtslage. Der Vorteil einer vorgezogenen Geltendmachung ist regelmäßig nicht der geltend gemachte Betrag selbst, sondern die vorgezogene Nutzung unter Berücksichtigung der Geltendmachungswahrscheinlichkeit. Würde bei vorrangiger Verrechnung der hinter § 3a Abs. 1 S. 2, § 3a Abs. 3 S. 2, § 3c Abs. 4 EStG stehenden Positionen der wirtschaftliche Wert der temporären Vorteile zum steuerfrei gestellten, verbleibenden Gewinn gerechnet, käme man auf das gleiche Gesamtergebnis.

757 Auf die Regelungstechnik darf es bei der beihilfenrechtlichen Prüfung nicht ankommen. Siehe dazu unter Kapitel 4:C.II.3.b) ab S. 135.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Mit dem Nominalbetrag abzugsfähig, also vollständig kompensierend, sind die nach § 3c Abs. 4 EStG nicht abzugsfähigen Sanierungskosten. Die Berücksichtigung des Aufwands stellt in einem auf Gewinn und nicht Ertrag ausgerichteten Steuersystem keinen eigenständigen Vorteil dar. Gleiches gilt für die Steuerminderungspositionen des § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 2-5, 8, 9 EStG. Ihre Verrechnung mit dem Ertrag ist ebenfalls kein Vorteil, so dass in Höhe ihres Untergangs der durch § 3a Abs. 1 S. 1 EStG gewährte Vorteil zu reduzieren ist. Für den laufenden Verlust des Unternehmens (Nr. 8) und den des Steuerpflichtigen insgesamt (Nr. 9) wäre die unbeschränkte Verrechnung mit dem Gewinn aus der Sanierung eine steuersystematische Selbstverständlichkeit. Die vorrangige Nutzung der Verluste nach § 15a EStG (Nr. 2, 3) und § 15b EStG (Nr. 4, 5) aus dem eigenen Unternehmen ist ebenfalls keine Durchbrechung der deutschen Besteuerungssystematik, zumal für die Verlustvorträge (Nr. 3, 5) keine Mindestbesteuerung angeordnet ist.

Alle anderen untergehenden Steuerminderungspostionen und die Rechtsfolge des § 3a Abs. 1 S. 2 EStG bedürfen einer eingehenderen Betrachtung. Ihr Untergang erweist sich nahezu ausnahmslos als mit dem Nominalwert zu wertender Nachteil. Nur in den Fällen des § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 lit. a, Nr. 12, 13 lit. b EStG ist der Untergang zugleich ein Vorteil. Die für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge des § 3a Abs. 1 S. 2 EStG ist allenfalls in Sonderkonstellationen als wirtschaftlicher Nachteil zu sehen.

aa) § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG

Der Untergang von zukünftig abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 4f Abs. 1 S. 1 EStG kompensiert den Vorteil aus der Steuerbefreiung des Sanierungsertrags vollständig. Die nur gestreckte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Sinne des § 4f EStG ist sonderbelastende Missbrauchsabwehr. Zweck des § 4f Abs. 1 S. 1 EStG ist die Verhinderung der Umgehung von Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten durch Übertragung der Verbindlichkeit auf andere Steuerpflichtige. Der übertragende Steuerpflichtige realisiert nach allgemeinen Grundsätzen einen Verlust, wenn er eine Leistung an den verpflichtungsübernehmenden Vertragspartner erbringen muss, die höher als der bislang passivierte Betrag der

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Verbindlichkeit ist.[758] Diesen Aufwand verteilt § 4f EStG auf 15 Veranlagungszeiträume. Kommt es zu einem steuerbefreiten Sanierungsertrag, geht der zukünftig nach § 4f Abs. 1 S. 1 EStG abzuziehende Aufwand unter den Voraussetzungen des § 3a Abs. 3 S. 1, 2 Nr. 1 EStG unter. Dieser Nachteil für den Steuerpflichtigen kompensiert die Steuerbefreiung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG mit dem Nominalwert des noch zu berücksichtigenden Verlustes, weil eine hypothetische Verrechnung des Vortrags nach § 4f EStG mit dem Sanierungsertrag kein Vorteil wäre. Andernfalls hätte der Nachteil durch den Untergang des Aufwandsvortrags um den Zinsvorteil der vorgezogenen Nutzung gekürzt werden müssen. Die vorgezogene Geltendmachung der von § 4f EStG grundsätzlich nur verteilt auf 15 Veranlagungszeiträume abzugsfähigen Aufwendungen ist hinsichtlich der grundlegenden deutschen Systementscheidung kein Vorteil, sondern Rückkehr zum Referenzsystem. Die Rechtsfolge des § 4f Abs. 1 S. 1 EStG ist Sonderbelastung, was sich aus der grundlegend geltenden Systematik für die Berechnung von Verlusten und aus den vielfältigen Rückausnahmen des § 4f Abs. 1 S. 3 ff. EStG ergibt. Diese Sonderbelastung wird im Rahmen § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG wieder rückgängig gemacht.[759] Es ist daher der gesamte Betrag des gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG untergehenden Steuerminderungspotenzials von dem verbleibenden Vorteil aus § 3a Abs. 1 S. 1 EStG abzuziehen.

bb) § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 6, 7 EStG

Der Untergang der besonders abgeschirmten Verluste aus § 15 Abs. 4 EStG und den zugehörigen Sonderverlustvorträgen kompensiert den Vorteil der Steuerbefreiung des Sanierungsertrags mit dem Nominalwert der untergehenden Positionen. Für solche Unternehmen, die nur Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht/-haltung (§ 15 Abs. 4 S. 1 EStG), aus Termingeschäften (§ 15 Abs. 4 S. 3 EStG) oder aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen sowie sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 4 S. 6 EStG haben, ergibt sich dies bereits aus der in § 15 Abs. 4 EStG angesprochenen Verrechnungsmöglichkeit. Eine hypothetisch gedachte Verrechnung dieser Verluste mit Erträgen gleicher Art wäre nach der Gesetzeslage auch ohne Privilegierung möglich. Hat das durch den Schuldenerlass sanierte Unternehmen hingegen auch andere Einkünfte au-

758 *Krumm*, in: Brandis/Heuermann, § 4f EStG [Stand 03.2021], Rn. 10.

759 Unbeachtlich ist, ob Rücknahme der Sonderbelastung selbst kohärent ist, siehe dazu Kapitel 4:C.II.3 ab S. 132.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ßerhalb der eng umfassten „Unterschedulen" gewerblicher Tätigkeit, wäre eine Nutzung der Verluste des § 15 Abs. 4 durch Verrechnung mit anderen Einkünften nach der Gesetzeslage nicht möglich. Die Verrechnungsverbote des § 15 Abs. 4 EStG sind aber belastende Abweichungen von der grundsätzlichen Systementscheidung, das Einkommen synthetisch zu ermitteln. Daher wäre die hypothetische Verrechnung der Verlustpositionen des § 15 Abs. 4 EStG mit anderen Erträgen kein beihilfenrechtlicher Vorteil, sondern Rückkehr zur Normalbelastung. Dementsprechend wird der beihilfenrechtliche Vorteil der Steuerfreiheit des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG durch den Nominalwert der durch § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 6, 7 EStG untergehenden Steuerminderungspositionen kompensiert.

cc) § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 10 EStG

Der Untergang des allgemeinen Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG ohne Beachtung der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) ist ebenfalls mit dem Nominalwert vom Vorteil der Steuerbefreiung des Sanierungsertrags abzugsfähig. Unproblematisch ist dies für den Betrag, der bei Beachtung der Mindestbesteuerung hypothetisch mit dem verminderten Sanierungsertrag verrechenbar wäre. Insoweit kann der Untergang des Verlustvortrags keine Vorteilskomponente enthalten. Soweit der untergehende Verlustvortrag den unter Geltung des § 10 Abs. 2 EStG verrechenbaren Verlustvortrag überschreitet, könnte ein beihilfenrechtlicher Vorteil vorliegen. Eine solche Vorteilskomponente des Nachteils „Verlustuntergang" hätte Auswirkungen auf die Höhe der Kompensation des Vorteils aus der Steuerbefreiung des Sanierungsertrags. Die Annahme eines Vorteils ist jedoch nur möglich, wenn sanierungsbedürftige Unternehmen im Sinne des § 3a EStG in rechtlich und tatsächlich vergleichbarer Lage wie alle anderen Unternehmen sind und zwar hinsichtlich der steuerlichen Systementscheidung „Gewinnbesteuerung mit Mindestbesteuerung und unbegrenzter Verlustvortragsnutzungsmöglichkeit". Genau an dieser Vergleichbarkeit fehlt es jedoch. Existenzbedrohten Unternehmen wird die zukünftige Nutzung der bislang aufgelaufenen Verluste ohne Sanierungserfolg unmöglich, weshalb sie be-

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

züglich der unbegrenzten Verlustnutzugsmöglichkeit nicht mit anderen Unternehmen vergleichbar sind.[760]

