



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Der österreichische Verlustrücktrag und das
unionsrechtliche Beihilfeverbot“

verfasst von / submitted by

Christoph Tarita BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2022 / Vienna 2022

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 066915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Master Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL M

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	3
1. Einleitung.....	5
2. Der österreichische Verlustrücktrag.....	7
2.1. Die Ausgestaltung des Verlustrücktrags im EStG.....	10
2.2. Der österreichische Verlustrücktrag im Vergleich zum deutschen Verlustrücktrag	13
2.3. Die Ausgestaltung des Verlustrücktrags im KStG	14
3. Verbot staatlicher Beihilfen – Art 107 AEUV	17
3.1. Historische Entwicklung des europäischen Beihilferechts.....	17
3.2. Das Konzept des Beihilferechts.....	19
3.3. Anwendungsbereich	21
3.4. Verfahren bei Einführung einer Beihilfe	22
3.5. Prüfschema für staatliche Beihilfen.....	26
3.5.1. Tatbestände.....	27
3.5.1.1. Gewährung aus staatlichen Mitteln.....	28
3.5.1.2. Eignung der Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedsstaaten.....	31
3.5.1.3. Tatbestand der Selektivität.....	32
3.5.1.4. Verfälschung des Wettbewerbes.....	36
3.5.2. Privatinvestor-Test.....	37
3.5.3. Altmark-Trans Entscheidung.....	38
3.5.4. Ausnahmen	39
3.5.4.1. Legalausnahmen iSd Art 107 Abs 2 AEUV	40
3.5.4.2. Fakultative Ausnahme iSd Art 107 Abs 3 AEUV	42
3.5.4.3. De minimis Verordnung.....	44
3.5.4.4. Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung.....	45
3.5.4.5. Befristeter Rahmen für staatliche Beihilfen.....	47
3.6. Vergangene Judikatur zu Art 107 AEUV.....	49
4. Verlustrücktrag in Bezug auf unionsrechtliche Beihilfen	54
4.1. Tatbestandsmerkmale.....	55
4.1.1. Gewährung aus staatlichen Mitteln	55
4.1.2. Eignung zur Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedsstaaten	59
4.1.3. Tatbestand der Selektivität	60
4.1.4. Verfälschung des Wettbewerbes	70

4.2.	Legalausnahme iSd Art 107 Abs 2 AEUV	70
4.3.	Fakultative Ausnahme iSd Art 107 Abs 3 AEUV	73
4.4.	Weitere Ausnahmefälle	75
4.5.	Empfehlung der europäischen Kommission.....	77
4.6.	Konsequenzen, falls Verlustrücktrag tatsächlich eine Beihilfe darstellt	79
5.	Conclusio.....	85
	Literaturverzeichnis	90
	Literatur	90
	Judikatur.....	93
	Anhang.....	97
	Abstract.....	97

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
dEStG	Deutsches Einkommensteuergesetz
EuG	Europäisches Gericht
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
Etc	et cetera (und so weiter)
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EStG	Einkommensteuergesetz
f	folgende
ff	fortfolgende
FN	Fußnote
Hrsg	Herausgeber
i.e.	Id est (Latein, das heißt)
iSd	Im Sinne des
KonStG	Konjunkturstärkungsgesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lit	Litera
Mio	Million
Rn	Randnummer
Rz	Randziffer

ua	Unter anderem
VfGH	Verfassungsgerichtshof
Vgl	Vergleiche
VO	Verordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer, Zahl

1. Einleitung

Das Jahr 2020 bedeutete für beinahe jeden Bereich drastische Veränderungen. Während das Gesundheitswesen mit den Auswirkungen der COVID-19 Pandemie beschäftigt war, erlebte die Wirtschaft einen der größten Einbrüche der letzten Jahre.¹ Auch wenn Konjunkturzyklen in der Wirtschaft bekannt und üblich sind, erwies sich dieser Einbruch als genauso plötzlich wie unvorhersehbar. Absicherungen im Vorfeld gegenüber einer solchen Situation waren genauso unvorstellbar wie das Eintreten einer weltweiten Pandemie selbst. Vermeintlich sichere Einnahmequellen blieben von einem Tag auf den Nächsten aus und der Staat war gefordert, gegensteuernde Maßnahmen zu setzen.

