

# Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben

von

**Dr. Thomas Jaeger, LL.M (K.U. Leuven)**

Paris-Lodron-Universität Salzburg  
Fachbereich Arbeits-, Wirtschafts- und Europarecht

neuer  
wissenschaftlicher  
**Verlag**

R E C H T

Wien • Graz 2006

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort	3
Abkürzungsverzeichnis	15
<b>1 Steuern und Abgaben im Anwendungsbereich Beihilferechts</b>	<b>19</b>
In Kürze	19
1.1 Gemeinschaftlicher Fiskalföderalismus und Binnenmarktrecht	19
1.2 Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts	27
1.3 Steuer- und Abgabenbegriff	28
1.4 Beihilfebegriff	29
1.5 Beihilfen als steuerpolitisches Instrument	32
<b>2 Abgrenzung zu Subventionen und Gemeinschaftsbeihilfen</b>	<b>37</b>
In Kürze	37
2.1 Beihilfen gegenüber Subventionen und Gemeinschaftsbeihilfen	38
2.1.1 Begriffsabgrenzungen	38
2.1.2 Konkurrenzverhältnisse von Beihilfen, Subventionen und Gemeinschaftsbeihilfen	40
2.2 WTO-Subventionsrecht	42
2.2.1 Der WTO-Subventionsbegriff	43
2.2.1.1 Grundmerkmale	43
2.2.1.2 Verbotene Subventionen	45
2.2.1.3 Auffangtatbestand	47
2.2.2 Konkurrenzverhältnis von EG-Beihilferecht und WTO-Subventionsrecht	49
<b>3 Gemeinsame Fragen fiskalischer und parafiskalischer Beihilfen</b>	<b>53</b>
In Kürze	53
3.1 „Unternehmen oder Produktionszweige“: Beihilfebegünstigte bei fiskalischen und parafiskalischen Maßnahmen	55
3.1.1 Gemeinschaftsrechtlicher Unternehmensbegriff	56
3.1.2 Beihilfen an natürliche Personen	60
3.1.2.1 Überwälzung der Zuwendung	61
3.1.2.2 Unternehmereigenschaft natürlicher Personen	63
3.2 Wert der Begünstigung: Beihilfeäquivalent fiskalischer und parafiskalischer Maßnahmen	68
3.3 Maßnahmen gleicher Wirkung wie Beihilfen und Kausalitätsgrenze des Beihilfetatbestands	71

3.3.1	Ausgangspunkt: Keine Maßnahmen gleicher Wirkung wie Beihilfen	71
3.3.2	Kausalitätsgrenze des Staatlichkeitselements	74
3.3.2.1	Abgrenzungsproblem budgetwirksamer und nicht budgetwirksamer Maßnahmen	74
3.3.2.2	Unbeachtlichkeit inzidenter Einnahmenverluste...	74
3.3.2.3	Kausalitätsgrenze und Anwendungsbereich der Kausalitätsgrenze	80
3.4	Wettbewerbsverfälschung, Handelsbeeinträchtigung und Spürbarkeitserfordernis	83
3.4.1	Grundlagen der Beurteilung von Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung	84
3.4.1.1	„...den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“	84
3.4.1.2	soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“	89
3.4.1.3	De minimis-Schwelle	95
3.4.2	Spürbarkeit in der Anwendungspraxis: Einige Beispielfälle	102
3.4.2.1	Steuerbeihilfen	103
3.4.2.1.1	Keine ex post-Anwendung der <i>De minimis</i> -GVO	103
3.4.2.1.2	Breit gestreute Steuervergünstigungen und besondere Ausrichtung auf grenzüberschreitende Tätigkeiten	104
3.4.2.1.3	Steuerliche Begünstigungen für rein regionale Investitionen	106
3.4.2.1.4	Beurteilungskriterien indirekter Steuervergünstigungen für Banken	108
3.4.2.2	Parafiskalische Beihilfen	111
3.4.2.2.1	Mangelnde Wettbewerbsverfälschung von Ausgleichszahlungen für Daseinsvorsorgeleistungen	111
3.4.2.2.2	Preiswirksamkeit der parafiskalischen Abgabe...	112
3.4.3	Reformvorhaben der Kommission: Der Aktionsplan Staatliche Beihilfen	114
3.5	Schädlichkeit: Steuerbeihilfen und parafiskalische Abgaben als wiederholte Zuschüsse zum Betrieb des Unternehmens	117
3.5.1	Steuerbeihilfen und parafiskalische Abgaben als Beihilferegulungen	117
3.5.2	Steuerbeihilfen und parafiskalische Abgaben als Betriebsbeihilfen	118
3.5.3	Bewertung	122
3.6	Steuervergünstigungen und parafiskalische Finanzierung als Ausgleich für gemeinwirtschaftliche Dienste	123
3.6.1	Unmöglichkeit der Gewährung von Steuervergünstigungen als Gegenleistung für gemeinwirtschaftliche Dienste: <i>FFSA</i>	124

