

Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung

(98/C 384/03)

(Text von Bedeutung für den EWR)

Einleitung

1. Im Anschluß an eine umfassende Debatte über die Notwendigkeit einer Aktion auf Gemeinschaftsebene zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs hat der Ministerrat für Wirtschafts- und Finanzfragen am 1. Dezember 1997 eine Reihe von Schlußfolgerungen angenommen und einer Entschließung über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung⁽¹⁾ (nachstehend Verhaltenskodex) zugestimmt. Bei derselben Gelegenheit hat sich die Kommission zur Ausarbeitung von Leitlinien zur Anwendung der Artikel 92 und 93 EG-Vertrag auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung verpflichtet. Außerdem hat sie sich verpflichtet, „genauestens auf die strikte Anwendung der Vorschriften über die betreffenden Beihilfen zu achten.“ Durch den Verhaltenskodex wird die Transparenz im Bereich der Steuern mittels eines Systems der gegenseitigen Unterrichtung der Mitgliedstaaten und der Bewertung der steuerlichen Maßnahmen, die in den Geltungsbereich des Kodex fallen könnten, verbessert werden. Die Bestimmungen des EG-Vertrags über staatliche Beihilfen und die auf ihnen beruhenden Mechanismen tragen auch zum Ziel der Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs bei.
2. Die von der Kommission im Bereich der staatlichen Beihilfen steuerlicher Art eingegangenen Verpflichtung entspricht dem weitergehenden Ziel, die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen zu präzisieren und zu verbessern, um die Wettbewerbsverfälschungen im Binnenmarkt zu reduzieren. Der Grundsatz der Unvereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt und die Ausnahmen, die diese Vorschriften vorsehen, gelten für Beihilfen „gleich welcher Art“ und insbesondere für bestimmte steuerliche Maßnahmen. Die Einstufung als Beihilfe gemäß Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag setzt allerdings im Fall steuerlicher Maßnahmen Klarstellungen voraus, die Gegenstand dieser Mitteilung sind. Solche Klarstellungen sind angesichts der verfahrensrechtlichen Verpflichtungen, die sich aus der Einstufung einer Maßnahme als Beihilfe ergeben, und wegen der Folgen bei Nichterfüllung dieser Verpflichtungen durch die Mitgliedstaaten besonders wichtig.
3. Im Anschluß an die Vollendung des Binnenmarkts und die Liberalisierung des Kapitalverkehrs wurde außerdem die Notwendigkeit deutlich, die besonderen Auswirkungen der Beihilfen steuerlicher Art zu

untersuchen und zu präzisieren, welche Folgen diese unter dem Gesichtspunkt der Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt haben⁽²⁾. Bei der Schaffung der Wirtschafts- und Währungsunion und den hiermit verbundenen Bemühungen um Konsolidierung der nationalen Haushalte kommt einer strengen Kontrolle der staatlichen Beihilfen gleich welcher Art noch größere Bedeutung zu. In diesem Zusammenhang müssen aus Gründen des gemeinsamen Interesses steuerliche Beihilfen, die bedeutende Auswirkungen, die bestimmte steuerliche Beihilfen auf die Einnahmen anderer Mitgliedstaaten haben, ebenfalls berücksichtigt werden.

4. Die vorliegende Mitteilung soll nicht nur für Transparenz und Berechenbarkeit von Kommissionsentscheidungen sorgen, sondern auch Kohärenz und Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten gewährleisten. Die Kommission beabsichtigt, wie im Verhaltenskodex vorgesehen, die geltenden steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten auf der Grundlage dieser Mitteilung einer Überprüfung bzw. einer erneuten Überprüfung zu unterziehen.

A. Aktionsmöglichkeiten der Gemeinschaft

5. Der EG-Vertrag ermächtigt die Gemeinschaft, Maßnahmen zur Beseitigung verschiedener Arten von Wettbewerbsverfälschungen zu ergreifen, die das reibungslose Funktionieren des Gemeinsamen Marktes beeinträchtigen. Es ist also ganz wesentlich, zwischen diesen verschiedenen Arten von Wettbewerbsverfälschungen zu unterscheiden.
6. Bestimmte allgemeine steuerliche Maßnahmen können das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigen. In bezug auf derartige Maßnahmen sieht der EG-Vertrag zum einen die Möglichkeit vor, die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten auf der Grundlage von Artikel 100 anzugleichen (einstimmig zu verabschiedende Richtlinien des Rates). Zum anderen können bestimmte Unterschiede zwischen den in den Mitgliedstaaten geltenden oder geplanten allgemeinen Vorschriften den Wettbewerb verfälschen und Verzerrungen hervorrufen, die auf der Grundlage von Artikel 101 und 102 beseitigt werden müssen (Beratung der Kommission mit den betreffenden Mitgliedstaaten; erforderlichenfalls mit qualifizierter Mehrheit zu verabschiedende Richtlinien des Rates).