Dem akuten Handlungsbedarf folgend, reagierte die Politik mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, welches im Eiltempo durchgesetzt wurde.² Um die Rezession der Wirtschaft abzubremesen und Unternehmen vor dem Liquiditätsverlust zu schützen, setzte die Politik auch zahlreiche weitere Maßnahmenpakete. Die Kurzarbeit ist vermutlich von den vielen Unterstützungen einer der bekanntesten Begriffe geblieben. Eine möglicherweise weniger bekannte Maßnahme ist der sogenannte Verlustrücktrag, welcher das Kernthema dieser Arbeit darstellt. Dieser ermöglicht es Steuerpflichtigen und Körperschaften,³ vereinfacht gesagt, Verluste aus dem Jahr 2020 auf die vorherigen Jahre (2019 + 2018)⁴ zurückzutragen, und mit dem Gewinn aus dem Vorjahr auszugleichen.

Maßnahmen der EU-Mitgliedsstaaten sind jedoch stets im Lichte eines großen und stark regulierten Bereichs des Unionsrechts zu behandeln: dem Beihilferecht. Um den Wirtschaftsraum zu schützen und homogenen Handel zwischen den Mitgliedsstaaten zu ermöglichen, gibt es restriktive Bestimmungen, welche den Handlungsspielraum der Staaten, was Zuschüsse an Unternehmen anbelangt, stark einschränken. Dabei hat das Beihilferecht als Ziel, das Beihilfevolumen möglichst zu reduzieren, um den EU-Binnenmarkt so fair und kompetitiv wie möglich zu gestalten.⁵ In den Anfängen der EU waren hohe Zahlungen von Mitgliedstaaten an Unternehmen Usus, diese hatten allerdings auch eine Wettbewerbsverzerrung zur Folge. Der erste Beihilfebericht der europäischen Kommission stammt aus dem Jahr 1981, eine Zeit in der teilweise über 20% des BIP in Beihilfen geflossen

¹ Welfens, Corona-Weltrezession (2020) 52.

² Klokár, Der Verlustrücktrag nach dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, AVR 4/2020, 117.

³ Für den Anwendungsbereich des österreichischen Verlustrücktrags siehe Kapitel 2.

⁴ Verluste sind bei Anwendung des Verlustrücktrags auf das Jahr 2019 zurückzutragen, verbleibt nach dem Ausgleich weiterhin ein Verlust, kann dieser in das Jahr 2018 zurückgetragen werden. § 124b Z 355 EStG.

⁵ Sutter in Mayer/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV (2014) Art 107 AEUV Rz 1.

sind. Zudem ist es der zunehmenden Globalisierung geschuldet, dass Unternehmen mehr und mehr Freiheit in der Standortwahl genießen, was wiederum ein Konkurrieren um Unternehmen vonseiten der Mitgliedsstaaten zur Folge hatte. Dabei wird versucht durch Infrastruktur, Bildungsniveau, Mindestlöhne aber auch Steuersysteme möglichst viele Anreize zu schaffen, um als Standort attraktiv zu sein. Auch bei Letzterem greift teilweise das Beihilferecht und schränkt den Handlungsspielraum der Mitgliedsstaaten der EU ein.⁶ Nun befindet sich die EU jedoch in einer Zeit, wo Zuschüsse und Beihilfen essenziell sind, um die Krise bestmöglich zu meistern. Die Notwendigkeit wurde von der EU, insbesondere der Kommission anerkannt und führte zu erweiterten Möglichkeiten der Mitgliedsstaaten, Maßnahmen zu setzen.⁷