3.6.2	Finanzierung gemeinwirtschaftlicher Dienste über parafiskalische Abgaben: <i>Enirisorse</i>	129
3.6.3	Zusammenfassung: Bedeutung der <i>Altmark-Rechtsprechung</i> in den Bereichen der Steuern und parafiskalischen Abgaben	136
<b>4</b>	<b>Steuerbeihilfen</b>	<b>139</b>
	In Kürze	139
4.1	Gewährungsarten von Steuerbeihilfen	140
4.1.1	Persönliche vs sachliche Steuervergünstigungen	142
4.1.2	Systematisierung nach Regelungsmechanismen	143
4.1.2.1	Steuervergünstigungen auf die Steuerbemessungsgrundlage	143
4.1.2.1.1	Freistellungen	143
4.1.2.1.2	Pauschalierungen und Rundungen	144
4.1.2.1.3	Sonderausgaben	145
4.1.2.1.4	Abschreibungen	145
4.1.2.1.5	Bewertungsfreiheiten	147
4.1.2.1.6	Steuerfreie Zulagen und Investitionsförderungen	149
4.1.2.2	Steuervergünstigungen bei Anwendung des Steuersatzes	151
4.1.2.3	Steuervergünstigungen nach Anwendung des Steuersatzes	151
4.1.2.3.1	Anrechnungen auf die Steuerschuld	152
4.1.2.3.2	Materielle Steueramnestien	152
4.1.2.3.3	Stundungen und Zahlungsaufschübe	154
4.1.2.3.4	Steuerfreie Rücklagen	155
4.1.3	Beihilfegewährung durch schlichte Verwaltungspraxis	157
4.2	Der Beihilfetatbestand bei Steuernormen	160
4.2.1	„...staatliche ... Beihilfen“: Identität des Beihilfegebers	161
4.2.2	„staatliche ... Beihilfen gleich welcher Art“: Steuerverzicht..	161
4.2.2.1	Budgetwirksamkeit der Steuervergünstigung	162
4.2.2.1.1	Betriebswirtschaftlicher Blickwinkel: Forderungen als Vermögenswerte	162
4.2.2.1.2	Steuervergünstigungen als Verzicht auf Einnahmen, die der Staat normalerweise erzielt hätte	163
4.2.2.2	Beihilferechtlich unbeachtliche Steuerverluste...	167
4.2.2.3	Budgetbelastung und die Frage der Kompensation der Belastung auf makro- und mikroökonomischer Ebene	168
4.2.2.3.1	Makroökonomische Ebene: Unerheblichkeit gesamtwirtschaftlicher Amortisationsausichten	168
4.2.2.3.2	Mikroökonomische Ebene: Praktische Irrelevanz des Privatinvestortests	174