⁽¹⁾ ABl. C 2 vom 6.1.1998, S. 1.

⁽²⁾ Siehe Aktionsplan für den Binnenmarkt, CSE(97) 1 vom 4. Juni 1997, strategisches Ziel 2, Aktion 1.

7. Aus staatlichen Beihilfen resultierende Wettbewerbsverfälschungen werden im Rahmen eines vorherigen Genehmigungsverfahrens von der Kommission untersucht, wobei die Kommissionsentscheidung vom Gemeinschaftsrichter überprüft werden kann. Staatliche Beihilfen müssen der Kommission gemäß Artikel 93 Absatz 3 notifiziert werden. Die Mitgliedstaaten dürfen ihre geplanten Beihilfemaßnahmen nicht vor der Genehmigung durch die Kommission durchführen. Die Kommission prüft die Vereinbarkeit der Beihilfen nicht ausgehend von deren Form, sondern anhand ihrer Wirkungen. Sie kann im Wege der Entscheidung von einem Mitgliedstaat verlangen, die Beihilfen, deren Unvereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt festgestellt wurde, zu ändern oder abzuschaffen. Wenn die betreffenden Beihilfen unter Verstoß gegen die Verfahrensvorschriften bereits gewährt worden sind, impliziert deren Aufhebung prinzipiell, daß der betreffende Mitgliedstaat diese Beihilfen von dem(n) Empfänger(n) zurückfordern muß.
10. Zweitens muß der Vorteil vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Ein Steuereinnahmeverlust steht der Verwendung staatlicher Mittel in Form von Steuerausgaben gleich. Dieses Kriterium ist auch anwendbar auf Beihilfen, die von regionalen und lokalen Einrichtungen der Mitgliedstaaten gewährt werden⁽³⁾. Im übrigen kann sich das staatliche Handeln sowohl in Steuergesetzen, -verordnungen und -verwaltungsvorschriften als auch in der Praxis der Steuerverwaltung manifestieren.
11. Drittens muß die betreffende Maßnahme den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Dieses Kriterium setzt voraus, daß der Begünstigte unabhängig von seiner Rechtsform oder Finanzierungsweise eine Wirtschaftstätigkeit ausübt. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Voraussetzung der Handelsbeeinträchtigung erfüllt, wenn das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgeht, die Gegenstand eines Handels zwischen den Mitgliedstaaten ist. Schon die Tatsache, daß die Beihilfe die Stellung dieses Unternehmens gegenüber anderen im innergemeinschaftlichen Handel konkurrierenden Unternehmen verstärkt, berechtigt als solche zu der Feststellung, daß dieser Handel beeinträchtigt wurde. Weder die relativ geringe Bedeutung einer Beihilfe⁽⁴⁾ noch die geringe Größe des Beihilfeempfängers oder sein äußerst geringer Anteil am Gemeinschaftsmarkt⁽⁵⁾ oder gar das Fehlen einer Exporttätigkeit bei diesem⁽⁶⁾ oder die Tatsache, daß das Unternehmen fast seine gesamte Produktion aus der Gemeinschaft ausführt⁽⁷⁾, ändern etwas an dieser Feststellung.

B. Anwendung von Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag auf steuerliche Maßnahmen

8. Nach Artikel 92 Absatz 1 „... 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“. Für die Anwendung der Gemeinschaftsvorschriften über staatliche Beihilfen ist der steuerliche Charakter einer Maßnahme unerheblich, da Artikel 92 auf Beihilfen „gleich welcher Art“ anwendbar ist. Eine Maßnahme ist als Beihilfe im Sinne von Artikel 92 anzusehen, wenn sie die im folgenden erläuterten Voraussetzungen sämtlich erfüllt.
9. Erstens muß die Maßnahme dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen, durch den seine normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert werden. Ein solcher Vorteil kann durch eine Minderung der Steuerlast des Unternehmens auf verschiedene Weise gewährt werden, insbesondere:
- durch Minderung der Steuerbemessungsgrundlage (besonderer Steuerabzug, außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibung, Aufnahme von Rücklagen in die Bilanz usw.);
 - durch vollständige oder teilweise Ermäßigung des Steuerbetrags (Steuerbefreiung, Steuergutschrift usw.);
 - durch Zahlungsaufschub, Aufhebung der Steuerschuld oder außergewöhnliche Vereinbarung über die Abzahlung der Steuerschuld in Raten.
12. Schließlich muß die betreffende Maßnahme spezifisch oder selektiv sein, also „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigen. Eine solche selektive Begünstigung kann sowohl aus einer Ausnahme von den steuerlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften als auch aus Ermessensentscheidungen der Steuerverwaltungen resultieren. Der selektive Charakter einer Maßnahme kann jedoch „durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems“⁽⁸⁾ gerechtfertigt sein. In diesem Fall entzieht

⁽³⁾ EUGH-Urteil vom 14.10.1987, Rechtssache 248/84, Deutschland/Kommission, Slg. 1987, S. 4013.

