

Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilfe-rechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), interessante Aussagen zur beihilferechtlichen Selektivität getroffen. Der Gerichtshof hat deutlich gemacht, dass die Selektivitätsbeurteilung eine Spielart der gleichheitsrechtlichen Prüfung ist. Das Beihilfeverbot könnte in Zukunft noch größere Bedeutung auf dem Gebiet des Steuerrechts erlangen.

1. Das unionsrechtliche Beihilfeverbot

Das unionsrechtliche Beihilfeverbot ergibt sich aus Art 107 Abs 1 AEUV: „Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“ Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Einordnung einer Maßnahme als Beihilfe voraus, dass jedes der vier kumulativen Kriterien erfüllt ist, auf denen diese Vorschrift aufbaut. Dabei handelt es sich um die Finanzierung der Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln (erstes Kriterium), das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen (zweites Kriterium), die Selektivität der Maßnahme (drittes Kriterium) und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten mit daraus resultierender Verfälschung des Wettbewerbs (viertes Kriterium).¹⁾

Schon lange ist unumstritten, dass als Beihilfen nicht nur Zuschüsse, sondern auch Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen in Betracht kommen.²⁾ Es kann keinen Unterschied machen, ob ein Mitgliedstaat ein Unternehmen der gewöhnlichen Abgabenlast unterwirft und ihm danach einen Zuschuss zukommen lässt oder ob er ihm von vornherein niedrigere Steuern vorschreibt.³⁾ Ebenso wenig kann es darauf ankommen, ob eine Steuerbefreiung vorliegt oder ob der Steuertatbestand so eng umschrieben wird, dass gar keine Befreiung erforderlich ist. Dies ist lediglich eine Frage der Gesetzestechnik.⁴⁾ Folglich

kann auch bereits die gesetzliche Umschreibung des Besteuerungsgegenstands eine Beihilfe bewirken.⁵⁾

Steuerrechtliche Vorschriften sind daher – genauso wie andere Maßnahmen – daraufhin zu untersuchen, ob sie unter das Beihilfeverbot fallen. Sie müssen an den genannten Kriterien gemessen werden. Die Selektivitätsprüfung wirft dabei häufig die schwierigsten Fragen auf. Sie verlangt, zwischen – beihilferechtlich zulässigen – generellen Maßnahmen des Steuergesetzgebers einerseits und selektiven Begünstigungen andererseits zu unterscheiden.⁶⁾ Welche Absicht der Gesetzgeber verfolgt hat, ist dabei irrelevant.⁷⁾ Der EuGH geht davon aus, dass es aus dem Blickwinkel des Beihilfeverbots ausschließlich auf die Wirkungen einer Regelung ankommt.⁸⁾

2. Die Schlussanträge von GA Jääskinen im Fall „Gibraltar“

Die Diskussion ist jüngst durch das Urteil des EuGH v 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), belebt worden.⁹⁾ Im August 2002 meldete das Vereinigte Königreich bei der Kommission die beabsichtigte Körperschaftsteuerreform der Regierung von Gibraltar an.¹⁰⁾ Diese Reform umfasste insbesondere die Aufhebung des alten Steuersystems und die Einführung von drei Steuern, die für alle Unternehmen in Gibraltar gelten sollten: Eine Eintragungsgebühr für Unternehmen, eine Lohnsummensteuer und eine Gewergrundbenutzungssteuer (*business property occupation tax*, BPOT). Für die Lohnsummensteuer und die Gewergrundbenutzungssteuer war eine

1) Vgl die Nachweise bei Lang, Die Auswirkungen des gemeinschaftlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 10 ff; Jaeger, Steuerliche Maßnahmen, in Montag/Säcker (Hrsg), Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (Kartellrecht), Band 3, Beihilfen- und Vergaberecht (2011) Rz 4 ff.

2) Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 8 f; Lang, Die gesetzwidrige Begünstigung von Steuerpflichtigen als gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe?, in Beiser (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 233 (234); Jaeger, in Montag/Säcker (Hrsg), Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (2011) Rz 4 ff; dazu auch schon P. Jann, Nationale Steuern und das EG-Beihilfenverbot – ein Überblick, in Monti ua (Hrsg), Wirtschaftsrecht und Justiz in Zeiten der Globalisierung, FS Baudenbacher (2007) 419 (423 ff); vgl bereits EuGH 23. 2. 1961, 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Slg 1961, RN 3, 43.

3) Lang, in Beiser (Hrsg), FS Doralt 234.

4) Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Innerstaatliches Recht (1992) 75 f.

5) Lang, Die Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts aus dem Blickwinkel des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts, in König (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 237 (240) mit Verweis auf EuGH 17. 6. 1999, C-295/97, *Piaggio*, Slg 1999, I-3735.

6) Dazu schon Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1, 23 ff.

7) *Quigley/Collins*, EC State Aid Law and Policy (2003) 16 f; *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005) 70; vgl aber auch *Kurcz/Vallindas*, Can General Measures be...Selective? Some Thoughts on the Interpretation of a State Aid Definition, CMLR 2008, 159 (181): In any event, it shows that the ECJ does not only focus on effects, but also cannot avoid taking into consideration the objectives of the measures analysed.

8) EuGH 2. 7. 1974, 173/73, *Kommission/Italien*, Slg 1974, 709, RN 26 und 28; 13. 2. 2003, C-409/00, *Spanien/Kommission*, Slg 2003, I-1487, RN 46; EuG 29. 9. 2000, T-55/99, *CETMI/Kommission*, Slg 2000, II-3207, RN 53; weiters 13. 9. 2006, T-210/02, *British Aggregates Association/Kommission*, Slg 2006, II-2789, RN 106.

9) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg.

10) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 9 ff.

Obergrenze von 15 % der Gewinne vorgesehen. Die Kommission entschied im Jahr 2004, dass die angemeldeten Vorschläge zur Reform des Körperschaftsteuersystems in Gibraltar eine staatliche Beihilferegulierung darstellten, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sei. Die Vorschläge durften daher nicht umgesetzt werden.¹¹⁾

Die Kommission stellte unter anderem fest, dass die Lohnsummen- und die Gewerbegrundbenutzungssteuer materiell selektiv sind.¹²⁾ Die vorgeschlagenen Regelungen liefen nämlich darauf hinaus, dass der Steuer von maximal 15 % des Gewinns nur Unternehmen unterliegen konnten, die in Gibraltar Arbeitnehmer beschäftigen oder über Betriebsräume verfügen. Diese Regelungstechnik bewirkte, dass Offshore-Unternehmen, die in Gibraltar über keine physische Präsenz verfügen, von vornherein nicht unter die Gewinnsteuernpflicht fielen. Es bedurfte dazu gar keiner ausdrücklichen Ausnahmvorschrift.