Es kommt für das beihilfenrechtliche Ergebnis nicht auf das derzeit vor dem Bundesverfassungsgericht[761] anhängige Normenkontrollverfahren bezüglich der Verfassungswidrigkeit von Definitivbelastungen im Rahmen der Mindestbesteuerung an. Die verfassungsrechtliche Beurteilung der gesetzlichen Ausgestaltung der Mindestbesteuerung hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf den beihilfenrechtlichen Systembegriff.[762] Die beihilfenrechtliche Würdigung muss an die im Mitgliedstaat geltende Rechtslage anknüpfen und nicht an ein verfassungsrechtlich gebotenes, aber nicht umgesetztes Ideal.[763] Die fehlende Vergleichbarkeit von sanierungsbedürftigen Steuerpflichtigen kann deshalb (noch) nicht im Hinblick auf die mögliche Definitivbelastung bei Beachtung der Mindestbesteuerung bejaht werden.[764] Begründet werden kann sie nur bei Anknüpfung an die unbegrenzte Verlustvortragsnutzungsmöglichkeit nach geltendem Steuerrecht. Diese zukünftige Nutzungsmöglichkeit ist für sanierungsbedürftige Unternehmen gefährdet, was deren Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmen ausschließt. Die fehlende Vergleichbarkeit hinsichtlich der zukünftigen Verlustnutzungsmöglichkeit gilt im Grundsatz auch für andere Fälle, in denen eine mindestbesteuerungsbedingte Definitivbelastung droht. Das ist jedoch kein Argument für den Vorteilscharakter einer unbegrenzten Verlustnutzung im Sanierungsfall, sondern zeigt nur: Sollte sich der Gesetzgeber auch für andere Fälle, in denen eine Definitivbelastung droht, zu einer partiellen Aufhebung der Mindestbesteuerung entscheiden, wäre dies ebenfalls kein Vorteil im beihilfenrechtlichen Sinne. Auch hier würde es für die „begünstigten" Fälle an einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation hinsichtlich der unbegrenzten Verlustvortragsnutzung fehlen.

Die bei natürlichen Personen nur theoretisch bestehende Möglichkeit der zukünftigen Nutzung des Verlustvortrags ist ebenfalls unerheblich für das beihilfenrechtliche Ergebnis. Richtig ist: Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft oder Einzelgewerbetreibende können

760 Siehe dazu iErg auch *Glatz*, IStR 2016, 447 (451), die bei der Vergleichbarkeit nicht auf die Verlustnutzungsmöglichkeit abstellt, sondern eine "den Kernbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips verletzend[e] Definitivbesteuerung" annimmt.

761 Dort anhängig unter Az. 2 BvL 19/14; vorgelegt duch BFH, Vorlagebeschl. v. 26.02.2014 – I R 59/12, BFHE 246, 27 = BStBl. II 2014, 1016.

762 Vgl. EuG, Urt. v. 04.02.2016, Rs. T-287/11 (Heitkamp BauHolding), Rn. 108.

763 Vgl. EuG, Urt. v. 04.02.2016, Rs. T-287/11 (Heitkamp BauHolding), Rn. 108.

764 So aber *Glatz*, IStR 2016, 447 (451) noch zum Sanierungserlass.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Verlustvorträge auch im Rahmen anderer Einkunftsquellen und -arten nutzen. Bei typischer Betrachtung dürfte jedoch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Sanierungsbedürftigkeit eine umfassende Nutzungsmöglichkeit ausschließen. Sofern sonstiges Vermögen oder sonstige Einnahmen beim persönlich haftenden Gesellschafter vorhanden sind, liegt keine Sanierungsbedürftigkeit vor. [765] Rein praktisch bedeutet das: Wenn Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens vorliegt, ist die zukünftige Verlustnutzungsmöglichkeit praktisch ausgeschlossen. Zudem besteht bei natürlichen Personen als Steuerpflichtigen die Möglichkeit, dass die untergehenden Verlustvorträge (teilweise) aus anderen Quellen stammen. Das entspricht der Systematik des deutschen Steuerrechts und ist ebenfalls nicht geeignet, die fehlende Vergleichbarkeit von sanierungsbedürftigen mit anderen Unternehmen hinsichtlich der zukünftigen Verlustnutzung zu begründen. Daher ist der vollständige Untergang von Verlustvorträgen gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 10 EStG als Nachteil zu bewerten, dem keine Vorteilskomponente innewohnt.

dd) § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 EStG

Der Untergang der Verluste und Verlustvorträge in § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 lit. a-g EStG kompensiert den Vorteil aus der Steuerbefreiung für Sanierungserträge mit dem Nominalwert, soweit er auf die Buchstaben b bis g entfällt. Die darin angesprochenen Verlustpositionen entfallen allesamt auf missbrauchsabwehrende oder fiskalisch motivierte Sonderbelastungen. Eine hypothetische Verrechnung dieser Positionen mit dem Sanierungsertrag wäre daher kein Vorteil, sondern Rückkehr zur Normalbelastung. Gehen diese Positionen zur Neutralisierung der umfassenden Steuerbefreiung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG unter, mindern sie den damit verbunden beihilfenrechtlichen Vorteil vollumfänglich. Wegen der im deutschen Steuersystem vorgesehenen synthetischen Einkommensermittlung muss dies auch gelten, wenn die Steuerminderungspositionen – wie hier – aus anderen Unternehmen oder Einkunftsquellen des Steuerpflichtigen stammen.

Die an erster Stelle der Nr. 11 untergehenden Verluste und zugehörigen Verlustvorträge aus § 15a EStG kompensieren den Vorteil aus der Steuerbefreiung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG nicht mit ihrem nominalen Wert. Bei

765 Dazu Kapitel 2:A.III.1 ab S. 30.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

genauerer Betrachtung ist §15a EStG keine Sonderbelastung, sondern Systementscheidung des deutschen Steuergesetzgebers. Kommanditisten (§ 15a Abs. 1 EStG) und andere haftungsbeschränkte Mitunternehmer (§ 15a Abs. 5 EStG) sollen Verluste, die sie aufgrund der zivilrechtlichen Haftungsbeschränkung wirtschaftlich nicht tragen, steuerlich nicht mehr geltend machen können. Zwar würde nach dem Grundmodell einer transparenten Besteuerung von Mitunternehmerschaften ein solcher Verlust dem Gesellschafter zugerechnet. Der Gesetzgeber hat jedoch mit Einführung des § 15a EStG einen Systemwechsel vollzogen, der gerade keine Sonderbelastung zur Missbrauchsabwehr darstellt.[766] Die Beschränkungen des § 15a EStG sind nicht auf Verlustzuweisungsmodelle beschränkt. Eine hypothetische Verrechnung der Verluste aus unternehmensfremden[767] Mitunternehmeranteilen mit dem Sanierungsertrag führt daher zu einem Vorteil. Dieser bestünde aus dem wirtschaftlichen Wert der vorgezogenen Geltendmachung. Auf individueller Basis müsste unter Berücksichtigung der Ertragsperspektive der den § 15a-Verlust vermittelnden Mitunternehmerschaft abgeschätzt werden, ob und wann der Verlust unter normalen Umständen hätte geltend gemacht werden können. Der daraus resultierende Zinsvorteil unter Berücksichtigung der Nutzungswahrscheinlichkeit ist wirtschaftlicher Vorteil einer hypothetischen Verrechnung und muss bei der Kompensation der Steuerbefreiung durch den Untergang dieses § 15a-Verlustes berücksichtigt werden. Folglich gleicht der Untergang des § 15a-Verlustes in § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 lit. a EStG den Vorteil der Steuerbefreiung nicht mit seinem Nominalwert aus, sondern lediglich gekürzt um den wirtschaftlichen Vorteil einer vorgezogenen Nutzung. Insoweit unterscheidet sich der Untergang des § 15a-Verlustes aus anderen Mitunternehmerschaften von dem entsprechenden Verlust des zu sanierenden Unternehmens. Hinsichtlich des § 3a Abs. 3 S. 3 Nr. 2, 3 EStG waren diese Überlegungen deshalb nicht anzustellen, weil die Systematik des § 15a EStG die Verrechnung mit Gewinnen des betreffenden Mitunternehmeranteils gebietet.

766 Siehe dazu *Wacker*, in: Schmidt, § 15a EStG, Rn. 1.

767 Die Beschränkung des § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 lit. a EStG auf andere Mitunternehmeranteile ergibt sich systematisch aus der Zusammenschau mit Nr. 2; siehe auch *Seer*, in: Kirchhof, § 3a EStG, Rn. 45, der zum selben Ergebnis kommt.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ee) § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 12 EStG