⁽⁴⁾ Mit Ausnahme allerdings der Beihilfen, die die Kriterien der „de minimis“-Regelung erfüllen. Siehe Mitteilung der Kommission im ABL C 68 vom 6.3.1996, S. 9.

⁽⁵⁾ EUGH-Urteil vom 14.9.1994, verbundene Rechtssachen 278/92, C-279/92 und C-280/92, Spanien/Kommission, Slg. 1994, S. I-4103.

⁽⁶⁾ EUGH-Urteil vom 13.7.1988, Rechtssache 102/87, Frankreich/Kommission, Slg. 1988, S. 4067.

⁽⁷⁾ EUGH-Urteil vom 21.3.1990, Rechtssache C-142/87, Belgien/Kommission, Slg. 1990, S. I-959.

⁽⁸⁾ EUGH-Urteil vom 2.7.1974, Rechtssache 173/73, Italien/Kommission, Slg. 1974, S. 709.

sich die Maßnahme dem Zugriff des Artikels 92 Absatz 1 EG-Vertrag. Diese verschiedenen Aspekte werden nachstehend ausgeführt.

Unterscheidung zwischen staatlichen Beihilfen und allgemeinen Maßnahmen

13. Steuerliche Maßnahmen, die allen Wirtschaftsteilnehmern im Gebiet eines Mitgliedstaats zugute kommen, stellen grundsätzlich allgemeine Maßnahmen dar. Sie müssen tatsächlich allen Unternehmen in gleicher Weise offenstehen und ihre Tragweite darf z. B. nicht durch die Ermessensbefugnis des Staates bei der Gewährung oder durch andere Elemente, die ihre praktische Wirkung einschränken, verringert werden. Diese Bedingung schränkt allerdings nicht die Befugnis der Mitgliedstaaten ein, die Wirtschaftspolitik zu wählen, die sie für geeignet halten, und insbesondere die Steuerbelastung so auf die Produktionsfaktoren zu verteilen, wie es ihren Vorstellungen entspricht. Folgende Maßnahmen stellen, vorausgesetzt sie gelten gleichermaßen für alle Unternehmen und Produktionszweige, keine staatlichen Beihilfen dar:

- rein steuertechnische Maßnahmen (z. B. Festlegung von Steuersätzen, von Vorschriften über Wertminderung und Abschreibung sowie von Vorschriften über den Verlustvortrag; Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder der Steuerumgehung);
- Maßnahmen, die ein Ziel der allgemeinen Wirtschaftspolitik verfolgen, indem die mit bestimmten Produktionskosten verbundene Steuerbelastung reduziert wird (z. B. Forschung und Entwicklung, Umweltschutz, Ausbildung, Beschäftigung).

14. Die Tatsache, daß bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige mehr als andere in den Genuß derartiger steuerlicher Maßnahmen gelangen, hat nicht zwangsläufig zur Folge, daß diese in den Anwendungsbereich der für staatliche Beihilfen relevanten Wettbewerbsvorschriften fallen. So haben zum Beispiel Maßnahmen, die die Besteuerung der Arbeit für sämtliche Unternehmen vermindern, für arbeitsintensive Industriezweige eine verhältnismäßig größere Bedeutung als für kapitalintensive Industriezweige, ohne jedoch unbedingt staatliche Beihilfen darzustellen. Desgleichen begünstigen Steueranreize für Investitionen in Umweltschutz, Forschung und Entwicklung oder Ausbildung nur solche Unternehmen, die derartige Investitionen tätigen, und stellen trotzdem nicht unbedingt staatliche Beihilfen dar.

15. Nach einem Urteil des Gerichtshofs aus dem Jahr 1974 (*) stellt jede Maßnahme, welche die Unterneh-

men eines bestimmten Industriezweigs teilweise oder ganz von den finanziellen Lasten freistellen soll, die sich aus der normalen Anwendung des allgemeinen Steuersystems ergeben, „ohne daß diese Befreiung durch die Natur oder den inneren Aufbau dieses Systems gerechtfertigt ist“, eine staatliche Beihilfe dar. Außerdem wird in dem Urteil festgestellt, daß Artikel 92 „nicht nach den Gründen oder Zielen solcher Maßnahmen“ unterscheidet, „sondern ... diese nach ihren Wirkungen“ beschreibt. Ferner besagt das Urteil, daß die Tatsache, daß die Maßnahme zu einer Annäherung der Abgabenbelastung des betreffenden Sektors an die Abgabenbelastung ihrer Konkurrenten in anderen Mitgliedstaaten beiträgt, nichts an der Einstufung als Beihilfe ändert. Derartige Unterschiede zwischen den Steuersystemen, auf die — wie bereits erwähnt — die Artikel 100 bis 102 anwendbar sind, dürfen nicht durch einseitige Maßnahmen berichtigt werden, die für die Unternehmen bestimmt sind, die durch die betreffenden steuerrechtlichen Unterschiede am meisten betroffen sind.