Da das Beihilferecht sämtliche staatliche Maßnahmen tangieren kann, widmet sich die vorliegende Arbeit der potenziellen beihilferechtlichen Relevanz des österreichischen Verlustrücktrags. Dafür wird der Verlustrücktrag auf die Vereinbarkeit mit den Tatbeständen des Beihilfeverbots geprüft, zudem werden Ausnahmeregelungen beleuchtet. Am Ende werden die Folgen einer möglichen Einstufung als rechtswidrige Beihilfe erläutert. Die vorliegende Arbeit behandelt folgende Frage: „Wie ist der österreichische Verlustrücktrag aus beihilferechtlicher Sicht einzustufen?“ Um die Frage umfassend beantworten zu können, wurde eine detaillierte Recherche von Literatur und Judikatur durchgeführt.

Während eine Unterstützung des lokalen Marktes aus der Sicht des Autors eine durchaus wünschenswerte Praxis darstellt, so bleibt trotzdem am Ende die Frage offen, in welchem Rahmen das EU-rechtlich überhaupt möglich ist und inwieweit diese Rahmenbedingungen auch von der österreichischen Regierung berücksichtigt werden. Denn der Rahmen, den das Beihilferecht, wie angemerkt, vorgibt, ist eng und die Auswirkungen der staatlichen Maßnahmen sind nicht auf den lokalen Markt beschränkt, sondern beeinflussen den Binnenmarkt der EU.

⁶ Sutter in Mayer *ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 1.

⁷ Beispielsweise durch den befristeten Rahmen für staatliche Beihilfen, genauer in Kapitel 3.5.3.5.

2. Der österreichische Verlustrücktrag

Besteuert wird in Österreich iSd § 2 Abs 1 EStG jeweils das Jahreseinkommen eines Kalenderjahres. Dabei gliedert sich das Einkommen nach den positiven Einkünften, welche in Abs 3 des § 2 EStG aufgeführt sind, abzüglich der negativen Einkünfte gemäß § 18, 34, 35, 104 und 105 EStG. Die Summe wird als das Einkommen bezeichnet, welches zu versteuern ist. Dieser Verlustausgleich ist notwendig, um eine Besteuerung von Einkommen, welches nicht erzielt wurde, zu verhindern.⁸ In Österreich kommt hier das sogenannte Leistungsfähigkeitsprinzip zum Einsatz. Besteuert werden soll die persönliche Leistungsfähigkeit.⁹ Weitere wichtige Aspekte des österreichischen Einkommensteuersystems sind, dass nur natürliche Personen mit Einkommen in den Bereich des Einkommensteuergesetz fallen,¹⁰ dass nur Einkommen, welches das Existenzminimum überschreitet, versteuert werden soll¹¹ und dass, wie bereits angeführt, das Einkommen pro Kalenderjahr versteuert wird und nicht das Einkommen des gesamten Lebens.¹²

Die Bestimmungen im KStG in Bezug auf die Verlustverrechnung ist den Bestimmungen des EStG ähnlich, da die Körperschaftsteuer das Äquivalent der Einkommensteuer für Körperschaften darstellt.¹³ Für die Berechnung des Jahreseinkommens wird auf das EStG verwiesen.¹⁴

Grundsätzlich sind negative Einkünfte mit positiven Einkünften aus demselben Jahr auszugleichen. Falls am Ende des Jahres die Summe der Einkünfte negativ ist (und demnach ein Verlust vorliegt), besteht die Option, diesen Verlust in das Folgejahr vorzutragen und ihn mit den positiven Einkünften der Folgejahre zu verrechnen. Dies ist, mit gewissen Einschränkungen¹⁵, gängig.¹⁶ Dabei ist der Verlustvortrag mit dem nächstmöglichen, positiven Einkommen auszugleichen, das bedeutet, dass das negative Jahreseinkommen eines

⁸ *Laudacher in Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom Einkommensteuergesetz 2015⁸ (2015) § 2 EStG Rz 120. Wird auch als objektives Nettoprinzip bezeichnet, beispielsweise bei: *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG: Kommentar²¹ (2020) § 2 EStG Rz 1/1.

