



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Nachversteuerung als Rechtsfolge des Verstoßes  
gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot –  
Vorteilserstreckung als Alternative?“**

Dissertation vorgelegt von Michael Szymczak

Erstgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Zweitgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Institut für Finanz- und Steuerrecht

## **I. Problemaufriss**

Die primärrechtlichen Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere die Europäischen Grundfreiheiten sowie zunehmend das Europäische Beihilfenrecht, wirken als Schranken bei den Befugnissen und dem Gestaltungsspielraum auch im mitgliedstaatlichen Steuerrecht, ungeachtet fehlender Harmonisierung und grundsätzlich bestehender nationaler Fiskalhoheit.

Es bedarf keiner allzu vertieften Befassung mit der Querschnittsmaterie von EU-Beihilfenrecht und Steuerrecht, um zu der Erkenntnis zu gelangen, dass in diesem Rechtsgebiet diverse Ungereimtheiten anzutreffen sind. Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind diejenigen, die über das sog. Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 Satz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) verpflichtet sind, das grundsätzliche Beihilfenverbot nach Art. 107 Abs. 1 AEUV zu beachten und nicht dagegen zu verstoßen. Unbestritten sind vom Anwendungsbereich des Beihilfenverbots auch steuerliche Vergünstigungen erfasst. Eine Bereichsausnahme für das Steuerrecht gibt es nicht. Nun ist es auch kein Geheimnis, dass die Mitgliedstaaten das jeweils nationale Steuerrecht nicht nur für fiskalische Zwecke nutzen, sondern darüber hinaus auch für lenkungspolitische Ziele instrumentalisieren und Wirtschaftspolitik betreiben durch verkappte Subventionierungen.

Unterlassen die Mitgliedstaaten die nach Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV erforderliche Notifizierung bei der Europäischen Kommission und gewähren sie demzufolge rechtswidrige Beihilfen, bedeutet dies grundsätzlich, dass diese Beihilfen von den Begünstigungsempfängern zurückgefordert werden müssen. Im Steuerrecht erfolgt die Rückforderung durch die Nachbesteuerung der Steuerpflichtigen für vergangene Zeiträume und – vor dem Hintergrund der sehr hohen Maßstäbe der Unionsgerichte an den Vertrauensschutz – faktisch ungeachtet jeglichen Vertrauensschutzes und ungeachtet etwaiger entgegenstehender bestandskräftiger Verwaltungsakte. Gerade im Steuerrecht, wo die Qualifikation einer steuerlichen Maßnahme häufig nicht auf der Hand liegen dürfte, mag dieses Ergebnis unbillig erscheinen.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob dem beihilferechtlichen Rechtsfolgenregime eine angemessene Risikoverteilung bei der Folgenverantwortung zugrunde liegt. Diejenigen, die nicht Adressaten des EU-Beihilfenrechts sind, namentlich die begünstigten Unternehmen bzw. Unternehmer, tragen die nachteilhaften Konsequenzen eines Beihilfenverstößes durch den Mitgliedstaat. Und der Mitgliedstaat, der verpflichtet ist das Beihilfenverbot zu beachten, wird im Zweifel für sein rechtsbrüchiges Verhalten (mehrfach) belohnt. So erlangt er infolge des Beihilfenverstößes nicht nur den zu Unrecht gewährten Nennbetrag verzinst zurück, den er sodann anderweitig investieren kann, sondern erzielte möglicherweise gleichwohl den zuvor intendierten Lenkungszweck mit der rechtswidrig ausgegebenen Beihilfe. Jedenfalls agiert der Mitgliedstaat bei der Subventionsvergabe nicht angemeldeter Beihilfen risikolos und das ist nicht nur ein rechtspolitisches Problem.

## **II. Ziel und Gang der Untersuchung**

Die Arbeit ist von der Ausgangsthese geprägt, ob eine alternative Rechtsfolge zur Nachbesteuerung, namentlich die rückwirkende Vorteilerstreckung auf die nichtbegünstigten und damit benachteiligten Unternehmen dem Unionsrecht herzuleiten ist und diese Rechtsfolge sogar unionsrechtliche Pflicht sein könnte. Soweit dies zu bejahen sein sollte, wäre dies möglicherweise die Lösung für die oben genannten Ungereimtheiten im Beihilfenrecht?

