



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 09.02.2004  
C(2004)434

**Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der  
Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten  
Unternehmensbesteuerung**

## **Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung**

1. Am 11. November 1998<sup>1</sup> nahm die Kommission, wie sie dem Rat anlässlich der EntschlieÙung über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung am 1. Dezember 1997<sup>2</sup> zugesagt hatte, eine Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung ("Mitteilung") an. Der Verhaltenskodex war als Grundlage für ein freiwilliges, abgestimmtes Vorgehen der Mitgliedstaaten gegen schädlichen Steuerwettbewerb gedacht. Die Mitteilung hat sich darüber hinaus dem weitergehenden Ziel verschrieben, die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen zu präzisieren und zu verbessern, um die Wettbewerbsverfälschungen gerade mit Blick auf die Vollendung des Binnenmarkts und die Errichtung der Wirtschafts- und Währungsunion zu reduzieren.
2. Unter Rdnr. 37 der Mitteilung hatte die Kommission angekündigt, dass sie *"die geplanten steuerlichen Beihilfen, die ihr notifiziert werden, und die steuerlichen Maßnahmen, die in den Mitgliedstaaten unzulässigerweise eingeführt worden sind, prüfen"* und die bestehenden Regelungen einer erneuten Prüfung unterziehen wird. In diesem Bericht sind nicht alle Steuerbeihilfen aufgeführt, mit denen sich die Kommission seit Veröffentlichung der Mitteilung befasst hat. Berichtet wird in erster Linie über Steuerbeihilfen, die von der Kommission parallel zu den Arbeiten am Verhaltenskodex im Jahr 2001 geprüft worden sind, sowie über Fälle, an denen sich die in der Mitteilung dargelegten Grundsätze besonders gut veranschaulichen lassen.
3. Die Mitteilung der Kommission ist insofern nicht als neue Regelung für die Prüfung von Steuerbeihilfen anzusehen, als sie keine Abkehr von der bisherigen Vorgehensweise der Kommission im Bereich staatlicher Steuerbeihilfen impliziert. Sie stützt sich weitgehend auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Gerichts erster Instanz und soll die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf steuerliche Maßnahmen präzisieren. Dies wurde auch vom Gericht erster Instanz bestätigt<sup>3</sup>. Die Mitteilung hat auf diese Weise erheblich dazu beigetragen, die Anwendung des Beihilfenrechts im Steuerbereich zu verdeutlichen.
4. Ursprünglich war vorgesehen, dass die Kommission ihren Bericht zwei Jahre nach Veröffentlichung der Mitteilung vorlegen sollte<sup>4</sup>. Da bis 2001 jedoch recht wenige Fälle zu verzeichnen waren, hielt es die Kommission für sinnvoller, bevor sie Bilanz zieht, mehr Erfahrungen mit Steuerbeihilfen zu sammeln. Die Kommission verfügt

---

<sup>1</sup> ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3.

<sup>2</sup> ABl. C 2 vom 6.1. 1998, S. 1.

<sup>3</sup> Urteil des Gerichts erster Instanz vom 23. Oktober 2002, verb. Rs. T-269/99, T-271/99 und T-272/99, *Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava und Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya/Kommission*, Slg. 2002, II-421, Rdnr. 79.

<sup>4</sup> Vgl. Rdnr. 38 der Mitteilung.

inzwischen über ausreichende Erfahrungen, um eine erste Bilanz über die Umsetzung der Mitteilung ziehen zu können. Dabei hat sie sich auf drei Schwerpunkte konzentriert:

- Bedeutung der Mitteilung als Hilfsmittel für die Kommission in ihrem Vorgehen gegen Beihilfen steuerlicher Art;
- Verhältnis zwischen Beihilfenkontrolle und der Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs;
- Anwendbarkeit der in der Mitteilung aufgestellten Grundsätze, die im Prinzip nur Maßnahmen im Bereich der direkten Steuern betreffen, auf Maßnahmen im Bereich der indirekten Steuern.

## **1. DIE MITTEILUNG ALS HILFSMITTEL FÜR DIE KOMMISSION IN IHREM VORGEHEN GEGEN BEIHILFEN STEUERLICHER ART**

5. Auf der Grundlage der Mitteilung wurden zahlreiche Steuerbeihilfen geprüft. Dabei hat sich die Mitteilung insofern als angemessener Analyserahmen erwiesen, als die dort aufgestellten Grundsätze bei der Prüfung der Beihilferegeln verfeinert werden konnten. Was den Begriff der staatlichen Beihilfe angeht, so lassen sich aus der Anwendung der Mitteilung im Wesentlichen folgende Lehren ziehen.

### **1.1. Der Beihilfebegriff**

6. Der Beihilfebegriff ist objektiv definiert und lässt der Kommission keinerlei Ermessen. Die Mitteilung dient hier somit im Wesentlichen zur Veranschaulichung der Fälle, in denen die Kriterien in Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag erfüllt sind. Die in der Mitteilung aufgeführten Beispiele berücksichtigen nicht sämtliche Fallkonstellationen. Es ist nicht möglich, alle Fälle aufzuführen, in denen eine steuerliche Maßnahme als Beihilfe eingestuft werden kann. Die Form, die eine Beihilfe steuerlicher Art annehmen kann, hängt von der Entwicklung der Besteuerungsmethoden und deren Ausgestaltung ab. Dieser Bericht ist daher nicht als Ergänzung der Mitteilung gedacht, sondern er soll zeigen, wie die in der Mitteilung aufgestellten Grundsätze angewandt wurden.
7. Mit ihrer Systematik, die sich die Kommission seit Annahme der Mitteilung zur Beurteilung von Beihilfen steuerlicher Art zu eigen gemacht hat, konnte sie Steuermaßnahmen unterschiedlichster Art prüfen. Ein genauerer Blick auf die Vorgehensweise der Kommission gibt Aufschluss über die verschiedenen Kriterien, die eine Beihilfe zu erfüllen hat:
  - Vorteil durch selektive Begünstigung;
  - Einsatz staatlicher Mittel;
  - Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels;
  - sowie eventuelle Rechtfertigung der Beihilfe durch die Beschaffenheit des betreffenden Steuersystems.

### 1.1.1. Der Vorteilsbegriff

8. Wie bereits in der Mitteilung ausgeführt wird, kann der Vorteil unterschiedliche Formen annehmen: Minderung der Steuerbemessungsgrundlage, Ermäßigung des Steuerbetrags, Steueraufschub usw.

#### 1.1.1.1. Der Vorteilsbegriff im Rahmen alternativer Besteuerungsmethoden

##### *Die Kostenaufschlagsmethode ("Cost-plus-Methode")*

9. Die in der Mitteilung aufgestellten Grundsätze gelten sowohl im Rahmen der klassischen analytischen Besteungsverfahren, nach denen sich der steuerbare Gewinn anhand der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben des Unternehmens bestimmt, als auch bei alternativen Verfahren, die z. B. für internationale konzerninterne Geschäfte empfohlen werden.
10. Dies gilt unter anderem für die so genannte Kostenaufschlagsmethode oder Cost-plus-Methode, die von der OECD empfohlen wird. Sie gehört zu den internationalen Grundsätzen, die im OECD-Bericht von 1995 über die *"Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen"* aufgeführt sind. Die Kostenaufschlagsmethode stellt auf die Kosten für Lieferungen (oder Leistungen) ab, die bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen anfallen. Diese Kosten werden um einen Gewinnaufschlag erhöht, um einen unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, der eingesetzten Aktiva, der eingegangenen Risiken und der Marktbedingungen angemessenen Gewinn zu erhalten. Die Cost-plus-Methode fällt zwar als solche nicht unter das Verbot des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag, doch kann aus ihrer Anwendung ein Vorteil erwachsen, wenn die Modalitäten der Besteuerung der wirtschaftlichen Realität der Umsätze nicht ordnungsgemäß Rechnung tragen und die Steuerschuld deshalb niedriger angesetzt wird als bei Anwendung der regulären Steuerregelung. Seit Veröffentlichung der Mitteilung hat die Kommission sieben Steuerregelungen<sup>5</sup> dieser Art geprüft und Vorteile in verschiedener Form festgestellt.
11. Einige Steuerregelungen, die sich auf die Cost-plus-Methode stützen, nahmen bestimmte Ausgaben ausdrücklich von der Bemessungsgrundlage aus. Diese Ausgaben hingen eng mit der Tätigkeit der betreffenden Unternehmen zusammen. Es handelte sich u. a. um Personalkosten<sup>6</sup>, Kosten im Zusammenhang mit der Verkaufsförderung, dem Warentransport und Kreditrisiken<sup>7</sup>, Kosten in Verbindung mit Unteraufträgen<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Steuerregelung für Koordinierungsstellen in Belgien, Entscheidung vom 17. Februar 2003, ABl. L 282 vom 30.10.2003; Steuerregelung für Kontroll- und Koordinierungsstellen ausländischer Konzerne in Deutschland, Entscheidung vom 5. September 2002, ABl. L 177 vom 1.7.2003; Steuerregelung für luxemburgische Koordinierungszentren, Entscheidung vom 16. Oktober 2002, ABl. L 170 vom 9.7.2003, S. 20; Steuerregelung für luxemburgische Finanzierungsgesellschaften, Entscheidung vom 16. Oktober 2002, ABl. L 153 vom 20.6.2003, S. 40; besondere Steuerregelung für Koordinierungszentren von Vizcaya, Entscheidung vom 22. August 2002, ABl. L 31 vom 6.2.2003, S. 26; französische Steuerregelung für Verwaltungs- und Logistikzentren (noch nicht veröffentlicht); Steuerregelung für amerikanische Auslands-Vertriebsgesellschaften in Belgien, Entscheidung vom 25. Juni 2003 (noch nicht veröffentlicht).