16. Wesentlich für die Anwendung des Artikels 92 Absatz 1 auf eine steuerliche Maßnahme ist also vor allem, daß diese Maßnahme eine Ausnahme von der Anwendung des allgemein geltenden Steuersystems zugunsten bestimmter Unternehmen eines Mitgliedstaats darstellt. Demnach muß also zuerst festgestellt werden, welche allgemeine Regelung gilt. Anschließend muß geprüft werden, ob die Ausnahme oder die systeminternen Differenzierungen „durch die Natur oder den inneren Aufbau“ des Steuersystems gerechtfertigt sind, das heißt, ob sie sich also unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats ergeben. Ist dies nicht der Fall, so handelt es sich um eine staatliche Beihilfe.

Das Kriterium des selektiven oder spezifischen Charakters

17. Die bisherige Entscheidungspraxis der Kommission zeigt, daß sich nur die Maßnahmen, die im gesamten Mitgliedstaat Anwendung finden, dem in Artikel 92 Absatz 1 festgelegten Kriterium des selektiven Charakters entziehen. Maßnahmen von regionaler oder lokaler Tragweite können vorbehaltlich der im vorhergehenden Absatz dargestellten Prinzipien bestimmte Unternehmen begünstigen. Der EG-Vertrag stuft Maßnahmen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung einer Region als Beihilfen ein. Er sieht für diese Art von Beihilfen in Artikel 92 Absatz 3 Buchstaben a) und c) ausdrücklich vor, daß vom allgemeinen Grundsatz der Unvereinbarkeit nach Artikel 92 Absatz 1 abgewichen werden kann.

18. Ausdrücklich sieht der EG-Vertrag vor, daß eine Maßnahme sektoralen Charakters in den Anwendungsbereich des Artikels 92 Absatz 1 fällt. Der dort verwendete Begriff „bestimmte Produktionszweige“ gehört zu den Kriterien, anhand deren eine in den

(*) Siehe Fußnote 8.

Zuständigkeitsbereich der Kommission fallende Beihilfe definiert wird. Einer gefestigten Entscheidungspraxis und Rechtsprechung zufolge stellt eine steuerliche Maßnahme, die vor allem einen oder mehrere Wirtschaftszweige begünstigt, eine Beihilfe dar. Dasselbe gilt für eine Maßnahme, die allein die nationalen Ausführungsprodukte begünstigt⁽¹⁰⁾. Außerdem hat die Kommission eine Maßnahme zugunsten sämtlicher Wirtschaftszweige, für die ein internationaler Wettbewerb besteht, als Beihilfe eingestuft⁽¹¹⁾. Eine Abweichung vom Basissatz der Körperschaftsteuer zugunsten eines ganzen Wirtschaftszweigs stellt demnach, außer in bestimmten Fällen⁽¹²⁾, eine staatliche Beihilfe dar, wie die Kommission für eine Maßnahme, die die gesamte verarbeitende Industrie betrifft, entschieden hat⁽¹³⁾.

19. In mehreren Mitgliedstaaten gelten je nach der Rechtsform der Unternehmen unterschiedliche Steuervorschriften. Bestimmte öffentliche Unternehmen brauchen beispielsweise keine lokalen Steuern oder Körperschaftssteuern zu zahlen. Derartige Vorschriften, die Unternehmen begünstigen, die die Rechtsstellung öffentlicher Unternehmen haben und eine Wirtschaftstätigkeit ausüben, können gemäß Artikel 92 EG-Vertrag staatliche Beihilfen darstellen.
20. 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 im Sinne des Artikels 92 Absatz 1 EG-Vertrag darstellen.

Ermessensentscheidungen in der Verwaltungspraxis

21. Die Nutzung von Ermessensspielräumen in der Praxis bestimmter Steuerverwaltungen kann ebenfalls Maßnahmen zur Folge haben, die in den Anwendungsbereich des Artikels 92 fallen. Der Gerichtshof hat entschieden, daß die Behandlung der Wirtschaftsteilnehmer „nach freiem Ermessen“ tatsächlich zur Folge haben kann, daß die Einzelanwendung einer allgemeinen Maßnahme als selektive Maßnahme eingestuft wird, insbesondere wenn die

Ermessensausübung nicht im Rahmen der Steuerfestsetzung nach objektiven Kriterien erfolgt⁽¹⁴⁾.

