EuGH entscheidet: Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG keine unzulässige Beihilfe

Die Entscheidung erging vor folgendem Hintergrund.

In seiner ersten Fassung enthielt § 8c KStG keine Sonderregelungen für den Anteilserwerb im Zuge einer Unternehmenssanierung. Vor dem Hintergrund der Finanzmarktkrise wurde zunächst eine Ausnahme für Unternehmen des Finanzsektors eingefügt; durch das Bürgerentlastungsgesetz vom 16. Juli 2009 wurde mit dem Abs. 1a eine allgemeine Sanierungsklausel ergänzt. Diese Regelung wurde jedoch durch die Europäische Kommission mit Beschluss 2011/527/EU vom 26. Januar 2011 als unerlaubte Beihilfe eingestuft.

Die Kommission war insbesondere der Ansicht, dass die Sanierungsklausel eine Ausnahme von der allgemeinen Regel darstelle, die den Verfall von Verlusten vorsehe, die von Unternehmen, bei denen ein Anteilseignerwechsel stattgefunden habe, nicht genutzt worden seien. Die betreffende Klausel sei geeignet gewesen, den Unternehmen, die die Voraussetzungen erfüllt hätten, um in ihren Genuss zu kommen, einen selektiven Vorteil zu verschaffen. Diese Ungleichbehandlung sei durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems nicht gerechtfertigt.

Die dagegen von Deutschland erhobene Nichtigkeitsklage wurde mit Beschluss vom 3. Juli 2014 als verspätet und damit unzulässig abgewiesen. Verschiedene Unternehmen, die von der Ablehnung der Sanierungsklausel betroffen waren, haben daraufhin vor dem Europäischen Gericht Klage erhoben. Mit Urteil vom 4. Februar 2016, Heitkamp BauHolding/Kommission (T-287/11) sowie in einem weiteren Verfahren wies das Europäische Gericht diese Klagen als unbegründet ab. Dagegen legten die Heitkamp BauHolding (C-203/16 P) sowie auch die Bundesrepublik Deutschland (C-208/16 P) Rechtsmittel vor dem EuGH ein.

Der EuGH folgt mit seinem Urteil im Wesentlichen den Ausführungen des Generalanwalts vom 20. Dezember 2017. Von Bedeutung für den Kernbereich des Beihilferechts der EU sind danach insbesondere folgende zwei Aspekte.

Zunächst geht es um die Voraussetzungen der Klagebefugnis privater Kläger nach Art. 263 Abs. 4 AEUV und damit die Frage, ob die Rechtsmittelführerin von dem streitigen Beschluss, der sich unmittelbar an die Bundesrepublik Deutschland richtete, individuell betroffen war.

Dies ist dann der Fall, wenn das Unternehmen wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder aufgrund von Umständen betroffen ist, die es aus dem Kreis aller übrigen Personen herausheben, und es dadurch zu einem begrenzten Kreis von Wirtschaftsteilnehmern gehört. Das Europäische Gericht hatte dies bejaht, da die Klägerin im vorliegenden Fall nach deutschem Recht zunächst ein von den deutschen Steuerbehörden bestätigtes Recht auf Erzielung einer Steuerersparnis für das Steuerjahr 2009 erworben hatte. Dem folgte der EuGH entgegen dem Vortrag der EU-Kommission, die insoweit die Aufhebung des Urteils T-287/11 begehrt hatte.

Die zweite Frage betrifft eines der Tatbestandsmerkmale einer staatlichen Beihilfe, nämlich die Frage, wie der Begriff der Selektivität im besonderen Kontext von Maßnahmen der direkten Besteuerung auszulegen ist.

Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV 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 Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Allgemein gesprochen sollen mit dem Kriterium der Selektivität Maßnahmen ermittelt werden, die bestimmte Unternehmen (Steuerpflichtige) oder Produktionszweige gegenüber anderen begünstigen. Ein Steuervorteil aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren „allgemeinen Maßnahme“ stellt keine staatliche Beihilfe dar, denn eine solche Maßnahme ist nicht selektiv. Dagegen kann eine Maßnahme, die die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, den Empfängern einen selektiven Vorteil verschaffen und folglich eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen.

Bevor jedoch geprüft werden kann, ob Begünstigte und andere Unternehmen sich in einer vergleichbaren Situation befinden, ist das Referenzsystem zu bestimmen. In einem ersten Schritt ist die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder normale Steuerregelung zu ermitteln. Im zweiten Schritt ist darzulegen, dass die betrachtete steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Ist dies der Fall, ist im dritten Schritt zu prüfen, ob diese Unterscheidung insoweit gerechtfertigt ist, als sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems, in das sie sich einfügt, ergibt.

Der EuGH folgt dem Vorbringen der Bundesrepublik Deutschland, dass das Gericht zu Unrecht der verwendeten Regelungstechnik entscheidende Bedeutung für die Bestimmung des relevanten Referenzsystems beigemessen habe. Durch den Ausschluss der allgemeinen Regel des Verlustvortrags sei das Referenzsystem zu eng und damit fehlerhaft bestimmt. Worden. Ein Fehler bei der Bestimmung des Referenzsystems führt laut EuGH aber zwangsläufig dazu, dass die gesamte Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität mit einem Mangel behaftet ist. Der EuGH hob das angefochtene Urteil daher auf, ohne weitere vorgebrachte Argumente zu prüfen.