<sup>6</sup> Vgl. Steuerregelung für Koordinierungsstellen in Belgien.

<sup>7</sup> Vgl. Steuerregelung für amerikanische Auslands-Vertriebsgesellschaften in Belgien.

<sup>8</sup> Vgl. französische Steuerregelung für Verwaltungs- und Logistikzentren.

oder Finanzkosten<sup>9</sup>. Werden bestimmte Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage ausgenommen, ist damit im Allgemeinen ein Vorteil zugunsten der betreffenden Unternehmen verbunden. Nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt sich die Bemessungsgrundlage anhand eines der geschätzten Gewinnspanne des Unternehmens entsprechenden vorab festgelegten Prozentsatzes, der auf die operativen Aufwendungen des Unternehmens angewandt wird. Eine Unterbewertung der Ausgaben führt somit zwangsläufig zur Minderung der Steuerschuld. Eine solche Minderung fällt besonders dann ins Gewicht, wenn die betreffenden Ausgaben einen erheblichen Teil der Gesamtausgaben des Unternehmens ausmachen.

12. In einigen Fällen setzte die Vergünstigung an den Gewinnspannen an. Die Gewinnspannen konnten willkürlich ungeachtet der tatsächlichen Geschäftstätigkeit festgesetzt werden. Je niedriger der Wert der Gewinnspanne, desto größer demnach der Vorteil.
13. In zwei Entscheidungen, die belgische Steuerregelungen für Koordinierungszentren und für amerikanische Vertriebsgesellschaften in Belgien betrafen, hat die Kommission festgestellt, dass die belgischen Behörden bei Fehlen objektiver Kriterien zur Bestimmung der zu berücksichtigenden Gewinnspanne empfahlen, einen Prozentsatz von 8 % zugrunde zu legen ungeachtet der Art der Leistungen und ohne zu prüfen, ob dies der wirtschaftlichen Realität entsprach. Auch bei den luxemburgischen Steuerregelungen wandte die Finanzverwaltung bei Finanzierungsgesellschaften und Koordinierungszentren systematisch den gesetzlichen Mindestsatz an, ohne zu prüfen, ob dieser Satz der wirtschaftlichen Realität der betreffenden Leistungen entsprach. Bei der deutschen Regelung wurde der Gewinnaufschlag für Kontroll- und Koordinierungsstellen, die der Kostenaufschlagsmethode unterlagen, auf 10 % begrenzt. Hieraus konnte sich, so die Schlussfolgerung der Kommission, ein Vorteil ergeben, wenn die realen Gewinnspannen über 10 % lagen. Die Festsetzung der Gewinnspanne ohne eine nachträgliche Überprüfung lief de facto darauf hinaus, der deutschen Finanzverwaltung eine Ermessensbefugnis zuzugestehen. In der spanischen Provinz Vizcaya hatten die Koordinierungszentren die Möglichkeit, die Bemessungsgrundlage nach Maßgabe der Kostenaufschlagsmethode ermitteln zu lassen. Diese Möglichkeit konnte allerdings je nach Art der Geschäftstätigkeit der betreffenden Gesellschaften zu einer Unterbewertung ihrer tatsächlichen Wirtschaftsleistung führen.

#### *Steuerbefreiungen herkömmlicher Art*

14. Manche der von der Kommission im Hinblick auf die Anwendung der Cost-plus-Methode geprüften Steuerregelungen sahen auch klassischere Steuerbefreiungen dergestalt vor, dass nach dieser Methode gewisse Einkünfte als steuerfrei galten.
15. Dies gilt unter anderem für die Regelung zugunsten der belgischen Koordinierungszentren, die von der Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden (*précompte mobilier*) und der Grundsteuer (*précompte immobilier*) befreit waren. Die französische Steuerregelung für Verwaltungs- und Logistikzentren sah eine teilweise Befreiung von der jährlichen Pauschalbesteuerung (IFA) vor und wich damit von der regulären Anwendung des französischen Steuersystems ab.

---

<sup>9</sup> Vgl. spanische Steuerregelung für Koordinierungszentren in Vizcaya.

#### 1.1.1.2. Der Vorteilsbegriff und die Vermeidung der Doppelbesteuerung

16. In einem anderen Bereich<sup>10</sup>, der ebenfalls mit Auslandsumsätzen zusammenhing, hatte die Kommission mit einer irischen Regelung zu tun, derzufolge bestimmte im Ausland erwirtschaftete Gewinne von der irischen Steuer befreit waren, wenn diese Gewinne zur Schaffung oder Erhaltung von Arbeitsplätzen in Irland reinvestiert wurden. Es handelte sich um eine Ausnahme von den irischen Doppelbesteuerungsvorschriften, die statt einer Steuerbefreiung eine Steuergutschrift vorsehen. Bei der Steuergutschrift wird die im Ausland bereits entrichtete Steuer auf die im Inland geschuldete Steuer angerechnet, allerdings nur in Höhe der für diese Einkünfte normalerweise geschuldeten Inlandssteuer. Bei der Steuerbefreiung hingegen wird von jeglicher Besteuerung im Inland abgesehen, unabhängig von der Höhe der im Ausland entrichteten Steuer. Die irische Regelung begünstigte nach Auffassung der Kommission solche Unternehmen, deren bereits im Ausland entrichtete Steuer niedriger war als die Steuer, die das Unternehmen auf dieselben Einkünfte in Irland normalerweise hätte entrichten müssen.

##### *Kasten 1*

Ob eine steuerliche Ausnahmeregelung als staatliche Beihilfe zu werten ist, hängt davon ab, ob die hieraus resultierende steuerliche Belastung niedriger ist als die Belastung, die sich aus der Anwendung der im betreffenden Mitgliedstaat geltenden Regelbesteuerung ergeben hätte.

#### 1.1.1.3. Beihilfeempfänger

17. Im Rahmen der von ihr geprüften Steuerregelungen des Typs "Cost plus" stellte die Kommission fest, dass Beihilfeempfänger sowohl das nach der Kostenaufschlagsmethode besteuerte Unternehmen sein konnte als auch die Unternehmensgruppe, zu der das Unternehmen gehört. Im oben angeführten Fall der Koordinierungszentren in Belgien wurde eine Befreiung von der Quellensteuer auf Einkünfte gewährt, die diese Zentren den übrigen Unternehmen der Gruppe überwiesen, der sie angehörten. Nach belgischem Steuerrecht handelt es sich bei dem 'précompte mobilier' um die Endsteuer auf Einkünfte, die an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet werden. Die Kommission gelangte deshalb zu dem Schluss, dass die allgemeine Befreiung der von einem Koordinierungszentrum ausgeschütteten Einkünfte von dieser Steuer direkt den im Ausland niedergelassenen Gesellschaften der Gruppe zugute kommt.

##### *Kasten 2*

Der Kreis der Beihilfeempfänger beschränkt sich nicht zwangsläufig auf die Unternehmen, die eine steuerliche Ausnahmeregelung in Anspruch nehmen können. Zu berücksichtigen sind die konkreten Auswirkungen der Beihilfe, so dass alle Unternehmen als Beihilfeempfänger anzusehen sind, denen die Beihilfe tatsächlich zugute kam.

---

<sup>10</sup> Entscheidung vom 17. Februar 2003, ABl. L 204 vom 13.8.2003, S. 51.

### 1.1.2. Einsatz staatlicher Mittel

18. Was den Einsatz staatlicher Mittel anbelangt, so hat die Kommission an ihrer Auffassung festgehalten, wonach sie diese Voraussetzung als gegeben ansieht, wenn die normale steuerliche Belastung des Empfängers verringert wurde. Gewährt der Staat Steuervorteile, verzichtet er damit gleichzeitig auf Einnahmen, so dass mit einem Steuervorteil immer auch ein Einnahmenverlust für den Staat verbunden ist. Nach ständiger Rechtsprechung<sup>11</sup> gilt dies auch für regionale oder lokale Gebietskörperschaften.
19. Dass sich eine Beihilferegulung in steuerlicher Form insgesamt positiv auf den Haushalt auswirken kann, reicht nicht aus, um den Einsatz staatlicher Mittel zu verneinen.
20. Im Fall der belgischen Koordinierungszentren<sup>12</sup> hatten die belgischen Behörden vorgetragen, es habe keine Übertragung staatlicher Mittel stattgefunden, da die Steuervergünstigungen für in Belgien investierende Unternehmen ausländische Unternehmen angezogen und damit höhere Steuereinnahmen bewirkt hätten. Das gleiche Argument wurde von den niederländischen Behörden im Fall der Beihilfe für internationale Finanzierungstätigkeiten vorgebracht<sup>13</sup>. Die Kommission hat dieses Vorbringen verworfen. Ob eine Maßnahme eine Beihilfe beinhaltet, muss nach Dafürhalten der Kommission auf der Ebene des einzelnen Unternehmens beurteilt werden. Die Anwendung dieses Kriteriums erfolgt unabhängig von einer Kosten-/Nutzen-Analyse der indirekten wirtschaftlichen oder budgetären Auswirkungen der Maßnahme.

