

Einleitung: Anlass und Zielsetzung

A. Ausgangspunkt

Die Steuerhoheit zählt zu den maßgeblichen Kernbereichen mitgliedstaatlicher Souveränität in der Europäischen Union. Diese Grundaussage spiegelt sich in allen bisher von und zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen Vertragsfassungen wider. Auch der am 13. Dezember 2007 durch die Repräsentanten der Mitgliedstaaten unterschriebene und am 1. Dezember 2009 in Kraft getretene Vertrag von Lissabon¹ sieht hier keine Änderung vor, die Mitgliedstaaten behalten weiterhin die Zuständigkeit zur Rechtssetzung im Bereich der direkten Steuern.

Die gleichwohl durch die Mitgliedstaaten wahrgenommene „Souveränitätseinbuße“ im Bereich der direkten Steuern hat ihre Ursachen freilich durchaus im primären Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht, indem sie vor allem über die extensive Interpretation der dort normierten Grundfreiheiten durch den EuGH und die Anwendung der beihilferechtlichen Normen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung durch die Kommission erfolgt.

Der EuGH versteht sich dabei als Motor der europäischen Integration bei der Schaffung des einheitlichen europäischen Binnenmarktes. Im Rahmen dieser Zielsetzung werden die im Gemeinschafts-, jetzt Unionsrecht von Beginn an festgelegten (und im Vertrag von Lissabon kaum veränderten) Grundfreiheiten als vorrangige „Schutzstandards“ definiert, welche jedem nationalen mitgliedstaatlichen Recht vorgehen. Die unmittelbare Anwendung dieser Schutzstandards zugunsten des Integrationsfortschritts gewährt den Steuerpflichtigen der Mitgliedstaaten die Möglichkeit, im Wege des Einholens von Vorabentscheidungen (durch mitgliedstaatliche Gerichte) Diskriminierungen und Beschränkungen im nationalen Recht aufzugreifen und vom EuGH auf ihre Konformität mit EG-/EU-Recht überprüfen zu lassen. Die Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten,

¹ ABI. EU 2007, C 306, 1.

aber auch die Vielzahl von Kommissionsentscheidungen über die Beihilferelevanz steuerlicher Maßnahmen der Mitgliedstaaten in den letzten Jahren lassen die wirtschaftlichen Dimensionen für die Mitgliedstaaten immer deutlicher hervortreten und verschärfen zugleich den Konflikt zwischen der vereinbarungsgemäß den Mitgliedstaaten verbliebenen Steuerhoheit (einschließlich, wenn nicht vorrangig Steuergesetzgebungshoheit) und der durch die EuGH-Rechtsprechung eintretenden unmittelbaren Ausstrahlung supranationaler Regelungen auf die nationale Ebene im Bereich der direkten Steuern. Das Verständnis für das gemeinsame Ziel eines ohne Beschränkungen und Diskriminierungen funktionierenden einheitlichen Binnenmarktes wird bei den Mitgliedstaaten jedenfalls dann und dort auf eine harte Probe gestellt, wenn und soweit das nationale Steueraufkommen spürbar betroffen ist.

Betrachtet man die schiere Komplexität eines funktionierenden, gemeinsamen Binnenmarktes für Europa, muss man davon ausgehen, dass die bisherigen Entscheidungen des EuGH und Maßnahmen der Kommission auch vor dem Hintergrund der fehlenden Rechtsetzungskompetenz der Union im Bereich der direkten Steuern erst einen bescheidenen Anfang bei der Beseitigung von Diskriminierungen und Beschränkungen von Einzelpersonen und Unternehmen im Steuerwesen innerhalb der Union darstellen, zumal sie (notwendigerweise) lediglich immer nur konkrete Teilfragen betreffen können. Der Analyse der Vielzahl einzelner nationaler steuerlicher Vorschriften auf ihre Konformität mit dem Gemeinschafts-/ Unionsrecht kommt aus Sicht der Berater daher eine immer größere Bedeutung zu. Ein Teilbereich des Steuerrechts betrifft dabei steuerliche Begünstigungsnormen. Der 23. Subventionsbericht der Bundesregierung² für die Jahre 2009 bis 2012 dokumentiert zu erwartende Mindereinnahmen durch die 20 größten Steuervergünstigungen (Übersicht 2 des Berichts) für das Jahr 2012 allein für den Bundeshaushalt in Höhe von 14,96 Mrd. €. Zusammen mit den Ländern und Gemeinden

² Abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/40_270_23_Subventionsbericht_Kurzfassung.html (Abruf: 06.07.2012).

wird das Gesamtvolumen der Steuermindereinnahmen für das Jahr 2012 voraussichtlich 22,812 Mrd. € betragen. Im Jahr 1970 lag das Gesamtvolumen dieser Subventionen demgegenüber nur bei 6,6 Mrd. €³. Deutlich wird hier, dass steuerliche Vergünstigungen auch als Lenkungsmittel ein gewichtiger (und noch weiter wachsender) volkswirtschaftlicher Faktor in fast allen Politikbereichen Deutschlands sind. Die Ausgestaltung steuerlicher Standortbedingungen in den Mitgliedstaaten ist recht unterschiedlich ausgeprägt, ihre zunehmende Relevanz wird aber schon in der öffentlichen Diskussion erkennbar, in der Standortwettbewerb, (unfairer) Steuerwettbewerb und Steuerdumping häufig in einem Zug genannt werden⁴.

B. Eingrenzung des Themas und Gang der Untersuchung

Die gemeinschafts-/unionsrechtliche Interpretation, sowie das Verständnis zur Reichweite der Begriffe Binnenmarkt, Gemeinsamer Markt, Grundfreiheiten und unverfälschter Wettbewerb kollidiert mit einer Vielzahl mitgliedstaatlicher Rechtsvorschriften. Die Streitigkeiten über Kompetenzen zwischen den Organen der Gemeinschaft/Union und den Mitgliedstaaten prägen die ambivalente Wahrnehmung der europäischen Integration in der Öffentlichkeit.

Gegenstand dieser Arbeit ist die Analyse der wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen von Steuervergünstigungen im deutschen Steuerrecht sowie deren Reichweite und/oder Grenzen durch die primärrechtlichen Grundfreiheiten und dem unionsrechtlichen Beihilfekontrollrecht. Dabei soll als zentrale Frage untersucht werden, inwieweit eine gemeinschafts-/unionsrechtswidrige Beihilfe grundsätzlich vorliegen kann, wenn und soweit – also obwohl – die deutsche Steuervergünstigungsnorm sowohl den (nationalen) verfassungsrechtlichen Grundsätzen als auch den primärrechtlichen Anforderungen der Grundfreiheiten und des allgemeinen Diskriminierungsverbots des Gemeinschafts-/Unionsrechts entspricht. Im Verlauf der

³ Vgl. 2. Subventionsbericht, BT-Drs. VI/391 v. 16.02.1970.

⁴ So z.B. im Zusammenhang mit den neuen Beitrittsländern, vgl. *Fuest/Fuest*, Die Mär vom Steuerdumping in Osteuropa, FAZ v. 18.09.2004.