22. Zwar müssen die Steuervorschriften in der täglichen Praxis ausgelegt werden, doch dürfen sie keinen Raum für eine in freies Ermessen gestellte Behandlung der Unternehmen geben. Jede Verwaltungsentcheidung, die von den allgemein geltenden Steuervorschriften abweicht, um einzelne Unternehmen zu begünstigen, begründet eine Vermutung für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe und muß daher im Detail untersucht werden. Die „administrative rulings“, als Verfahren, mit denen ausschließlich eine Auslegung von allgemeinen Vorschriften bezweckt wird, begründen im Prinzip keine Vermutung für das Vorliegen einer Beihilfe. Die Undurchsichtigkeit mancher Entscheidungen der Verwaltungen und der diesen eingeräumten Spielraum führen allerdings zuweilen zu der Vermutung, daß sie sich in bestimmten Fällen zumindest in dieser Weise auswirken. Dies hindert die Mitgliedstaaten aber nicht daran, den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit hinsichtlich der Anwendung der allgemeinen Steuervorschriften zu gewährleisten.

Rechtfertigung einer Ausnahme durch „die Natur oder den inneren Aufbau des Systems“

23. Die differenzierende Natur bestimmter Maßnahmen ist nicht unbedingt ein Grund, diese als staatliche Beihilfen anzusehen. Dies gilt z. B. für Maßnahmen, die „aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen für die Leistungsfähigkeit des Systems erforderlich sind“⁽¹⁵⁾. Es obliegt dem betreffenden Mitgliedstaat, hierfür den Nachweis zu erbringen.
24. Die Progressivität der Steuertabellen für die Besteuerung von Einkommen oder Gewinn ist auf Grund der Steuerumverteilungslogik gerechtfertigt. Die Ermittlung der Abschreibung von Aktiva und die Methoden zur Bewertung der Lagerbestände unterscheiden sich von einem Mitgliedstaat zum anderen, doch fügen sie sich in das jeweilige Steuersystem ein. Ebenso können die Modalitäten der Einforderung von Steuerschulden von einem Mitgliedstaat zum anderen abweichen. Manche Modalitäten können schließlich durch objektive Unterschiede zwischen den Steuerpflichtigen gerechtfertigt sein. Verfügt jedoch die Steuerverwaltung über die Befugnis, nach eigenem Ermessen unterschiedliche Abschreibungszeiträume oder Bewertungsmethoden je nach Unter-

⁽¹⁰⁾ EUGH-Urteil vom 10.12.1969, verbundene Rechtssachen 6/69 und 11/69, Kommission/Frankreich, Slg. 1969, S. 561.

⁽¹¹⁾ Entscheidung 97/239/EG der Kommission vom 4.12.1996 in der Sache „Maribel bis/ter“, ABl. L 95 vom 10.4.1997, S. 25 (gegenwärtig vor Gericht anhängig, Rechtssache C-75/97).

⁽¹²⁾ Insbesondere Landwirtschaft und Fischerei, siehe Randnummer 27.

⁽¹³⁾ Entscheidung der Kommission vom 22.7.1998 in der Sache „Irish Corporation Tax“ (SG(98) D/7209), noch nicht veröffentlicht.

⁽¹⁴⁾ EUGH-Urteil vom 26.9.1996, Rechtssache C-241/94, Frankreich/Kommission (Kimberly Clark Sopalin), Slg. 1996, S. I-4551.

⁽¹⁵⁾ Entscheidung 96/369/EG der Kommission vom 13. März 1996 über eine Sonderabschreibungsregelung zugunsten der deutschen Luftverkehrsunternehmen (ABl. L 146 vom 20.6.1996, S. 42).

nehmen oder Produktionszweige festzulegen, so liegt vermutlich eine Beihilfe vor. Dies ist auch dann zu vermuten, wenn die Steuerverwaltung die Steuerschulden von Fall zu Fall in einer Art und Weise behandelt, die ein anderes Ziel als die Optimierung der Einforderung der Steuerschulden des betreffenden Unternehmens verfolgt.