Dies sollte mit dieser Arbeit belegt werden. Ausgehend hiervon erfolgte zum einen die Untersuchung der primärrechtlichen Vorgaben des Beihilfenverbots nach Art. 107 Abs. 1

AEUV, dabei stets im Lichte des Steuerrechts (erstes Hauptkapitel; Abschnitt C. der Arbeit). Zum anderen widmet sich die Arbeit der Rechtsfolgenseite, also wenn eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV im Steuerrecht zu bejahen ist (zweites Hauptkapitel; Abschnitt D. der Arbeit). In dem Zusammenhang wurden das Beihilfeverfahren, insbesondere zur präventiven Unterbindung von Wettbewerbsverzerrungen, und die Umsetzung der Wiederherstellung von Wettbewerbsgleichheit durchleuchtet. Die auf Ebene des Tatbestands von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgenommene Untersuchung war von besonderer Bedeutung für die Erkenntnisse und Erklärungen auf Ebene der Rechtsfolgenseite und somit mit dieser verquickt.

### III. Art. 107 Abs. 1 AEUV im Lichte des Steuerrechts

Bei der Untersuchung des Beihilfenverbots nach Art. 107 Abs. 1 AEUV konnte aufgrund der Analyse jedes einzelnen Tatbestandsmerkmals bestätigt werden, dass der Anwendungsbereich des Beihilfenverbots im Steuerrecht sehr weitreichend ist. Nahezu alle Tatbestände lassen sich regelmäßig bejahen. Es finden sich kaum „Filter“, steuerliche Begünstigungen von Unternehmen rechtssicher als Nicht-Beihilfen zu qualifizieren.

Im Wesentlichen kommt es für die Frage nach der Beihilfenrechtskonformität einer steuerlichen Maßnahme entscheidend darauf an, ob diese zu einer *selektiven Begünstigung* von Unternehmen führt.

Begünstigungen sind im Steuerrecht als Ausnahmen von der Regelbesteuerung zu begreifen, und zwar losgelöst von der konkreten Regelungstechnik. Steuerliche Vorteilsgewährungen kommen somit auf vielfältige Art und Weise in Betracht und das sowohl auf Ebene der Rechtsetzung, als auch der Rechtsanwendung. Von besonderer Bedeutung ist daher festzustellen, was die Regelbesteuerung (auch „Referenzsystem“ oder „benchmark“ genannt) im Verhältnis zu der zu überprüfenden steuerlichen Maßnahme ist. Dies richtet sich ausschließlich nach dem nationalen Recht des jeweiligen Mitgliedstaates. Die konkrete Regelungstechnik ist ohne Bedeutung. Das letzte Wort kommt aber nicht den staatlichen Organen, sondern den Unionsgerichten zu, welche befugt sind den Tatbestand des Beihilfenverbots auszulegen. Was Regel- und was Ausnahme im jeweiligen konkreten Einzelfall ist, kann nicht stets rechtssicher beantwortet werden. Nicht selten kommen verschiedene Auslegungsergebnisse in gut vertretbarer Weise in Betracht. Dieses Problem der Rechtsunsicherheit ist damit nicht von der Hand zu weisen. Ernüchternd muss festgestellt werden, dass dieses Problem wohl auch nicht gelöst werden kann. Wo Recht ausgelegt werden muss, ist mit verschiedenen vertretbaren Lösungen denklogisch zu rechnen, vor allem je komplexer das jeweils nationale Steuerrecht ausgestaltet ist. Erschwerend kommt hinzu, dass der Bestimmung der Regelbesteuerung bei der beihilferechtlichen Prüfung eine „Weichenstellungsfunktion“ zukommt. Verneint man die Ausnahme, d.h. ordnet man die Begünstigung der Regelbesteuerung zu, dann ist die beihilferechtliche Prüfung bereits an dieser Stelle zu Ende. Umgekehrt, kommt eine unionsrechtswidrige Beihilfe in Betracht, wenn die steuerliche Maßnahme als Ausnahme von der Regel zu begreifen ist. So kann es letztlich gewissermaßen von Zufälligkeiten abhängen, ob eine unzulässige Beihilfe gegeben ist oder nicht.