Untersuchung werden zu diesem Zweck zunächst wirtschaftliche Grundlagen der Beihilfe- und Subventionspolitik des Mitgliedstaats Deutschlands untersucht. Es folgt eine Analyse der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen von Steuervergünstigungen in der Systematik des deutschen Steuerrechts. Im Fortgang wird sodann auch auf die Lenkungsfunktion steuerlicher Normen im Zielkonflikt zwischen staatlichem politischen Gestaltungsanspruch und den diesen beschränkenden verfassungsrechtlichen Grenzen eingegangen und es werden die nationale und gemeinschafts-/unionsrechtliche Bedeutung und Notwendigkeit der Abgrenzung steuerlicher Lenkungsnormen zu anderen Steuernormen analysiert. Eine Zusammenfassung schließt diesen Teil der Untersuchung ab und fasst die wesentlichen Ergebnisse zusammen. Im den darauf folgenden Abschnitten der Arbeit sollen das Recht der Europäischen Gemeinschaft/Union aus dem Blickwinkel der vertragsmäßigen Ziele der Union in ihrer Entwicklung über die letzten Jahrzehnte, seine Rechtsquellen sowie speziell die Rechtsgrundlagen der europäischen Ertragsbesteuerung mit den Grundfreiheiten und den Diskriminierungsverboten zusammenfassend dargestellt werden, sowie deren Einflussnahme auf und Bedeutung für das deutsche Steuerrecht. Die Darstellung erfolgt unter Einbeziehung der einschlägigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs. Im Mittelpunkt der sodann anschließenden Untersuchung steht die Analyse des geltenden und praktizierten Beihilfeverbots der Europäischen Gemeinschaft/Union. Dabei wird auf die Konzeption, die Struktur sowie die Funktion des Beihilfe(aufsichts)rechts eingegangen und eine Analyse der einzelnen Tatbestandsmerkmale einer gemeinschafts-/unionsrechtlichen Beihilfe vorgenommen, die für ihr Vorliegen konstitutiv sind. Es folgt eine Erörterung der Anwendung der gemeinschafts-/unionsrechtlichen Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung gemäß der einschlägigen Mitteilung der Kommission zur Unternehmensbesteuerung⁵.

⁵ ABI. EG 1998, C 384, 3.

Untersuchungsschwerpunkt ist hier neben den einzelnen Tatbestandsmerkmalen für steuerliche Maßnahmen in der Mitteilung der Kommission zur Unternehmensbesteuerung die Frage, inwieweit sich die dort aufgestellten Kriterien tatsächlich aus den Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV (ex-Art. 87 Abs. 1 EG) herleiten lassen und ob die Dogmatik der Mitteilung überhaupt geeignet ist, systematisch zusammenhängende Normen beihilferechtlich angemessen zu beurteilen. Dabei wird der Begriff Steuervergünstigung unter Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV und dessen Umsetzung in der Mitteilung der Kommission analysiert und bewertet. Am Ende dieses Teils wird als Schlussfolgerung aus dem Vorherigen die Frage nach der Reichweite und den Grenzen des materiellen Beihilfeverbots insbesondere für Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung erörtert.

Die bis dahin gewonnenen Erkenntnisse bilden die Grundlage der Ausführungen des fünften Teils, in deren Mittelpunkt die Analyse von Gemeinsamkeiten und Abweichungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen für die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen im deutschen Steuerrecht einerseits und der Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen gemeinschafts-/unionsrechtswidriger Beihilfen andererseits steht. Im Ergebnis dieser Analyse wird zu klären sein, wann und ob überhaupt steuerbegünstigende Normen im deutschen Steuerrecht, soweit sie nationalen verfassungsrechtlichen Normen entsprechen, gemeinschafts-/unionsrechtswidrige Beihilfen sein können. Wesentliche Erkenntnisgrundlage ist dabei die zur Prüfung der Beihilferelevanz steuerlicher Normen im deutschen Steuerrecht entwickelte Systematik. Allerdings können auch mit dieser Systematik nicht alle Zweifelsfragen im Zusammenhang mit Steuerbegünstigungstatbeständen im deutschen Steuerrecht und deren gemeinschafts-/unionsrechtlicher Beihilferelevanz abschließend gelöst werden. Im Vordergrund steht insoweit nicht der Einzelsachverhalt, sondern die mögliche Systematisierung der unionsrechtlichen Grundlagen zur Feststellung gemeinschafts- und insbesondere beihilfewidriger Steuervergünstigungsnormen unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsdogmatik im deutschen Steuerrecht. Im sechsten Kapitel der Arbeit wird dann exempla-

risch die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG⁶ durch eine umfassende Untersuchung und Einordnung der Norm in die deutsche Steuerrechtssystematik sowie die sich daraus ergebenden beihilferechtlichen Implikationen an Hand der erarbeiteten Systematik beurteilt und mit der bisherigen Kommissionsauffassung kritisch verglichen.