#### *Kasten<sup>o</sup>3*

Den hier erörterten Entscheidungen ist zu entnehmen, dass der Begriff der staatlichen Mittel im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag im Hinblick auf die Situation des Beihilfeempfängers und nicht im Hinblick auf die wirtschaftlichen oder budgetären Auswirkungen der Maßnahme zu beurteilen ist. Andernfalls wäre eine Begünstigung dann keine Beihilfe mehr, wenn sie ein Unternehmen zur Niederlassung in einem Mitgliedstaat veranlasst und auf diese Weise zur Steigerung der Steuereinnahmen beiträgt.

### 1.1.3. Beeinträchtigung des Handels und des Wettbewerbs

21. Schon die Tatsache, dass die Beihilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen im innergemeinschaftlichen Handel konkurrierenden Unternehmen verstärkt, berechtigt als solche zu der Feststellung, dass der Handel beeinträchtigt wurde (Rdnr. 11 der Mitteilung).
22. Dieser Logik zufolge hält die Kommission dieses Kriterium stets für erfüllt, wenn es sich bei den Beihilfeempfängern oder einigen von ihnen um multinationale Unternehmen handelt, die in nicht reglementierten Sektoren tätig sind.

---

<sup>11</sup> Vgl. u. a. EuGH-Urteil vom 14. Oktober 1987, Rs. 248/84, *Deutschland/Kommission*, Slg. 1987, 4013, Rdnr. 17.

<sup>12</sup> Siehe Fußnote 5.

<sup>13</sup> Entscheidung vom 17. Februar 2003, ABl. L 180 vom 18.7.2003, S.52, Rdnr. 84.

23. So hat sie beispielsweise in ihrer Entscheidung über die Förderung von Finanzierungsaktivitäten in den Niederlanden festgestellt<sup>14</sup>, dass die fragliche Beihilfe die finanzielle Position der Unternehmen stärkte, die zu multinationalen Konzernen gehören, von denen die meisten - wenn nicht sogar alle - auf dem innergemeinschaftlichen Markt tätig sind. Da die Regelung zudem allen Branchen offen stand, galt sie zwangsläufig auch für Unternehmen in Sektoren, in denen ein intensiver innergemeinschaftlicher Handel besteht. Hieraus zog die Kommission in dem betreffenden Fall den Schluss, dass eine Beeinträchtigung des Handels vorlag.
24. Darüber hinaus hat sie auf ihren traditionellen Standpunkt in Übereinstimmung mit dem Gerichtshof und dem Gericht erster Instanz verwiesen<sup>15</sup>, wonach die Existenz vergleichbarer oder konkurrierender Steuervorschriften in anderen Mitgliedstaaten nicht als Begründung für die Gewährung von Steuerbeihilfen dienen kann. Jede Beihilferegulung muss im Zusammenhang mit der Steuerregelung des betreffenden Mitgliedstaats analysiert werden<sup>16</sup>.

#### *Kasten 4*

Stärkt eine Beihilfe die Wettbewerbsposition eines oder mehrerer Unternehmen in einem Sektor, der dem Gemeinschaftswettbewerb offen steht, ist das Kriterium der Beeinträchtigung des Handels erfüllt. Die Existenz vergleichbarer Maßnahmen in anderen Mitgliedstaaten hat keinen Einfluss auf die Würdigung dieses Kriteriums.

#### *1.1.4. Selektiver Charakter*

25. Wie in der Mitteilung herausgestellt wird, lässt sich das Kriterium der Selektivität unter verschiedenen Aspekten bewerten. Seit Veröffentlichung der Mitteilung hatte die Kommission mit einer Reihe von Fällen zu tun, bei denen sie dieses Kriterium in zweierlei Hinsicht zu würdigen hatte:

##### *1.1.4.1. Materielle Selektivität*

26. Außer den "klassischen" Fällen, bei denen bestimmte Wirtschaftszweige oder Unternehmensformen begünstigt werden<sup>17</sup>, hat die Kommission Maßnahmen geprüft, die sich als selektiv erwiesen haben, obwohl sie formal nicht auf bestimmte Sektoren oder Unternehmensformen beschränkt waren.

---

<sup>14</sup> Entscheidung vom 17. Februar 2003, loc. cit. (Fußnote 13), Rdnr. 85.

<sup>15</sup> Urteil des Gerichts erster Instanz vom 30. April 1998, Het Vlaamse Gewest/Kommission, Rs. T-214/95, Slg. 1998, II-717.

<sup>16</sup> Vgl. hierzu u. a. die Entscheidung über die Koordinierungsstellen mit Sitz in Belgien, Entscheidung vom 17. Februar 2003, ABl. L 282 vom 30.10.2003, Rdnr. 101.

Vgl. hierzu u. a. das Urteil des Gerichtshofs vom 8. November 2001 in der Rs. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e.a.*, Slg. 2001, I-8365, Rdnrn. 49-54.



27. Die Kommission sah das Kriterium der Selektivität u. a. bei Bestimmungen als erfüllt an, die Umsatzschwellen vorschrieben<sup>18</sup> oder einen Standort in einer bestimmten Anzahl anderer Länder<sup>19</sup>.
28. Wie unter Rdnr. 20 der Mitteilung ausgeführt, sind *"bestimmte Steuervorteile [sind] manchmal auf bestimmte Arten von Unternehmen, bestimmte Unternehmensfunktionen (gruppeninterne Dienstleistungen, Vermittlungs- oder Koordinierungstätigkeiten) oder bestimmte Produktionszweige beschränkt. Da sie bestimmte Unternehmen oder bestimmte Produktionszweige begünstigen, können diese Maßnahmen staatliche Beihilfen [...] darstellen."* Dementsprechend hat die Kommission Maßnahmen als selektiv eingestuft, die bestimmten konzerninternen Geschäften vorbehalten sind. In einem Fall<sup>20</sup> ging die Kommission so weit festzustellen, dass Selektivität auch dann gegeben ist, wenn zur Inanspruchnahme einer Vergünstigung, die mit der Wahrnehmung konzerninterner Funktionen verbunden ist, eine Gesellschaft gegründet werden muss. In dem betreffenden Fall wurden die Steuervergünstigungen nur so genannten captiven (konzerneigenen) Versicherungsgesellschaften gewährt, die von einer Aktiengesellschaft verwaltet und auf den Åland-Inseln tätig waren. Die Kommission hatte diese Maßnahmen hauptsächlich deshalb als selektiv eingestuft, weil sie implizit eine gewisse Wirtschaftskraft erfordern. Die Gründung einer captiven Gesellschaft setzt nämlich voraus, dass die betreffende Unternehmensgruppe hinreichend groß ist, um einen Umsatz zu erwirtschaften, der die Deckung der Festkosten und die Erzielung eines Gewinns ermöglicht.
29. Im Falle der von den baskischen "Territorios históricos" gewährten Steuerbeihilfen, die in einer Minderung der Bemessungsgrundlage bestanden, ergab sich der selektive Charakter aus dem Umstand, dass die Vergünstigung nur von nach Inkrafttreten der betreffenden Regelung gegründeten Unternehmen in Anspruch genommen werden konnte<sup>21</sup>.

#### Kasten 5

Maßnahmen, die allen Wirtschaftszweigen offen stehen, können dennoch als selektiv eingestuft werden, wenn die Zahl der potenziellen Begünstigten durch die Fördervoraussetzungen de facto eingeschränkt wird. Dies ist unter anderem bei Maßnahmen der Fall, die nur für multinationale Unternehmen oder Unternehmen einer gewissen Größe gelten, da alle kleinen oder nur regional tätige Unternehmen ausgeschlossen sind. Gleiches gilt für Maßnahmen, die nur von nach einem bestimmten Datum gegründeten Unternehmen in Anspruch genommen werden können, soweit zuvor bereits bestehende Unternehmen von der Vergünstigung ausgeschlossen sind.

<sup>18</sup> Vgl. die Entscheidungen über die Koordinierungszentren in Belgien und der spanischen Provinz Vizcaya, loc. cit. (Fußnote<sup>5</sup>).

<sup>19</sup> Vgl. die Entscheidung über die von den Niederlanden eingeführte Regelung für internationale Finanzierungstätigkeiten (loc. cit.) sowie die Entscheidung vom 11. Dezember 2002 über die Beihilferegelung zugunsten der Finanzverwaltungszentralen in Frankreich (noch nicht veröffentlicht).

<sup>20</sup> Entscheidung vom 10. Juli 2002, ABl. L 329 vom 5.12.2002, S. 22, Rdnr. 52.

<sup>21</sup> Entscheidung vom 11. Juli 2001, ABl. L 174 vom 4.7.2002, S. 31, Entscheidung vom 11. Juli 2001, ABl. L 314 vom 18.11.2002, S. 1, Entscheidung vom 11. Juli 2001, ABl. L 17 vom 22.1.2003, S. 1, Entscheidung vom 20. Dezember 2001, ABl. L 40 du 14.2.2003, S. 11, Entscheidung vom 20. Dezember 2001, ABl. L 77 vom 24.3.2003, S. 1, Entscheidung vom 20. Dezember 2001, ABl. L 17 vom 22.1.2003, S. 20.