Soweit die nach § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 12 EStG untergehenden Verluste des Folgejahres im Rahmen der regulär geltenden Höchstbeträge des § 10d Abs. 1 S. 1 EStG rücktragbar gewesen wären, kompensieren sie die Steuerbefreiung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG mit ihrem Nominalbetrag. Bei hypothetischer Verrechnung des Sanierungsertrags mit diesen Verlusten kann es zu keinem beihilfenrechtlichen Vorteil kommen, da die Verrechnung in dieser Höhe vom System des Verlustrücktrags vorgesehen ist. Anders ist dies bei den untergehenden Verlusten des Folgejahres, soweit sie die Höchstbeträge des § 10d Abs. 1 S. 1 EStG übersteigen. Eine gedachte Verrechnung der untergehenden Verluste mit dem Sanierungsertrag zeigt, soweit die Höchstbeträge des § 10d Abs. 1 S. 1 EStG überschritten werden, dass es zu einer vom Verlustrücktragssystem nicht vorgesehen vorgezogenen Verlustnutzung kommt. Systementscheidung des deutschen Steuergesetzgebers ist, den Verlustrücktrag nicht unbeschränkt zu ermöglichen, sondern auf einen Höchstbetrag zu begrenzen. Hinsichtlich dieses Besteuerungsprinzips sind sanierungsbedürftige Unternehmen in rechtlich und tatsächlich gleicher Position wie alle anderen Unternehmen. Anders als bei Würdigung des Untergangs von bereits entstandenen Verlusten[768] kann nicht auf die – ohne Sanierung – fehlende zukünftige Verlustnutzungsmöglichkeit abgestellt werden. Denn eine Sanierung im Sinne des § 3a EStG setzt tatbestandlich die Abwendung der akuten Existenzbedrohung voraus, sonst wäre der Unternehmensbetrieb bereits eingestellt worden. Deshalb kann auch nicht dahingehend argumentiert werden, Verluste im auf den Schulderlass folgenden Jahres wären Anzeichen einer erneuten Existenzgefährdung. Würde § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 12 EStG diese Situation typisieren, setzte er sich in Widerspruch zu den sachlichen Voraussetzungen (§ 3a Abs. 2 EStG) der Sanierungsbegünstigung. Bei Sanierungsbemühungen, aus denen typischerweise im Folgejahr existenzbedrohende Verluste entstehen, wäre die Sanierungseignung nicht gegeben. Sind die Verluste des Folgejahres Ausdruck einer „Turnaround-Phase" bis zum Eintritt des angestrebten Sanierungserfolgs, spricht das für eine rechtliche und tatsächliche Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmen, die zeitweise Verluste erleiden. Daher sind Unternehmen im Sinne des § 3a EStG im Jahr nach der Sanierung im Hinblick auf den Verlustrücktrag mit anderen Unternehmen in rechtlich und tatsächlich vergleichbarer Lage. Der Untergang des Verlustrücktrags in § 3a Abs. 3 S. 2

768 § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 10 EStG

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Nr. 12 EStG kann somit für beihilfenrechtliche Zwecke auch ein Vorteil sein, weshalb der nominale Betrag der untergehenden Position teilweise gekürzt werden muss. In Abzug zu bringen ist der wirtschaftliche Vorteil der vorgezogenen Verlustnutzung, soweit die Höchstbeträge des § 10d Abs. 1 S. 1 EStG überschritten werden. Insoweit kompensiert der Verlustuntergang im Rahmen des § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 12 EStG den Vorteil der Steuerbefreiung nicht vollständig.

ff) § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 EStG

Die beiden an letzter Stelle untergehenden Vorträge mit Bezug zur Zinsschrankenregelung (§ 4h EStG) sind getrennt zu würdigen. Die Steuerbefreiung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG wird durch den gesamten Betrag des untergehenden Zinsvortrags (lit. a) kompensiert. Anders ist dies bei dem Untergang des EBITDA-Vortrags (lit. b). Dieser Nachteil ist zugleich ein beihilfenrechtlich relevanter Vorteil, wodurch die Steuerbefreiung nur eingeschränkt kompensiert wird.

Eine hypothetische Verrechnung des Zinsvortrags mit dem Sanierungsertrag wäre beihilfenrechtlich kein Vorteil. Es wird eine nur die mit der Zinsschranke des § 4h EStG verbundene Sonderbelastung rückgängig gemacht. Der Zinsvortrag entsteht durch die Addition der nicht nach § 4h Abs. 1 S. 1, 4 EStG abziehbaren Zinsaufwendung.[769] Wegen des § 4h EStG sind Zinsaufwendungen entgegen der Grundregel des deutschen Steuersystems nicht abzugsfähig. Aus den vielfältigen Ausnahmevorschriften des § 4h Abs. 2 EStG, der Berechnungsmethode des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG und der Systematik der Einkünfteermittlung ist der Sonderbelastungscharakter der Zinsschrankenregelung erkennbar. Der Untergang des Zinsvortrags durch § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 lit. a EStG kompensiert daher den Vorteil aus der Steuerbefreiung für Sanierungserträge in voller Höhe.

Der an letzter Stelle untergehende EBITDA-Vortrag begründet zwar einen Nachteil für den Steuerpflichtigen, dieser entspricht jedoch nicht dem untergehenden Betrag. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wäre die hypothetische Verrechnung des Sanierungsertrags mit dem EBITDA-Vortrag die Berücksichtigung eines zukünftigen und in seiner Entstehung unsicheren Aufwands. Darin muss ein beihilfenrechtlicher Vorteil liegen, der den

769 § 4h Abs. 1 S. 5 EStG

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Nachteil durch Untergang der Rechengröße schmälert. Der EBITDA-Vortrag unterscheidet sich fundamental von Verlust- oder Aufwandsvorträgen, die in den anderen Nummern des § 3a Abs. 3 S. 2 EStG angesprochen werden. Seine Funktion ist nicht die fiskalisch motivierte spätere Berücksichtigung bereits entstandener Aufwendungen oder Verluste. Der EBITDA-Vortrag charakterisiert eine Rechengröße, die spätere Zinsaufwendungen – entgegen der Grundregel des § 4h Abs. 1 S. 1 EStG – zum Abzug zulässt.[770] Es wird kein Aufwand vorgetragen, sondern Aufwandsnutzungspotenzial. Später entstehende Zinsaufwendungen sind daher Voraussetzung zur Nutzung des EBITDA-Vortrags. Bei der beihilfenrechtlich geforderten wirtschaftlichen Bewertung der Vorteilskomponente muss daher die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt werden, ob überhaupt Zinsaufwendungen entstehen, die durch den zum Zeitpunkt der Sanierung bestehenden EBITDA-Vortrag genutzt werden. Dabei ist die nur fünfjährige Vortragsperiode[771] zu berücksichtigen. Sollte dies überhaupt eine Nutzungswahrscheinlichkeit ergeben, muss sodann der zeitliche Vorteil durch die Nutzung eines noch nicht entstandenen Aufwands Berücksichtigung finden. Die Vorteilskomponente des Untergangs des EBITDA-Vortrags wird mithin im Regelfall hoch ausfallen. Deshalb dürfte die Kompensation des beihilfenrechtlichen Vorteils aus der Steuerbefreiung des Sanierungsertrags durch den Untergang des EBITDA-Vortrags nur geringfügig ausfallen.

gg) § 3a Abs. 1 S. 2 EStG

Die selbständig stehende Pflicht zur gewinnmindernden Ausübung steuerlicher Wahlrechte taugt grundsätzlich nicht zur Kompensation des beihilfenrechtlichen Vorteils aus § 3a Abs. 1 S. 1 EStG. Entfaltet sie zweckentsprechend ihre Wirkungen über den Untergang von Steuerminderungspositionen in § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 8, 12 EStG[772], sind die damit verbundenen Nachteile bereits dort gewürdigt. Soweit die Gewinnminderung aus der Anwendung des § 3a Abs. 1 S. 2 EStG nicht zu einer Erhöhung des (untergehenden) Verlustes führt, erleidet der Steuerpflichtige regelmäßig keinen Nachteil. Das betrifft zum einen den Betrag, der den laufenden Gewinn kompensiert und nicht auf den (untergehenden) Verlust entfällt. Zum

770 § 4h Abs. 1 S. 4 EStG
771 Vgl. § 4h Abs. 1 S. 3 EStG
772 Siehe dazu Kapitel 2:A.I.3 ab S. 26

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

anderen können das Fälle sein, in denen die Anwendung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG streitig ist, weil es nicht mehr zur Anwendung von § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 8 oder 12 EStG kommt.[773] Nur dann, wenn Progressionseffekte denkbar sind, kann allein aus der Anwendung des § 3a Abs. 1 S. 2 EStG ein eigenständiger wirtschaftlicher Nachteil folgen.[774]

c) Selektivität

Nach den unter II.5 und II.6 entwickelten Kriterien erweist sich die Sanierungsbegünstigung des § 3a EStG als nicht selektiv. Soweit der Vorteil aus der Steuerbefreiung für Sanierungserträge nicht bereits durch die nachteiligen Rechtsfolgen des § 3a EStG kompensiert wird, wird der beihilfenrechtliche Vorteil nicht bestimmten Unternehmen zuteil. Entgegen der Ansicht von Rechtsprechung und Kommission reicht die Privilegierung irgendeiner abgrenzbaren Gruppe von Steuerpflichtigen nicht aus.[775] Die Rechtsfolgen des § 3a EStG stehen jedem Unternehmen offen, das in existenzbedrohende Schwierigkeiten kommt. Weder offen (durch einzelne Tatbestandsmerkmale) noch faktisch werden bestimmte, eng nach Tätigkeitsmerkmalen abgrenzbare Unternehmen begünstigt.

D. Der marktwirtschaftlich handelnde Wirtschaftsbeteiligte im (Sanierungs-)Steuerrecht

Vereinzelt wird versucht, über die Figur des marktwirtschaftlich handelnden Wirtschaftsbeteiligten steuerliche Sanierungsprivilegien zugunsten des existenzgefährdeten Unternehmens zu rechtfertigen.[776] Dazu wird das Verhalten des Staates mit dem eines privaten Marktteilnehmers verglichen.

773 Siehe dazu Kapitel 2:A.I.3.b) ab S. 29

774 Zu den Progressionseffekten *Hallerbach*, in: H/H/R, § 3a EStG [Stand 08.2019], Rn. 17.

775 Siehe speziell zu der Privilegierung sanierungsbedürftiger Unternehmen EuG, Urt. v. 04.02.2016, Rs. T-287/11 (Heitkamp BauHolding), Rn. 129 ff.; Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 121.