Bei der Prüfung der *Selektivität* hat sich im Zuge langjähriger Judikatur eine sog. dreistufige Prüfungsstruktur im Kontext des Steuerrechts etabliert. Der erste Prüfungspunkt betrifft die Bestimmung der Ausnahme von der Regel. Lokalisiert man diese Fragestellung richtigerweise bei dem Tatbestandsmerkmal der *Begünstigung*, dann stellt sich hier im Wesentlichen „nur“ noch die Frage, ob mittels Ausnahme von der Regelbesteuerung (also mittels Begünstigung) bestimmte Wirtschaftsteilnehmer gegenüber anderen Wirtschaftsteilnehmern, die sich in einer

tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation befinden, in diskriminierender Weise bevorzugt werden und ob diese Ungleichbehandlung durch sog. steuerimmanente Gründe, d.h. typischerweise keine lenkungspolitischen Gründe, gerechtfertigt werden kann. Damit liegt dem Beihilfenverbot eine gleichheitsrechtliche Dimension zugrunde, was eine Gegenüberstellung bei der Prüfung vom allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG und den Europäischen Grundfreiheiten bestätigt werden konnte. Auch hier ist eine erhebliche Rechtsunsicherheit im Steuerrecht festzustellen. Die jeweils maßgebliche Vergleichsgruppe zu bestimmen und das „verpönte“ Merkmal herauszuarbeiten anhand diskriminiert wird, ist alles andere als rechtssicher zu bewerkstelligen.

Angesichts des weiten Anwendungsbereichs des Beihilfenverbots und der schwierigen Qualifikation einer steuerlichen Maßnahme als *selektive Begünstigung* und dem Umstand, dass das Steuerrecht regelmäßig von Belastungsdifferenzierungen – aus unterschiedlichen Gründen – geprägt ist, darf von einem latenten Verdacht steuerlicher Begünstigungen von Unternehmen als grundsätzlich verbotene Beihilfen gesprochen werden.

#### **IV. Rechtsfolgen der Qualifikation einer steuerlichen Maßnahme als Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV**

Im darauffolgenden zweiten Hauptkapitel widmet sich die Arbeit der Rechtsfolgenseite.

Zunächst liegt der Fokus auf der Untersuchung des sog. Beihilfeverfahrens nach Art. 108 AEUV. Zu unterscheiden ist zwischen der Kontrolle sog. bestehender Beihilfen und der Kontrolle sog. neuer Beihilfen. Letztere unterliegen den strengen Vorgaben nach Art. 108 Abs. 3 AEUV, namentlich der Anmeldepflicht und dem Durchführungsverbot.

Die Problematik der Rechtsunsicherheit bei der Bestimmung der Reichweite des Beihilfenverbots nach Art. 107 Abs. 1 AEUV spiegelt sich im beihilferechtlichen Verfahren wider bei der Frage nach der Reichweite der mitgliedstaatlichen Pflichten nach Art. 108 Abs. 3 AEUV. Die Rechtsunsicherheit wird sogar noch verstärkt, weil bestehende Beihilfen von neuen Beihilfen abgegrenzt werden müssen, was mitunter schwierig sein kann.

Nichtsdestotrotz konnte die Erkenntnis gewonnen werden, dass der Mitgliedstaat zum einen, allein der Rechtssicherheit wegen, staatliche Maßnahmen bei der Europäischen Kommission anmelden darf mit dem Ziel, dass ein sog. Nicht-Beihilfe-Beschluss ergeht. Zum anderen verfügen die mitgliedstaatlichen Institutionen, namentlich Finanzverwaltung, Finanzgerichte und Steuergesetzgeber, über effektive Möglichkeiten, einen Verstoß gegen das Durchführungsverbot zu vermeiden. Da die Unternehmen über diese Möglichkeiten nicht verfügen, sie sind weder Adressaten noch Verpflichtete des EU-Beihilfenrechts, ist dringend angezeigt, dass die Mitgliedstaaten, gerade im Steuerrecht, vermehrt davon Gebrauch machen bei beihilferechtlichen Zweifeln Anmeldungen vorzunehmen und präventiv Maßnahmen zu treffen, um etwaige rechtswidrige Beihilfen nicht zu gewähren. Denn die nachteilhaften Konsequenzen der Nachbesteuerung wirken sich einseitig zu Lasten der Begünstigungsempfänger aus. Dies zu vermeiden ist die Pflicht der Mitgliedstaaten.