#### 1.1.4.2. Geographische Selektivität

30. Zur Frage der regionalen Selektivität hat sich die Kommission in ihrer Entscheidung über das Steuersystem der Azoren geäußert<sup>22</sup>.
31. Die Kommission hatte in diesem Fall den selektiven Charakter einer Steuermaßnahme in Form eines ermäßigten Einkommensteuersatzes zu prüfen, den die Regionalverwaltung der Azoren im Rahmen ihrer verfassungsmäßig anerkannten Finanzautonomie eingeführt hatte.
32. Nach Auffassung der Kommission beruht das Kriterium der Selektivität auf einem Vergleich zwischen den Vorteilen, die bestimmten Unternehmen zugestanden werden, und jenen, die für alle Unternehmen innerhalb ein und desselben Bezugsrahmens gelten, wobei dieser Bezugsrahmen das Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats ist.
33. Im betreffenden Fall konnten die von der Regionalverwaltung der Azoren gewährten Ermäßigungen nicht als Wahrnehmung von Hoheitsbefugnissen verstanden werden, die sämtlichen lokalen Gebietskörperschaften einer bestimmten Ebene die Einführung und Erhebung lokaler Steuern ohne Bezug zur nationalen Besteuerung gestatten. Es handelte sich im Gegenteil um eine allein auf den Azoren anwendbare Herabsetzung des vom nationalen Gesetzgeber festgesetzten und auf dem portugiesischen Festland anwendbaren Steuersatzes; diese Steuerermäßigung war folglich als selektiv einzustufen.

#### *Kasten 6*

Lässt eine lokale Gebietskörperschaft eine Ausnahme von der Anwendung einer der nationalen Steuerregelung unterliegenden Steuer zu, kommt dieser Ausnahme ein selektiver Charakter zu.

#### 1.1.5. *Rechtfertigung einer Maßnahme durch die Art oder den Sinn und Zweck des Systems*

34. Selbstverständlich ist die differenzierende Natur einer Maßnahme, wie es in der Mitteilung heißt, nicht unbedingt ein Grund, diese als staatliche Beihilfe anzusehen. Eine staatliche Beihilfe liegt nicht vor, wenn die Maßnahme durch die Art oder den Sinn und Zweck des Steuersystems gerechtfertigt ist.

##### 1.1.5.1. Von der Kommission akzeptierte Rechtfertigungen

35. Die Kommission ist in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Gerichts erster Instanz nach wie vor der Auffassung, dass bei einer solchen Rechtfertigung auf die Merkmale des betreffenden Systems selbst abzustellen ist. Es obliegt dem Mitgliedstaat nachzuweisen, inwieweit der Ausnahmecharakter einer

---

<sup>22</sup> Entscheidung vom 11. Dezember 2002, ABl. L 150 vom 18.6.2003, S. 52. Vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Saggio in den verb. Rs. C-400/97, C-401/97 und C-402/97. Diese Rechtssachen wurden auf Antrag der Parteien gestrichen.

Maßnahme durch die Art und den Sinn und Zweck des Systems gerechtfertigt ist<sup>23</sup>. Die Kommission hat dementsprechend anerkannt, dass eine materiell selektive Maßnahme nur in wenigen Fällen mit dem allgemeinen Sinn und Zweck des Systems, auf das sie sich stützt, gerechtfertigt werden kann.

36. In zweien solcher Fälle, die sich auf den Agrarbereich bezogen, hat sie selektive Befreiungen von der Grundsteuer als gerechtfertigt anerkannt<sup>24</sup>. Es handelte sich um Steuerbefreiungen und Steuererleichterungen, die für landwirtschaftliche Nutzflächen gewährt wurden und von den allgemeinen Grundsteuervorschriften abwichen. In Übereinstimmung mit Rdnr. 27 der Mitteilung hat die Kommission in diesen Fällen zugestanden, dass die Vergünstigungen mit der besonderen Bedeutung des Grundeigentums in der Landwirtschaft gerechtfertigt werden konnten.
37. Als weiteren Rechtfertigungsgrund hat die Kommission ferner den Grundsatz der Steuerneutralität anerkannt. In einem italienischen Beihilfefall<sup>25</sup> hatte sich die Kommission mit einer Maßnahme zu befassen, die eine Befreiung von den Abgaben vorsah, die bei der Umwandlung von Unternehmen, die mit einem besonderen Statut ausgestattet sind und mehrheitlich im Besitz des Staates sind, in privatrechtliche Aktiengesellschaften anfallen. Diese Abgaben fallen im Prinzip bei der Gründung eines neuen Unternehmens oder bei der Übertragung von Aktiva zwischen verschiedenen Unternehmen an. In dem betreffenden Fall handelte es sich bei den fraglichen Unternehmen lediglich um eine Änderung der Rechtsform, die als solche keine Steigerung der Erträge oder der Ertragsfähigkeit bewirkt; auf diesen Vorgang wird nach dem allgemeinen Grundsatz der Steuerneutralität in Italien keine Umwandlungssteuer erhoben. Überdies wäre dieser Vorgang einem Privatinvestor nicht möglich gewesen, da die Umwandlung auf der Entscheidung einer Gebietskörperschaft hinsichtlich der Auswahl der Rechtsinstrumente für die Erbringung von Leistungen der Daseinsvorsorge beruhte und somit nicht mit einer normalen Unternehmensgründung gleichgestellt werden konnte. Die Kommission gelangte folglich zu dem Schluss, dass die Steuerbefreiung für Vorgänge dieser Art durch den Grundsatz der Steuerneutralität, der sich aus dem Sinn und Zweck des betreffenden Steuersystems ergibt, gerechtfertigt war.

#### *Kasten 7*

Eine abweichende steuerliche Behandlung lässt sich in Ausnahmefällen systemimmanent mit den Eigenheiten bestimmter Wirtschaftszweige oder besonderer Transaktionen begründen. Es obliegt dem Mitgliedstaat nachzuweisen, dass die Ausnahme durch die Art oder den Sinn und Zweck des Systems gerechtfertigt ist.

<sup>23</sup> Vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 12. Juni 2003 in der Rs. C-159/01, *Niederlande/Kommission*, noch nicht in der Sammlung veröffentlicht, Rdnr. 65.

<sup>24</sup> Vgl. Beihilfen Nr. N 20/2000 (Niederlande) und N 53/99 (Dänemark); [http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids).

<sup>25</sup> Entscheidung der Kommission vom 5. Juni 2002 über in Italien gewährte Steuerbefreiungen und Vorzugsdarlehen für Unternehmen der Daseinsvorsorge mit öffentlicher Mehrheitsbeteiligung, ABl. L 77 vom 24.3.2003, S. 21.

#### 1.1.5.2. Von der Kommission zurückgewiesene Rechtfertigungen

38. Als Rechtfertigungsgrund zurückgewiesen hat die Kommission hingegen das Erfordernis, die Wettbewerbsfähigkeit bestimmter Unternehmen zu stärken. Gleiches gilt für das Argument, der selektive Charakter der Maßnahmen ergebe sich aus der Anwendung objektiver Kriterien, die den Behörden keinen Ermessensspielraum ließen.
39. So hat die Kommission zwar in zwei Entscheidungen (zum italienischen Bankengesetz 461/98 und zur niederländischen Regelung für internationale Finanzierungstätigkeiten) den Grundsatz anerkannt, dass für die Ausübung bestimmter Tätigkeiten unter Umständen eine besondere steuerliche Behandlung notwendig sein kann, doch muss diese Behandlung, um nicht gegen Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag zu verstoßen, im Rahmen des betreffenden Steuersystems sachgerecht sein.
40. Im italienischen Beihilfefall<sup>26</sup> hatten die italienischen Behörden für Zusammenschlüsse im Bankensektor, die in einem bestimmten Zeitraum vollzogen wurden, Steuervergünstigungen gewährt. Die Kommission hatte eingeräumt, dass das Steuersystem durchaus den Besonderheiten bestimmter Wirtschaftstätigkeiten wie der Tätigkeit der Banken angepasst werden könne. Die fraglichen Maßnahmen stellten jedoch Ad-hoc-Beihilfen dar, mit denen die Wettbewerbsfähigkeit einer begrenzten Anzahl von Unternehmen, nämlich der Banken, die an bestimmten Fusionsvorgängen beteiligt waren, verbessert werden sollte. Die Kommission wies im Übrigen darauf hin, dass die von den italienischen Behörden als Rechtfertigung angeführte Notwendigkeit einer Konsolidierung des Bankensektors in keinerlei Zusammenhang mit der normalen Funktionsweise des betreffenden Steuersystems stand<sup>27</sup>.
41. In der Entscheidung über die niederländische Regelung zugunsten internationaler Finanzierungstätigkeiten<sup>28</sup> hatte die Kommission über eine Maßnahme zu befinden, die internationalen Unternehmen die Möglichkeit bot, steuerfreie Risikorücklagen zu bilden. Die Kommission räumte ein, dass mit einer internationalen Geschäftstätigkeit besondere, konkrete Risiken verbunden sind, die eine Ausnahmeregelung rechtfertigen können. Die Voraussetzungen, von denen die niederländischen Behörden die Inanspruchnahme der Regelung abhängig machten, nämlich die Ausübung von Finanzierungstätigkeiten für Konzernunternehmen, die in mindestens vier verschiedenen Ländern oder mindestens zwei Kontinenten ansässig sind, ließen sich nach Auffassung der Kommission jedoch nicht mit dem Sinn und Zweck des betreffenden Steuersystems begründen. Die mit internationalen Finanzierungsgeschäften verbundenen Risiken sind für Konzerne, die nur in drei Ländern oder nur auf einem einzigen Kontinent vertreten sind, objektiv keinesfalls geringer.

---

<sup>26</sup> Entscheidung vom 11. Dezember 2001, ABl. L 184 vom 13.7.2002.

<sup>27</sup> Handelt es sich hingegen um Ausnahmen, die unmittelbar mit den Besonderheiten von Bank- oder Finanzgeschäften zusammenhängen, kann die Kommission akzeptieren, dass sie durch Sinn und Zweck des betreffenden Steuersystems gerechtfertigt sind. Im Beihilfefall Nr. N 482/2001 hatte die Kommission beispielsweise eine dänische Maßnahme genehmigt, die den Kreditinstituten Rückstellungen für Kreditrisiken gestattete.