776 *Förster/Hechtner*, DB 2019, 10 (12); *Desens*, ZIP 2017, 645 (650, 652); Desens vorsichtig zustimmend *Hey*, FR 2017, 453 (456 f.); *Hageböke*, DK 2015, 310 (316).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Bewegt sich das staatliche Verhalten im Rahmen dessen, was ein Privater in derselben Situation getan hätte, liegt keine Vorteilsgewährung aus staatlichen Mitteln und damit auch keine Beihilfe vor.[777] Der relevante Maßstab für Verzichtsleistungen marktwirtschaftlich handelnder Marktteilnehmer ist, ob *ex ante*[778] der Nutzeneinbuße ein angemessener (ggf. langfristiger) Vorteil gegenübersteht. Die Rechtfertigung der Sanierungsprivilegierungen über den Privatgläubigertest kommt überhaupt nur für Privilegierungen auf Ebene der sanierungsbedürftigen Gesellschaft in Betracht. Damit wären der deutsche § 3a EStG und der französische Art. 209-1 alinéa 4 CGI rechtfertigungsfähig, nicht hingegen Art. 39-1, 8° und Art. 39-13 alinéa 2 CGI. Tatsächliche Relevanz hat der marktwirtschaftlich handelnde Wirtschaftsbeteiligte nur in ganz eng umgrenzten Fällen, wenn die Rechtsverfolgungskosten für die einzelne Forderung größer sind als der Betrag des Besteuerungsverzichts.

Das Konzept des marktwirtschaftlich handelnden Wirtschaftsbeteiligten kennt verschiedene Unterausprägungen, unter anderem den Private-Investor-Test und den Private-Creditor-Test.[779] Schon wegen des fehlenden Zuschnitts steuerlicher Sanierungsprivilegierungen auf Unternehmen im Staatsbesitz scheidet der Privatinvestortest aus.[780] Für den Privatgläubigertest gibt es keine vergleichbaren grundsätzlichen Bedenken. Seinem Erfolg für die Prüfung der Sanierungsprivilegierungen steht aber regelmäßig die auf den konkreten Steueranspruch beschränkte Vergleichsperspektive entgegen.

Die Europäische Kommission und der Europäische Gerichtshof schließen die Anwendung des Private-Investor-Tests nicht allein wegen der hoheitlichen Natur steuerrechtlicher Handlungen aus.[781] Grund dafür dürfte

777 Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 76.

778 Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 78.

779 Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 74 f.

780 Dieser abstrakte Befund kann in Einzelfällen, bei denen der Staat Anteilseigner ist, auch anders ausfallen, siehe dazu Kapitel 4:B ab S. 120.

781 EuGH, Urt. v. 05.07.2012, Rs. C-124/10 P (Électricité de France), Rn. 92; Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitswei-

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der wirkungsbasierte Ansatz des Beihilfenrechts sein, der Handlungen der Mitgliedstaaten weniger formell als wirtschaftlich betrachtet.[782] Wie ein privater Investor darf sich der Staat jedoch nur in den Fällen einer eigenen Kapitalbeteiligung verhalten.[783] Insoweit ist nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs die Beurteilungsperspektive auf die Sichtweise eines privaten Anteilseigners beschränkt, aus der Hoheitsträgerstellung folgende finanzielle Erwägungen bleiben unberücksichtigt.[784] Auf die Begünstigung dieser besonderen Situation sind steuerliche Privilegierungen nicht zugeschnitten, so dass der Erhalt der eigenen Staatsbeteiligung keine Rechtfertigung einer generellen Sanierungsprivilegierung sein kann.

Der Private-Creditor-Test kann die Vorteilsgewährung durch Sanierungsprivilegierungen im Ergebnis ebenfalls nicht ausschließen. Seine Anwendung ist wie der Private-Investor-Test nicht bereits aufgrund der hoheitlichen Natur des Steueranspruchs ausgeschlossen.[785] Entgegen anderslautender Meinungen ist eine Beschränkung auf den bereits entstandenen Steueranspruch ebenfalls nicht erforderlich.[786] Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann es nicht darauf ankommen, ob auf einen bereits entstandenen Anspruch verzichtet wird oder ob derselbe Anspruch aufgrund einer Privilegierung gar nicht erst entsteht.[787] Es bedarf auch keiner einzelfallorientierten Analyse, die den Steuerverzicht nur nach individueller Sachlage

---

se der Europäischen Union, Rn. 80; aA *GA Mazák*, Schlussanträge v. 20.10.2011, Rs. C-124/10 P (Électricité de France), Rn. 76, 79 ff.

782 Vgl. EuGH, Urt. v. 05.07.2012, Rs. C-124/10 P (Électricité de France), Rn. 77; siehe aber auch *GA Mazák*, Schlussanträge v. 20.10.2011, Rs. C-124/10 P (Électricité de France), Rn. 56, der mit wirkungsbasierter Argumentation zu gegenteiligem Ergebnis kommt; dazu ausführlich *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 112 f.

783 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 115; weitergehend eine hundertprozentige Beteiligung fordernd *Haberkamm/Kühne*, EuZW 2010, 734 (737) unter Verweis auf die Randnummern 238, 258 und 283 im Urt. des EuG, T-156/04 (Électricité de France).

784 EuGH, Urt. v. 05.07.2012, Rs. C-124/10 P (Électricité de France), Rn. 79; EuGH, Urt. v. 04.09.2014, Rs. C-533/12 P (Corsica Ferries), Rn. 33; *Bacon*, European Union Law of State Aid, Rn. 2.47 ff.

785 AA *Kahlert*, ZIP 2016, 2107 (2112); *Diffring*, Umwandlung von Forderungen zur Sanierung von Kapitalgesellschaften, S. 171; insoweit richtig *Licht*, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung, S. 402 ff.

786 So aber *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 12–052; *Schön*, in: 17. ÖJT IV/2, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 21 (45).

787 *Förster/Hechtner*, DB 2019, 10 (12).

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ermöglicht.[788] Ausreichend ist, wenn die gesetzliche Regelung anhand der entscheidungserheblichen Merkmale eine entsprechende Typisierung vornimmt. Es kommt nicht auf formale Handlungsformen, sondern materielle Beurteilungsgesichtspunkte an.

Deshalb trägt das Gegenargument nicht, abstrakt-generelle Regelungen seien Ausdruck makroökonomischer Wirtschaftssteuerung und nicht mit den zwangsläufig mikroökonomischen Entscheidungen privater Wirtschaftsteilnehmer vergleichbar, wenn regelungstechnisch an die Entstehung des Steueranspruchs angeknüpft werde.[789] Deutlich wird das bei Gegenüberstellung der Beurteilungsperspektive einer Verzichtsentscheidung des privaten Marktteilnehmers mit der staatlichen Verzichtsentscheidung. Ein marktwirtschaftlich handelnder Privatgläubiger wird seine Verzichtsentscheidung von dem Vergleich der Verzichtssumme mit dem Barwert der zukünftig erwarteten Renditen aus der dadurch weiterbestehenden Geschäftsbeziehung abhängig machen. Zwischen Staat und Steuerpflichtigem besteht keine Geschäftsbeziehung, sondern ein Steuerrechtsverhältnis. Der Staat kann nicht einfach die Verzichtssumme mit dem Gegenwartswert der zukünftig damit gesicherten Steuereinnahmen gegenrechnen.[790] Dann würden – zweckwidrig – makroökonomische Gesichtspunkte Eingang in den Private-Creditor-Test finden, zumal der Staat durch das Steuerrechtsverhältnis gewissermaßen zum stillen Anteilseigner an allen seinen Steuergesetzen unterfallenden Unternehmen wird. Der Mitgliedstaat müsste, wie ein Privater mit umfassenden Beteiligungsportfolio die positiven Effekte einer Ressourcenneuverteilung zugunsten von gesunden Unternehmen berücksichtigen.[791] Diese Form der Effizienzsteigerung dürfte zumindest jeder generellen Sanierungsprivilegierung entgegenstehen. Es ließe sich einwenden, der betroffene Mitgliedstaat sei nicht an den Steuermehreinnahmen beteiligt, die durch eine Verlagerung der Ressourcen in einen anderen Mitgliedstaat entstehen. Allein durch die Gefahr einer solchen Steuersubstratsverlagerung komme es zu einer Minderung des Gegenwartswerts der

788 AA *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, S. 115 f.; *Jaeger*, EuZW 2012, 92 (95); *Glatz*, IStR 2016, 447 (448); *Kußmaul/Licht*, DB 2017, 1797 (1800).

789 *Jaeger*, EuZW 2012, 92 (95).

790 Europäische Kommission, Beschl. v. 16.10.2013, C(2013) 6261, (2014/342/EU), ABl. L 176/38, Rn. 133 ff.; *Desens*, ZIP 2017, 645 (650); daran zweifelnd auch *Seer*, FR 2014, 721 (724); so aber wohl *Licht*, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung, S. 402 ff.