4.2.3	„Beihilfen gleich welcher Art“ und „Begünstigung“: Wirtschaftlicher Vorteil	178
4.2.3.1	Begünstigungseffekt von Steuervergünstigungen: tax incentives	180
4.2.3.2	Systemimmanente Steuerdifferenzierungen sind keine beihilferelevanten Begünstigungen...	188
4.2.3.2.1	Anwendungspraxis zu systemimmanenten Maßnahmen	189
4.2.3.2.1.1	Leitentscheidungen	190
4.2.3.2.1.2	Vergünstigungen zur Förderung der Wettbewerbsfähigkeit und Betriebsansied- lung	194
4.2.3.2.1.3	Vergünstigungen autonomer Gebietskörperschaften	205
4.2.3.2.1.4	Vergünstigungen für den Umweltschutz	206
4.2.3.2.1.5	Vergünstigungen auf Ökosteuern	208
4.2.3.2.1.6	Systemimmanenz von Belastungen: tax disincentives	212
4.2.3.2.2	Tax expenditures-Theorie und Ausnahme- charakter-Konzept	213
4.2.3.2.2.1	Grundlagen	213
4.2.3.2.2.2	Differenzierungen aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips	218
4.2.3.2.2.3	Aptive und subventive Differenzierungen	221
4.2.3.2.2.4	Differenzierte Belastungswirkungen	222
4.2.3.2.2.5	Differenzierte Gestaltungswirkungen	222
4.2.3.2.2.6	Differenzierungen bei Fiskalzwecknormen...	224
4.2.3.2.2.7	Differenzierungen bei Lenkungsnormen	225
4.2.3.2.3	Merkmale systemimmanenter Differenzierungen	225
4.2.3.2.3.1	Verbindung von Theorie und Anwendungs- praxis	225
4.2.3.2.3.2	Abgrenzungsmerkmale: Grundsätzliches	227
4.2.3.2.3.3	Abgrenzungsmerkmale: Katalog	230
4.2.3.2.4	Systemimmanenz: Begünstigungs- oder Selektivitätsprüfung?	231
4.2.4	„...bestimmter Unternehmen“: Selektivität im Steuerrecht...	232
4.2.4.1	Territoriale Selektivität	233
4.2.4.2	Materielle Selektivität	244
4.2.4.2.1	Begünstigung eines oder mehrerer Sektoren	244
4.2.4.2.2	Begünstigung aller Sektoren (horizontale Regelungen)	248
4.2.4.2.3	Indirekte Selektivität	253
4.2.4.3	Anwendungsermessen	254
4.2.4.4	Belastung von Konkurrenten: tax disincentives und Verschonungssubventionen	259

<b>5</b>	<b>Parafiskalische Beihilfen</b>	<b>267</b>
	In Kürze	267
5.1	Begriff der parafiskalischen Abgaben	271
5.1.1	Kein gemeinschaftsrechtlicher Begriff der parafiskalischen Abgaben	272
5.1.2	Parafiskalische Abgaben in einzelnen Mitgliedstaaten	275
5.1.2.1	Beiträge in Österreich	275
5.1.2.2	Abgaben an Nicht-Gebietskörperschaften in Italien	276
5.1.2.3	Taxes parafiscales in Frankreich	276
5.1.2.4	Sonderabgaben in Deutschland	277
5.1.3	Zusammenfassung: Für das Gemeinschaftsrecht tauglicher Begriff parafiskalischer Abgaben	281
5.2	Beihilfetatbestand bei parafiskalischen Abgaben	283
5.2.1	Regelfall: Parafiskalische Abgaben unterliegen dem Beihilfeverbot	284
5.2.2	Staatlichkeit parafiskalischer Abgabensysteme	289
5.2.2.1	Parafiskalisch eingehobene Abgaben als staatliche Mittel: Budgetwirksamkeit nach <i>Ladbroke</i> und <i>PreussenElektra</i>	290
5.2.2.1.1	Diskriminierungsgrundsatz für Ressourcen je nach Kontrolle	290
5.2.2.1.2	Gesetzliche Anordnung der Abgabenerhebung alleine reicht nicht	294
5.2.2.1.3	Zusammenfassung	305
5.2.2.2	Staatlichkeit der Entscheidungen der abgabenerhebenden Einrichtungen	305
5.2.2.2.1	Zurechnung des Handelns von Behörden, Fonds, Sonderverwaltungskörpern udgl: <i>Air France</i>	307
5.2.2.2.2	Zurechnung im Fall unabhängiger Verbände, öffentlicher oder privater Unternehmen udgl: <i>Stardust</i> und <i>Pearle</i>	310
5.2.2.3	Zusammenfassung des Staatlichkeitselements parafiskalischer Abgaben	316
5.2.2.4	Beispielfall <i>Österreichische Ökostromförderung</i>	319
5.3	Begünstigung durch parafiskalische Abgaben	323
5.3.1	Unzulässige Verwendung des Abgabenaufkommens: Ungleiche Verteilung	323
5.3.1.1	Direkte Begünstigung	323
5.3.1.1.1	'Schlichte' Nutznießer: Begünstigung ohne eigene Beitrags- oder Gegenleistung	323
5.3.1.1.2	Gegenleistungsproblematik: Begünstigung jener Einrichtung, die die zweckgemäße Leistung erbringt – <i>Altmark Trans</i> und <i>Enirisorse</i>	324
5.3.1.2	Indirekte Begünstigung	329

5.3.1.2.1	Gemeinschaftsrechtsprechung: <i>Freskot</i> und <i>GEMO</i>	329
5.3.1.2.2	Beispielfall AMA-Beiträge	336
5.3.1.2.3	Begünstigung durch Befreiung von parafiskalischen Abgaben	342
5.3.2	Zusammenhang von Abgabenverwendung und Abgabenerhebung	344
5.3.2.1	Grundsatz der einheitlichen Betrachtungsweise von Abgabenerhebung und Abgabenverwendung	345
5.3.2.2	Grundsatz der Trennbarkeit von Abgabenerhebung und Abgabenverwendung	349
5.3.2.3	Zusammenfassung zur Verknüpfung von Abgabenerhebung und Abgabenverwendung....	359
5.3.3	(Steuer-)Systemimmanenz parafiskalischer Systeme	362
5.4	Grundfreiheiten, Zölle und indirekte Steuern	365
5.4.1	Abgabenerhebung als Verstoß gegen Art 25 oder 90	366
5.4.1.1	Verdrängung der Grundfreiheiten durch Zoll- und Steuerbestimmungen und Beihilfeverbot	367
5.4.1.2	Verhältnis der Art 25 und 90 zu einander: Exklusivität	369
5.4.1.3	Per se-Verbot: Art 25	369
5.4.1.4	Diskriminierungsverbot: Art 90	370
5.4.1.5	Parafiskalische Abgaben als kostendeckendes Entgelt für eine Dienstleistung	372
5.4.1.6	Parallele Anwendbarkeit der Art 25 oder 90 und des Art 87	373
5.4.2	Verhältnis von Art 31 (Handelsmonopole) zu Art 87	376
5.4.3	Ungleiche Erhebung als Ausschluss einer Genehmigungsfähigkeit parafiskalischer Beihilfen	377
<b>6</b>	<b>Vereinbarkeit steuerlicher und parafiskalischer Beihilfen</b>	<b>381</b>
	In Kürze	381
6.1	Normative Grundlagen der Vereinbarkeitsprüfung	383
6.1.1	Legalausnahmen des Art 87 Abs 2	385
6.1.2	Ermessensausnahmen des Art 87 Abs 3	386
6.1.3	Rechtfertigungsgrund des Art 86 Abs 2	389
6.1.4	Ausnahmegenehmigung aufgrund Art 88 Abs 2 UA 3	393
6.1.5	GVO	394
6.1.5.1	Die drei GVO für KMU	395
6.1.5.1.1	Regelungshintergrund	395
6.1.5.1.2	Anwendungsbereiche und Ausnahmen	396
6.1.5.1.3	Freistellungsfähige Beihilfearten und -intensitäten	396
6.1.5.1.4	Kumulierungsverbot	398
6.1.5.1.5	Deklarationspflicht und gemeinschaftsweite Publizität	398

6.1.5.1.6	Übergangsbestimmungen: Rückwirkende Anwendbarkeit	399
6.1.5.2	Die beiden <i>De minimis</i> -GVO	400
6.1.5.2.1	Regelungshintergrund	400
6.1.5.2.2	Anwendungsbereiche und Ausnahmen	402
6.1.5.2.3	Die <i>De minimis</i> -Tatbestände	402
6.1.5.2.4	Kumulierung von Beihilfen, Deklarationspflicht und Überwachung	403
6.1.5.2.5	Übergangsbestimmungen: Rückwirkende Anwendbarkeit	404
6.1.5.2.6	Rechtswirkungen der <i>De minimis</i> -GVO	405
6.1.5.3	Die GVO für Ausbildungs- und für Beschäftigungsbeihilfen	406
6.1.5.3.1	Regelungshintergrund	406
6.1.5.3.2	Anwendungsbereiche und Ausnahmen	407
6.1.5.3.3	Freistellungsfähige Beihilfearten und -intensitäten	407
6.1.5.3.4	Kumulierung	408
6.1.5.3.5	Deklarationspflicht und Überwachung	409
6.1.5.4	Rechtsfolgen von GVO für die Gewährung von Beihilfen und den Rechtsschutz der Beteiligten	409
6.1.6	Wesentliche erklärende und auslegende Rechtsakte der Kommission	411
6.1.6.1	Arten erklärender Rechtsakte und deren Rechtswirkungen	411
6.1.6.2	UmstrukturierungsLL	412
6.1.6.2.1	Regelungshintergrund	412
6.1.6.2.2	Anwendungsbereich	413
6.1.6.2.3	Förderungsfähige Unternehmen und zulässige Beihilfeintensitäten	413
6.1.6.3	F&E-GR	416
6.1.6.3.1	Regelungshintergrund	416
6.1.6.3.2	Anwendungsbereich	417
6.1.6.3.3	Zulässige Beihilfearten und -intensitäten	418
6.1.6.4	Umwelt-GR	418
6.1.6.4.1	Regelungshintergrund	418
6.1.6.4.2	Anwendungsbereich	419
6.1.6.4.3	Zulässige Beihilfearten und -intensitäten	419
6.1.6.4.4	Kumulierungsverbot	420
6.1.6.4.5	Sonderfall Steuervergünstigungen bei Ökosteuern	420
6.1.6.5	RegionalbeihilfeLL	424
6.1.6.5.1	Regelungshintergrund	424
6.1.6.5.2	Anwendungsbereich	424
6.1.6.5.3	Zulässige Beihilfearten und -intensitäten	425
6.1.6.5.4	Kumulierungsverbot	426
6.1.6.5.5	Regionalbeihilfe-GR (Multisektoraler GR)	427

6.1.6.5.6	VO 1698/2005 über die Entwicklung des ländlichen Raums	428
6.1.6.6	Mitteilung Unternehmensbesteuerung	429
6.1.6.7	Agrar-GR	432
6.1.6.7.1	Regelungshintergrund	432
6.1.6.7.2	Anwendungsbereich	433
6.1.6.7.3	Zulässige Beihilfearten und -intensitäten	433
6.1.6.7.4	Sonderregelung TSE-GR	435
6.1.6.7.5	Sonderregelung AgrarwerbeLL	436
6.1.6.7.5.1	Regelungshintergrund	436
6.1.6.7.5.2	Anwendungsbereich	436
6.1.6.7.5.3	Zulässige Beihilfearten und -intensitäten	437
6.1.7	Grobschema der Beihilfeprüfung: Tatbestand und Vereinbarkeit	439
6.2	Vereinbarkeitspraxis für Steuervergünstigungen	441
6.2.1	Steuerliche Regionalbeihilfen	442
6.2.1.1	Fälle	442
6.2.1.2	Fazit	467
6.2.2	Steuerbeihilfen für Wirtschaftszweige	468
6.2.2.1	Fälle	468
6.2.2.2	Fazit	491
6.2.3	Steuerliche Umstrukturierungsbeihilfen	492
6.2.3.1	Fälle	492
6.2.3.2	Fazit	502
6.2.4	Steuerliche Umweltschutzbeihilfen	503
6.2.4.1	Fälle	503
6.2.4.2	Fazit	528
6.2.5	Steuerliche Forschungsbeihilfen	529
6.2.5.1	Fälle	529
6.2.5.2	Fazit	531
6.2.6	Steuerliche Katastrophenbeihilfen	531
6.2.6.1	Fälle	531
6.2.6.2	Fazit	536
6.2.7	Steuerliche Kulturbeihilfen	536
6.2.7.1	Fälle	536
6.2.7.2	Fazit	539
6.2.8	Steuererleichterungen für Daseinsvorsorgeerbringer	540
6.2.8.1	Fälle	540
6.2.8.2	Fazit	546
6.3	Vereinbarkeitspraxis für parafiskalische Beihilfen	547
6.3.1	Branchenabgaben ohne Werbezweck	548
6.3.1.1	Fälle	548
6.3.1.2	Fazit	552
6.3.2	Produktabgaben für Werbung und Agrarmarketingbeiträge....	552
6.3.2.1	Fälle	552
6.3.2.2	Fazit	558
6.3.3	Produktabgaben mit Zweckwidmung	559
6.3.3.1	Fälle	559
6.3.3.2	Fazit	563

6.3.4	Rundfunkgebühren	564
6.3.4.1	Fälle	564
6.3.4.2	Fazit	567
6.3.5	Stromtarifzuschläge	568
6.3.5.1	Fälle	568
6.3.5.2	Fazit	572
Literaturverzeichnis		575
Kurzbezeichnungen wesentlicher Rechtsakte		585
Sachregister		587