Auf die Klagen der Regierung von Gibraltar und des Vereinigten Königreichs erklärte das Gericht erster Instanz am 12. 12. 2008 die Entscheidung der Kommission für nichtig.¹³⁾ Das Gericht stellte in seinem Urteil fest, dass die Kommission in Bezug auf die materielle Selektivität des Reformvorhabens keine korrekte Prüfungsmethode angewandt habe. Die Kommission hätte, um den selektiven Charakter der fraglichen Steuerregelung zu beweisen, nachweisen müssen, dass bestimmte Bestandteile dieser Regelung Ausnahmen von der allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung von Gibraltar seien.¹⁴⁾ Dabei durfte die Kommission nicht, wie sie dies aber in ihrer Entscheidung getan habe, allgemeine Steuermaßnahmen im Hinblick auf ihre Wirkungen als selektiv ansehen. Die Kommission und Spanien legten daraufhin beim Gerichtshof Rechtsmittel ein: Begehrt wurde die Aufhebung des Urteils des Gerichts.

Am 7. 4. 2011 veröffentlichte GA *Jääskinen* seine Schlussanträge:¹⁵⁾ Er ging zunächst davon aus, dass der Begriff der Beihilfe im Sinne dieser Vorschrift weiter ist als der Begriff der Subvention, denn er umfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen, das sich in einer vergleichbaren Lage befindet, normalerweise zu tragen hat: „Um beurteilen zu können, ob ein solcher Vorteil eine Beihilfe im Sinne von Art 87 EG darstellt, ist zu prüfen, ob das begünstigte Unternehmen eine wirtschaftliche Vergünstigung erhält, die es unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte.“ Nach Auffassung des Generalanwalts war der Begriff des Vorteils der „Schlüsselbegriff“ dieses Verfahrens. Seines Erachtens kann „eine Maßnahme, die möglicherweise eine staatliche Beihilfe darstellt und mittelbar gewährt wird, wie zB eine Steuermaßnahme, nicht ohne Bezugsrahmen definiert werden. Andernfalls würden die Begriffe der Selektivität und des Vorteils vermengt.“ Der Auffassung GA *Jääskinen*s nach „bedeutet Selektivität einer Maßnahme nämlich eine ungleiche

Verteilung von Vorteilen unter den Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden.“ Er war der Ansicht, dass die „Prüfung des Kriteriums der Selektivität [...] von der Prüfung des Vorteils zu unterscheiden“ ist.

Für den Generalanwalt war für den Fall, dass die Nichtbesteuerung von Offshore-Unternehmen als eine Maßnahme anzusehen wäre, die eine staatliche Beihilfe darstellt, „noch zu klären, wie die Höhe der Beihilfe bestimmt werden soll, ohne vorher bestimmt zu haben, was die allgemeine Regelung oder gar der allgemeine Bezugsrahmen ist.“¹⁶⁾ GA *Jääskinen* hielt fest, dass „insbesondere die Obergrenzen von 15 % und 35 % keinen Schluss auf die Höhe der Beihilfe zu[lassen], da im Steuersystem von Gibraltar Bezugsbestimmungen fehlen, anhand deren zu erkennen wäre, wie die Offshore-Unternehmen hätten besteuert werden müssen. [...] Damit eine Maßnahme als steuerliche Beihilfe eingestuft werden kann, muss ihr nämlich eine Steuerbelastung entsprechen [...] Die Kommission muss in der Lage sein, den Wert der aktuell oder potenziell ‚verlorenen‘ Steuer zu bestimmen, die dem Betrag der vermuteten Beihilfe entspricht. Das einzige Mittel, über das die Kommission verfügt, um den ‚verlorenen‘ Wert zu ermitteln, besteht darin, sich auf eine allgemeine Regelung zu beziehen, die für den Bezugsrahmen, der Gegenstand der Prüfung ist, gilt.“¹⁷⁾

Daher wäre die Kenntnis des „normalerweise geltenden Systems“ entscheidend:¹⁸⁾ „Ausgangspunkt der Analyse der steuerlichen Maßnahmen muss somit ein tatsächlicher Vergleich mit der Situation sein, die bestünde, wenn die Maßnahme, die möglicherweise eine staatliche Beihilfe darstellt, nicht erlassen worden wäre.“ Der Generalanwalt hielt folgende Vorgangsweise für geboten: „In einem ersten Schritt ist somit zu ermitteln, ob ein Rechtssubjekt hätte besteuert werden müssen und, wenn ja, ob das Fehlen der Besteuerung einen Vorteil darstellt. Dann ist zu prüfen, ob den Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, derselbe Vorteil gewährt wird. Wenn dies nicht der Fall ist, liegt es nahe, dass es sich um einen selektiven Vorteil handelt.“ Die Selektivitätsprüfung ist somit – nach Auffassung von GA *Jääskinen* – der Beurteilung der Frage, ob ein Vorteil vorliegt, nachgelagert.

Zur Selektivität bemerkte der Generalanwalt, dass es „aufgrund der Vielfalt der Steuermaßnahmen [...] immer schwieriger [wird], eine Trennlinie zwischen allgemeinen und selektiven Maßnahmen zu ziehen. [...] Folglich ist die Bestimmung des Bezugsrahmens – so schwierig sie auch sein mag – unerlässlich, um zu ermitteln, ob die in Rede stehende Regelung ‚anormal‘ und somit ‚selektiv‘ ist.“ Die Beurteilung der Selektivität des durch die fragliche Maßnahme gewährten Vorteils muss nach Auffassung von GA *Jääskinen* in zwei Stufen erfolgen: „Bei der Beurteilung der Voraussetzung der Selektivität im Bereich der Besteuerung wird seit den Schlussanträgen von Generalanwalt *Darmon* in der Rechtssache *Sloman Neptun* auf das Vorliegen einer ‚Ausnahme‘ gegenüber dem allgemeinen System der Besteuerung abgestellt [...]. Nach Auffassung von Generalanwalt *Darmon*, [ist] die einzige grundlegende Voraussetzung für die Anwendung von Art 92 Abs 1 der Ausnahmecharakter, den

11) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 21; siehe auch EuG 18. 12. 2008, T-211/04 und T-215/04, *Government of Gibraltar/Commission*, Slg 2008, II-3745, RN 30; Europäische Kommission, 30. 3. 2004, C (2004) 929, „on the aid scheme which the United Kingdom is planning to implement as regards the Government of Gibraltar Corporation Tax Reform“, Rz 134 bis 141.

12) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 21.

13) EuG 18. 12. 2008, T-211/04 und T-215/04, *Government of Gibraltar/Commission*, Slg 2008, II-3745.

14) EuG 18. 12. 2008, T-211/04 und T-215/04, *Government of Gibraltar/Commission*, Slg 2008, II-3745, RN 144 f.

15) SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg.

16) SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 155 ff.

17) SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 160.

18) SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 160 ff.

die Maßnahme ihrem Wesen nach gegenüber der Struktur des allgemeinen Systems, zu dem sie gehört, hat.“

GA *Jääskinen* räumte ein, dass dieser „Ausnahmeansatz [...] in der Lehre kritisiert [wird]; weder der Kommission noch dem Gerichtshof sei es letztlich gelungen, genau zu definieren, was unter den Begriff der ‚Ausnahme von der Norm‘ falle und was die ‚Norm‘ oder ‚ein allgemeines System‘ sei [...]. Es wird auch auf die Schwierigkeit hingewiesen, den ‚normalerweise anwendbaren‘ Steuersatz zu ermitteln, um den Satz zu bestimmen, der als von der Norm abweichend angesehen werden kann [...].“¹⁹⁾ In der Folge diskutierte der Generalanwalt mögliche Alternativen:²⁰⁾ Eine Analyse der Rechtsprechung zeige, „dass die Generalanwälte mehrere Lösungen vorgeschlagen haben. Abgesehen von dem Ausnahmeansatz wurde vorgeschlagen, eine Maßnahme als allgemein anzusehen, wenn sie sich aus der inneren Logik der Steuerregelung ergibt [...] oder wenn sie das Ziel verfolgt, Gleichheit zwischen den Wirtschaftsteilnehmern herzustellen [...]. Im Schrifttum ist insbesondere vorgeschlagen worden, anzunehmen, dass eine Maßnahme allgemeinen Charakter hat, solange jedes Unternehmen, unabhängig davon, in welchem Wirtschaftszweig es tätig ist, grundsätzlich in deren Genuss kommen kann. Die Prüfung müsse in zwei Stufen erfolgen; auf der ersten seien die Ziele der Maßnahme (‚revealed potential targets‘) zu ermitteln, auf der zweiten die Tragweite der Maßnahme (‚revealed potential scope‘). Die Gründe, die der von dem Mitgliedstaat vorgeschlagenen Maßnahme zugrunde lägen, ließen sich nämlich auf der Ebene der zweiten Stufe bestimmen [...]. Nach einem anderen Vorschlag soll in drei Stufen geprüft werden, zum einen, ob die Maßnahme grundsätzlich auf alle Unternehmen angewandt werden könnte, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zum anderen, ob bestimmte Unternehmen eine günstigere Behandlung erfahren (Diskriminierung), und schließlich, ob die Maßnahme durch das Wesen oder die Struktur der Steuerregelung gerechtfertigt werden kann [...].“

Letztlich vertrat GA *Jääskinen* aber doch die Auffassung, dass nach der Normalbesteuerung und der Abweichung davon zu fragen wäre:²¹⁾ „Trotz der im Vorstehenden geschilderten Kritik entspricht meines Erachtens der Ausnahmeansatz am ehesten der Verteilung der Zuständigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten und der Kommission. Denn da die Mitgliedstaaten für die Ausgestaltung ihrer Steuersysteme zuständig bleiben, erscheint es mir gerechtfertigt, anzunehmen, dass die Befugnisse der Kommission gemäß Art 87 Abs 1 EG auf die Maßnahmen beschränkt sein sollten, die eine Ausnahme vom allgemein anwendbaren System darstellen.“ Er führte dazu auch noch folgendes Argument an:²²⁾ „Außerdem ergibt sich der Ansatz, nach dem in einem ersten Schritt ein allgemeines System und in einem zweiten eine Abweichung von diesem System zu ermitteln ist, meines Erachtens aus der dem Begriff der staatlichen Beihilfe zugrunde liegenden Logik, nach der es erforderlich ist, zunächst einen Vorteil festzustellen.“ Der Generalanwalt stützte

seine Auffassung zur Selektivität letztlich auch auf seine zuvor zum Tatbestand des Vorteils vertretene Auffassung, obwohl er dafür plädiert hat, beide Kriterien des Beihilfebegriffs auseinanderzuhalten und getrennt zu prüfen. Die Feststellung der Normalbesteuerung und der Abweichung davon ist – auf dem Boden der Auffassung des Generalanwalts – offenbar sowohl für die Prüfung erforderlich, ob überhaupt ein Vorteil vorliegt, als auch bei der Beurteilung, ob dieser Vorteil selektiv ist.

3. Das Gibraltar-Urteil des EuGH v 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P

In dem von der Großen Kammer entschiedenen Urteil v 15. 11. 2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), wählte der EuGH einen ganz anderen Ansatz:²³⁾ „Was die Beurteilung der Voraussetzung der Selektivität betrifft, muss nach ständiger Rechtsprechung gemäß Art 87 Abs 1 EG festgestellt werden, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, ‚bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige‘ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen.“ Der EuGH berief sich dabei auf seine ständige Rechtsprechung.

Zur „Normalbesteuerung“ führte der EuGH wie folgt aus:²⁴⁾ „Der Gerichtshof hat zwar in RN 56 des Urteils Portugal/Kommission festgestellt, dass der Bestimmung des Bezugsrahmens im Fall steuerlicher Maßnahmen eine besondere Bedeutung zukommt, da das tatsächliche Vorliegen einer Begünstigung nur in Bezug auf eine so genannte ‚normale‘ Besteuerung festgestellt werden kann. [...] Gleichwohl ist entgegen der Argumentation des Gerichts sowie dem Vorbringen des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs nach dieser Rechtsprechung die Einstufung eines Steuersystems als ‚selektiv‘ nicht davon abhängig, dass dieses so konzipiert ist, dass die Unternehmen, denen möglicherweise eine selektive Begünstigung zugutekommt, grundsätzlich denselben steuerlichen Belastungen unterliegen wie die sonstigen Unternehmen, dass sie aber von Ausnahmevorschriften profitieren, so dass die selektive Begünstigung im Unterschied zwischen der normalen steuerlichen Belastung und der Belastung der erstgenannten Unternehmen erblickt werden kann. [...] Ein solches Verständnis des Kriteriums der Selektivität würde entgegen der in RN 87 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung voraussetzen, dass eine Steuerregelung, um als selektiv eingestuft werden zu können, nach einer bestimmten Regelungstechnik konzipiert ist, was dazu führen würde, dass nationale Steuervorschriften der Kontrolle auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen von vornherein aus dem bloßen Grund entzogen sind, dass sie auf einer anderen Regelungstechnik beruhen, obwohl sie rechtlich und/oder tatsächlich dieselben Wirkungen entfalten.“

Der EuGH wies darauf hin, dass dies „vor allem für ein Steuersystem [gilt], das, wie im vorliegenden Fall, statt allgemeine Vorschriften für sämtliche Unternehmen vorzusehen, von denen zugunsten bestimmter Unternehmen Ausnahmen gemacht werden, zu demselben Ergebnis führt, indem es die Steuervorschriften derart anpasst und verknüpft, dass ihre

19) SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 184.

20) SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 184 ff.

21) SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 189.

22) SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 190.

23) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 75 ff.

24) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 90 ff.

Anwendung selbst zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung für die verschiedenen Unternehmen führt.²⁵⁾ Der Gerichtshof wendet diesen Ansatz „vor allem“ auf Konstellationen an, in denen der Steuergesetzgeber den Besteuerungstatbestand bereits so abgrenzt, dass es gar keiner Ausnahmen bedarf, um bestimmte Unternehmen von der Steuer freizustellen, bringt mit dieser Formulierung aber auch zum Ausdruck, dass der EuGH diese Betrachtung nicht auf solche Fälle einschränkt. Auch in anderen steuerlichen Beihilfefällen ist daher zu fragen, „ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, ‚bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige‘ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen“.²⁶⁾ Entscheidend für die Beurteilung der Selektivität ist, dass die in einem Steuersystem als Besteuerungsgrundlage festgelegten Kriterien geeignet sind, „die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen, und damit die Einstufung eines solchen Systems als Regelung ermöglichen, die ‚bestimmte‘ Unternehmen oder ‚bestimmte‘ Produktionszweige im Sinne von Art 87 Abs 1 EG begünstigt“.

Dies war für den EuGH ausschlaggebend, um einen selektiven Vorteil zu konstatieren: Der Umstand, dass die „Offshore-Unternehmen“ nicht besteuert werden sollten, war nämlich „keine zufällige Folge der fraglichen Regelung“, sondern „unvermeidliche Konsequenz der Tatsache, dass die Besteuerungsgrundlagen genau so konzipiert sind, dass die ‚Offshore-Unternehmen‘, die als solche keine Arbeitnehmer beschäftigen und keine Geschäftsräume nutzen, keine der in dem Steuerreformvorhaben enthaltenen Bemessungsgrundlagen aufweisen“.²⁷⁾ Offshore-Unternehmen bilden im Hinblick auf die in dem Steuerreformvorhaben enthaltenen Besteuerungsgrundlagen eine Gruppe von Unternehmen, die „gerade aufgrund der typischen und spezifischen Merkmale dieser Gruppe nicht besteuert werden“.²⁸⁾ Dies erlaubte dem EuGH die Feststellung, dass diesen Unternehmen selektive Begünstigungen zugutekommen. „Bezugsrahmen“ war die für in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vergleichbare Unternehmen anwendbaren Regelungen, die zu deren Besteuerung führen.

Das Urteil des EuGH unterschied sich von den Schlussanträgen des Generalanwalts aber nicht nur dadurch, dass der Gerichtshof nicht nach der Normalbesteuerung und der Abweichung davon fragte, sondern stattdessen eine Vergleichbarkeitsprüfung vornahm. Vielmehr verzichtete der EuGH auch darauf, das Vorliegen eines Vorteils eigenständig zu prüfen. Offenbar ging der Gerichtshof davon aus, dass die Beurteilung des Vorteils in der Selektivitätsprüfung aufgeht. Dies zeigt sich auch darin, dass der EuGH von den Kriterien spricht, die gegeben sein müssen, um „selektive Vorteile“ anzunehmen.

4. Das Gibraltar-Urteil des EuGH im Lichte bisheriger Lehre und Rechtsprechung

Der EuGH hat in dem von seiner Großen Kammer entschiedenen Urteil die Frage nach der „Normalbesteuerung“ und der Abweichung davon als irrelevant erachtet. Hinter diesem vom EuGH abgelehnten Ansatz steht das Bemühen, die Regel zu bestimmen und die Ausnahme von ihr zu identifizieren.²⁹⁾ Die Schlussanträge des Generalanwalts hatten deutlich gemacht, dass bei sich aus der Systematik der Regelung ergebender Nichtbesteuerung von Auslandseinkünften alleine die Frage nach der „Normalbesteuerung“ und der Ausnahme davon das Ergebnis der beihilferechtlichen Beurteilung bereits vorwegnimmt: Mangels Ausnahme von der Normalbesteuerung fehlt es jedenfalls an der Selektivität. Dem EuGH kam es offenkundig wenig überzeugend vor, die beihilferechtliche Prüfung bei solchen Regelungen bereits auf dieser Ebene abzubrechen. Der vom EuGH zu Recht verworfene Ansatz führt auch in anderen Konstellationen nicht zu befriedigenden Ergebnissen: Wer die „Normalbesteuerung“ vom Ausnahmefall abgrenzt, in dem andere Steuervorschriften zum Tragen kommen, unterscheidet in Wahrheit zwischen zumindest zwei Vorschriften, die einen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben und die unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen.³⁰⁾ Nach welchen Kriterien lässt sich nun festlegen, welche dieser Vorschriften die Regel und welche die Ausnahme ist? Auf Zufälligkeiten der Rechtssetzungstechnik darf es wohl nicht ankommen.³¹⁾ Die Suche nach der Absicht des Gesetzgebers kann auch nicht ergiebig sein:³²⁾ Ungeachtet der Terminologie, der sich die Gesetzes- oder die Materialienverfasser bedienen, geht es auch dem Gesetzgeber letztlich nur darum, dass unter bestimmten Voraussetzungen die eine und unter anderen Voraussetzungen die andere Rechtsfolge vorgesehen ist.³³⁾ Wer schließlich danach fragt, welche Vorschriften den größeren und welche den kleineren Anwendungsbereich haben, um nach dieser Beurteilung die Regel von der zu rechtfertigenden Ausnahme zu unterscheiden, steht vor der Schwierigkeit, dass generelle Vorschriften den Kreis ihrer Adressaten abstrakt umschreiben und die Zahl der konkret betroffenen Steuerpflichtigen nicht vorhersehbar ist.³⁴⁾ Selbst wenn entsprechende Prognosen existieren, gibt es keinen Grund, die Selektivitätsprüfung nur unter der Voraussetzung vorzunehmen, dass die Minderheit gegenüber der Mehrheit privilegiert wird. Zu Recht hat sich der EuGH daher im Gibraltar-Urteil nicht davon abhalten lassen, die Nichtbesteuerung von Offshore-Unternehmen als selektiv einzustufen, obwohl in den Schlussanträgen des Generalanwalts hingewiesen wurde, dass die von Gibraltar vorgeschlagenen Vorschriften darauf hinauslaufen, dass „weniger als 1 % der Gesellschaften tatsächlich besteuert werden“.³⁵⁾ Die Frage nach der „Normalbelastung“ ist daher nicht sinnvoll, weil die Festlegung von Regel und Ausnahme letztlich beliebig ist.³⁶⁾ Sobald

25) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 93.
26) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 104.
27) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 106.
28) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 107.

29) Dazu Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 25 f. weiters *derselbe*, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570 (574 ff).

30) So schon Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 25 f.