⁹ *Laudacher in Baldauf ua*, Jakom EStG⁸ § 2 EStG Rz 2.

¹⁰ In der Literatur als persönliche Universalität bezeichnet, beispielsweise bei: *Toifl in Doralt ua*, EStG²¹ § 2 EStG Rz 1/1.

¹¹ In der Literatur als subjektives Nettoprinzip bezeichnet, beispielsweise bei: *Toifl in Doralt ua*, EStG²¹ § 2 EStG Rz 1/1.

¹² Prinzip der Abschnittsbesteuerung: *Toifl in Doralt ua*, EStG²¹ § 2 EStG Rz 1/1.

¹³ *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 1 KStG Rz 7.

¹⁴ § 7 Abs 1 KStG.

¹⁵ Die Einschränkungen des Verlustausgleichs (und auch des Verlustvortrags) finden sich in § 2 Abs 2a EStG, beziehungsweise § 8 Abs 4 Z 2 KStG.

¹⁶ *Geweßler*, Verlustrücktrag iSd KonStG 2020 – vorzeitige Geltendmachung im Rahmen der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung, ÖStZ 2020, 537.

Jahres mit dem nächstmöglichen, positiven Jahreseinkommen auszugleichen ist.¹⁷ Analog gilt im KStG, dass Verluste¹⁸ unter der Voraussetzung, dass sie unter den Grundsätzen der ordentlichen Buchführung ermittelt wurden, vorgetragen werden können.¹⁹

Das österreichische System des Verlustausgleichs birgt Vorteile für den Staat, insbesondere eine gewisse Planungssicherheit, da es Steuereinnahmen in der Zukunft betrifft. Dadurch sind auch niedrigere Einnahmen einkalkulierbar.²⁰ Ein potenzielles Problem dieser Lösung ist, dass Steuerpflichtige und Unternehmen in Österreich generell, in der Krise unter Umständen eine sofortige Entlastung für das finanzielle Überleben brauchen, weil zukünftige Gewinne (für den Ausgleich) schlichtweg nicht existent sind, beziehungsweise deren Ausgleich den akuten Liquiditätsengpass nicht löst. Das Steuersystem ist in diesem Fall nicht symmetrisch²¹, so hat ein höherer Gewinn andere Konsequenzen als ein höherer Verlust.²² Während der Pandemie wurde, wie bereits eingangs erwähnt, als Hilfestellung in Österreich der sogenannte Verlustrücktrag eingeführt. Dieser ermöglicht es, bestehende Verluste mit vergangenen Gewinnen auszugleichen. Bereits entrichtete Steuer auf positives Jahreseinkommen des Vorjahres kann in diesem Fall aus der Sicht des Steuerpflichtigen zurückerhalten werden. Die österreichische Bundesregierung stand der Einführung des Verlustrücktrags zunächst verhalten gegenüber. Allerdings wurde er dann trotzdem durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020 eingeführt.²³ Dabei stellt der Verlustrücktrag eines von mehreren Instrumenten dar, welches der Staat zur Eindämmung der wirtschaftlichen Folgen der COVID-19 Pandemie gesetzt hat. Zusätzlich zum Verlustrücktrag steht es den heimischen Unternehmen beispielsweise offen, Vorauszahlungen für 2019 herabsetzen zu lassen²⁴ und

¹⁷ Renner in Doralt ua, EStG²¹ § 18 EStG Rz 282/2.

¹⁸ Lediglich Verluste aus betrieblichen Einkünften können vorgetragen werden. VwGH 22.04.2004, 2004/15/0043; Allerdings ist dabei zu beachten, dass der Verlustabzug 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht überschreiten darf, anders als im EStG. Genauer in Kapitel 2.3.