791 Siehe dazu Kapitel 4:C.II.5 ab S. 148.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

zukünftigen Steuereinnahmen. Der Verzicht könne daher rational und damit wie bei einem privaten Gläubiger sein. Eine solche Argumentation pervertierte aber den Zweck des Beihilfenverbots. Mitgliedstaaten können Steuervergünstigungen gerade nicht mit Überlegungen zum Erhalt des eigenen Steuersubstrats zulasten einer effizienten Ressourcenverteilung rechtfertigen.[792] Folglich kann die Anwendung der Figur des marktwirtschaftlich handelnden Wirtschaftsbeteiligten – dem übergeordneten Ziel verpflichtet – nicht zu anderen Ergebnissen führen. Deshalb ist es richtig, keine makroökonomische Betrachtung im Rahmen des Private-Creditor-Tests zuzulassen. Dieser Ausschluss hat aber nicht anhand formaler Kriterien wie der Art der Forderung, ihrem Entstehungszeitpunkt oder der Natur einer Einzelfallentscheidung zu erfolgen, sondern im Rahmen der materiellen Beurteilung. Bei der Durchführung des Private-Creditor-Tests von steuerlichen Sanierungsprivilegien ist mithin eine langfristige Betrachtung der Steuerwirkungen ausgeschlossen.[793] Daher überzeugt die gelegentlich vorgetragene Argumentation nicht, der für den Sanierungsgewinn vorausgesetzte Schuldenerlass privater Gläubiger impliziere die Angemessenheit des Besteuerungsverzichts.[794] Private Gläubiger beziehen zukünftige Erträge aus der geretteten Geschäftsbeziehung in ihre Nutzenkalkulation ein, während der Staat zukünftige Steuererträge nicht einbeziehen darf. Die Rechtfertigung des Besteuerungsverzichts kann deswegen bloß über die auf den individuellen Steueranspruch verengte Betrachtung erfolgen.[795] Nur wenn der Besteuerungsverzicht wirtschaftlich günstiger ist als die Verfolgung des Anspruchs, würde der Staat wie ein privater Gläubiger auf den Anspruch verzichten. Diese Situation typisieren aber weder der deutsche § 3a EStG noch der französische Art. 209-1 alinéa 4 CGI. Keines der Tatbestandsmerkmale sichert, dass der Besteuerungsverzicht bzw. die partielle Aufhebung der Mindestbesteuerung nur in den Fällen eintritt, in denen die Verfolgung des Anspruchs kostenintensiver als der Verzicht wäre. Allein

792 Dazu bereits oben Kapitel 4:C.II.4.a) ab S. 139.

793 AA *Hageböke*, DK 2015, 310 (316); aA wohl auch *Desens*, ZIP 2017, 645 (650).

794 So aber *Hageböke*, DK 2015, 310 (316); *Förster/Hechtner*, DB 2019, 10 (12).

795 Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 107 missverständlich ist insoweit der Hinweis der Kommission auf die Berücksichtigung sozialer, wirtschaftlicher und ökologischer Rahmenbedingungen.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

wenn dieser Ausnahmefall vorliegt, kann die Annahme einer Beihilfe im Einzelfall ausgeschlossen werden.[796]

E. Beihilfenrechtliches Unternehmen als Analyseobjekt

Objekt der beihilfenrechtlichen Prüfung ist das Unternehmen. Der eigenständige beihilfenrechtliche Unternehmensbegriff knüpft nicht an das mitgliedstaatliche Recht an. Vielmehr wird die Reichweite des „Unternehmens" anhand der wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt – unabhängig von Rechtsform und Art der Finanzierung.[797] Deshalb hat die Rechtspersönlichkeit im nationalen Recht keinen Einfluss auf das beihilfenrechtliche Unternehmen. Für Sanierungsprivilegierungen kann dies bedeuten, nicht isoliert auf die Ebene des zu sanierenden Unternehmens oder des Sanierers zu schauen. Die häufigen Fälle, in denen ein gesellschaftsrechtlich verbundenes Unternehmen Beiträge zur Sanierung leistet, können eine Gesamtbetrachtung erfordern. Im nationalen Steuerrecht getrennt betrachtete Unternehmen können so beihilfenrechtlich ein Unternehmen darstellen. Dieser Logik folgend müssten Sanierungsvorteile auf der einen Ebene durch Nachteile auf der anderen Ebene ausgeglichen werden können. Zumindest die Kommission lehnt diese Art des Vorteilsausgleichs ab.[798] Generell sind die Europäische Kommission und der Europäische Gerichtshof zurückhaltend bei der Annahme eines mehrere rechtliche Einheiten umfassenden einheitlichen Unternehmens. Sie folgen einem am Kartellrecht orientierten Verständnis von tatsächlicher Einflussnahme.[799] Bei einer am Zweck des Beihilfenrechts orientierten Auslegung muss der Unternehmensbegriff in dieser Hinsicht aber deutlich weiter verstanden werden. Der insbesondere rechtspraktisch schwierigen Frage, wie eine Vorteilsneutralisation im Unternehmensverbund umzusetzen ist, darf sich das Beihilfenrecht nicht entziehen.

---

796 Zum Verhältnis von abstrakter zu individueller Beihilfenprüfung siehe unter Kapitel 4:B ab S. 120.

797 EuGH, Urt. v. 10.01.2006, Rs. C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze), Rn. 107.

798 Europäische Kommission, K(2009) 8130, Rn. 130 ff.; dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.15.

799 EuGH, Urt. v. 10.01.2006, Rs. C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze), Rn. 110 ff.; Europäische Kommission, 2016/C 262/01, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Rn. 11.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

I. Kartellrechtliche Anleihen des Unternehmensbegriffs in der Rechtsprechung

Der Europäische Gerichtshof schließt von der einheitlichen wirtschaftlichen Tätigkeit auf ein einheitliches Unternehmen. Dafür reicht eine bloße (Minderheits-)Beteiligung nicht aus.[800] Erst bei mindestens mittelbarer unternehmerischer Einflussnahme liege eine wirtschaftliche Einheit vor.[801] Indizien für eine derartige Kontrolle einer Tochtergesellschaft sind von der Mutter entsandte Mitglieder in Verwaltungs- oder Aufsichtsgremien.[802] Neben diesen institutionellen Verbindungen erkennt die Kommission funktionelle oder wirtschaftliche Verbindungen an.[803] Diese Auslegung ist an den kartellrechtlichen Unternehmensbegriff des Art. 101 AEUV angelehnt.[804] Dort wird die Annahme der tatsächliche Beherrschung über eine Vermutungsregel erleichtert, wenn mittel- oder unmittelbar zumindest nahezu das gesamte Kapital gehalten wird.[805] Der Europäische Gerichtshof und das Gericht der Europäischen Union gestehen aber zu, dass der beihilfenrechtliche Unternehmensbegriff nicht zwingend mit dem wettbewerbsrechtlichen Unternehmensbegriff übereinstimmen muss.[806]

II. Eigenständiger beihilfenrechtlicher Unternehmensbegriff umfasst gesamte Beteiligungskette

Die Auslegung durch die Rechtsprechung berücksichtigt die Besonderheiten des steuerlichen Beihilfenrechts nicht hinreichend. Eine Beschränkung des einheitlichen Unternehmens auf Kontrollbeteiligungen wird dem wirtschaftlichen Zweck des Beihilfenrechts nicht gerecht. Für kartellrechtliche

800 Europäische Kommission, ABl. 2012/C 8/02, Rn. 10.
801 EuGH, Urt. v. 10.01.2006, Rs. C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze), Rn. 112; Europäische Kommission, ABl. 2012/C 8/02, Rn. 10.
802 EuGH, Urt. v. 16.12.2010, Rs. C-480/09 P (AceaElectrabel), Rn. 51; Europäische Kommission, ABl. 2012/C 8/02, Rn. 10.
803 Europäische Kommission, ABl. 2012/C 8/02, Rn. 10.
804 *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 11; *Bungenberg*, in: B/B/H, Beihilfenrecht, Kapitel 1 Anwendungsbereich und Ausnahmen, Rn. 25 "einheitlicher wettbewerbsrechtlicher Unternehmensbegriff"; *Bartosch*, in: Bartosch, EU-Beihilfenrecht, Einleitung, Rn. 35; aA *Hancher*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, Rn. 3–028.
805 Dazu *Mestmäcker/Schweitzer*, in: Mestmäcker/Schweitzer, § 9, Rn. 18.
806 EuGH, Urt. v. 16.12.2010, Rs. C-480/09 P (AceaElectrabel), Rn. 66; EuG, Urt. v. 08.09.2009, Rs. T-303/05 (AceaElectrabel), Rn. 138.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Zwecke ist die Heranziehung der tatsächlichen Kontrolle naheliegend. Wenn es um eine marktbeherrschende Stellung geht, muss der Frage nach der tatsächlichen Einflussnahme(-möglichkeit) auf eine untergeordnete Gesellschaft entscheidende Bedeutung zukommen. Die beihilfenrechtliche Frage, ob ein selektiver Vorteil für ein Unternehmen vorliegt, ist davon unabhängig. Daher muss die Suche nach einer Begünstigung mindestens zweistufiger Unternehmensstrukturen die tatsächliche Beherrschung nicht in Bezug nehmen. Ein finanzieller Vorteil auf Ebene der untersten Gesellschaft steht im Verhältnis der Beteiligungs- bzw. Gewinnbezugsrechte wirtschaftlich den Gesellschaftern zu, einer Beherrschung bedarf es dazu nicht.

Wichtigstes Argument für eine weite Auslegung des Unternehmensbegriffs ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Sie kennzeichnet die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs bei jedem beihilfenrechtlichen Tatbestandsmerkmal. Ausgangspunkt dieses Befundes ist die ökonomische Erkenntnis, dass Gesellschaften Steuern nicht tragen können.[807] Erst die hinter den Unternehmen stehenden natürlichen Personen können Steuerträger sein. Gleichzeitig ist die Nachsteuerrendite dieser Personen entscheidend für die unternehmerischen Investitionsentscheidungen.[808] Gemessen am Beihilfenzweck wäre die Betrachtung nur eines Ausschnitts von Beteiligungsketten unterinklusiv. Dies haben Rechtsprechung, Kommission und Literatur für den Fall der Begünstigung des Anteilseigners oder Vertragspartners erkannt.[809] Ein solcher Vorteil gilt als mittelbare Begünstigung des Unternehmens.[810] Mit dieser Auslegung des Beihilfenrechts wird die gesamte unternehmerische Tätigkeit einseitig zugunsten eines Vorteils betrachtet. Nur die wirtschaftliche Auslegung des Unternehmensbegriffs sichert die ausgewogene Anwendung. Finanzielle Vor- und Nachteile müssen umfassend und gleichberechtigt gewürdigt werden.