31) So auch Sutter, Beihilfen im materiellen Steuerrecht – Steuergesetze und Verwaltungshandeln der Steuerbehörden im Spannungsfeld zum EG-Beihilfenverbot, in Studiengesellschaft WiR (Hrsg), Beihilfenrecht (2004) 37 (43).

32) Dazu Lang, IStR 2010, 574 ff.

33) Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 26.

34) Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 25.

35) SA Generalanwalt Jääskinen 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 239.

36) Anders Schön, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT, Band IV/2 (2010) 28 ff.

aber eine bestimmte Vorschrift als Regel angesehen wird, steht die von ihr abweichende begünstigende Ausnahme von vornherein unter „Beihilfeverdacht“.³⁷⁾ Wird der Prüfungsmaßstab von einer Vorentscheidung darüber abhängig gemacht, welche Vorschrift als Regel und welche als Ausnahme anzusehen ist, trägt dies somit nicht zu einem Gewinn an Rationalität bei. Vielmehr werden bei der Festlegung der Regel Wertungen unter der Hand vorgenommen und mit dem Schein der Rationalität bemäntelt.³⁸⁾ Der EuGH hat daher gut daran getan, bei der Selektivitätsprüfung nicht mit Regel und Ausnahme zu operieren.³⁹⁾

Der Gerichtshof hat auch zutreffend darauf hingewiesen, dass seine Rechtsprechung zum Beihilferecht keineswegs durchgehend auf die „Normalbesteuerung“ abstellt.⁴⁰⁾ Der schon in Hinblick auf die Kommissionsentscheidung erhobene Vorwurf von GA *Jääskinen*, dass ein nicht auf Ausnahme von der „allgemein anwendbaren Steuerregelung“ abstellender Ansatz die Anwendung des Beihilfeverbots „in methodischer Hinsicht [...] revolutionieren“ würde,⁴¹⁾ ist daher nicht begründet. GA *Mengozi* hat nämlich schon in seinen Schlussanträgen in der Rs C-487/06, *British Aggregates/Kommission*, die bis dahin ergangene Rechtsprechung zutreffend zusammengefasst:⁴²⁾ „Unter besonderer Bezugnahme auf staatliche Maßnahmen steuerlicher Art hat die Rechtsprechung [...] festgestellt, dass auch Maßnahmen, deren selektiver Charakter sich aus dem Umstand ableitet, dass sie eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen, sich einer Qualifikation als Beihilfe entziehen können, wenn diese Differenzierung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems, in das sich diese Maßnahmen einfügen, gerechtfertigt ist [...]. Hieraus folgert der Gerichtshof, dass zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme ‚zu prüfen [ist], ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt‘ [...].“

Für diese Vorgangsweise lassen sich auch weitere Nachweise aus jüngerer Zeit finden:⁴³⁾ In *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* prüfte der EuGH, „ob sich Unternehmen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region im Hinblick auf die Merkmale der regionalen Landungssteuer unter Zugrundelegung des rechtlichen Bezugsrahmens in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die derjenigen der in diesem Gebiet ansässigen Unternehmen vergleichbar ist“.⁴⁴⁾ Daran knüpfte der EuGH folgende Schlussfolgerungen:⁴⁵⁾ „Wie sich aus den RN 36 und 37 des vorliegenden Urteils ergibt, ist festzustellen, dass sich [...] in Anbetracht des Charakters und des Zwecks der genannten Steuer alle natürlichen und juristischen Personen, denen die

Abfertigungsdienstleistungen in Sardinien zugutekommen, unabhängig vom Ort ihres Wohnsitzes oder Sitzes in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden. Die Maßnahme kann folglich nicht als allgemeine Maßnahme angesehen werden, da sie nicht allgemein auf Betreiber von Luftfahrzeugen und Freizeitbooten, die in Sardinien landen, Anwendung findet. [...] Steuervorschriften wie die im Ausgangsverfahren fraglichen stellen somit eine staatliche Beihilfemaßnahme zugunsten der in Sardinien ansässigen Unternehmen dar.“

Dieses Urteil ist auch für die Frage von Bedeutung, ob die Prüfung des Vorteils von der Selektivitätsprüfung zu trennen ist: In *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* untersuchte der EuGH die Frage des steuerlichen Vorteils im Zusammenhang mit dem Kriterium der Verwendung öffentlicher Mittel und hielt dabei fest, dass der Verzicht auf Steuereinnahmen, die die besteuerte Körperschaft „normalerweise hätte erzielen können“, eine Beihilfe darstellen kann. Diese Formulierung erweckt auf den ersten Blick den Eindruck, dass der EuGH die Frage nach dem Regel-Ausnahme-Verhältnis zwar nicht bei der Selektivitätsprüfung, dafür aber bei der Beurteilung, ob überhaupt ein Vorteil vorliegt, stellt.⁴⁶⁾ Die genauere Analyse des Urteils zeigt aber, dass für den EuGH die „Nichtbesteuerung der Betreiber von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten mit steuerlichem Wohnsitz im Gebiet der Region mit der regionalen Landungssteuer“ bereits ausreicht, um die Verwendung öffentlicher Mittel anzunehmen. Eine tiefer gehende Untersuchung hielt der EuGH offenbar nicht für erforderlich.⁴⁷⁾ Er stellte keine detaillierte Prüfung darüber an, welche Steuereinnahmen Sardinien „normalerweise hätte erzielen können“. Die Frage, ob die Mehrheit der in Sardinien landenden Luftfahrzeuge und Freizeitboote von Personen, die dort auch ansässig sind, oder von außerhalb Sardinien ansässigen betrieben wird, untersuchte der EuGH weder selbst noch trug er ihre Beantwortung dem vorlegenden Gericht auf. Entscheidend ist daher die Selektivitätsprüfung: Liegt nach der für Zwecke der Selektivitätsprüfung vorgenommenen Untersuchung eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Situationen vor, ist jedenfalls davon auszugehen, dass auch ein steuerlicher Vorteil vorliegt. Der EuGH machte daher letztlich deutlich, dass eine eigenständige Prüfung des Vorliegens eines Vorteils entbehrlich ist.⁴⁸⁾

Die Selektivitätsprüfung selbst besteht aus zwei Teilen:⁴⁹⁾ Zum einen ist zu prüfen, ob eine selektive Maßnahme vorliegt. Zum anderen ist zu untersuchen, ob die selektive Maßnahme gerechtfertigt ist. Im ersterwähnten Schritt geht es darum, ob bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen durch steuerliche Regelungen anders – und zwar besser – behandelt werden. Es bedarf somit der Gegenüberstellung zweier Regelungen, der günstigen und der weniger günstigen, oder der Steuervorschrift und der Befreiung oder der Nichtregelung. Eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder ganzer Wirtschaftszweige erfüllt aber nur dann das Selektivitätskriterium, wenn sich die nach den steuerlichen Vorschriften unterschiedlich behandelten Unternehmen „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“.⁵⁰⁾

37) Lang, IStR 2010, 577.