¹⁹ Ressler/Stürzinger in Lang ua, KStG § 7 KStG Rz 240;

²⁰ Kube, Die intertemporale Verlustverrechnung. Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsraum, DSr 2011, 1781 (1788).

²¹ Die Asymmetrie ergibt sich auch durch eine Versteuerung des Gewinns am Jahresende, Versteuerung von Verlust allerdings erst in der Zukunft.

²² Geweßler/Uedl, Einführung eines rechtsformunabhängigen Verlustrücktrags im EStG und KStG durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, ÖStZ 2020, 431; Hey, Verlustrücktrag und Pandemie: Systematische Einordnung und weiterer Handlungsbedarf, DSr 2020, 2041 (2042).

²³ Oberrader, Der österreichische Verlustrücktrag und sein deutsches Vorbild – ein Rechtsvergleich, GES 2020, 313.

²⁴ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 (COVID-19 Verlustberücksichtigungsverordnung), BGBl II 405/2020; Gunter/Julia in Doralt ua, EStG²¹ § 124b Z 355 EStG Rz 7.

eine COVID-19 Rücklage zu bilden, welche bereits vor dem Jahresende für eine Entlastung sorgen kann. Sie wird in der Literatur auch als „vorgezogener Verlustrücktrag“ bezeichnet.²⁵

Der offensichtliche Vorteil des Verlustrücktrags aus der Sicht des Steuerpflichtigen ist es, dass der Verlustrücktrag die Liquidität direkt beeinflussen kann. Eine bereits entrichtete Steuer bekommt man nach dem Verlustrücktrag zurückerstattet, beziehungsweise muss nur eine (durch den Verlustrücktrag) verminderte Steuer entrichtet werden. Das beeinflusst mit schneller Wirkung die Liquidität.²⁶ Für den Staat hingegen bedeutet der Verlustrücktrag ein Einbußen im Bereich der Haushaltsplanung, so müssen bereits eingenommene Steuereinnahmen (welche möglicherweise bereits im Budget eingeplant sind) wieder ausbezahlt werden.²⁷ Der österreichische Verlustrücktrag ist aber keineswegs eine neuartige Entwicklung. Ein ähnliches Konzept des Verlustrücktrags existiert in Deutschland bereits seit 1976.²⁸ Auch andere Mitgliedsstaaten der EU wie beispielsweise Frankreich oder Irland praktizieren den Verlustrücktrag und haben ebendiesen bereits vor Bestehen der Pandemie eingeführt, meist in Form einer Rücktragsmöglichkeit lediglich in das Vorjahr in ungedeckelter Höhe.²⁹ Allerdings stellen die Staaten, welche den Verlustrücktrag praktizieren, auf der EU-Ebene eine Minderheit dar.³⁰ Obwohl es vonseiten der EU, konkret von der europäischen Kommission, bereits das Bestreben gab, einen flächendeckenden Verlustrücktrag einzuführen, ist dieses Vorhaben bis heute nicht geglückt.³¹

Es stellt sich die Frage, inwiefern der Verlustrücktrag für Steuerpflichtige praxisrelevant ist, da es für betriebliche Einkünfte üblich ist, dass diese in der Anfangsphase gering oder sogar negativ sind und erst nach einiger Zeit steigen. Für solche Fälle ist der Verlustvortrag ein bewährtes Instrument, da ebendiese anfänglichen Verluste mit späterem, positivem Einkommen ausgeglichen werden können. Allerdings gibt es genügend Fälle, in denen beispielsweise ein Steuerpflichtiger ein hochprofitables Unternehmen führt, welches aufgrund einer schwierigen wirtschaftlichen Situation Verluste einfährt und schließlich geschlossen werden muss. Unter der Annahme, dass der Steuerpflichtige keine weiteren Einnahmequellen

²⁵ Chiba, Konjunkturstärkungsgesetz 2020: Zweifelsfragen und Überlegungen zur Beibehaltung des Verlustrücktrags, BFGjournal 2021, 129 (130).