Eine Einschränkung des wirtschaftlich zu verstehenden Unternehmensbegriffs gebietet der auf staatliche Maßnahmen bezogene Beihilfenbegriff.

---

807 Dazu schon oben Kapitel 4:C.II.4.a) ab S. 139.

808 Siehe aber *Vermeend/van der Ploeg/Timmer*, Taxes and the economy, S. 167 f., möglicherweise werden Unternehmenssteuern wirtschaftlich nicht von den dahinterstehenden Eigentümern, sondern von den Arbeitnehmern getragen; siehe dazu auch *Fuest/Peichl/Siegloch*, American Economic Review 108 (2018), 393.

809 EuGH, Urt. v. 19.09.2000, Rs. C-156/98 (Deutschland/Kommission), Rn. 24 ff.; EuG, Urt. v. 4.03.2009, Rs. T-445/05 (Associazione Italiana del Risparmio Gestito/Kommission), Rn. 139 ff.; *Bacon*, European Union Law of State Aid, Rn. 2.20 f. ff.

810 *Bacon*, European Union Law of State Aid, Rn. 2.20 ff.; zum mittelbaren Vorteil siehe auch *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 20 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Es verbieten sich länderübergreifende Betrachtungen des beihilfenrechtlichen Unternehmens. Denn die beihilfenrechtlich relevante Vorteilsgewährung muss einem Mitgliedstaat zugerechnet werden. Diese Zurechnung kann aber nur gelingen, wenn lediglich die Steuerrechtsordnung eines Mitgliedstaates betrachtet wird. Allein die eigenen steuerlichen Regelungen liegen im Verantwortungsbereich des Mitgliedstaats und können einen ihm gegenüber erhobenen Beihilfenvorwurf rechtfertigen. Damit ist keine Absage an ein grenzüberschreitendes beihilfenrechtliches Unternehmen verbunden. Zur Beurteilung der steuerlichen Regelungen ist vielmehr eine hypothetische Verlagerung des gesamten beihilfenrechtlichen Unternehmens in den betreffenden Mitgliedstaat nötig. Nur dann wird die Vorteilsfreiheit des mitgliedstaatlichen Unternehmens geprüft. Andernfalls besteht die Gefahr der Annahme einer Vorteilsgewährung durch den Mitgliedstaat, obwohl sich dieser Vorteil aus den beihilfenrechtlich nicht relevanten Mismatches verschiedener Steuerrechtsordnungen ergibt. Die Beseitigung solcher Disparitäten ist Aufgabe positiver Harmonisierung.

Der Unternehmensbegriff ist nicht nur für die Bestimmung des selektiven Vorteils relevant. Das beihilfenrechtliche Unternehmen ist zugleich auch Adressat der Beihilfenentscheidung und Rückzahlungsschuldner für bereits erhaltene, rechtswidrige Beihilfen.[811] Eine solche Haftungserweiterung könnte aber unverhältnismäßig sein, wenn sie solche Anteilseigner trifft, die keine Kontrolle über die Gesellschaft ausüben. Sie könnten die für die Rückforderung nötige Liquidität nicht aus etwaigen Tochtergesellschaften ausschütten lassen. Diese gewichtige Problematik sollte nicht die materiell-rechtlich richtige Auslegung des Unternehmensbegriffs in Frage stellen. Die Lösung ist im Rahmen der Rückforderungsentscheidung zu suchen. Hier könnte die Adressateneigenschaft der Rückforderung von der sonst unmaßgeblichen tatsächlichen Kontrolle abhängig gemacht werden. Nur im sich durch Kontrollbeziehungen auszeichnenden Konzern ist die Haftung aller übergeordneten Gesellschaften oder natürlichen Personen für die Rückforderung verhältnismäßig.[812]

811 *Bungenberg*, in: B/B/H, Beihilfenrecht, Kapitel 1 Anwendungsbereich und Ausnahmen, Rn. 31.

812 Vergleiche dazu die parallele Problematik im Kartellrecht *Zimmer*, in: Immenga/Mestmäcker, Art. 101 Abs. 1 AEUV, Rn. 26 f., 38.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

III. Vorteilsneutralisation im beihilfenrechtlichen Unternehmen

Bereits aus dem beihilfenrechtlichen Unternehmensbegriff ergibt sich das Erfordernis der Vorteilsneutralisation. Wenn es nur ein Unternehmen gibt, müssen Vor- und Nachteile auch gemeinsam gewürdigt werden. Bei der praktischen Umsetzung kommt es jedoch regelmäßig zu Schwierigkeiten, weil das einheitliche beihilfenrechtliche Unternehmen aus einer Mehrzahl von Steuerpflichtigen besteht. Damit keine Überprivilegierung eintritt, muss zudem zwischen Vor- und Nachteil eine enge Beziehung bestehen.

1. Erfordernis des beihilfenrechtlichen Unternehmensbegriffs

Soweit das beihilfenrechtliche Unternehmen reicht, ist die umfassende steuerliche Betrachtung zur Bestimmung des beihilfenrechtlich relevanten Vorteils notwendig.[813] Dies folgt zwangsläufig daraus, dass es nur das eine beihilfenrechtliche Unternehmen gibt. Die Reichweite des Unternehmensbegriffs mag zwar dem Europäischen Gerichtshof folgend enger oder bei wirtschaftlicher Betrachtung weiter sein, in jedem Fall ist er von der steuerlichen Anerkennung des Konzerns im nationalen Recht unabhängig. Die gegenteilige Kommissionsentscheidung zu ungarischen Steuerabzügen für konzerninterne Zinserträge[814] ist daher nicht zustimmungswürdig. In dieser Beihilfenentscheidung knüpft die Kommission zur Vorteilsbestimmung nicht an den eigenständigen beihilfenrechtlichen Unternehmensbegriff an, sondern stellt auf die eigenständige Rechtspersönlichkeit im nationalen Recht ab.[815] Die neutrale Wirkung bei Betrachtung des Konzerns reiche nicht aus, um einen Vorteil auszuschließen.[816] Zur Begründung dieser Rechtsansicht zieht die Kommission das Urteil des Europäischen Gerichtshofs[817] zu den belgischen Koordinierungsstellen heran.[818] Ein Teil der dem Urteil zugrundeliegenden Steuerregelung war die Befreiung von der Quellensteuer für Koordinationszentren. Für Dividenden und Zinszahlungen an ausländische Gesellschaften wurde keine Quellensteuer erhoben, soweit

813 Siehe dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.15.
814 Europäische Kommission, K(2009) 8130, Rn. 130 ff.
815 Europäische Kommission, K(2009) 8130, Rn. 131.
816 Europäische Kommission, K(2009) 8130, Rn. 132.
817 EuGH, Urt. v. 22.06.2006, Rs. C-182/03 (Belgien Forum 187).
818 Europäische Kommission, K(2009) 8130, Rn. 132, Verweis auf das Urt. in Fn. 40.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

diese abgeltende Wirkung gehabt hätte.[819] Die Vorteilsgewährung für Koordinationszentren war nicht mit einem Nachteil im belgischen Steuersystem verbunden, sondern sollte einen tatsächlichen Nachteil in ausländischen Steuerordnungen ausgleichen. So wenig wie Mitgliedstaaten sich in Ausübung ihrer Fiskalhoheit beihilfenrechtlich durch Mismatches mit ausländischen Steuerrechtsordnungen beschränken lassen müssen[820], so ungeeignet sind Nachteile in anderen Steuerrechtsordnungen, die Feststellung eines beihilfenrechtlichen Vorteils in der eigenen Steuerrechtsordnung zu verhindern.[821] Die Annahmen des Europäischen Gerichtshofs lassen sich daher – entgegen der Kommission – nicht auf rein nationale Fälle übertragen. Der Beihilfenzweck erfordert eine wirtschaftliche Betrachtung der gesamten unternehmerischen Betätigung, so als würde sie insgesamt im betreffenden Mitgliedstaat stattfinden. Soweit diese Gesamtbetrachtung keinen Vorteil ergibt, hat der Mitgliedstaat ein beihilfenkonformes Steuersystem geschaffen.

2. Konnexitätserfordernis zwischen Vorteil und Nachteil

Zur Kompensation von Vor- und Nachteil innerhalb des beihilfenrechtlichen Unternehmens braucht es ein Konnexitätserfordernis. Andernfalls könnte jeder in einer Sonderbelastung bestehende Nachteil genutzt werden, um beihilfenrechtliche Vorteile zu neutralisieren. Dies ist weder bei Unternehmen möglich, die nur aus einem Steuerpflichtigen bestehen, noch darf es im Konzernunternehmen statthaft sein. Ohne einen Zusammenhang zwischen Vorteil und Nachteil wäre die Anwendung des Beihilfenrechts letztlich undurchsichtig. Jeder Vorteil könnte mit einer wo auch immer bestehenden Sonderbelastung verrechnet werden. Dies würde dem Beihilfenzweck nicht gerecht, die selektive Begünstigung bestimmter Unternehmen zu verhindern. Ohne Konnexitätserfordernis könnten weitreichende Sonderbelastungen eng zugeschnittene und binnenmarktverzerrende Vorteile kompensieren. Zur Sicherung der Konnexität von Vor- und Nachteil ist

819 Vgl. EuGH, Urt. v. 22.06.2006, Rs. C-182/03 (Belgien Forum 187), Rn. 110.

820 *Bacon*, European Union Law of State Aid, Rn. 2.27 ff.