25. Es versteht sich von selbst, daß eine Besteuerung von Gewinnen nicht möglich ist, wenn kein Gewinn anfällt. Demnach erklärt es sich aus der Natur des Steuersystems, daß Unternehmen ohne Erwerbsscharakter wie Stiftungen oder Verbände von der Gewinnbesteuerung befreit sind, wenn sie tatsächlich keinen Gewinn erzielen können. Ebenso kann es sich aus der Natur des Steuersystems ergeben, daß Genossenschaften, die ihren gesamten Gewinn an ihre Mitglieder verteilen, nicht direkt besteuert werden, wenn die Steuer ihren Mitgliedern abverlangt wird.
26. Zu unterscheiden ist zwischen den externen Zielen, die einer bestimmten Steuerregelung zugewiesen werden — z. B. soziale oder regionale Ziele — einerseits und dem eigentlichen Zweck des Steuersystems andererseits, der in der Erzielung von Einnahmen zur Finanzierung der Staatsausgaben besteht. Normalerweise entrichtet jedes Unternehmen seine Steuer einmal. Die Berücksichtigung der an den Staat gezahlten Steuer, in dem das Unternehmen seinen Steuersitz hat, fügt sich also in die Logik des Steuersystems ein. Bestimmte Ausnahmen von Steuervorschriften lassen sich aber nicht ohne weiteres mit der Logik eines Steuersystems begründen. Dies wäre z. B. der Fall, wenn nichtansässige Unternehmen günstiger als ansässige Unternehmen behandelt werden oder wenn für Stammhäuser oder Unternehmen, die bestimmte Dienstleistungen (z. B. Finanzdienstleistungen) innerhalb einer Unternehmensgruppe erbringen, Steuervorteile gewährt werden.
27. Besondere Vorschriften, die kein Ermessenselement enthalten und zum Beispiel die Besteuerung auf einer pauschalen Grundlage erlauben (z. B. in der Landwirtschaft oder der Fischerei), können auf Grund der Art und des inneren Aufbaus des Systems gerechtfertigt sein, wenn sie vor allem besonderen Buchführungserfordernissen und der Bedeutung des Grundeigentums als eines für bestimmte Sektoren charakteristischen Vermögenswerts Rechnung tragen; solche Vorschriften begründen also keine staatlichen Beihilfen. Auch die Logik bestimmter besonderer Steuervorschriften für kleine und mittlere Unternehmen, einschließlich kleiner landwirtschaftlicher Betriebe⁽¹⁶⁾, ist mit der Logik vergleichbar, auf die sich der progressive Charakter einer Steuertabelle stützt.

⁽¹⁶⁾ Landwirtschaftliche Betriebe mit weniger als zehn Jahresarbeitsstellen.

C. Vereinbarkeit staatlicher Beihilfen steuerlicher Art mit dem Gemeinsamen Markt

28. Stellt eine steuerliche Maßnahme eine Beihilfe nach Artikel 92 Absatz 1 dar, so kann sie, ebenso wie eine Beihilfe anderer Art, unter eine der in Artikel 92 Absätze 2 und 3 geregelten Ausnahmen vom Grundsatz der Unvereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt fallen. Falls der Beihilfeempfänger, ob als privates oder öffentliches Unternehmen, vom Staat mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse betraut worden sind, kommen für die Beurteilung der Beihilfe außerdem die Bestimmungen des Artikels 90 EG-Vertrag in Frage⁽¹⁷⁾.
29. Auf keinen Fall aber darf die Kommission Beihilfen genehmigen, die gegen Regeln des EG-Vertrags, insbesondere gegen das Diskriminierungsverbot und gegen die Niederlassungsfreiheit, und gegen das abgeleitete Recht auf steuerlichem Gebiet verstoßen⁽¹⁸⁾. Solche Aspekte der Beihilfe können parallel Gegenstand eines selbständigen Verfahrens nach Artikel 169 sein. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, daß die Modalitäten einer Beihilfe, die einen Verstoß gegen andere Vertragsbestimmungen als die Artikel 92 und 93 darstellen und die untrennbar mit dem Zweck der Beihilfe verknüpft sind, jedoch in dem Verfahren nach Artikel 93 im Rahmen einer umfassenden Analyse auf die Vereinbarkeit oder Nichtvereinbarkeit der Beihilfe geprüft werden müssen.
30. Die Qualifizierung einer gemäß dem Verhaltenskodex schädlichen steuerlichen Maßnahme berührt nicht die eventuelle Qualifizierung der Maßnahme als staatliche Beihilfe. Dagegen wird die Prüfung der Vereinbarkeit von steuerlichen Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt auch unter Berücksichtigung der Auswirkungen dieser Beihilfen, die durch die Anwendung des Verhaltenskodex erkennbar werden, vorzunehmen sein.
31. Wird einem Unternehmen als Anreiz zur Durchführung bestimmter (insbesondere Investitions-) Projekte eine steuerliche Beihilfe gewährt, und ist die Beihilfeintensität im Verhältnis zu den Projektdurchführungskosten begrenzt, so kommt die Beihilfe einem Zuschuß gleich und kann in derselben Weise behandelt werden. Derartige Beihilfen müssen allerdings hinreichend transparent gestaltet sein, damit insbesondere der gewährte Vorteil meßbar ist.

⁽¹⁷⁾ GEI-Urteil vom 27. Februar 1997, Rechtssache T-106/95, FFSA u. a./Kommission, Slg. 1997, S. II-229, EUGH-Beschluß vom 25. März 1998, Rechtssache C-174/97 P, FFSA u. a./Kommission, Slg. 1998, S. I-1303.