<sup>28</sup> Siehe Fußnote 13.

42. Die dieser Entscheidung zugrunde liegende Überlegung ist vom Gericht erster Instanz in einem Urteil vom 23. Oktober 2002<sup>29</sup> aufgegriffen worden, wonach sich der Umstand, dass die Steuermaßnahmen *"objektiven Kriterien und Voraussetzungen folgen, nicht als Nachweis dafür [eignet], dass die Begrenzung des Kreises der durch den fraglichen Steuervorteil Begünstigten im Rahmen des [...] Steuersystems sachgerecht wäre"*.

#### Kasten 8

Zwar lässt sich eine steuerliche Ausnahmeregelung unter Umständen aufgrund der spezifischen Merkmale eines bestimmten Wirtschaftszweigs rechtfertigen, doch muss es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen diesen Merkmalen und den Steuererleichterungen geben. Auch dürfen Wirtschaftsteilnehmer durch die von den Mitgliedstaaten zur Bestimmung der Begünstigten festgelegten Kriterien nicht in diskriminierender Weise von der Vergünstigung ausgeschlossen werden. Dass sich ein solcher Ausschluss aus der Anwendung objektiver Kriterien ergibt, reicht für den Nachweis, dass die Maßnahme im Rahmen des betreffenden Steuersystems sachgerecht ist, nicht aus.

### 1.2. Vereinbarkeit der Steuerbeihilferegulungen

43. Die Kommission verfolgt dabei nicht das Ziel, eigene Kriterien für Steuerbeihilfen festzulegen, sondern klarzustellen, was in diesem Bereich als staatliche Beihilfe anzusehen ist. Deshalb hat sie die Steuerbeihilfen anhand der bestehenden Leitlinien und Rahmenbestimmungen untersucht. Wie unter Rdnr. 32 der Mitteilung dargelegt, sind die Vorschriften über Steuererleichterungen in den meisten Fällen weder zeitlich beschränkt, noch an die Durchführung einzelner Vorhaben geknüpft, weshalb sie als Betriebsbeihilfen einzustufen sind. Gemäß den geltenden Rahmenbestimmungen dürfen derartige Beihilfen nur in Ausnahmefällen und unter strengen Auflagen genehmigt werden.
44. Grundsätzlich nimmt die Kommission eine ebenso neutrale Haltung gegenüber Beihilfen in Form von Steuererleichterungen wie gegenüber anderen Beihilfeformen (Zuschüsse, Bürgschaften usw.) ein. Bei der Prüfung der Vereinbarkeit spielt es für sie deshalb keine Rolle, ob eine Beihilfe als Steuerleichterung gewährt wurde. In Anwendung der Leitlinien für Regionalbeihilfen hat die Kommission bereits mehrere steuerliche Beihilferegulungen genehmigt.
45. So hat die Kommission z.B. in zwei Entscheidungen betreffend die Steuerregelung für die wirtschaftliche Sonderzone Kanarische Inseln (ZEC)<sup>30</sup> bzw. steuerliche Erleichterungen zugunsten der Freihandelszone Madeira<sup>31</sup> Beihilfen in Form von Steuererleichterungen zur Förderung der Entwicklung bestimmter Regionen als vereinbar im Sinne von Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a) EG-V erklärt.

<sup>29</sup> Urteil des Gerichts erster Instanz vom 23. Oktober 2002, verb. Rs. T-346/99 bis 348/99, *Alava*, Slg. 2002, II-4259, Rdnrn. 58-63.

<sup>30</sup> Entscheidung N 708/98 vom 4. Februar 2000.

<sup>31</sup> Entscheidung N 222/A/02 vom 11. Dezember 2002.

46. Bei der Entscheidung betreffend die Kanarischen Inseln hatte sich die Kommission davon überzeugt, dass die vorgesehenen Betriebsbeihilfen im Sinne von Rdnr. 33 der Mitteilung "angemessen und ausgerichtet" bezogen auf das angestrebte Ziel der Regionalentwicklung gewährt wurden. Die in Form einer Senkung der Körperschaftsteuer vorgesehenen Beihilfen wurden als auf die wirtschaftliche Entwicklung ausgerichtete Maßnahmen angesehen, da sie auf Tätigkeiten abzielten, die geeignet waren, zur regionalen Entwicklung beizutragen. Tätigkeiten, deren Beitrag zur Regionalentwicklung als unbedeutend gemessen am möglichen Beihilfebetrug anzusehen waren, wie z.B. Finanzdienstleistungen, gruppeninterne Leistungen und Koordinationszentren, wurden entweder ausgeschlossen oder in der Förderung gesenkt, um zu verhindern, dass die Beihilfebeträge nicht höher waren als ihr Nutzen für die Regionalentwicklung. Damit wurde das Risiko hoher Beihilfebeträge mit geringen Auswirkungen auf die Regionalentwicklung gemindert oder beseitigt. Demgegenüber wurden Tätigkeiten mit größeren Auswirkungen auf die örtliche Wirtschaft wie z.B. der Produktionsbereich bevorzugt, indem ihnen höhere Höchstbeträge zugestanden wurden. Das Gleiche gilt für die Aufteilung und die Höchstbeträge von Beihilfen gemäß der Nettoanzahl der geschaffenen Arbeitsplätze. Eine gewisse Verhältnismäßigkeit entstand dadurch, dass Intensität und Obergrenze der steuerlichen Befreiungen mit der Anzahl der geschaffenen Arbeitsplätze zunahmen. In diesen Fällen kam die Kommission zu dem Ergebnis, dass die Beihilfen einen proportionalen Anteil zur Regionalentwicklung leisten konnten. Auch berücksichtigte die Kommission, dass mehrere Vorschriften erlassen wurden, um Unternehmensverlagerungen aus steuerlichen Gründen zu verhindern. Deshalb wurden finanzielle Vorkehrungen wie Mietkauf, gruppeninterne Leistungen und Koordinierungszentren von der Regelung ausgeschlossen. Außerdem wurden die Steuervorteile auf die Gewinne aus Tätigkeiten beschränkt, die tatsächlich in der ZEC durchgeführt wurden. Ferner hatten die spanischen Behörden klargestellt, dass eine "produktive" oder "aktive" Investition gegenüber einer "passiven" Investition wie z.B. der Erwerb von Gesellschaftsanteilen oder von Patenten für Mietzwecke, die zu keiner aktiven substanziellen Tätigkeit im ZEC führen würde, zur Voraussetzung gemacht wurde, die nicht durch eine einfache Kapitalzuführung oder Fusion erfüllt werden konnte, und dass die Vermietung oder Überlassung von Vermögenswerten zwischen abhängigen Unternehmen nicht in Betracht kommen. Die Kommission sah in diesen Klarstellungen die erwünschten Garantien gemäß Rdnr. 33 ihrer Mitteilung.
47. Die Kommission hat auch berücksichtigt, dass es sich in beiden Fällen um Fördergebiete mit dauerhaften Benachteiligungen gemäß Artikel 299 Absatz 2 EGV handelt, die zu den am wenigsten entwickelten Regionen der Union zählen. Sie hat jedoch die Gewährung der Beihilfen auf die Tätigkeiten beschränkt, die an Ort und Stelle zur Schaffung von Arbeitsplätzen bestimmt und zur wirtschaftlichen Entwicklung dieser Regionen am besten geeignet waren. Von der Anwendung dieser Regelungen ausgeschlossen wurden die Tätigkeiten, deren Beitrag zur Regionalentwicklung bezogen auf die Beihilfebeträge und die wirtschaftlichen Vorteile, die den Begünstigten daraus erwachsen wären, als unzureichend angesehen wurden. Hierbei handelt es sich insbesondere um Finanzmittlertätigkeiten, Versicherungen und gruppeninterne Dienstleistungen.

48. Im Bereich der Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen hat die Kommission mehreren britischen Regelungen zugestimmt, die auf fiskalische Anreize zurückgreifen<sup>32</sup> und die Kriterien für die Vereinbarkeit gemäß dem Gemeinschaftsrahmen für staatliche FuE-Beihilfen erfüllen<sup>33</sup>. Es sei hinzugefügt, dass im Bereich der Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen die Mitteilung der Kommission "Investieren in die Forschung: ein Aktionsplan für Europa" eine abgestimmte Inanspruchnahme der steuerlichen Anreize zur Lösung der forschungspolitischen Fragen von gemeinsamem Interesse empfiehlt.
49. Wie unter Rdnr. 32 der Mitteilung erläutert, werden Steuererleichterungen in den meisten Fällen fortlaufend gewährt, d. h. sie sind nicht an die Durchführung einzelner Vorhaben gebunden. Die Entscheidungspraxis der Kommission nach der Annahme der Mitteilung hat in den meisten der von Amts wegen untersuchten Fälle steuerlicher Beihilfen ergeben, dass es sich um mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Betriebsbeihilfen handelte, die nicht mit einem Investitionsvorhaben verknüpft und in der Höhe unbegrenzt waren. So wurden von den fünfzehn Maßnahmen, für die von der Kommission am 11. Juli 2001 Beihilfeverfahren eingeleitet worden waren, dreizehn<sup>34</sup> als nicht zu vereinbarende Betriebsbeihilfen eingestuft. Wegen der negativen Auswirkungen dieser Regelungen auf den Wettbewerb und den Handel hält es die Kommission für erforderlich, die Überprüfung der in den Mitgliedstaaten bestehenden steuerlichen Regelungen fortzuführen.
50. In einigen Fällen von für unvereinbar erklärten steuerlichen Regelungen hat die Kommission jedoch nicht ausgeschlossen, dass im Rahmen dieser Regelungen Einzelbeihilfen gewährt werden können, die ganz oder teilweise mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind. Dies trifft z.B. auf die zeitlich befristeten baskischen Steuervergünstigungen von 1996 zu<sup>35</sup>, die zwar für unvereinbar erklärt wurden, wo jedoch eine Einzelanwendung in zwei Fällen von der Kommission für zum Teil mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar befunden wurde<sup>36</sup>.

