

Sensibilisierungspapier: Unternehmensbesteuerung

Problem: Gefahr der (ggf. unbewussten) Gewährung unzulässiger Beihilfen durch Steuergesetzgebung

- Änderungen in der nationalen Steuergesetzgebung können Unternehmen gleichermaßen be- und entlasten. Werden durch Steuerinstrumente direkte finanzielle Entlastungen von Unternehmen herbeigeführt, kann hierin im Grundsatz eine (evt. sogar unzulässige) staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV liegen.
- Grund: Das Unionsrecht versteht jede Befreiung von Unternehmen von finanziellen Belastungen, die ein Unternehmen „normalerweise zu tragen hat“, als Begünstigung. Entlastende Steuergesetze gewähren zwar keinen Vorteil in der Form aktiver staatlicher Zuwendungen (z.B. verlorener Zuschuss oder Darlehen), sie verschaffen Unternehmen aber eine Erleichterung von ansonsten bestehenden Belastungen (sog. Verschonungssubventionen).
- Beispiele: Minderung der Steuerbemessungsgrundlage (besonderer Steuerabzug, außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibung, Aufnahme von Rücklagen in die Bilanz usw.); vollständige oder teilweise Ermäßigung des Steuerbetrags (Steuerbefreiung, Steuergutschrift usw.); Zahlungsaufschub, Aufhebung der Steuerschuld oder außergewöhnliche Vereinbarung über die Abzahlung der Steuerschuld in Raten.
- Bereits die Verankerung einer neuen entlastenden Steuermaßnahme im nationalen Haushaltsgesetz kann also möglicherweise als Beihilferegung dem Tatbestand des Artikel 107 AEUV unterfallen und daher ohne vorherige Anmeldung bei der Europäischen Kommission unter Umständen sogar rechtswidrig sein.

Beispielsfall aus der Entscheidungspraxis der Europäischen Kommission:

- Ein Mitgliedstaat beschloss ein Steuermodell, das auf die Reduzierung der Steuersätze für bestimmte Anlageinstrumente zum Erwerb von Anteilen an kleinen und mittleren Unternehmen („KMU“) gerichtet war.
- Das Steuermodell wurde im Haushaltsgesetz des Mitgliedstaats verankert, zuvor aber nicht bei der Kommission notifiziert.
- Die Kommission erblickte in den Steuervorschriften eine selektive Bevorteilung der Anbieter der betroffenen Anlageinstrumente zum Nachteil anderer Unternehmen, die alternative Investmentinstrumente anboten, und untersagte die Gewährung der Beihilfe.
- Folge: Abschaffung des Steuermodells und Rückforderung der gewährten Steuervorteile.

Lösung:

Heranziehen der „Mitteilung der Kommission über den Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 AEUV“ (Mai 2016). Diese gibt Aufschluss darüber, unter welchen Voraussetzungen Steuergesetze beihilferechtlich relevant sein können:

- Wichtig für die Beurteilung der beihilferechtlichen Relevanz eines entlastenden Steuergesetzes ist die Abgrenzung einer Beihilfe zur allgemeinen Maßnahme. Allgemeine Maßnahmen oder Regelungen, die der Wirtschaft eines Mitgliedstaats insgesamt und nicht-selektiv zugutekommen, unterfallen i.d.R. nicht dem Beihilfetatbestand des Art. 107 AEUV.
- Beispiele: Regelmäßig keine Beihilfen sind (vorausgesetzt sie gelten gleichermaßen für alle Unternehmen und Produktionszweige):
 - rein steuertechnische Maßnahmen (z.B. Festlegung von Steuersätzen, von Vorschriften über Wertminderung und Abschreibung sowie von Vorschriften über den Verlustvortrag; Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder der Steuerumgehung);
 - Maßnahmen, die ein Ziel der allgemeinen Wirtschaftspolitik verfolgen, indem die mit bestimmten Produktionskosten verbundene Steuerbelastung reduziert wird (z.B. Forschung und Entwicklung, Umweltschutz, Ausbildung, Beschäftigung).
- Anders im o.g. Beispielsfall: Eine allgemeine steuerpolitische Maßnahme lag gerade nicht vor, weil eine steuerliche Ungleichbehandlung von Investments in börsennotierte und nicht börsennotierte KMU entstand und der Steuervorteil nur für bestimmte spezialisierte Anlageinstrumente galt.
- Wesentliche Kontrollfrage ist also: Stellt die Maßnahme eine selektive Ausnahme von der Anwendung des allgemein geltenden Steuersystems (Referenzsystem) zugunsten bestimmter Unternehmen dar?
- Zuerst ist festzustellen, welche allgemeine Regelung gilt. Anschließend muss geprüft werden, ob die Ausnahme oder die systeminternen Differenzierungen "durch die Natur oder den inneren Aufbau" des Steuersystems gerechtfertigt sind, das heißt, ob sie sich unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats ergeben. Ist dies nicht der Fall, so handelt es sich wahrscheinlich um eine staatliche Beihilfe.
- Ist die Vorschrift so gefasst, dass sie nur selektiv bestimmten Unternehmen Vorteile gewährt, sollte entweder eine Änderung des geplanten Gesetzes vorgenommen werden oder, falls eine Änderung politisch nicht gewollt ist, eine beihilferechtliche Rechtfertigung und Notifizierung bzw. Anzeige der Regelung geprüft werden!
- Exkurs: Auch die Nutzung von steuerrechtlichen Ermessensspielräumen durch die Steuerverwaltung vor Ort kann beihilferechtlich sensibel sein. Die Behandlung der Wirtschaftsteilnehmer "nach freiem Ermessen" kann zur Folge haben, dass die

Einzelanwendung einer allgemeinen Maßnahme als selektive Maßnahme eingestuft wird, insbesondere wenn die Ermessensausübung nicht im Rahmen der Steuerfestsetzung nach objektiven Kriterien erfolgt und dadurch einem Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich rechtlich und faktisch in einer vergleichbaren Lage befanden, einen Vorteil verschafft, vgl. z.B. „McDonald’s“-Prüfverfahren der KOM, IP/15/6221 vom 3.12.2015.

Interessante Urteilslektüre:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=174110&pageIndex=0&doclang=DE&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=474826>