Das Kapitel 7 fasst die Untersuchungsergebnisse zur Reichweite und zu den Grenzen des Beihilferechts in Bezug auf das mitgliedstaatliche Steuerrecht zusammen und soll zugleich als Lösungsansatz gedacht sein, die Fehlentwicklungen in der bisherigen beihilferechtlichen Beurteilung mitgliedstaatlicher Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung zu beheben.

Die Arbeit ist trotz ihrer überwiegend auf rechtlichen Regelungen bezogenen Erörterungen zumindest auch in die Betriebswirtschaftslehre einzuordnen. Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist u.a. die Analyse gegebener Steuersysteme und der daraus resultierenden Steuerbelastung für den jeweiligen Steuerpflichtigen. Diese Analyse schließt die Prüfung möglicher Steuerbegünstigungstatbestände ein. Dabei ist auch das internationale Steuerrecht so weit wie nötig zu berücksichtigen. Eine Untersuchung, inwieweit und unter welchen Voraussetzungen bzw. in welchem Rahmen für Steuerpflichtige ein Anspruch auf Steuerbegünstigungen besteht, dient sowohl der Steuerwirkungs- als auch der Steuergestaltungslehre und erhöht die Rechtssicherheit für steuerpflichtige natürliche und juristische Personen in Deutschland, die am Binnenmarkt teilnehmen und Steuerbegünstigungen in Anspruch nehmen. Die erarbeitete Systematik soll auch als Leitfaden dienen, für den Fall, dass und soweit die Kommission deutsche Steuervergünstigungsnormen als mit dem Beihilferecht der Union unvereinbar erklärt, der betreffende Einzelsachverhalt substantiiert überprüft werden und gegebenenfalls der Kommissionsauffassung widersprochen werden kann, um die Anwendbarkeit der jeweiligen Norm in Deutschland zu sichern.

⁶ Eingeführt mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.07.2009, BGBl. I S. 1959 = BStBl. I S. 782.

Kapitel 1

Beihilfen, Beihilfepolitiken und ihre Ziele – Grundlagen

A. Allgemeine Begriffsabgrenzung und Terminologie; Beihilfe, Subventionen, Steuervergünstigungen

Die Wahrnehmung der Begriffe Beihilfen, Subventionen, Steuervergünstigungen und Ähnliches in der Öffentlichkeit erfolgt fast überwiegend im Zusammenhang mit politischem Wahlkampf bzw. als politische „Kampfbegriffe“.⁷

Dies begründet sich im Wesentlichen emotional durch den unmittelbaren Zusammenhang der Begrifflichkeiten mit dem Verständnis von Gerechtigkeit oder Ungerechtigkeit, ungerecht, soweit damit die Privilegierung anderer Personen und Personengruppen einhergeht, gerecht und verteidigungswürdig, soweit eigene Interessen privilegiert werden. Regierungs- und Parteiprogramme nutzen diese emotionale Ansprache und verwenden die verschiedenen Begriffe, ohne damit inhaltlich belastbare Aussagen zu treffen, zur Mobilisierung ihrer Wählerzielgruppen. Die ständigen Änderungsvorhaben im Steuerrecht wie auch die gesonderten Förderprogramme spiegeln, wenn auch auf demokratischem Wege zustande gekommen, die Interessen durchsetzungsstarker Gruppen wider.

Die teilweise fehlende Klarheit der Begriffe zu beheben und sie in ihrem Verhältnis zueinander zu ordnen war bereits mehrmals Gegenstand wissenschaftlicher Untersuchungen auch in Bezug auf das deutsche Recht gewesen.

⁷ Vgl. *Jochum*, Die Steuervergünstigung, 21.