#### *Kasten Nr. 9*

Die Kommission hat die Vereinbarkeit der Steuerbeihilfen mit dem Gemeinsamen Markt anhand der allgemeinen Rechtsvorschriften untersucht. Steuerbeihilfen sind häufig nicht mit der Verwirklichung bestimmter Ziele verknüpft und als Betriebsbeihilfen einzustufen, die nur in bestimmten Fällen unter strengen Vorgaben genehmigt werden können.

<sup>32</sup> Z.B. Entscheidung N 245/03 vom 3. September 2003; siehe auch Entscheidungen in den Fällen N 228/02 und N 802/99.

<sup>33</sup> ABl. C 45 vom 17.2.1996.

<sup>34</sup> Die Prüfung von zwei Maßnahmen betreffend „qualifying companies“ und „exempt companies“ in Gibraltar (Vereinigtes Königreich) ist noch nicht abgeschlossen.

<sup>35</sup> Siehe Fußnote 21.

<sup>36</sup> Siehe Entscheidung der Kommission vom 22. Dezember 1999 betreffend die staatliche Beihilfe Spaniens zugunsten von Ramondín SA und von Ramondín Cápsulas SA, ABl. L 318 vom 16.12.2000, S. 36 und Entscheidung der Kommission vom 24. Februar 1999 betreffend die staatliche Beihilfe Spaniens zugunsten von Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), ABl. L 292 vom 13.11.1999, S. 1.



### 1.3. Verfahrensfragen

#### 1.3.1. Unterscheidung zwischen bestehenden und neuen Beihilfen

51. Artikel 1 der Verordnung über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags<sup>37</sup> unterscheidet zwischen bestehenden und neuen Beihilfen. Bei den bestehenden Beihilfen handelt es sich um Maßnahmen, die vor Inkrafttreten des Vertrages oder dem Beitritt des betreffenden Mitgliedstaates durchgeführt wurden, und um von der Kommission bereits genehmigte Maßnahmen, die bei ihrer Durchführung nicht als Beihilfen eingestuft waren, aufgrund der Marktentwicklung jedoch zu Beihilfen geworden sind.
52. Die Kommission untersucht die Vereinbarkeit der bestehenden Beihilfen gemäß den Regeln des Vertrages. Werden sie als unvereinbar eingestuft, schlägt sie dem betreffenden Mitgliedstaat zweckdienliche Maßnahmen zur Beseitigung der sich aus der Anwendung dieser Beihilfen ergebenden Wettbewerbsverfälschungen vor. Sie kann jedoch nicht ihre Rückforderung bei den Begünstigten anordnen.
53. Neue Beihilfen müssen der Kommission vor ihrer Durchführung gemeldet werden. Eine als Beihilfe eingestufte Maßnahme, die vor ihrer Genehmigung durch die Kommission durchgeführt wird, ist unrechtmäßig und muss im Prinzip vom Begünstigten zurückgefordert werden.

##### 1.3.1.1. Keine Auswirkungen der Mitteilung auf die Einstufung als bestehende Beihilfe

54. In einigen Fällen wurde vorgebracht<sup>38</sup>, dass die Kommission mit dem Erlass der Mitteilung über die Anwendung der Regeln über die direkte Unternehmensbesteuerung zum ersten Mal eine andere Einschätzung des Kriteriums der Selektivität im Steuerbereich vorgenommen habe. Die Beteiligten machten geltend, dass ohne diese neue Einschätzung die betreffenden Maßnahmen nicht als staatliche Beihilfen eingestuft worden wären. Deshalb müsste die Veröffentlichung der Mitteilung als „Weiterentwicklung der Regeln des Gemeinsamen Marktes“ angesehen und die gemäß dieser Mitteilung beurteilten Beihilfen als bestehende Beihilfen eingestuft werden.
55. Die Kommission konnte dieser Argumentation nicht folgen. Die Mitteilung hat ihre Vorgehensweise gegenüber steuerlichen Beihilfen in keinem Punkt geändert. Sie ist vielmehr ein Hilfsmittel, um die Kommissionspraxis in diesem Bereich zu erhellen. Wie vom Gericht erster Instanz in seinem Urteil *Álava* hervorgehoben<sup>39</sup> stützt sich diese Mitteilung weitgehend auf die vorangehende Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz. Im Übrigen hat die Kommission ihre Einschätzung dieser Maßnahmen nicht geändert.

---

<sup>37</sup> ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1.

<sup>38</sup> Siehe insbesondere die Fälle betreffend die baskischen zeitlich befristeten Steuervergünstigungen in Fußnote 21.

<sup>39</sup> In Fußnote 3 zitiertes Urteil.



*Kasten Nr. 10*

Die Mitteilung bewirkt keine Änderung der Einschätzung der steuerlichen Beihilfen durch die Kommission.

1.3.1.2. Unterscheidung zwischen substanziellen und trennbaren Änderungen

56. In seinem Urteil vom 30. April 2002<sup>40</sup> hat das Gericht erster Instanz klargestellt, dass bei der Änderung einer bestehenden Beihilferegulation eine Unterscheidung vorzunehmen ist zwischen den Änderungen, mit denen die ursprüngliche Regelung in ihrem Kern verändert wird, und den hiervor eindeutig trennbaren Änderungen. Wenn z.B. mit einer Änderung zusätzliche Tatbestände in eine Beihilferegulation einbezogen werden oder eine Gruppe von begünstigten Unternehmen hinzugefügt wird, können diese Änderungen als von der ursprünglichen Regelung trennbar angesehen werden, da die ursprüngliche Regelung nicht in ihrem Kern betroffen ist. Die trennbaren Änderungen berühren nicht die Einstufung der Ausgangsregelung als bestehende Beihilfe.

*Kasten Nr. 11*

Wenn eine steuerliche Regelung geändert wird, ist zu unterscheiden zwischen den Änderungen, die die ursprüngliche Regelung in ihrem Kern betreffen und den eindeutig trennbaren Änderungen. Die von der Ausgangsregelung eindeutig trennbaren Änderungen bewirken allein nicht die Einstufung als neue Beihilfe.

1.3.2 Vertrauensschutz

57. Bei der Annahme der Mitteilung hat die Kommission zugesagt, die besonderen Umstände des jeweiligen Falles zu berücksichtigen<sup>41</sup>. Damit hat sie sich verpflichtet, den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu wahren.
58. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes gehört zu den Grundlagen des Gemeinschaftsrechtes und ist Gegenstand einer umfangreichen Rechtsprechung.
59. Artikel 14 der Verfahrensverordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates<sup>42</sup> verlangt grundsätzlich die Rückforderung der von der Kommission als unvereinbar eingestuften Beihilfen. Er erlaubt es jedoch, die Rückzahlung nicht zu verlangen, wenn dies einem allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechtes wie z.B. dem Vertrauensschutz zuwiderliefe.

---

<sup>40</sup> Urteil des Gerichts erster Instanz vom 30. April 2002, verb. Rs. T-195/01 und T-207/01, *Regierung von Gibraltar/Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Slg. 2002, II-2309.

<sup>41</sup> Siehe Rdnr. 37 der Mitteilung.

<sup>42</sup> In Fußnote 37 zitiert.

60. Der Gerichtshof und das Gericht erster Instanz haben diesen Grundsatz stets eng angewandt und seine Anwendung auf die Fälle beschränkt, wo das Vorgehen der Gemeinschaftsorgane sich auf das Verhalten der Wirtschaftsbeteiligten auswirken konnte.
61. Im Einklang mit dieser Rechtsprechung hat die Kommission diesen Grundsatz streng beachtet und seine Anwendung auf die Fälle beschränkt, wo ihr Verhalten bei den Wirtschaftsbeteiligten oder Mitgliedstaaten die Erwartung geweckt hatte, dass gewisse Maßnahmen nicht unter die Beihilfedisziplin fallen.
62. Hierbei hat die Kommission die Vergleichbarkeit der Maßnahmen berücksichtigt, in Bezug auf die von den Wirtschaftsbeteiligten der Grundsatz des Vertrauensschutzes in Anspruch genommen wurde. So hat die Kommission diesen Grundsatz in mehreren Fällen angewandt, die steuerliche Ausnahmeregelungen auf der Grundlage der Kostenaufschlagsmethode betrafen<sup>43</sup>. Die betreffenden Regelungen waren von den Mitgliedstaaten eingeführt worden, nachdem die Kommission festgestellt hatte, dass eine entsprechende belgische Regelung nicht unter Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag fiel.
63. Die Kommission hat hingegen die Anwendung dieses Grundsatzes in den Fällen zurückgewiesen, in denen sie selbst nicht tätig geworden ist. Dies gilt insbesondere für die Entscheidungen vom 20. Dezember 2001<sup>44</sup> betreffend Beihilfen in Form zeitlich befristeter Steuervergünstigungen der baskischen Provinzregierung aus dem Jahr 1993, in denen die Kommission sich weigerte, den Grundsatz des Vertrauensschutzes anzuwenden. Da diese Maßnahmen von den spanischen Behörden nicht angemeldet worden waren, sah sich die Kommission nicht in der Lage, über deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt zu befinden. Außerdem hatte sich die Kommission geweigert, eine frühere Entscheidung zu einem anderen Aspekt des baskischen Steuersystems zu berücksichtigen. Diese Entscheidung betraf die in Rede stehenden Maßnahmen nicht direkt und konnte deshalb nicht als eine "stillschweigende Zustimmung" zum gesamten baskischen Steuersystem einschließlich seiner zeitlich befristeten Vergünstigungen verstanden werden.