Im weiteren Verlauf der Dissertation liegt das besondere Augenmerk auf der Nachzeichnung der Voraussetzungen für die Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen als anerkannte Rechtsfolge des Verstoßes gegen das Beihilfenverbot. Dabei wurde herausgearbeitet, dass das Unionsrecht keine Rechtsgrundlagen zur Umsetzung der Rückforderung bereithält. Diese erfolgt ausschließlich nach Maßgabe des mitgliedstaatlichen Rechts. Das deutsche Steuerrecht gibt die hierzu erforderlichen Rechtsgrundlagen her, im Zweifel unter Beachtung des

Anwendungsvorrangs des Unionsrechts. Dies gilt sowohl in materieller als auch verfahrensrechtlicher Hinsicht. Besonders umstritten und bis *dato* nicht abschließend geklärt ist die Frage, welche verfahrensrechtliche Norm in der Abgabenordnung (AO) heranzuziehen ist, um entgegenstehende bestandskräftige Steuerbescheide zu korrigieren. Die Korrekturvorschriften der Abgabenordnung nach den §§ 172 ff. ermöglichen bei rein nationaler Lesart keine Korrektur, allein wegen der Unionsrechtswidrigkeit eines Steuerbescheids. Wie dies nun doch ermöglicht werden kann, um dem unionsrechtlichen Effektivitätsgebot zu entsprechen, so werden verschiedene Auffassungen hierzu vertreten. Der Verfasser bevorzugte die Anwendung des § 130 AO auch auf Steuerbescheide unter Außerachtlassung der hierfür einschränkenden Vorschrift nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) AO nach Maßgabe des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts.

Sodann folgt die Analyse des Vertrauensschutzkonzepts. Der Vertrauensschutz ist ein anerkannter allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts. Im EU-Beihilfenrecht hat dieser Grundsatz durch die Unionsrechtsprechung eine besondere Konturierung in der Weise erfahren, dass dieser Einwand gegen die Rückforderungspflicht faktisch ausgeschlossen ist. Die inhaltlichen Anforderungen an den Vertrauensschutz überzeugen im Allgemeinen nicht. Sie sind dogmatisch verfehlt und führen insbesondere dazu, dass bei Einhaltung der strengen Vorgaben, der Begünstigungsempfänger auf Vertrauensschutz gar nicht angewiesen wäre, weil er dann eine rechtmäßige Beihilfe erhalten hätte. Die inhaltlichen Anforderungen sind allein deswegen nicht überzeugend. Im Übrigen müssten steuerrechtliche Besonderheiten richtigerweise ohnehin mehr Beachtung finden. Hierzu gehört insbesondere der Umstand, dass steuerliche Beihilfen regelmäßig auf formellen Parlamentsgesetzen beruhen. Soll der Einzelne wirklich nicht in gesetzliche Vorschriften und ihre grundsätzliche Beihilfenrechtskonformität vertrauen dürfen? An die Rechtsunsicherheit und schwierige Qualifikation einer steuerlichen Maßnahme, die im ersten Hauptkapitel herausgearbeitet wurde, wird an dieser Stelle erinnert. Genau an dieser Stelle ist dogmatisch das eingangs formulierte Problem zu lokalisieren. Derjenige, der nicht an das Beihilfenverbot gebunden ist, trägt einseitig die nachteilhaften Konsequenzen und dies dogmatisch nicht aus überzeugenden Gründen.

Wenngleich das unionsrechtliche Vertrauensschutzkonzept nicht zu überzeugen vermag, so darf nicht übersehen werden, dass jegliche Gewährung von Vertrauensschutz dazu führen würde das EU-Beihilfenrecht insoweit Leerlaufen und die eingetretene Wettbewerbsverzerrung manifestieren zu lassen. Damit würde im Übrigen auch das eingangs formulierte Problem der fehlenden Anreize des Mitgliedstaates, die beihilferechtlichen Vorgaben einzuhalten, nicht gelöst werden.