821 Möglicherweise lassen sich die so festgestellten Vorteile aber durch die Vermeidung der Doppelbesteuerung rechtfertigen, siehe dazu *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 9.33; vertiefend zu den Rechtfertigungsmöglichkeiten unilateraler Maßnahmen *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht, S. 218 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

daher ein Bezug zum selben Geschäftsvorfall notwendig. Eindeutig sind die Fälle, in denen die vorteilsgewährende oder mit dem Nachteil belastende Norm einen tatbestandlichen Bezug zur jeweils anderen Norm aufweist. Da sich das Beihilfenrecht nicht an der Tatbestandstechnik orientiert, reicht bereits der nicht ausdrückliche Bezug zur identischen Handlung. Wegen der wirtschaftlichen Betrachtung ist es nicht erforderlich, dass die sich ausgleichenden Normen gleiche Tatbestandsvoraussetzungen haben. Die Konnexität kann daher ebenfalls erfüllt sein, wenn die gegensätzlichen Folgen nicht in jedem Fall gemeinsam eintreten, aber im konkreten Fall auf dieselbe Handlung bezogen sind.

Dieses weite Konnexitätsverständnis entspricht nicht der strengen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, wenn es um die Beurteilung von Zuschüssen zur Kompensation von Inanspruchnahmen im öffentlichen Interesse geht[822], steht ihr aber aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung nicht entgegen. Bei der Analyse abgabenrechtlicher Vor- und Nachteile geht es nicht mehr darum, ob ein Vorteil oder eine Sonderbelastung vorliegt. Die Feststellung eines beihilfenrechtlichen Vorteils auf Ebene des einzelnen Steuerpflichtigen ist Ausgangspunkt der Vorteilsneutralisierung. Nur die Höhe des tatsächlichen wirtschaftlichen Vorteils ist fraglich. Dieser konzeptionelle Unterschied zeigt sich bei Betrachtung der vom Europäischen Gerichtshof entwickelten Kriterien im Altmark Trans-Urteil[823]: Zuerst müsse tatsächlich eine gemeinwirtschaftliche Verpflichtung vorliegen.[824] Die Berechnungsparameter für die Ausgleichsleistung der Inanspruchnahme im Rahmen der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung seien im Vorhinein objektiv zu bestimmen.[825] Der Ausgleich dürfe nicht über das hinausgehen, was Kosten und angemessener Gewinn erfordern.[826] Die Auswahl des Aufgabenträgers habe grundsätzlich nach öffentlicher Ausschreibung zu erfolgen.[827] Das Kriterium der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung und der öffentlichen Ausschreibung ist ersichtlich allein auf Fälle öffentlicher Da-

822 EuGH, Urt. v. 27.11.2003, Rs. C-34/01 u.a. (Enirisorse); EuGH, Urt. v. 24.03.2003, Rs. C-280/00 (Altmark Trans); EuGH, Urt. v. 22.11.2001, Rs. C-53/00 (Ferring); EuGH, Urt. v. 07.02.1985, Rs. 240/83 (ADBHU).

823 EuGH, Urt. v. 24.03.2003, Rs. C-280/00 (Altmark Trans), Rn. 88 ff.; bestätigt durch EuGH, Urt. v. 27.11.2003, Rs. C-34/01 u.a. (Enirisorse), Rn. 31 ff.; EuG, Urt. v. 16.09.2004, Rs. T-274/01 (Valmont), Rn. 131.

824 EuGH, Urt. v. 24.03.2003, Rs. C-280/00 (Altmark Trans), Rn. 89.

825 EuGH, Urt. v. 24.03.2003, Rs. C-280/00 (Altmark Trans), Rn. 90 f.

826 EuGH, Urt. v. 24.03.2003, Rs. C-280/00 (Altmark Trans), Rn. 92.

827 EuGH, Urt. v. 24.03.2003, Rs. C-280/00 (Altmark Trans), Rn. 93.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

seinsvorsorge beschränkt. Die zweite Voraussetzung soll allein eine nachträgliche Festlegung der Ausgleichszahlungen verhindern und steht zudem in engem Zusammenhang mit der Inanspruchnahme für öffentliche Tätigkeiten. Bei der Saldierung von abstrakt-generell gewährten Vor- und Nachteilen wäre ein solches Kriterium ohne Weiteres erfüllt. Zusammen mit der dritten und entscheidenden Voraussetzung, der Ausgleich dürfe nicht über das hinausgehen, was Kosten und angemessener Gewinn erfordern, zeigt sich, dass es dem so entwickelten Test um die Feststellung des Vorteils dem Grunde nach geht. Noch deutlicher wird dies, wenn eine übermäßige Kompensierung der Kosten nicht zu einer vollständigen Rückforderung führt. Es sollen nur diejenigen Beträge zurückgefordert werden, die zu viel gezahlt wurden.[828] Die vom Europäischen Gerichtshof entwickelten Kriterien stehen daher einer Vorteilssaldierung nicht generell im Weg.

3. Konkrete Umsetzung

Ist das Erfordernis zur Vorteilsneutralisation innerhalb des beihilfenrechtlichen Unternehmens geklärt, stellt sich die Frage der konkreten Umsetzung. Die im Regelfall getrennte Besteuerung verbundener Steuerpflichtiger im nationalen Steuerrecht muss mit dem übergreifenden Unternehmensbegriff des Beihilfenrechts in Einklang gebracht werden. Einfach ist dies bei hundertprozentiger Beteiligung, schwieriger, wenn mehrere Anteilseigner beteiligt sind. Trotzdem sind beide Fälle nach denselben Maßstäben zu beurteilen. Es bietet sich eine dreistufige Vorgehensweise an. Zunächst die Anwendung der nationalen Steuernormen auf Ebene der jeweiligen Steuerpflichtigen und Bestimmung des beihilfenrechtlichen Vor- oder Nachteils. Dann die (gedankliche) Verteilung des Vor- oder Nachteils auf die übergeordnete Einheit. Erst dann kann die Verrechnung vorgenommen werden und auf jede Einheit zurückgerechnet werden.

Im ersten Schritt ist jeder der zum beihilfenrechtlichen Unternehmen gehörenden Steuerpflichtigen getrennt zu betrachten. Diese Aufteilung hat allein die Funktion einer Gedankenstütze zur Vereinfachung der Kompensation. Die nationalen Steuerregelungen sind für jeden Steuerpflichtigen getrennt anzuwenden und zu würdigen. Es ist isoliert das Bestehen eines

828 *Kleine/Sühnel*, in: B/B/H, Beihilfenrecht, Kapitel 1 Anwendungsbereich und Ausnahmen, Rn. 199; vgl. auch *Bufton*, EC Competition Policy Newsletter 2002, 71 (71), die Rückforderung des Vorteils habe in Höhe der "overcompensation" zu erfolgen.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

beihilfenrechtlich relevanten Vorteils festzustellen. Gleiches gilt für die beihilfenrechtlich irrelevanten Sonderbelastungen. Danach ist der Vor- oder Nachteil der unteren Einheit der höheren Einheit zuzurechnen. Diese Zurechnung muss in Höhe des Gewinnbezugsanteils der übergeordneten Ebene erfolgen, unabhängig von der Beteiligungsquote am Kapital. Die Maßgeblichkeit des Anteils am Gewinn folgt aus dem hier vertretenen weiten Unternehmensverständnis.[829] Es kommt auf die aus dem Beihilfenzweck folgende Gesamtbetrachtung der Rentabilität der Investitionsentscheidung an, die für den Gesellschafter maßgeblich durch den Gewinnbezug geprägt wird. Die Gesamtbetrachtung der Rentabilität ist überhaupt der Grund, warum eine anteilige Zurechnung nötig ist und eine Kompensation über rechtlich eigenständige Einheiten nicht ohne Rücksicht auf die Beteiligung am Gewinn erfolgen kann. Andernfalls droht eine Überprivilegierung des Konzerns. Nachteile auf einer Ebene kompensierten sonst Vorteile, die gar nicht (anteilig) auf denjenigen entfallen, der die Nachteile erleidet. Im letzten Schritt ist die Verrechnung vorzunehmen. Der nach Gewinnanteil auf die Gesellschafter verteilte Vor- oder Nachteil auf unterer Ebene wird mit dem jeweiligen Gegenstück auf Gesellschafterebene verrechnet. Die Verrechnung bei jedem übergeordneten Steuerpflichtigen ist auf den auf ihn entfallenden Anteil begrenzt. Das heißt, über- und unterproportionale Nachteile bei verschiedenen Gesellschaftern können einen Vorteil auf untergeordneter Ebene nicht vollständig ausgleichen: Überproportionale Nachteile können sich wegen der Beschränkung auf den Anteil nicht vollständig auswirken und unterproportionale Nachteile können den zugerechneten Vorteilsanteil nicht kompensieren. Verbleibt nach Durchführung dieser Berechnung ein nicht kompensierter Vorteil, dann ist dieser ein beihilfenrechtlicher Vorteil des Unternehmens.