#### *Kasten Nr. 12*

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes wird von der Kommission eng ausgelegt. Er kann nur in außergewöhnlichen Umständen in Anspruch genommen werden, vor allem, wenn eine entsprechende Regelung als außerhalb des Anwendungsbereichs von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag stehend eingestuft oder von der Kommission in der Vergangenheit für unvereinbar erklärt wurde. Die Zustimmung zu einem Teil einer Regelung bedeutet nicht, dass auch deren übrige Bestandteile mit den Regeln des Vertrages übereinstimmen müssen.

<sup>43</sup> Siehe die in der Fußnote 5 zitierten Fälle.

<sup>44</sup> ABl. 17 vom 22.1.2003, S. 20, ABl. L 40 vom 14.2.2002, S. 11, ABl. L 77 vom 24.3.2003, S. 1.

## **2. VERHÄLTNIS ZWISCHEN BEIHILFENKONTROLLE UND DER BEKÄMPFUNG SCHÄDLICHEN STEUERWETTBEWERBS**

### **2.1. Staatliche Beihilfen und schädliche steuerliche Maßnahmen im Sinne des Verhaltenskodex**

64. Mit der Prüfung der steuerlichen Maßnahmen gemäß den Vorschriften über staatliche Beihilfen und den Arbeiten am Verhaltenskodex wird, wenn auch unabhängig voneinander, das gleiche allgemeine Ziel der Eindämmung der Wettbewerbsverfälschungen im Gemeinsamen Markt verfolgt. Wie in der Mitteilung dargelegt führt die Einstufung einer Maßnahme als schädlich im Sinne des Verhaltenskodex nicht notwendigerweise dazu, dass sie auch als staatliche Beihilfe anzusehen ist. Die Kriterien von Artikel 87 Absatz 1 und des Verhaltenskodex weisen zwar Gemeinsamkeiten auf, überschneiden sich jedoch nicht immer. Um als schädlich eingestuft zu werden, muss eine Maßnahme wenigstens eines der Kriterien von Absatz B des Verhaltenskodex erfüllen<sup>45</sup>; diese Kriterien sind mit denen in Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag nicht identisch. Überdies ist der Geltungsbereich des Verhaltenskodex größer, da er auch die abhängigen und assoziierten Gebiete umfasst, die nicht den Vorschriften für staatliche Beihilfen unterliegen.
65. Im Rahmen einer am 11. Juli 2001 eingeleiteten Aktion hatte die Kommission fünfzehn Steuermaßnahmen in zehn Mitgliedstaaten untersucht. Diese Maßnahmen waren im Rahmen des Verhaltenskodex über die Unternehmensbesteuerung untersucht worden, wobei dreizehn Maßnahmen für schädlich im Sinne dieses Kodex befunden wurden.
66. Maßnahmen, die im Sinne des Kodex als nicht schädlich anzusehen sind, können jedoch staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 sein. Die Kommission hat bereits in mehreren Entscheidungen Maßnahmen als Beihilfen eingestuft, die als nicht schädlich im Sinne des Verhaltenskodex beurteilt worden waren<sup>46</sup>. Umgekehrt ist es ebenso möglich, dass eine als schädlich im Sinne des Verhaltenskodex eingestufte Maßnahme gemäß den Regeln für staatliche Beihilfen nicht zu beanstanden ist. Die Kommission hat allerdings noch keine entsprechende Entscheidung erlassen. Während mit dem Verhaltenskodex u.a. verhindert werden soll, dass das Steueraufkommen eines Mitgliedstaats durch einen anderen Mitgliedstaat geschmälert wird, soll mit der Überwachung der staatlichen Beihilfen gewährleistet werden, dass Wettbewerb und Handel nicht beeinträchtigt werden. Da sich die Beihilfenkontrolle nur auf Einzelmaßnahmen bezieht, können Wettbewerbsverzerrungen, die durch allgemeine einzelstaatliche Maßnahmen hervorgerufen werden, auf diesem Weg nicht abgestellt werden<sup>47</sup>. Die Beihilfenkontrolle ist demnach kein Ersatz für Maßnahmen, die die

---

<sup>45</sup> U.a. Folgende: steuerliche Vorteile, die ausschließlich Nichtansässigen oder für Geschäfte mit Nichtansässigen eingeräumt wurden, Vorteile, die getrennt von der inländischen Wirtschaft gewährt wurden, so dass sie keine Auswirkungen auf das Steueraufkommen haben, das Einräumen von Vorteilen ohne jegliche wirtschaftliche Tätigkeit oder wesentliche Präsenz in dem betreffenden Mitgliedstaat, Abweichungen zwischen den Regeln eines Mitgliedstaates für die Ermittlung der Gewinne aufgrund interner Tätigkeiten einer multinationalen Gruppe und den international allgemein anerkannten Grundsätzen, sowie auch die fehlende Transparenz.

<sup>46</sup> Siehe z.B. Entscheidung der Kommission vom 31.10.2000 betreffend eine spanische Regelung über Steuerabzüge für Ausfuhrtätigkeiten (ABl. L 60 vom 1.3.2001, S. 57) und Entscheidung der Kommission vom 11.12.2002 betreffend eine französische Steuerregelung für Finanzverwaltungszentralen.

<sup>47</sup> Vgl. Rdnr. 6 der Mitteilung.

Mitgliedstaaten im Bereich der Koordinierung ihrer Steuerpolitik zur Beseitigung schädlicher Steuerregelungen ergreifen.

67. Die Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe bedeutet nicht unbedingt, dass sie mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sein muss. Dies ist anhand der Ausnahmebestimmungen in Artikel 87 Absätze 2 und 3 EG-Vertrag zu prüfen (Vgl. Ziff. 1.2 und Rdnr. 70 dieses Berichts).

#### *Kasten Nr. 13*

Mit der Prüfung der Steuerregelungen gemäß den Vorschriften über staatliche Beihilfen wird ebenso wie mit dem Verhaltenskodex, wenn auch unabhängig voneinander, das gleiche allgemeine Ziel verfolgt, die Wettbewerbsverfälschungen im Binnenmarkt zu mindern. Gemäß den Vorschriften des EG-Vertrags und des politischen Auftrags der Kommission stützt sich die Ermittlung der Vereinbarkeit von steuerlichen Maßnahmen mit dem Gemeinsamen Markt auf objektive Kriterien, die sich in bestimmten Punkten von den Kriterien des Verhaltenskodex für die Einstufung einer Maßnahme als schädlich unterscheiden können. Die Einstufung einer steuerlichen Maßnahme als schädlich im Sinne des Verhaltenskodex berührt somit nicht unbedingt ihre mögliche Einstufung als staatliche Beihilfe und umgekehrt.

## **2.2.Beihilfenkontrolle und Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs**

68. Wie bereits erwähnt, können die Begriffe staatliche Beihilfe und schädliche Maßnahme im Sinne des Verhaltenskodex voneinander abweichen, selbst wenn damit das gleiche allgemeine Ziel verfolgt wird. Die Kontrolle der staatlichen Beihilfen hat jedoch die Einigung über den Verhaltenskodex aus mehreren Gründen erleichtert.
69. Bei ihrer Überprüfung der geltenden steuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten gemäß Absatz J des Verhaltenskodex hat die Kommission diejenigen Maßnahmen in den Mittelpunkt gerückt, die gleichzeitig im Rahmen des Verhaltenskodex überprüft wurden. Deshalb richtete die Kommission im Februar 1999 zu zahlreichen steuerlichen Maßnahmen mehrere Auskunftersuchen an die Mitgliedstaaten. Nach Auswertung der eingegangenen Antworten leitete sie am 11. Juli 2001 Verfahren wegen fünfzehn Steuerregelungen ein, von denen dreizehn zwischenzeitlich von der Gruppe Verhaltenskodex des Rates als schädlich eingestuft worden waren. Diese fünfzehn Maßnahmen waren von der Kommission überwiegend wegen ihrer erheblichen wirtschaftlichen Auswirkungen und ihrer besonders nachteiligen Folgen für Wettbewerb und Handel ausgewählt worden.
70. Gemäß Rdnr. 33 der Mitteilung berücksichtigt die Kommission bei der Prüfung der Vereinbarkeit der steuerlichen Maßnahmen mit dem Gemeinsamen Markt u.a. die Wirkungen dieser Beihilfen, die bei der Anwendung des Verhaltenskodex zu Tage treten. Die Kommission hat jedoch keine neuen Kriterien für die Vereinbarkeit der als schädlich eingestuften Maßnahmen entwickelt<sup>48</sup> und vorrangig die steuerlichen Maßnahmen geprüft, die staatliche Beihilfen mit erheblichen wirtschaftlichen

---

<sup>48</sup> Siehe Ziff. 1.2.

Auswirkungen und besonders nachteiligen Wirkungen auf den Wettbewerb und den Handel sind. Diese Erkenntnisse waren in einigen Fällen ein zusätzlicher Anreiz für die Mitgliedstaaten, die schädlichen Maßnahmen im Sinne des Verhaltenskodex aufzuheben<sup>49</sup>.