Vor diesem Hintergrund erfolgte die weitere Untersuchung zur dogmatischen Herleitung der Alternative zur Nachbesteuerung, eng verquickt mit dem Problem des Vertrauensschutzes und den fehlenden Anreizen des Mitgliedstaates, sich beihilfenrechtskonform zu verhalten.

Bei näherer Untersuchung konnte die Erkenntnis gewonnen werden, dass das Unionsrecht alternativen Abhilfemaßnahmen zur Rückforderung nicht *per se* entgegensteht. Ausgehend von dem Sinn und Zweck der Beihilfenrückforderung, die Wettbewerbsgleichheit widerherzustellen, ist es unionsrechtlich auch zulässig, wenn rückwirkend der Tatbestand des Beihilfenverbots aufgelöst wird, sodass ein Zustand hergestellt wird, als hätte sich der Mitgliedstaat von Anfang an rechtmäßig verhalten. Dies ist in der Weise möglich, dass die Begünstigung bzw. die Selektivität rückwirkend aufgehoben wird, sodass die benachteiligten Wirtschaftsteilnehmer den zuvor verwehrtten Vorteil erlangen. Festzustellen ist, dass diese unionsrechtliche Möglichkeit nur bei Beihilferegelungen, nicht hingegen bei Einzelbeihilfen, in Betracht kommt. Im Übrigen wäre die Vorteilserstreckung durch ein einzelnes Finanzgericht

sowie durch eine einzelne Finanzbehörde unzulässig. Siedelt man die rechtliche Untersuchung eine Ebene tiefer an, d.h. auf die mitgliedstaatliche Ebene, so ist zu konstatieren, dass eine rückwirkende Vorteilerstreckung aus verfassungsrechtlichen Gründen (Gesetzesvorbehalt, Budgetrecht des Parlaments) nur durch den Gesetzgeber erfolgen könnte.

Einen Schritt weitergedacht lässt sich dogmatisch begründen, dass aus der Möglichkeit der Vorteilerstreckung konsequenterweise die unionsrechtliche Pflicht entsteht, wenn nur noch diese Option zur Beseitigung des Beihilfenverstoßes zur Verfügung stehen sollte. Dies ist insbesondere Konsequenz der gleichheitsrechtlichen Dimension des Beihilfenverbots und aus anderen Rechtsnormen, etwa dem allgemeinen Gleichheitssatz sowie den Europäischen Grundfreiheiten nicht fremd. An dieser Stelle schließt sich der Kreis dahingehend, dass im Fall der Möglichkeit der Vorteilerstreckung als Alternative zur Nachbesteuerung keine Rechtfertigung mehr ersichtlich ist, an den verfehlten und zu strengen Anforderungen beim Vertrauensschutz festzuhalten. Denn der Ausschluss der Rückforderung würde in diesem Fall nicht zur Manifestation eines unionsrechtswidrigen Zustandes führen. Dies wiederum hätte zur Folge, dass eine angemessene Risikoverteilung bei der Folgenverantwortung entstünde. Die nachteilhaften Konsequenzen des Beihilfenverstoßes würde dann im Einzelfall auch der Mitgliedstaat tragen, der den ursprünglich beihilferechtswidrigen Vorteil erstrecken müsste. Allein die Anerkennung einer solchen möglichen Rechtsfolgenpflicht dürfte dazu führen, die Mitgliedstaaten zu veranlassen, von der Anmeldung und den präventiven Vorkehrungen zur Vermeidung eines Beihilfenverstoßes vermehrt Gebrauch zu machen, was wiederum die Effektivität des Beihilfenrechts stärken würde. Das Problem der fehlenden Anreize, die Beihilfenrechtsvorgaben zu beachten und dass sich Verstöße gegen das Beihilfenrecht lohnen können, ist jedenfalls im Kontext gesetzlicher Steuerbeihilfen *de lege lata* korrigierbar. Es bleibt abzuwarten, ob ein entsprechendes „Machtwort“ einst in Zukunft in Luxemburg gesprochen wird.

Die Dissertation wird beim Peter Lang Verlag in der Reihe „Finanz- und Steuerrecht in Deutschland und Europa“ unter dem Titel „Nachversteuerung als Rechtsfolge des Verstoßes gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot – Vorteilerstreckung als Alternative?“ veröffentlicht.