38) So Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 25; derselbe, IStR 2010, 577; ähnlich Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 189, in ihrer treffenden Kritik an der Rechtsprechung des VfGH, die bei der Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes vor vergleichbaren Problemen steht.

39) So schon Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 29.

40) So schon Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 28.

41) SA Generalanwalt Jääskinen, 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 202.

42) SA Generalanwalt Mengozzi 17. 7. 2008, C-487/06, *British Aggregates/Kommission*, Slg 2008, I-10515, Nr 83 mit Verweis auf EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, RN 56; vgl auch 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg 2001, I-8365, RN 41.

43) Vgl Lang, IStR 2010, 571.

44) EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Slg 2009, I-10821, RN 62.

45) EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, Slg 2009, I-10821, RN 63.

46) Dazu Lang, IStR 2010, 577.

47) Lang, IStR 2010, 577.

48) So schon Lang, IStR 2010, 577.

49) Dazu Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 25 ff.

50) EuGH 17. 6. 1999, C-75/97, *Belgien/Kommission* (Maribel), Slg 1999, I-3671, RN 28 bis 31; 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg 2001, I-8365, RN 41.

Die Selektivitätsprüfung erweist sich damit als Spielart der gleichheitsrechtlichen Prüfung.⁵¹⁾ Für Zwecke des Beihilfeverbots ist maßgebend, ob sich die nach den steuerlichen Vorschriften unterschiedlich behandelten Unternehmen „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“.⁵²⁾ Ob eine Situation rechtlich oder tatsächlich vergleichbar ist, kann nicht isoliert beurteilt werden, sondern bedarf eines Maßstabs. Für jede Gleichheitsprüfung kommt es nicht auf beliebige, sondern im jeweiligen Kontext wesentliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede an. Entscheidend ist, wonach sich diese Wesentlichkeit bestimmt, was also das *tertium comparationis* ist, nach dem der Vergleich zu ziehen ist.⁵³⁾ Beim unionsrechtlichen Beihilfeverbot handelt es sich um kein allgemeines Gebot der Gleichbehandlung, sondern um ein Verbot, Ungleichbehandlungen vorzusehen, die nach Maßgabe der Art 107 f AEUV Wettbewerbsverzerrungen herbeiführen können. Der Umstand, dass Art 107 AEUV neben „bestimmten Unternehmen“ auch von „Produktionszweigen“ spricht, beschränkt die Selektivitätsprüfung nicht. Nach Auffassung des EuGH kommen beispielsweise auch alle Unternehmen einer bestimmten Region – unabhängig von ihrer Zuordnung zu einem „Produktionszweig“ – als „bestimmte Unternehmen“ in Betracht.⁵⁴⁾ Vor diesem Hintergrund können daher alle Unternehmen, die sich in einem nach Art 107 f AEUV erheblichen Wettbewerbsverhältnis befinden, als vergleichbar angesehen werden.

Damit wird die beihilferechtliche Vergleichbarkeitsprüfung noch zu keinem Automatismus:⁵⁵⁾ Ob ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Unternehmen für Zwecke der Vorschriften der Art 107 f AEUV erheblich ist, bedarf der Interpretation. Es kommt auf die Intensität des Wettbewerbsverhältnisses an. Deren Festlegung bedarf letztlich einer richterlichen Wertentscheidung.⁵⁶⁾ Die Richtung der Vergleichbarkeitsprüfung ist damit aber vorgegeben. Nicht jede Differenzierung ist somit verpönt. Unternehmen, die sich nicht einmal in einem potenziellen Wettbewerbsverhältnis zueinander befinden, können unterschiedlich behandelt werden. Der Intensität des Wettbewerbsverhältnisses ist im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung Rechnung zu tragen. Im Falle unterschiedlicher steuerlicher Rechtsfolgen spielt es keine Rolle, ob die günstigere Vorschrift die größere oder die kleinere Zahl der sich in einer vergleichbaren Situation befindlichen Unternehmen trifft.⁵⁷⁾

Ist einmal die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen erwiesen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, ist dies alleine – der Judikatur zufolge – noch nicht schädlich:⁵⁸⁾

„Nach ständiger Rechtsprechung erfasst jedoch der Begriff der staatlichen Beihilfe staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit a priori selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung folgt, mit der sie in Zusammenhang stehen [...]“. Eine Maßnahme kann nach Auffassung des EuGH durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein, „wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht. Insoweit ist zu unterscheiden zwischen den mit einer bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind.“⁵⁹⁾

5. Die Bedeutung des Gibraltar-Urteils des EuGH für die künftige beihilferechtliche Beurteilung steuerlicher Maßnahmen

Der EuGH hat in seinem Gibraltar-Urteil – durch eine Entscheidung seiner Großen Kammer – deutlich gemacht, dass das Vorliegen eines Vorteils nicht getrennt davon zu untersuchen ist, ob bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt sind. Vielmehr geht die Prüfung des Vorteils in der Selektivitätsbeurteilung auf.⁶⁰⁾ Der Gerichtshof hat auch klar herausgestrichen, dass die Selektivitätsprüfung eine Spielart der gleichheitsrechtlichen Beurteilung ist.⁶¹⁾ Gefordert ist somit nicht die Suche nach der Normalbesteuerung und der Abweichung davon, sondern nach den in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vergleichbaren Unternehmen. Darin liegt die über die Beurteilung der (Nicht-)Besteuerung von Offshore-Unternehmen hinausreichende Bedeutung dieses Urteils.

Die Wertungen, die den EuGH dann in Hinblick auf den konkreten Fall zu seinen Schlussfolgerungen veranlassten, können nämlich aus mehreren Gründen nicht für die Beihilfeprüfung insgesamt verallgemeinert werden.⁶²⁾ Zunächst ist der allgemein-politische Hintergrund dieses Urteils zu bedenken: Der Kommission sind seit geraumer Zeit die in manchen Drittstaaten bestehenden Regelungen, die ausländische Gewinne bestimmter Gesellschaften nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen, ein Dorn im Auge. So hat die Kommission die Steuervorschriften zahlreicher Schweizer Kantone zugunsten von Holdinggesellschaften, gemischten Gesellschaften und Verwaltungsgesellschaften als Form der staatlichen Beihilfe qualifiziert.⁶³⁾ Der Einwand, von Drittstaaten werde die Abschaffung solcher Besteuerungsregime verlangt, obwohl nicht gesichert ist, dass gegen ähnliche Regelungen in EU-Mitgliedstaaten mit Mitteln des Unionsrechts erfolgreich vorgegangen werden könne, konnte bisher nicht völlig entkräftet werden. Der EuGH hat nun der Kommission den Rücken gestärkt und ihr ermöglicht, gegenüber Drittstaaten glaubwürdiger aufzutreten: Die

51) Vgl schon Schön in Koenig/Roth/Schön (Hrsg), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, Beihefter zu ZHR 2001, 111; vgl weiters Kube, Die Gleichheitsdogmatik des europäischen Wettbewerbsrechts – zur Beihilfenkontrolle staatlicher Ausgleichszahlungen, EuR 2004, 230 (244); ausführlich Lang, 17. ÖJT, Gutachten, Band IV/1 (2009) 25 ff; derselbe, IStR 2010, 577 ff; gleichheitsrechtliche Ansätze auch bei Jaeger in Montag/Säcker (Hrsg), Münchener Kommentar zum Europäischen und Deutschen Wettbewerbsrecht (2011) Rz 70.

52) EuGH 17. 6. 1999, C-75/97, *Belgien/Kommission* (Maribel), Slg 1999, I-3671, RN 28 bis 31; 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg 2001, I-8365, RN 41.

53) Vgl Pöschl, Gleichheit 155.

54) Zutreffend Arhold, Steuerhoheit auf regionaler oder lokaler Ebene und der europäische Beihilfebegriff – wie weit reicht das Konzept von der regionalen Selektivität, EuZW 2006, 717 (720).

55) Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 27.

56) Vgl Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 27; aA Schön, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT, Band IV/2 (2009) 80 f.

57) Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 26 und 28 f.

58) EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, RN 52; vgl in diesem Sinne 2. 7. 1974, 173/73, *Kommission/Italien*, Slg 1974, 709, RN 33 und 15. 12. 2005, C-148/04, *Unicredito*, Slg 2005, I-11137, RN 51.

59) EuGH 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg 2006, I-7115, RN 81; zur Systemimmanenz vgl ausführlich Mamut, Aktuelle Fragen im Bereich der Steuerbeihilfen – Mitgliedstaaten zwischen Steuerwettbewerb und Systemimmanenz steuerlicher Beihilfen, in Jaeger (Hrsg), Jahrbuch Beihilferecht 2008 (2008) 177 ff.

60) So bereits Lang, IStR 2010, 577 f; anders Schön, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT, Band IV/2 (2009) 80 f.

61) Dazu ausführlich Lang, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 26.

62) Lang, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung – am Beispiel des § 8c KStG, in Lüdicke (Hrsg), Praxis und Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts (2011) in Druck.

63) Beschluss der Kommission vom 13. 2. 2007, IP/07/176.

Rechtsprechung hat verdeutlicht, dass Offshore-Steuerregime in der EU unionsrechtlich bekämpft werden können.

Vor allem aber darf nicht übersehen werden, dass der von Gibraltar vorgelegte Gesetzgebungsvorschlag offenkundig durch eine mehr oder weniger elegante Regelungstechnik sicherstellen sollte, dass Offshore-Unternehmen begünstigt werden, ohne dass dies der Vorschrift auf die Stirn geschrieben war. Der Ausnahmecharakter der Regelung sollte nicht mit Händen zu greifen sein. Dennoch hätte die Regelungen dieselben Wirkungen haben sollen wie eine Vorschrift, die zwar die in Gibraltar Aktivitäten entfaltenden Unternehmen in die Steuerpflicht einbezieht, die Offshore-Unternehmen aber ausnimmt. Die Regierung von Gibraltar zielte also offenkundig darauf ab, sich einer Beurteilungspraxis der Kommission zu entziehen, die als Ausgangspunkt der Beihilfeprüfung bisher nach der „normalen“ Besteuerung fragte. Die Richter erkannten vermutlich die hinter der vorgeschlagenen Regelung stehende Absicht der Regierung von Gibraltar, ließen sich aber richtigerweise nicht dazu hinreißen, eine auf subjektive Kriterien abstellende Beihilfeprüfung zu entwickeln. Ähnlich wie eine auf die Intention des Steuerpflichtigen abstellende Missbrauchsvorschrift immer problematisch ist, weil sich innere Vorgänge nicht beweisen lassen,⁶⁴⁾ würde auch in Beihilfekonstellationen eine auf die „Missbrauchsabsicht“ eines Staats abstellende Rechtsprechung nur dazu führen, dass jene Staaten profitieren, denen es gelingt, ihre eigentlichen Motive erfolgreich zu verschleiern. Der EuGH hat am Beispiel dieser Konstellation zwar erkannt, dass eine auf die Normalbesteuerung abzielende Prüfung nicht zielführend ist, sondern dass nach der rechtlichen und tatsächlichen Vergleichbarkeit von Situationen zu fragen ist. Um die von der Regierung von Gibraltar offenbar geplante Umgehung des Beihilfetatbestands zu vereiteln, sah er sich im konkreten Fall genötigt, einen Maßstab anzulegen, nach dem schon bei relativ geringer Intensität des Wettbewerbsverhältnisses die Situationen als vergleichbar angesehen werden. Denn das Wettbewerbsverhältnis zwischen in Gibraltar tatsächlich aktiven Unternehmen und den jedenfalls nicht dort, sondern – wenn überhaupt – woanders tätigen Offshore-Unternehmen ist nicht anders als jenes zu anderen außerhalb Gibaltars tätigen und auch dort ansässigen Unternehmen. Bei Unternehmen, die weder in Gibraltar ansässig sind noch irgendwelche Aktivitäten dort entfalten und somit keine wie auch immer geartete Beziehung zu Gibraltar haben, kommt eine Besteuerung in Gibraltar aber keinesfalls in Betracht. Ob der EuGH daher in weniger „missbrauchsverdächtigen“ Konstellationen denselben Maßstab anlegt, lässt sich nur schwer vorhersagen.

Schon GA *Jääskinen* hatte zu Recht bemerkt, dass ein Körperschaftsteuersystem, „bei dem für die Besteuerungsgrundlage nur auf Kriterien abgestellt wird, die sich auf den Energieverbrauch oder die Verursachung von Abfällen beziehen“, wohl ebenfalls die Nichtbesteuerung von Offshore-Aktivitäten bewirkt.⁶⁵⁾ Ist tatsächlich anzunehmen, dass eine derartige Regelung in jedem Fall vom Beihilfeverbot erfasst wäre? Ebenso werden – nicht nur nach dem Gesetzgebungsvorschlag