*Kasten Nr. 14*

Das parallele Vorgehen der Kommission im Rahmen der Beihilfenkontrolle hat die Einigung über den Verhaltenskodex in gewisser Weise erleichtert. Die Kommission wird ihre Überwachung der steuerlichen Beihilfen auch in Zukunft fortsetzen und dabei den Maßnahmen Vorrang einräumen, die spürbare wirtschaftliche Auswirkungen und besonders nachteilige Wirkungen für Wettbewerb und Handel haben.

**3. ANWENDBARKEIT DER IN DER MITTEILUNG AUFGESTELLTEN GRUNDSÄTZE AUF MAßNAHMEN IM BEREICH DER INDIREKTEN STEUERN**

71. Im Prinzip betrifft die Mitteilung der Kommission zwar nur die direkten Steuern, doch konnte sie in einigen Fällen auch zur Prüfung von Maßnahmen im Bereich der indirekten Steuern herangezogen werden. So hat die Kommission in mehreren Entscheidungen<sup>50</sup>, die Maßnahmen aus dem Bereich der indirekten Steuern betrafen, auf die Mitteilung Bezug genommen, insbesondere was die Rechtfertigung einer Maßnahme mit dem Wesen und dem Sinn und Zweck des Steuersystems anbelangt. Selbstredend weisen Maßnahmen aus dem Bereich der indirekten Steuern Besonderheiten auf, die in der aktuellen Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung nicht erfasst sind.
72. Der Begriff der staatlichen Beihilfe impliziert unter anderem, dass die fraglichen Maßnahmen die von den Unternehmen normalerweise zu tragenden Belastungen vermindern und ihnen so einen Vorteil verschaffen. MWSt-Ermäßigungen unterliegen präzisen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben und sind auf die steuerliche Gleichbehandlung vergleichbarer Produkte gerichtet. MWSt-Ermäßigungen werden daher im Allgemeinen von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag nicht erfasst. Anders ist es bei den Verbrauchsteuern, mit denen die Unternehmen unmittelbar belastet sind. Eine Verbrauchsteuerermäßigung zugunsten bestimmter Unternehmen kann eine staatliche Beihilfe darstellen. Nach Dafürhalten der Kommission wäre es jetzt an der Zeit, sich mit der Frage auseinander zu setzen, inwieweit es einer Klärung und Kodifizierung der in diesem Bereich anwendbaren Vorschriften bedarf.
73. Um die Kohärenz der im Rahmen der Beihilfenkontrolle verfolgten Ziele mit den Vorschlägen an den Rat zur Steuerharmonisierung sicherzustellen, prüft die Kommission jetzt die Anträge der Mitgliedstaaten auf Genehmigung einer steuerlichen Ausnahmeregelung gleichzeitig mit den einschlägigen Vorschriften für staatliche Beihilfen<sup>51</sup>. Diese Vorgehensweise wurde in einem Schreiben an die Mitgliedstaaten

---

<sup>49</sup> Siehe Absatz D des Verhaltenskodex.

<sup>50</sup> Vgl. Ziff. 1.1.5 dieses Berichts.

<sup>51</sup> Als Beispiel sei hier zu nennen der Beihilfefall N 179/2002, in dem Frankreich einen ermäßigten Verbrauchsteuersatz auf in den überseeischen Departements hergestellten 'traditionellen' Rum anwenden durfte,

erläutert. Dieses Schreiben enthält einen ausführlichen Fragebogen, der bei jedem Antrag auf Genehmigung einer Ausnahmeregelung gemäß Artikel 8 Absatz 4 der Richtlinie 92/81/EWG auszufüllen und der Kommission zuzuleiten ist. In diesem Fragebogen können die Mitgliedstaaten angeben, ob die Maßnahme, für die sie einen Antrag auf der Grundlage der Richtlinie stellen, möglicherweise gleichzeitig eine staatliche Beihilfe darstellen könnte. Diese parallele Prüfung wird auch nach Inkrafttreten der Richtlinie zur Energiebesteuerung (voraussichtlich zum 1. Januar 2004) fortgesetzt. Diese Richtlinie sieht für die Mitgliedstaaten weiterhin die Möglichkeit vor, eine Genehmigung für steuerliche Sonderregelungen zu beantragen.

74. Die Abstimmung der Beihilfevorschriften mit den Erfordernissen, die sich bei der Harmonisierung der Energiebesteuerung stellen, war ein zentraler Punkt der Verhandlungen über die Energiebesteuerungs-Richtlinie, über die der Rat am 27. Oktober 2003 eine Einigung erzielt hat. Diese Richtlinie stützt sich unmittelbar auf die vom Gericht erster Instanz und vom EuGH entwickelten Grundsätze sowie auf die Entscheidungspraxis der Kommission in Steuerfragen. Danach kann für Energieerzeugnisse, die nicht als Brenn- oder Kraftstoff verwendet werden, eine Ausnahme von der Besteuerung durch die Art oder den Sinn und Zweck des EG-Steuersystems gerechtfertigt sein.

#### *Kasten 15*

Obwohl die Mitteilung der Kommission nicht für Beihilfen gedacht ist, die bei den indirekten Steuern ansetzen, dürften die dort aufgestellten Prüfungskriterien doch in hohem Maße auch für Beihilfen dieser Art gelten. Die Besonderheiten, die Vergünstigungen aus dem Bereich der indirekten Besteuerung auszeichnen, könnten in einer eigenen Mitteilung behandelt werden.

#### **4. SCHLUSSFOLGERUNGEN UND EMPFEHLUNGEN**

75. Die in der Mitteilung dargelegten Grundsätze konnten im Laufe ihrer Anwendung präzisiert und verfeinert werden.
76. Die Kommission ist bei der Anwendung des Kriteriums der Selektivität sowie bei der Prüfung des Sinns und Zwecks des fraglichen Steuersystems als Rechtfertigungsgrund unverändert konsequent vorgegangen.
77. Vor allem in den Fällen, in den sie das Verfahren von Amts wegen eingeleitet hat, hat sich herausgestellt, dass die Mehrzahl der Betriebsbeihilfen mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar war. Die Kommission wird die Prüfung neuer und die Überprüfung bestehender Steuerbeihilferegeln fortsetzen, hält es aber gleichzeitig für erforderlich, dass die Vorschriften für Steuerbeihilfen sowohl auf Ebene der Mitgliedstaaten als auch den Unternehmen gegenüber besser vermittelt werden. Hierzu wird sich die Kommission weiterhin für Schulungsmaßnahmen und für eine bessere Information über die für staatliche Beihilfen geltenden Vorschriften einsetzen.

---

und der Beihilfefall N 804/2001, in dem im Vereinigten Königreich ein ermäßigter Verbrauchsteuersatz auf Bio-Dieselmotorkraftstoff eingeführt werden durfte.

78. Die Mitteilung hat sich bisher als geeignetes Hilfsmittel zur Prüfung von Beihilfen steuerlicher Art erwiesen. Eine Überarbeitung dieser Mitteilung ist zurzeit nicht erforderlich. Dies wird im Wesentlichen auch durch die seit 1998 im Steuerbereich weitgehend unveränderte Rechtsprechung bestätigt, auf deren Grundlage die Mitteilung ausgearbeitet worden ist. Die Mitteilung kann ihrem Wesen nach allerdings nicht alle Fallkonstellationen erfassen, mit denen sich die Kommission unter Umständen zu befassen hat, da ihre Ausführungen allgemeiner Art sind. Je nach Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH und des Gerichts erster Instanz sowie der Entscheidungspraxis der Kommission könnte es sich als erforderlich erweisen, die Mitteilung in einigen Punkten zu ergänzen und zu präzisieren. Zur Vereinbarkeit staatlicher Steuerbeihilfen mit dem Gemeinsamen Markt sei angemerkt, dass die Art der Beihilfe - Steuerbeihilfe o. a. - für die Prüfung der Vereinbarkeit unerheblich ist. Die Kommission beabsichtigt daher nicht, für staatliche Beihilfen in Form steuerlicher Vergünstigungen besondere Kriterien für die Vereinbarkeitsprüfung zu entwickeln.
79. Was die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs anbelangt, so hat das parallele Vorgehen der Kommission im Bereich der Kontrolle staatlicher Beihilfen in gewissem Maße zur Einigung über den Verhaltenskodex beigetragen. Die Kontrolle von Steuerbeihilfen beschränkt sich allerdings nicht auf die Maßnahmen, die dem Verhaltenskodex des Rates für die Unternehmensbesteuerung unterliegen. Entsprechend der Einigung vom 3. Juni 2003 wird die Kommission somit ihre Prüfung der Steuerbeihilfen fortsetzen und sich schwerpunktmäßig mit den Beihilfen befassen, die erhebliche Auswirkungen auf die Wirtschaft und besonders negative Auswirkungen auf den Wettbewerb und den Handel haben.
80. Was schließlich die indirekten Steuern angeht, so konnte sich die Kommission in einigen Fällen auf die Mitteilung stützen, insbesondere in Bezug auf die Rechtfertigung der fraglichen Maßnahmen durch die Art oder den Sinn und Zweck des betreffenden Steuersystems. Mit der Mitteilung lassen sich jedoch nicht sämtliche Aspekte der indirekten Steuern erfassen. Nach Dafürhalten der Kommission wäre es wünschenswert, sich mit der Frage auseinander zu setzen, inwieweit es einer Klärung und Kodifizierung der in diesem Bereich anwendbaren Vorschriften bedarf.