⁽¹⁸⁾ EUGH-Urteil vom 22.3.1977, Rechtssache 74/76, Iannelli und Volpi/Meroni, Slg. 1977, S. 557; siehe auch Urteil vom 21.5.1980, Rechtssache 73/79, „Sovrapprezzo“, Slg. 1980, S. 1533; GEI-Urteil vom 18.9.1995, Rechtssache T-49/93, „SIDE“, Slg. 1995, S. II-2501 und EUGH-Urteil vom 27.5.1981, verbundene Rechtssache C-142/80 und C-143/80, „Salengo“, Slg. 1981, S. 1413.

32. Meistens aber werden Steuererleichterungen fortlaufend gewährt: sie gehen nicht mit der Verwirklichung spezifischer Projekte einher, vermindern aber die laufenden Ausgaben des Unternehmens, ohne daß die Kommission im Rahmen ihrer vorherigen Prüfung den genauen Umfang berechnen kann. Derartige Maßnahmen stellen „Betriebsbeihilfen“ dar, die grundsätzlich untersagt sind. Die Kommission genehmigt sie zur Zeit nur ausnahmsweise und unter bestimmten Bedingungen, z. B. im Schiffbau. Auch bestimmte Beihilfen zugunsten des Umweltschutzes⁽¹⁹⁾ und in Gebieten, die unter die Ausnahmebestimmung des Artikels 92 Absatz 3 Buchstabe a) fallen, u. a. Gebiete in äußerster Randlage, werden genehmigt, vorausgesetzt, sie werden ordnungsgemäß begründet und ihre Höhe steht in einem angemessenen Verhältnis zu den ausgleichenden Nachteilen⁽²⁰⁾. Sie müssen grundsätzlich, mit Ausnahme der beiden im folgenden genannten Arten von Beihilfen, degressiv und zeitlich begrenzt sein. Zur Zeit können Betriebsbeihilfen auch als Beförderungsbeihilfen in Gebieten in äußerster Randlage und in bestimmten, schwer zugänglichen nordischen Gebieten mit sehr niedriger Bevölkerungsdichte genehmigt werden. Betriebsbeihilfen dürfen nicht genehmigt werden, wenn sie Beihilfen für die Ausfuhr zwischen Mitgliedstaaten darstellen. Für staatliche Beihilfen zugunsten des Seeverkehrs gelten besondere Regeln⁽²¹⁾.

33. Damit die Kommission staatliche Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung bestimmter Gebiete als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ansehen kann, müssen diese „im Verhältnis zum angestrebten Ziel angemessen und auf dieses ausgerichtet sein.“ Die Prüfkriterien für Beihilfen mit regionalpolitischer Zielsetzung erlauben bei der Prüfung von steuerlichen Beihilfen auch die Berücksichtigung anderer möglicher Effekte dieser Beihilfen, insbesondere solcher Auswirkungen, die durch die Anwendung des Verhaltenskodex erkennbar werden. Die Gewährung einer Ausnahme aufgrund regionaler Kriterien setzt allerdings voraus, daß die Kommission feststellt, daß die betreffenden Maßnahmen

— zur Regionalentwicklung beitragen und Tätigkeiten entsprechen, die einen lokalen Bezug haben: die Ansiedlung von „Off-shore“-Tätigkeiten stellt, soweit diese nur geringe Auswirkungen auf die lokale Wirtschaft haben, in der Regel keinen ausreichenden Beitrag zur Unterstützung dieser Wirtschaft dar;

— tatsächlichen regionalen Benachteiligungen entsprechen: so ist es fraglich, ob tatsächlich regionale Benachteiligungen für Tätigkeiten bestehen,

bei denen die dadurch bedingten Mehraufwendungen kaum eine Rolle spielen, wie z. B. bei Mehraufwendungen für Transport im Fall von Finanztätigkeiten, die die Steuerumgehung begünstigen;

— in einem gemeinschaftsweiten Kontext untersucht werden⁽²²⁾: in diesem Zusammenhang muß die Kommission den negativen Auswirkungen Rechnung tragen, die derartige Maßnahmen auf die anderen Mitgliedstaaten haben können.

D. Verfahren

34. Gemäß Artikel 93 Absatz 3 sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Kommission „von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen“ zu unterrichten. Sie dürfen die beabsichtigte Maßnahme nicht ohne vorherige Genehmigung durch die Kommission durchführen. Dieses Verfahren gilt für alle Beihilfen, einschließlich der Beihilfen steuerlicher Art.