IV. Deutschland: Vorteilsausgleich zwischen § 3a Abs. 1 S. 1 EStG und § 8b Abs. 3 S. 4 KStG/§ 3c Abs. 2 S. 2 EStG

Wegen der unterschiedlichen Ansatzpunkte des Fremdvergleichs in § 3a EStG und § 3c Abs. 2 S. 3 EStG bzw. § 8b Abs. 3 S. 6 KStG kann es beim Forderungsverzicht eines qualifiziert beteiligten Gläubigers zu folgender Situation kommen: Für die Anwendung des § 3a EStG liegt eine betriebliche

829 Siehe dazu Kapitel 4:E.II ab S. 175.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Veranlassung des Verzichts vor und unter den weiteren Voraussetzungen kommt es zur Steuerfreiheit des Sanierungsertrags beim erlassbegünstigten Schuldner. Auf Ebene des verzichtenden Gesellschafters ist wegen des nicht fremdüblich (weiter-)gewährten oder besicherten Darlehens die steuerliche Abzugsfähigkeit gemäß § 3c Abs. 2 S. 2 EStG teilweise oder gemäß § 8b Abs. 3 S. 4 KStG ganz ausgeschlossen. Gehören sowohl der erlassende als auch der erlassbegünstigte Steuerpflichtige zu einem beihilfenrechtlichen Unternehmen, ist nach Maßgabe der obigen Ausführungen der Ausgleich des Vorteils aus § 3a Abs. 1 S. 1 EStG mit dem Abzugsverbot möglich. Diese typische Fallgestaltung wäre bei einer Beihilfenentscheidung über den § 3a Abs. 1 S. 1 EStG zu berücksichtigen.[830]

Dem hier vertretenen weiten Unternehmensbegriff folgend, liegt in jeder Situation, in der § 3a EStG und § 3c Abs. 2 S. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG zusammen einschlägig sind, ein einheitliches beihilfenrechtliches Unternehmen vor. Wegen der Tatbestandsvoraussetzungen in § 3c Abs. 2 S. 2 EStG und § 8b Abs. 3 S. 4 KStG liegt die notwendige Beteiligung stets vor, da in den Vorschriften sogar eine Mindestbeteiligungsquote vorausgesetzt wird. Für den engen Ansatz des Europäischen Gerichtshofs dürfte dies allein noch nicht ausreichen. Es müssten noch zusätzlich eine tatsächliche Beherrschung festgestellt werden, die über eine reine Portfoliobeteiligung hinausgeht.

Die Steuerbefreiung des Sanierungsertrags in § 3a Abs. 1 S. 1 EStG ist ein beihilfenrechtlicher Vorteil, der nach der hier vertretenen Ansicht jedoch nicht selektiv ist.[831] Für den Vorteilsausgleich muss dieser Vorteil im Sinne des Beihilfenrechts auf eine Sonderbelastung treffen. Die Abzugsbeschränkung des § 3 Abs. 2 S. 2 EStG/§ 8b Abs. 3 S. 4 EStG darf daher nicht auf Grundlage einer Systementscheidung Teil der steuerlichen Normalbelastung sein, sondern muss für den Steuerpflichtigen negativ davon abweichen. Im deutschen Ertragssteuerrecht sind die Forderung gegen und die Beteiligung am Tochterunternehmen getrennte Wirtschaftsgüter.[832] Durch die Einführung der fraglichen Abzugsbeschränkungen ist der Gesetzgeber von dieser grundsätzlichen Trennung nicht abgewichen, sondern hat nur weit typisierte Missbrauchsabwehrvorschriften geschaffen. Das zeigt sich an dem Erfordernis der qualifizierten Beteiligung und vor allem an dem

830 Ausnahme typischer Einzelfälle bei der grundsätzlich abstrakten Bewertung beihilfenverdächtiger Normen, siehe Kapitel 4:B ab S. 120.

831 Siehe oben Kapitel 4:C.III.4 ab S. 155.

832 BFH, Urt. v. 14.01.2009 – I R 52/08, BFHE 244, 132 = BStBl. II 2009, 674.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Drittvergleich. Sowohl in § 3c Abs. 2 EStG als auch in § 8b Abs. 3 KStG ist eine Abwendung des Abzugsverbots durch den Nachweis der Fremdüblichkeit der Darlehensgewährung möglich. Die Abzugsbeschränkungen aus § 3c Abs. 2 S. 2 EStG und § 8b Abs. 3 S. 4 KStG sind mithin nachteilige Sonderbelastungen und zum Ausgleich des Vorteils aus der Steuerbefreiung des § 3a EStG geeignet.

§ 3a Abs. 1 S. 1 EStG und § 3c Abs. 2 S. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG erfüllen auch die oben dargelegten Konnexitätsanforderungen.[833] Zwar weisen die sich kompensierenden Vorschriften keinen tatbestandlichen Bezug zueinander auf und ihre Rechtsfolgen treten auch nicht in jedem Fall gemeinsam ein, aber für die Konnexität reicht aus, dass sich beide Rechtsfolgen auf den Forderungsverzicht beziehen. § 3c Abs. 2 S. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG kann zwar bereits bei einer etwaigen Teilwertabschreibung eingreifen; diese ist aber als vorgelagerte Berücksichtigung der Verzichtsfolgen ebenfalls von der Konnexität umfasst.

Ist die grundsätzliche Eignung zur Verrechnung des Vorteils festgestellt, muss zur konkreten Berechnung der Vorteil aus § 3a Abs. 1 S. 1 EStG in Höhe des Gewinnbezugsrechts auf die Gesellschafter verteilt werden. Die insbesondere aus § 3a Abs. 3 S. 2 EStG folgenden Kompensationsmöglichkeiten bleiben hier unberücksichtigt. Ist jedem Gesellschafter der Vorteil auf Gesellschaftsebene in Höhe des Gewinnbezugsrechts zugewiesen, ergibt sich daraus der gedachte Vorteilsanteil. Dieser Vorteilsanteil kann dann auf Ebene des Gesellschafters mit der Sonderbelastung aus der Anwendung von § 3c Abs. 2 S. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG verrechnet werden. Der Anteil des Vorteils, der nicht verrechnet wird, ist dann weiterhin Vorteil des beihilfenrechtlichen Unternehmens. Bei hundertprozentiger Beteiligung ergibt sich der Ausgleich intuitiv. In den Fällen des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG wird der Vorteil aus § 3a Abs. 1 S. 1 EStG zu hundert Prozent ausgeglichen, da das Abzugsverbot den bilanziellen Verlust aus dem Verzicht für steuerliche Zwecke vollständig außerbilanziell hinzurechnet. In den Fällen des § 3c Abs. 2 S. 2 EStG kommt es nur zu einem Ausgleich in Höhe von vierzig Prozent. Die Abzugsbeschränkung greift in diesen Fällen nicht in voller Höhe, sondern unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens. Vierzig Prozent des bilanziellen Verlustes aus dem Forderungsverzicht werden wieder hinzugerechnet. Nur in Höhe des außerbilanziell hinzugerechneten Betrags liegt eine Sonderbelastung vor, die den Vorteil kompensieren kann. Ähnlich verlaufen die Fälle mit mehreren Gesellschaftern, die gemes-

833 Siehe Kapitel 4:E.III.2 ab S. 179.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

sen an ihren Gewinnbezugsrechten quotengemäße Forderungsverzichte aussprechen. Die Summe der von § 3a Abs. 1 S. 1 EStG privilegierten Verzichtsgewinne ist gedanklich anteilig zu den Gewinnbezugsrechten auf die Gesellschafter zu verteilen. Bei quotalem Verzicht entspricht der gedachte Vorteilsanteil somit immer der Verzichtssumme des Gesellschafters. Jeder gedachte Vorteilsanteil wird nach Maßgabe der individuellen Situation des Gesellschafters beurteilt, entweder nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG bei körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaftern oder nach § 3c Abs. 2 S. 2 EStG bei sonstigen gewerblich tätigen Gesellschaftern. So muss für jeden Teil einzeln entschieden werden, ob ein Vorteilsausgleich in Höhe von hundert, vierzig oder null Prozent erfolgt. Der Null-Prozent-Fall ist einschlägig, wenn für den betreffenden Gesellschafter die Voraussetzungen keines der beiden Abzugsverbote erfüllt ist. Der Gesamtvorteilsausgleich ergibt sich aus der Zusammenführung der einzelnen Teilstücke und ist damit bei heterogener Gesellschafterzusammensetzung eine Mischkalkulation aus den drei möglichen Fallvarianten. Im Grundsatz vergleichbar sind die Fälle anteiliger Beteiligung mit disquotalen Verzichtsleistungen, wobei folgendes zu beachten ist: Leistet ein Gesellschafter übermäßige Verzichtbeiträge, kann die bei ihm eintretende Sonderlast den Vorteil maximal in Höhe seines gedachten Vorteilsanteils ausgleichen. Dieser Ausgleich findet betragsmäßig statt. Das hat insbesondere Bedeutung in den Fällen des § 3c Abs. 2 S. 2 EStG. Entfällt auf den Gesellschafter wegen seiner übermäßigen Verzichtsleistung nur ein gemessen am Verzicht kleiner gedachter Vorteilsanteil, wird dieser Anteil durch vierzig Prozent der Verzichtssumme kompensiert. Es wird also nicht vierzig Prozent des gedachten Vorteilsanteils kompensiert, sondern es wird der gedachte Vorteilsanteil durch vierzig Prozent des (höheren) Verzichtsbetrags kompensiert.

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748952558-117 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY