

## V

(Vélemények)

## A VERSENYPOLITIKA VÉGREHAJTÁSÁRA VONATKOZÓ ELJÁRÁSOK

## EURÓPAI BIZOTTSÁG

## ÁLLAMI TÁMOGATÁS – NÉMETORSZÁG

C 7/10 (korábbi NN 5/10) állami támogatás – Adózási szempontú veszteség-továbbviteli program  
(szanálási rendelkezés)

Felhívás észrevételek benyújtására az EUMSz. 108. cikkének (2) bekezdése értelmében

(EGT-vonatkozású szöveg)

(2010/C 90/08)

2010. február 24-én kelt levelével, amelynek hiteles nyelvű másolata megtalálható ezen összefoglalót követően, a Bizottság értesítette Németországot arról, hogy a fent említett intézkedésekkel kapcsolatosan az EUMSz. 108. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárás megindításáról határozott.

Az érdekeltek a bizottsági eljárás tárgyát képező támogatásra vonatkozó észrevételeiket az alábbi összefoglaló és az annak végén található levél közzétételét követően egy hónapon belül tehetik meg az alábbi címen:

European Commission  
Directorate-General for Competition  
State aid Greffe  
Office: J-70, 3/225  
1049 Bruxelles/Brussel  
BELGIQUE/BELGIË  
Fax +32 22961242

Az észrevételeket a Bizottság továbbítja Németországnak. Az észrevételek benyújtói kérésüket megindokolva, írásban kérhetik adataik bizalmas kezelését.

## AZ ÖSSZEFOGLALÓ SZÖVEGE

## II. LEÍRÁS

## I. ELJÁRÁS

A Bizottság 2009 júliusában, amikor a sajtóban megjelent cikkek révén tudomást szerzett a szóban forgó intézkedésről, hivatalból eljárást indított az intézkedés ügyében. Ezt követően 2009. augusztus 5-én a Bizottság információkat kért a német hatóságoktól, a választ 2009. augusztus 20-án kapta meg. 2009. szeptember 30-án újabb kérdéseket tett fel a német hatóságoknak, amelyekre vonatkozóan 2009. november 5-én kapott kiegészítő információkat.

A szóban forgó intézkedés (szanálási rendelkezés, *Sanierungs Klausel*) azon vállalkozások társasági adózásához kapcsolódik, amelyek esetében jelentős részesedésszerzésre kerül sor. Csak a nehéz helyzetben lévő, szanálható vállalkozásokra alkalmazható. Az intézkedés lehetővé teszi számukra a veszteségek adózási szempontú továbbvitelét, azaz az elkövetkező években az adóköteles jövedelem a korábban felmerült veszteségekkel csökkenthető. Általános szabályként ezek a veszteségek a tulajdonosi részesedés jelentős változása esetén nem lennének továbbvitelők.

A szanálási rendelkezést 2009 júliusában fogadták el, és visszamenőleges hatállyal 2008. január 1-jétől alkalmazandó. A rendelkezés eredetileg 2009. december 31-én hatályát veszítette volna. 2009 végén azonban a német kormány az intézkedést állandóvá tévő jogszabályt fogadott el.

### III. ÉRTÉKELÉS

A fentiekben leírt intézkedés vonatkozásában a Bizottság ebben a szakaszban úgy ítéli meg, hogy az az EUMSZ. 107. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősülhet. Az intézkedés különösen szelektívnek tűnik, mivel különbséget tesz a nehéz helyzetben lévő és az egészséges vállalkozások között. Valójában előfordulhat, hogy mindkét vállalkozás veszteséget termel, de a szanálási rendelkezés értelmében csak az előbbi jogosult a veszteségek továbbvitelére. A német hatóságok mindaddig nem szolgáltatottak elegendő érvelést, amely arra engedne következtetni, hogy a szanálási rendelkezést a német adórendszert jellege és belső szerkezete indokolja.

Amennyiben a szóban forgó intézkedés állami támogatásnak tekintendő, a Bizottságnak ellenőriznie kell, hogy e támogatás az EUMSZ. 107. cikkének (2), illetve (3) bekezdése alapján összeegyeztethető-e a belső piaccal. A jelenlegi szakaszban a Bizottságnak kétségei vannak a szanálási rendelkezés összeegyeztethetőségét illetően.

### IV. KÖVETKEZTETÉS

A fenti megfontolások alapján a Bizottságnak meg kell indítania a fent bemutatott intézkedéssel kapcsolatban az EUMSZ. 108. cikkének (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást.

#### A LEVÉL SZÖVEGE

„Die Kommission teilt Deutschland mit, dass sie nach Prüfung der Angaben Deutschlands zu der genannte Maßnahme beschlossen hat, das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV<sup>(1)</sup> einzuleiten.

#### 1. VERFAHREN

- (1) Die Kommission leitete im Juli 2009 von Amts wegen eine Untersuchung wegen der in Rede stehenden steuerlichen Maßnahme ein, nachdem sie aus Presseartikeln von ihr Kenntnis erhalten hatte. Anschließend übermittelte sie Deutschland am 5. August 2009 ein Informationssuchen, auf das Deutschland am 20. August 2009 antwortete. Am 30. September 2009 ersuchte sie Deutschland um weitere Auskünfte, die Deutschland am 5. November 2009 erteilte.

#### 2. BESCHREIBUNG DER MASSNAHME

- (2) Bei der in Rede stehenden steuerlichen Maßnahme handelt es sich um die sogenannte Sanierungsklausel, die für Körperschaften gilt, bei denen es zu einem Beteiligungserwerb gekommen ist. Die Sanierungsklausel gibt angeschlagenen Unternehmen die Möglichkeit, Steuerverluste vorzutragen, die ansonsten nicht genutzt werden könnten.

<sup>(1)</sup> Mit Wirkung vom 1. Dezember 2009 sind an die Stelle der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag die Artikel 107 und 108 AEUV getreten. Die Artikel 87 und 88 EG-Vertrag und die Artikel 107 und 108 AEUV sind im Wesentlichen identisch. Im Rahmen dieses Beschlusses sind Bezugnahmen auf die Artikel 107 und 108 AEUV als Bezugnahmen auf die Artikel 87 und 88 EG-Vertrag zu verstehen, wo dies angebracht ist.

#### 2.1 Einführung

- (3) Das deutsche Körperschaftsteuergesetz sieht grundsätzlich die Möglichkeit vor, in einem Steuerjahr verzeichnete Verluste auf Ebene einer Körperschaft vorzutragen, d. h. nach dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip das steuerpflichtige Einkommen in künftigen Steuerjahren durch die Verrechnung der Verluste zu senken. Dies führt zu einer Verringerung der künftigen Steuerlast der betreffenden Körperschaft.

#### 2.2 Verlustvortrag bei Unternehmen im Falle eines Beteiligungserwerbs

- (4) Die Möglichkeiten des Verlustvortrags wurden bereits 1997 eingeschränkt, um dem Missbrauch von Verlustvorträgen im Zusammenhang mit Mantelgesellschaften entgegenzuwirken. Mantelgesellschaften haben ihren Geschäftsbetrieb zwar eingestellt, werden jedoch veräußert, weil ihre Verlustvorträge einen realen Wert darstellen: Der Erwerber einer Mantelgesellschaft mit Verlustvorträgen profitiert davon, dass er seine künftigen steuerbaren Gewinne mit den Verlusten verrechnen und somit Steuern sparen kann.
- (5) Da diese Einschränkungen nicht als ausreichend angesehen wurden und außerdem andere Steuersenkungen gegenfinanziert werden sollten, wurde im Unternehmensteuerreformgesetz 2008 festgelegt, dass ein Verlustvortrag bei einer Änderung des mittelbaren oder unmittelbaren Anteilseigentums nur begrenzt möglich ist. Gemäß § 8c Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz können Verluste einer Körperschaft somit im Falle eines Beteiligungserwerbs nur in begrenztem Maße vorgetragen werden.

— Ungenutzte Verluste sind vollständig nicht mehr abziehbar, wenn mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen werden.

— Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 %, höchstens aber 50 % (u. a.) des gezeichneten Kapitals übertragen, so sind ungenutzte Verluste nur anteilig abziehbar.

- (6) Damals wurden noch keine besonderen Bestimmungen für angeschlagene Unternehmen festgelegt, doch der Gesetzgeber äußerte bereits seine Absicht, dies zu tun.<sup>(2)</sup>

#### 2.3 Einführung der Sanierungsklausel

- (7) Die Sanierungsklausel für angeschlagene Unternehmen wurde im Juli 2009 mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung<sup>(3)</sup> eingeführt. Mit der Sanierungsklausel wird die genannte Verlustabzugsbeschränkung im Falle eines Beteiligungserwerbs an einem angeschlagenen, gegebenenfalls zu sanierenden Unternehmen gelockert.

<sup>(2)</sup> Gemäß der Gesetzesbegründung sollte die Sanierung angeschlagener Betriebe nicht unter die Beschränkung fallen, sondern im Verwaltungsweg geregelt werden (siehe BT-Drs. 16/4841, S. 35).

<sup>(3)</sup> Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16. Juli 2009, BGBl. I Nr. 43 S. 1959.

### 2.3.1 Ziel der Maßnahme

- (8) Gemäß der Gesetzesbegründung wurde die Sanierungsklausel zur Bewältigung der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise eingeführt. <sup>(1)</sup> Deutschland macht geltend, ein weiteres Ziel der Sanierungsklausel bestehe darin, einen Missbrauch des Steuersystems zu verhindern. Ohne eine solche Bestimmung könnten die Verluste im Rahmen von Mantelkäufen missbräuchlich verwendet werden.

### 2.3.2 Geltungsbereich der Sanierungsklausel

- (9) Nach der Sanierungsklausel ist eine Körperschaft trotz Beteiligungserwerb zu einem Verlustvortrag berechtigt, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
- Der Beteiligungserwerb erfolgt zum Zweck der Sanierung der Körperschaft;
  - zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs liegt drohende oder eingetretene Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung vor;
  - die wesentlichen Betriebsstrukturen werden erhalten durch
    - eine Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung oder
    - den Erhalt von 80 % der Arbeitsplätze in den ersten fünf Jahren nach Beteiligungserwerb oder
    - die Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens innerhalb von zwölf Monaten, wobei Betriebsvermögen wesentlich ist, wenn es mindestens 25 % des zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs vorhandenen Aktivvermögens entspricht;
  - innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb erfolgt kein Branchenwechsel;
  - die Sanierungsklausel gilt nicht für Körperschaften, die zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs ihren Geschäftsbetrieb eingestellt haben.

- (10) Die Sanierungsklausel wurde im Juli 2009 angenommen und wird rückwirkend seit dem 1. Januar 2008 angewandt. Ursprünglich sollte die Bestimmung am 31. Dezember 2009 auslaufen. Ende 2009 erließ die Bundesregierung jedoch ein Gesetz, nach dem die Sanierungsklausel nunmehr zeitlich unbeschränkt gilt (Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009 <sup>(2)</sup>).

### 2.4 Begünstigter der Maßnahme

- (11) Der Begünstigte der Sanierungsklausel ist die Körperschaft, bei der ein Beteiligungserwerb erfolgen soll (Zielunternehmen) und die die Möglichkeit hat, in vorangegangenen Steuerjahren verzeichnete Verluste mit in künftigen Steuerjahren erzielten Gewinnen zu verrechnen. In den

betreffenden Steuerjahren trägt die Körperschaft somit eine niedrigere Steuerlast. Die Klausel könnte jedoch auch dem Erwerber zugute kommen, sofern nach dem Steuerrecht eine steuerliche Konsolidierung auf Konzernebene möglich ist.

### 2.5 Mittelausstattung

- (12) Nach Schätzungen Deutschlands könnten sich die jährlichen Steuermindereinnahmen infolge der Anwendung der Sanierungsklausel auf 900 Mio. EUR belaufen.

## 3. BEIHILFERECHTLICHE WÜRDIGUNG

### 3.1 Vorliegen einer staatlichen Beihilfe

- (13) Gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

#### 3.1.1 Staatliche Mittel

- (14) Die Maßnahme muss aus staatlichen Mitteln finanziert werden. Ein Steuereinnahmeverlust steht der Verwendung staatlicher Mittel in Form von Steuerausgaben gleich. Indem die Bundesregierung Körperschaften gestattet, ihre Körperschaftsteuerlast durch den Verlustvortrag zu verringern, entgehen Deutschland Einnahmen, die staatliche Mittel darstellen. Deutschland hat die Kommission davon in Kenntnis gesetzt, dass die Umsetzung der Maßnahme zu Steuermindereinnahmen von jährlich 900 Mio. EUR führen könnte. Die Maßnahme ist somit mit einem Verlust an staatlichen Mitteln verbunden und wird folglich zulasten staatlicher Mittel gewährt.

#### 3.1.2 Vorteil

- (15) Die Maßnahme muss einen Vorteil verschaffen. Nach ständiger Rechtsprechung umfasst der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat. <sup>(3)</sup>
- (16) Gemäß der allgemeinen Regel für Körperschaften, bei denen es zu einem Beteiligungserwerb kommt, ist der Verlustvortrag nur begrenzt möglich, d. h., die Verluste gehen ganz oder teilweise verloren. Kommt es bei einer überschuldeten oder zahlungsunfähigen Körperschaft zu einem Beteiligungserwerb, so erwächst der Körperschaft aus der Sanierungsklausel ein Vorteil, da sie Verluste verrechnen kann und somit weniger Steuern zahlt als andere Körperschaften, bei denen es zu einem Beteiligungserwerb kommt. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass die Steuerersparnis im Wesentlichen nur möglich ist, wenn ein Erwerber in ein Zielunternehmen investiert, das die Voraussetzungen der Sanierungsklausel erfüllt; damit schafft die Sanierungsklausel einen Anreiz für Investoren, in angeschlagene, für die Anwendung der Sanierungsklausel in Betracht kommende Körperschaften zu investieren, nicht aber in andere Unternehmen.

<sup>(1)</sup> Siehe BT-Drs. 16/13429, S. 50, und BT-Drs. 16/12674, S. 10.

<sup>(2)</sup> Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I Nr. 81 S. 3950), Artikel 2 Absatz 3 Buchstabe b.

<sup>(3)</sup> Rechtssache C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 38.

(17) Erfolgt eine steuerliche Konsolidierung auf Ebene des Konzerns, zu dem die erworbene Körperschaft gehört, verschafft die Maßnahme möglicherweise auch anderen Konzernunternehmen einen Vorteil. Dies bedeutet, dass sich — je nach dem Umfang des Beteiligungserwerbs — auch für das erwerbende Unternehmen ein Nutzen ergeben kann.

### 3.1.3 Selektivität

(18) Gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Selektivität einer steuerlichen Maßnahme muss gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV geprüft werden, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, ‚bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige‘ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen. <sup>(1)</sup> Somit muss die Kommission in drei Stufen prüfen, ob eine steuerliche Maßnahme in materieller Hinsicht selektiv ist. <sup>(2)</sup>

(19) Somit ist in einem ersten Schritt zu bestimmen, wie das geltende Steuersystem den betreffenden steuerlichen Bereich im Allgemeinen bzw. im ‚Normalfall‘ regelt (Referenzsystem). In einem zweiten Schritt ist zu prüfen und festzustellen, ob ein etwaiger Vorteil, der durch die in Rede stehende Maßnahme gewährt wird, selektiven Charakter hat, wobei gegebenenfalls nachzuweisen ist, dass die Maßnahme insofern eine Ausnahme vom Referenzsystem darstellt, als sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

(20) Liegt eine solche Ausnahme vor — was bedeutet, dass die Maßnahme prima facie selektiven Charakter zu haben scheint —, so ist in einem dritten Schritt zu prüfen, ob die Differenzierung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems, in dessen Rahmen sie erfolgt, bedingt ist und daher gerechtfertigt sein könnte. Gemäß der Rechtsprechung sowie Randnummer 23 der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung <sup>(3)</sup> (nachstehend ‚Mitteilung über direkte Unternehmensbesteuerung‘ genannt), muss der Mitgliedstaat nachweisen, dass sich die Differenzierungen aus den Grund- oder Leitprinzipien dieses Systems ergeben.

#### a) Referenzsystem

(21) Das Referenzsystem bildet das deutsche Körperschaftsteuersystem in der derzeitigen Fassung, insbesondere die Vorschriften über den Verlustabzug bei Körperschaften, bei

denen es zu einem Beteiligungserwerb kommt. Wie unter Abschnitt 2.2 dieses Beschlusses dargelegt, gehen seit der Einführung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ungenutzte Verluste in vollem Umfang verloren, wenn mehr als 50 % (u. a.) des gezeichneten Kapitals an einen Erwerber übertragen werden; sie gehen anteilig verloren, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 %, höchstens aber 50 % (u. a.) des gezeichneten Kapitals übertragen werden.

(22) Die im deutschen Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vorgesehenen Vorschriften über den Verlustabzug bei Körperschaften, bei denen es zu einem Beteiligungserwerb kommt, wurden bereits in einer anderen Beihilfesache, bei der der selektive Charakter der steuerlichen Maßnahme unstrittig war, als Referenzsystem herangezogen. In der betreffenden Beihilfesache <sup>(4)</sup> wurden die beschriebenen Regeln für den Verlustvortrag im Falle von Körperschaften gelockert, die von Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften erworben werden, was bedeutet, dass sowohl die Körperschaft selbst als auch die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft Verluste vortragen können, die nach der Grundregel verfallen würden.

(23) Die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführten Vorschriften sind nicht sektorspezifisch, und alle Körperschaften, bei denen es zu einem Beteiligungserwerb kommt, unterliegen einer Verlustabzugsbeschränkung.

(24) Die Kommission betrachtet somit die Körperschaftsteuervorschriften über den Verlustabzug bei Körperschaften, bei denen es zu einem Beteiligungserwerb kommt, als Referenzsystem.

#### b) Ausnahme vom Referenzsystem

(25) Bei der in Rede stehenden steuerlichen Maßnahme handelt es sich um die Sanierungsklausel, der zufolge Körperschaften, bei denen zum Zeitpunkt ihres Erwerbs Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung eingetreten ist oder droht und die saniert werden müssen, ihre Verluste vortragen können. Nun können aber auch Körperschaften, bei denen zum Zeitpunkt ihres Erwerbs keine Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung eingetreten ist (bzw. droht), Schulden verzeichnen. Diese Unternehmen scheinen somit in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation zu sein. Solche ‚gesunden‘ Körperschaften kommen jedoch nicht für einen Verlustvortrag in Betracht. Es hat somit den Anschein, dass die Sanierungsklausel insofern zwischen gesunden, Verluste verzeichnenden Körperschaften und (möglicherweise) zahlungsunfähigen oder überschuldeten Körperschaften differenziert, als sie nur Letzteren zugute kommt. Die Sanierungsklausel scheint somit eine Ausnahme vom dem Referenzsystem darzustellen, dem zufolge beide Gruppen von Unternehmen nicht für einen Verlustvortrag in Frage kämen. Somit dürfte sie prima facie selektiv sein.

(26) Deutschland macht geltend, dass manche Modalitäten gemäß der Mitteilung der Kommission über direkte Unternehmensbesteuerung durch objektive Unterschiede zwischen den Steuerpflichtigen gerechtfertigt sein können.

<sup>(1)</sup> Rechtssache C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 41; Rechtssache C-308/01, *GIL Insurance* und andere, Slg. 2004, I-4777, Randnr. 68; Rechtssache C-172/03, *Heiser*, Slg. 2005, I-1627, Randnr. 40.

<sup>(2)</sup> Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3).

<sup>(3)</sup> Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3).

<sup>(4)</sup> Sache C 2/2009, *MoRaKG*, Bedingungen für Kapitalgesellschaften (ABl. L 6 vom 9.1.2010, S. 32).

Ein Unternehmen müsse im Sinne der Sanierungsklausel sanierungsbedürftig sein. Es befinde sich damit in einer besonderen Situation, weil es kein Kapital am Markt aufnehmen könne. Der Fortbestand des Unternehmens hänge daher davon ab, dass ein erwerbendes Unternehmen investiere.

- (27) Zum jetzigen Zeitpunkt hat die Kommission Zweifel, ob eine solche Unterscheidung getroffen werden kann. Wie oben dargelegt, können auch von einem Beteiligungserwerb betroffene Körperschaften, die nicht sanierungsbedürftig sind, Verluste verzeichnen. Die Kommission sieht darin keinen objektiven Unterschied zwischen diesen potenziellen Steuerpflichtigen.
- (28) Ferner weist Deutschland selbst darauf hin, dass die Maßnahme nicht allgemeiner Natur sei, da sie nur für Unternehmen gelte, die sich in einer besonderen Situation befänden, nämlich nur für angeschlagene Unternehmen. Wie bereits dargelegt, war es in einer vergleichbaren Beihilfesache, die die Lockerung der Verlustabzugsbeschränkung bei von Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften erworbenen Körperschaften betraf, unstrittig, dass die Maßnahme als selektiv anzusehen war. <sup>(1)</sup>
- (29) Zum jetzigen Zeitpunkt hält die Kommission daher die Sanierungsklausel prima facie für selektiv.

#### c) Rechtfertigung

- (30) Eine Maßnahme kann aufgrund der Art und des inneren Aufbaus des Steuersystems gerechtfertigt sein, sofern sie sich unmittelbar aus den Grundprinzipien des Steuersystems ergibt. Wie in Erwägungsgrund 22 dargelegt, muss der betreffende Mitgliedstaat, in diesem Fall also Deutschland, den entsprechenden Nachweis erbringen.
- (31) Deutschland macht geltend, die Sanierungsklausel sei gerechtfertigt, weil sie unter anderem darauf abziele, die ungerechtfertigte Nutzung von Verlustvorträgen im Rahmen von Mantelkäufen und damit einen Missbrauch des Steuersystems zu verhindern. Dabei handele es sich um eine dem Steuersystem immanente Zielsetzung. Die Sanierungsklausel stelle eine systemkohärente Differenzierung dar und lasse keine Mantelkäufe im Sinne rein steuerlich motivierter Gestaltungen zu.
- (32) Zum jetzigen Zeitpunkt hat die Kommission Zweifel daran, dass die Maßnahme mit Hilfe dieser Argumentation gerechtfertigt werden kann. Gemäß der Gesetzesbegründung wurde die Sanierungsklausel zur Bewältigung der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise eingeführt. Deutschland räumt selbst ein, dass die Verlustabzugsbeschränkung in der Finanzkrise als spezielles Restrukturierungshindernis wirken würde. In der Tat ist zu berücksichtigen, dass mit der 2008 eingeführten Verlustabzugsbeschränkung (allerdings in Verbindung mit einer Sanierungsklausel) ausdrücklich das Ziel verfolgt wurde, die Verringerung des

Körperschaftsteuersatzes von 25 auf 15 % zu finanzieren. <sup>(2)</sup> Somit scheint die Sanierungsklausel nicht nur darauf abzuzielen, einen Missbrauch des Steuersystems zu verhindern.

- (33) Ergänzend weist Deutschland darauf hin, dass auch andere Mitgliedstaaten eine steuerliche Entlastung bei Sanierungen vorsähen, und verweist in diesem Zusammenhang beispielsweise auf die französische Regelung für die Übernahme von Unternehmen in Schwierigkeiten.
- (34) Im jetzigen Stadium kann die Kommission diesem Argument nicht folgen. Erstens können sich die Mitgliedstaaten zur Rechtfertigung einer Maßnahme nur auf die ihrem Steuersystem inhärenten Prinzipien beziehen, weil das Referenzsystem, anhand dessen geprüft wird, ob einem Unternehmen ein Vorteil im beihilferechtlichen Sinne verschafft wird, das in dem betreffenden Mitgliedstaat allgemein geltende System ist; die Frage, welche Vorschriften in anderen Mitgliedstaaten anzuwenden sind, ist grundsätzlich irrelevant. <sup>(3)</sup> Zweitens scheinen die Maßnahmen in den anderen Mitgliedstaaten an andere Voraussetzungen geknüpft zu sein als die Sanierungsklausel. Die französische Regelung sieht beispielsweise eine Steuerbefreiung für neu gegründete Unternehmen vor, die ein Unternehmen in Schwierigkeiten übernehmen. Die Kommission erklärte diese Regelung 2003 für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar <sup>(4)</sup>, woraufhin Frankreich die Regelung änderte, um sie mit dem Beihilferecht in Einklang zu bringen. Einige der erwachsenden Vorteile sind nunmehr geringfügig. Die übrigen Vorteile sind als regionale Beihilfen bzw. KMU-Beihilfen beihilferechtskonform. <sup>(5)</sup>
- (35) Die Kommission hat somit Zweifel daran, dass sich die in Rede stehende Maßnahme unmittelbar aus den Grundprinzipien des Steuersystems ergibt und aufgrund der Art und des inneren Aufbaus des Steuersystems gerechtfertigt ist.

#### 3.1.4 Auswirkungen auf den innergemeinschaftlichen Handel

- (36) Gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV muss die Maßnahme den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen und den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Die Sanierungsklausel ist nicht sektorspezifisch, d. h., sie kann allen Wirtschaftszweigen zugute kommen. Zumindest bei einigen für die Klausel in Frage kommenden Wirtschaftszweigen wie der Automobilindustrie steht fest, dass sie starkem Wettbewerb ausgesetzt sind und innergemeinschaftlichen Handel betreiben. Die Maßnahme beeinträchtigt somit den innergemeinschaftlichen Handel und verfälscht den Wettbewerb bzw. droht, ihn zu verfälschen.

<sup>(2)</sup> Siehe BT-Drs. 16/4841.

<sup>(3)</sup> Siehe Sache C 2/2009, MoRaKG, Bedingungen für Kapitalgesellschaften (ABl. C 60 vom 14.3.2009, S. 9), Erwägungsgrund 25; Sache C 2/2009, MoRaKG, Bedingungen für Kapitalgesellschaften (ABl. L 6 vom 9.1.2010, S. 32), Erwägungsgrund 32.

<sup>(4)</sup> Sache C 57/2002, Steuerbefreiung für die Übernahme von Unternehmen in Schwierigkeiten (ABl. L 108 vom 16.4.2004, S. 38).

<sup>(5)</sup> Sache N 553/2004, Steuerbefreiung für die Übernahme von Unternehmen in Schwierigkeiten (ABl. C 242 vom 1.10.2005, S. 5).

<sup>(1)</sup> Sache C 2/2009, MoRaKG, Bedingungen für Kapitalgesellschaften (ABl. L 6 vom 9.1.2010, S. 32).

### 3.1.5 Schlussfolgerung

- (37) Da es den Anschein hat, dass alle Voraussetzungen von Artikel 107 Absatz 1 AEUV erfüllt sind, vertritt die Kommission zum jetzigen Zeitpunkt die Auffassung, dass die Sanierungsklausel eine staatliche Beihilfe beinhaltet.

### 3.2 Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt

- (38) Staatliche Beihilfemaßnahmen können auf der Grundlage der Ausnahmeregelungen von Artikel 107 Absätze 2 und 3 AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden.
- (39) Bislang bewertete die Kommission die Vereinbarkeit der Maßnahme vorläufig anhand von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV und auf die Mitteilung über staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten<sup>(1)</sup> (nachstehend ‚Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien‘ genannt). Ferner prüfte sie, ob die Maßnahme als Regionalbeihilfe als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden könnte. Der Kommission lagen keine Angaben vor, die sie veranlasst hätten, die Vereinbarkeitsprüfung noch auf einer weiteren Grundlage durchzuführen.

#### 3.2.1 Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV

- (40) Da die Sanierungsklausel eingeführt wurde, um die Probleme infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise zu bewältigen, prüfte die Kommission im Rahmen ihrer vorläufigen Würdigung, ob sie auf der Grundlage von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könnte. Danach kann die Kommission Beihilfen ‚zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats‘ für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklären.
- (41) Aufgrund der derzeitigen Finanz- und Wirtschaftskrise sowie ihrer gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen in den Mitgliedstaaten ist die Kommission der Auffassung, dass bestimmte Arten von staatlichen Beihilfen zur Überwindung der Krise für einen bestimmten Zeitraum gerechtfertigt sind und nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden können. Die Maßnahmen, die in dieser Hinsicht am meisten geeignet sind, sind im Vorübergehenden Rahmen für staatliche Beihilfen während der gegenwärtigen Finanzkrise<sup>(2)</sup> (nachstehend ‚Vorübergehender Beihilferahmen‘ genannt) aufgeführt.
- (42) Die Sanierungsklausel kann jedoch anscheinend keiner der im Vorübergehenden Beihilferahmen genannten Maßnahmen zugerechnet werden, da sie Steuervorteile für Unternehmen in Schwierigkeiten beinhaltet. Bislang hat es daher den Anschein, dass die Steuervergünstigung in Form der Sanierungsklausel nicht unter den Vorübergehenden Beihilferahmen fällt.

<sup>(1)</sup> Mitteilung der Kommission — Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten (ABl. C 244 vom 1.10.2004, S. 2).

<sup>(2)</sup> Mitteilung der Kommission — Vorübergehender Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen zur Erleichterung des Zugangs zu Finanzierungsmitteln in der gegenwärtigen Finanz- und Wirtschaftskrise (ABl. C 83 vom 7.4.2009, S. 1).

- (43) Daher hat die Kommission Zweifel daran, dass die Sanierungsklausel die Voraussetzungen erfüllt, um auf der Grundlage von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden zu können.

#### 3.2.2 Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfe

- (44) Da die Sanierungsklausel Steuervorteile für angeschlagene Unternehmen vorsieht, zog die Kommission für ihre vorläufige Vereinbarkeitsprüfung auch die Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien heran. Diese Leitlinien gelten nur für Unternehmen in Schwierigkeiten. Zwar könnte eine zahlungsunfähige bzw. überschuldete Körperschaft als Unternehmen in Schwierigkeiten im Sinne der Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen angesehen werden, doch kommen Unternehmen, die einer größeren Unternehmensgruppe angehören oder im Begriff sind, von einer Unternehmensgruppe übernommen zu werden, in der Regel nicht für Rettungs- oder Umstrukturierungsbeihilfen in Betracht (Randnummer 13 der Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien). Zu den Voraussetzungen für die Anwendung der Sanierungsklausel gehört ein Beteiligungserwerb. Nach einem solchen Beteiligungserwerb gehört das Zielunternehmen möglicherweise zu einer Gruppe. In diesem Fall müsste sich normalerweise die Gruppe um das Unternehmen in Schwierigkeiten kümmern, das dann nicht unter die Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien fallen würde.
- (45) Selbst im Falle von Begünstigten, die nach den Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien grundsätzlich für eine Beihilfe in Betracht kämen, wären möglicherweise die anderen Voraussetzungen dieser Leitlinien nicht erfüllt:
- (46) Gemäß Randnummer 25 Buchstabe a der Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien können Rettungsbeihilfen nur in Form von Darlehen oder Darlehensbürgschaften gewährt werden. Der in Rede stehende Steuervorteil kann daher nicht als Rettungsbeihilfe betrachtet werden.
- (47) Im Falle von Umstrukturierungsbeihilfen muss gemäß den Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien (Randnummer 31 ff) ein tragfähiger Umstrukturierungsplan vorgelegt werden, der die Wiederherstellung der Rentabilität des Unternehmens ermöglicht. Die Beihilfe muss auf das erforderliche Minimum beschränkt sein. In diesem Rahmen muss der Begünstigte einen Eigenbeitrag zu den Umstrukturierungskosten leisten. Ferner sind gemäß den Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien Ausgleichsmaßnahmen zur Verhinderung ungebührlicher Wettbewerbsverzerrungen zu ergreifen.
- (48) Zum jetzigen Zeitpunkt hat es den Anschein, dass diese Voraussetzungen bei der Sanierungsklausel nicht erfüllt sind. Zwar ist in der Gesetzesbegründung angegeben, dass das Zielunternehmen einen Sanierungsplan mit positiver Geschäftsprognose vorlegen muss, doch ist nicht zu erkennen, dass ein solcher Plan die Voraussetzungen der Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien erfüllen würde. Es deutet nichts darauf hin, dass die Hilfe auf das erforderliche Minimum beschränkt ist. Denn die Höhe der Hilfe richtet sich nach den Verlusten, die eine Körperschaft in der Vergangenheit verzeichnet hat. Außerdem sieht die Sanierungsklausel offensichtlich keinen Eigenbeitrag und keine Ausgleichsmaßnahmen vor.

- (49) Schließlich müssen Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen für große Unternehmen einzeln angemeldet werden. Sie können nicht auf der Grundlage einer Beihilferegelung gewährt werden. In der Sanierungsklausel wird jedoch nicht zwischen großen Unternehmen und KMU unterschieden.
- (50) Insgesamt hat die Kommission Zweifel daran, dass die Maßnahme als Umstrukturierungsbeihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar sein könnte.

### 3.2.3 Regionalbeihilfen

- (51) Zum jetzigen Zeitpunkt ist die Kommission der Auffassung, dass einige Begünstigte als gesunde Unternehmen eingestuft werden können, weil in dem Fall, in dem es innerhalb der Gruppe, zu der das Zielunternehmen gehört, zu einer steuerlichen Konsolidierung kommt, die Muttergesellschaft bzw. das erwerbende Unternehmen von der Sanierungsklausel profitieren könnte. Ein solches Unternehmen befindet sich nicht zwangsläufig in Schwierigkeiten und könnte somit für Regionalbeihilfen in Betracht kommen. Da jedoch die Übernahme der Anteile der Rechtspersönlichkeit eines Unternehmens alleine im Rahmen der Regionalbeihilfeleitlinien<sup>(1)</sup> nicht als Erstinvestition gilt, fallen die Steuervorteile, die für die Investition des erwerbenden Unternehmens gewährt werden, anscheinend nicht unter die Regionalbeihilfeleitlinien. Außerdem müssen potenzielle Begünstigte von Regionalbeihilfen in Deutschland in einem für Regionalbeihilfen in Betracht kommenden Gebiet angesiedelt sein. Bei der Anwendung der Sanierungsklausel ist dies nicht zwangsläufig der Fall, da die Klausel für Unternehmen in allen Gebieten Deutschlands gilt. Es erscheint auch fraglich, ob die anderen Voraussetzungen der Regionalbeihilfeleitlinien erfüllt wären.
- (52) Somit hat die Kommission prima facie Zweifel daran, dass die Maßnahme als Regionalbeihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar sein könnte.

## 4. SCHLUSSFOLGERUNG

- (53) Aufgrund der vorstehenden Erwägungen hat die Kommission beschlossen, wegen der in Rede stehenden Maßnahme das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV einzuleiten.

### Beschluss

Aus diesen Gründen fordert die Kommission Deutschland im Rahmen des Verfahrens nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV auf, innerhalb eines Monats nach Eingang dieses Schreibens Stellung zu nehmen und alle für die Würdigung der Maßnahme sachdienlichen Informationen zu übermitteln.

Deutschland wird aufgefordert, unverzüglich eine Kopie dieses Schreibens an die potenziellen Beihilfeempfänger weiterzuleiten.

Die Kommission erinnert Deutschland an die aufschiebende Wirkung des Artikels 108 Absatz 3 AEUV und verweist auf Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates, dem zufolge alle rechtswidrigen Beihilfen von den Empfängern zurückgefordert werden können.

Die Kommission teilt Deutschland mit, dass sie die Beteiligten durch die Veröffentlichung des vorliegenden Schreibens und einer aussagekräftigen Zusammenfassung dieses Schreibens im *Amtsblatt der Europäischen Union* von der Beihilfesache in Kenntnis setzen wird. Außerdem wird sie Beteiligte in den EFTA-Staaten, die das EWR-Abkommen unterzeichnet haben, durch die Veröffentlichung einer Bekanntmachung in der EWR-Beilage zum *Amtsblatt der Europäischen Union* und die EFTA-Überwachungsbehörde durch die Übermittlung einer Kopie dieses Schreibens von dem Vorgang in Kenntnis setzen. Alle Beteiligten werden aufgefordert, innerhalb eines Monats ab dem Datum dieser Veröffentlichung Stellung zu nehmen."

<sup>(1)</sup> Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007—2013 (ABl. C 54 vom 4.3.2006, S. 13).