Gibaltars – Holdinggesellschaften vielfach nicht besteuert.⁶⁶⁾ Jede Regelung, die – wie in der Mutter-Tochter-Richtlinie in Hinblick auf mindestens 10%ige Beteiligungen an in anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Gesellschaften vorgesehen – Dividenden von der Körperschaftsteuer befreit, bewirkt automatisch, dass Gesellschaften, die ausschließlich Einkünfte aus derartigen Beteiligungen beziehen, keiner Körperschaftsteuer unterliegen. Auch solche Gesellschaften könnten als Gruppe von Unternehmen angesehen werden, die „gerade aufgrund der typischen und spezifischen Merkmale dieser Gruppe nicht besteuert werden“. Mit dieser Qualifikation wäre jedoch das beihilferechtliche Schicksal dieser Körperschaften noch nicht besiegelt. Bei der Selektivitätsprüfung ist nämlich auch nach der Rechtfertigung einer Differenzierung zu fragen. Allerdings hat der EuGH im Falle der Nichtbesteuerung von Offshore-Unternehmen keine ausdrückliche Rechtfertigungsprüfung vorgenommen, obwohl die Regelung bei jenen Gesellschaften, die außerhalb Gibaltars Aktivitäten entfalten und dort auch besteuert werden, letztlich die Doppelbesteuerung vermeidet. Der Grund für diesen Verzicht lag im Prozessrecht. Nach Auffassung des EuGH obliegt es nämlich dem Mitgliedstaat, der im Bereich von Belastungen eine derartige Differenzierung zwischen den Unternehmen vorgenommen hat, darzutun, dass sie tatsächlich durch die Natur oder den inneren Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist.⁶⁷⁾ Die beteiligten Regierungen brachten aber keine Rechtfertigungsgründe vor. Daher konnte der Kommission auch nicht vorgeworfen werden, nicht darauf eingegangen zu sein. Aus diesem Grund ersparte sich auch der EuGH die Rechtfertigungsprüfung.⁶⁸⁾

Für die Zulässigkeit von Steuerbefreiungen für Dividenden könnte ins Treffen geführt werden, dass die Körperschaftsbesteuerung oft bereits auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft erfolgt, an der die Beteiligung besteht, und die Dividendenbefreiung somit der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung dient. Dem wäre aber entgegenzuhalten, dass die von Gibraltar vorgeschlagene Regelung nicht danach unterschieden hat, ob die Offshore-Unternehmen im Falle einer Auslandstätigkeit dort einer Besteuerung unterliegen. Sollte es aber darauf ankommen, ob im Ausland eine Besteuerung erfolgt, könnte dies weitreichende Konsequenzen haben: Innerhalb der EU könnte das Beihilfeverbot erforderlich machen, das von der Mutter-Tochter-Richtlinie eingeräumte Wahlrecht so zu nutzen, dass es bei fehlender oder bloß geringfügiger Besteuerung im Staat der Tochtergesellschaft zu einem Wechsel von der Freistellungsmethode zur indirekten Anrechnung kommt. Dieselbe Regelung müsste dann auch im Verhältnis zu Drittstaaten erlassen werden.

Genauso wäre es dann aber auch denkbar, die in vielen DBA vorgesehene Befreiung ausländischer Betriebsstättengewinne beihilferechtlich anzugreifen.⁶⁹⁾ Befreien nämlich DBA Unternehmen, die in bestimmten Staaten über feste Geschäftseinrichtungen verfügen, durch die sie ihre Geschäftstätigkeit ausüben, könnte auch dies als Begünstigung von Unternehmen gesehen

64) *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (27 ff).

65) SA Generalanwalt *Jääskinen*, 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 172.

66) Vgl auch diesen Hinweis in den Schlussanträgen: SA Generalanwalt *Jääskinen* 7. 4. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, Nr 172.

67) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 146.

68) EuGH 15. 11. 2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg, RN 143 ff.

69) Vgl näher zu derartigen Überlegungen bereits *Lang*, Gutachten, 17. ÖJT, Band IV/1 (2009) 33 ff.

werden, die „gerade aufgrund der typischen und spezifischen Merkmale dieser Gruppe nicht besteuert werden“. Staaten, die in ihren DBA die Freistellung ausländischer Betriebsstätten-gewinne nicht mit einer „subject to tax“-Klausel verknüpfen, könnten Schwierigkeiten haben, diese Begünstigung zu rechtfertigen. Beihilferechtlichen Bedenken wären dann aber auch jene Besteuerungsregime ausgesetzt, die generell am Territorialitätsprinzip orientiert sind. Auch diese Regelungen bewirken – unter anderem –, dass Unternehmen, die in ihrem Sitzstaat keine Tätigkeiten entfalten, nicht oder nur insoweit besteuert werden können, als der Gewinn der Leitungsaufgabe zugeordnet werden kann.

Die eben angedeuteten Schlussfolgerungen sind aber keineswegs die zwingende Konsequenz aus dem Beihilfeverbot. Diese Überlegungen zeigen bloß, welche gravierenden Konsequenzen sich ergeben können, wenn man den Maßstab, den der EuGH in seinem Gibraltar-Urteil bei seiner Vergleichbarkeitsprüfung angelegt hat, auch in anderen Konstellationen zum Tragen kommen ließe. Die spezifische Situation, die dem Gibraltar-Urteil zugrunde gelegen ist, spricht eher dagegen, dass dieselben Wertungen auch in allen anderen Fällen maßgebend sein werden. Immerhin hat der EuGH aber gezeigt, dass er bereit ist, aus

dem Beihilfeverbot weitreichende Vorgaben für die Steuer-gesetzgebungszuständigkeit der Mitgliedstaaten abzuleiten.

Wer sich allerdings von der Anwendung des Beihilfeverbots im Steuerrecht erwartet, dass der EuGH den Gesetzgeber zu mehr Systemtreue zwingt und das Steuerrecht auf diese Weise von Widersprüchen befreit, wird zumindest vom Gibraltar-Urteil enttäuscht sein: Der EuGH hatte sich auch mit der Regelung zu beschäftigen, die die sich aus Lohnsummen- und Gewerbegrundbenutzungssteuer (BPOT) ergebende Belastung mit 15 % des Gewinns der Gesellschaft deckelte. Der EuGH zitierte zwar die Feststellung der Kommission, „dass das Kriterium der Gewinnerzielung der inhärenten Logik eines auf Lohnsummensteuer und BPOT beruhenden Besteuerungssystems fremd sei“, meinte aber auch, dass dies nicht bedeutet, „dass dieses an sich neutrale Kriterium selektiv wird“. Die Voraussetzung der Gewinnerzielung und die Begrenzung der Besteuerung des Gewinns sind nämlich als solche „unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbare allgemeine Maßnahmen und können daher keine selektiven Vorteile verschaffen“. Das Postulat der Folgerichtigkeit lässt sich somit – zumindest auf Grundlage des Gibraltar-Urteils – beihilferechtlich nicht fundieren.



Foto Kucera

Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, Wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des interdisziplinären „Doctoral Programs in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. Er dankt Frau Mag. Elke Aumayr und Frau Mag. Lisa Paterno für die Diskussion dieses Manuskripts und für hilfreiche Anregungen, Frau Aumayr auch für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

www.compliance-praxis.at

Compliance Praxis

Magazin & Portal



**Umfassend und
aktuell informiert
in allen Branchen.**



www.compliance-praxis.at/abo

E-Mail: bestellung@lexisnexis.at | Tel.: +43-1-534 52-5555

Steuerrecht aktuell