35. Stellt die Kommission fest, daß für eine entgegen dieser Vorschrift durchgeführte staatliche Beihilfe keine der im EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmen geltend gemacht werden kann und daß diese Beihilfe folglich mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, so verlangt sie von dem betreffenden Mitgliedstaat die Rückforderung der Beihilfe — außer in den Fällen, in denen dieser Forderung ein wesentlicher gemeinschaftsrechtlicher Grundsatz entgegenstehen würde, insbesondere der Grundsatz des berechtigten Vertrauens, das die Haltung der Kommission begründen kann. Im Fall einer Beihilfe steuerlicher Art wird der Betrag, der zurückgefordert werden muß, anhand eines Vergleichs zwischen der tatsächlich gezahlten Steuer und der Steuer, die in Anwendung der allgemeinen Regelung hätte gezahlt werden müssen, berechnet. Dieser Grundbetrag erhöht sich um die Zinsen; der anzuwendende Zinssatz entspricht dem für die Berechnung des Subventionsäquivalents der Regionalbeihilfen geltenden Bezugssatz.

36. Gemäß Artikel 93 Absatz 1 überprüft die Kommission „fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen“. Diese Prüfung erstreckt sich auch auf Beihilfen steuerlicher Art. Hierfür müssen die Mitgliedstaaten der Kommission jährlich Berichte über die bestehenden Beihilferegelungen übermitteln. Bei Steuererleichterungen und teilweisen oder vollständigen Steuerbefreiungen müssen die Berichte eine Schätzung der ausgefallenen Haushaltseinnahmen enthalten. Nach der Überprüfung kann die Kommission, wenn sie der Auffassung ist, daß die Regelung

⁽¹⁹⁾ Gemeinschaftsrahmen für staatliche Umweltschutzbeihilfen (ABl. C 72 vom 10.3.1994, S. 3).

⁽²⁰⁾ Leitlinien für Beihilfen mit regionaler Zielsetzung (ABl. C 74 vom 10.3.1998, S. 9).

⁽²¹⁾ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (ABl. C 205 vom 5.7.1997, S. 5).

⁽²²⁾ EUGH-Urteil vom 17.9.1980, Rechtssache 730/79, Philip Morris/Kommission, Slg. 1980, S. 2671.

nicht oder nicht mehr mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist, dem Mitgliedstaat vorschlagen, sie umzugestalten oder aufzuheben.

E. Anwendung dieser Mitteilung

37. Die Kommission wird anhand der in der vorliegenden Mitteilung dargelegten Leitlinien nach deren Veröffentlichung die geplanten steuerlichen Beihilfen, die ihr notifiziert werden, und die steuerlichen

Maßnahmen, die in den Mitgliedstaaten unzulässigerweise eingeführt worden sind, prüfen sowie die bestehenden Regelungen einer erneuten Prüfung unterziehen. Diese Mitteilung enthält lediglich Anhaltspunkte, sie ist nicht erschöpfend. Die Kommission wird in jedem Einzelfall sämtlichen Begleitumständen Rechnung tragen.

38. Die Kommission wird die Anwendung der vorliegenden Mitteilung zwei Jahre nach ihrer Veröffentlichung überprüfen.

Keine Einwände gegen einen angemeldeten Zusammenschluß

(Sache Nr. IV/M.1202 — Renault/Iveco)

(98/C 384/04)

(Text von Bedeutung für den EWR)

Am 22. Oktober 1998 hat die Kommission entschieden, keine Einwände gegen den oben genannten angemeldeten Zusammenschluß zu erheben und ihn insofern für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar zu erklären. Diese Entscheidung stützt sich auf Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe b) der Verordnung (EWG) Nr. 4064/89 des Rates. Der vollständige Text der Entscheidung ist nur auf Französisch erhältlich und wird nach Herausnahme eventuell darin enthaltener Geschäftsgeheimnisse veröffentlicht. Er ist erhältlich

- auf Papier, bei den Verkaufsstellen des Amtes für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften (siehe letzte Umschlagseite);
- in Elektronik-Format, über die „CFR“-Version der CELEX-Datenbank, unter der Dokumentennummer 398M1202. CELEX ist das EDV-gestützte Dokumentationssystem für Gemeinschaftsrecht. Für mehr Informationen über CELEX-Abonnements wenden Sie sich bitte an folgende Stelle:

EUR-OP,
Information, Marketing and Public Relations (OP/4B),
2, rue Mercier,
L-2985 Luxemburg,
Tel. (352) 29 29-42455, Fax (352) 29 29-42763.

Rücknahme einer Anmeldung eines Zusammenschlusses

(Sache Nr. IV/M.1246 — LHZ/Carl Zeiss)

(98/C 384/05)

(Text von Bedeutung für den EWR)

Am 24. September 1998 hat die Europäische Kommission die Anmeldung eines beabsichtigten Zusammenschlusses zwischen LH Systems und Carl Zeiss Stiftung erhalten. Am 1. Dezember 1998 haben die Parteien die Kommission darüber informiert, daß sie ihre Anmeldung zurückziehen.