²⁶ Thiemann, Verluste im Steuerrecht (2020) 316.

²⁷ Kube, DStR 2011, 1781 (1788).

²⁸ Geweßler/Uedl, ÖStZ 2020, 413; Der deutsche Verlustrücktrag dient darüber hinaus als Vorlage für das österreichische Pendant, genauer in Kapitel 2.2.

²⁹ Renelt, Der Verlustrücktrag – Ein dauerhaftes Instrument auch für die Zukunft! ÖStZ 2021, 350 (351).

³⁰ Abbildung 8 in Renelt, ÖStZ 2021, 350 (351) zeigt, dass eine Minderheit der EU-Staaten den Verlustrücktrag bereits vor der COVID-19 Pandemie eingeführt und verwendet haben.

³¹ Ausführlicher in Kapitel 4.5.

hat, bringt ein vorgetragener Verlust in dieser Situation wenig, da er keine positiven Einkünfte zum Gegenrechnen erwirtschaftet.³² Somit ergibt sich auch ein, für die weitere Arbeit relevanter Punkt, nämlich, dass die Möglichkeit des Verlustrücktrags Steuerpflichtige, welche im Jahr 2020 Einkünfte aus betrieblichen Quellen erwirtschaftet haben und einen Verlust erwirtschaftet haben, begünstigt, da nur diese den Verlustrücktrag in Anspruch nehmen können und von der schnellen Liquiditätssteigerung profitieren können.³³ Gleichzeitig zeigt sich auch eine gewissermaßen antizyklische Wirkung des Verlustrücktrags, er entfaltet nämlich genau dann seinen größten Nutzen, wenn vergangene Gewinne bestehen, allerdings kein zukünftiges positives Einkommen in Aussicht steht.³⁴

Hier sei erwähnt, dass in der Literatur bereits seit Jahren einen Verlustrücktrag in Österreich gefordert wird, beispielsweise deshalb, weil Steuerpflichtige benachteiligt werden, welche zuerst Gewinne, dann Verluste erzielen.³⁵ Dabei wird das Fehlen des Verlustrücktrags auch als verfassungswidrig argumentiert.³⁶ Als Ideal postuliert dabei die Literatur die Möglichkeit eines unverzüglichen Verlustausgleichs. Davon ist die Praxis allerdings weit entfernt, somit wäre ein Verlustrücktrag zumindest eine zweitbeste Lösung.³⁷ Für die vorliegende Arbeit ist allerdings das Ideal der Verlustverrechnung nur bedingt relevant, vielmehr richtet sich der Fokus in weiterer Folge auf die konkrete Ausgestaltung des österreichischen Verlustrücktrags und dessen beihilferechtlichen Relevanz.

2.1. Die Ausgestaltung des Verlustrücktrags im EStG

Wie bereits erwähnt, stellt das Konjunkturstärkungsgesetz 2020 die Reaktion der Regierung auf die anhaltende COVID-19 Pandemie dar. Die Zielsetzung ist, Steuerpflichtige in Österreich während der Krise zu entlasten und dadurch den Standort Österreich zu stärken.³⁸ Konkret bringt das KonStG in Bezug auf den Verlustrücktrag die Ergänzung des EStG um den Paragraphen 124b Z 355, wo der Verlustrücktrag normiert ist. § 124b Z 335 EStG legt fest, dass Verluste, welche sich aus den in § 2 Abs 3 Z 1-3 EStG definierten Einnahmen ergeben und sich im Jahr 2020 nicht ausgleichen lassen, mit einer Deckelung von 5 Millionen

³² Peyerl, ÖStZ 2015, 602 (606).

³³ Heber, Schnelle steuerliche Hilfen bei Corona-Verlusten und die Übermacht des europäischen Beihilferechts, ÖStZ 2021, 429.

³⁴ Renelt, ÖStZ 2021, 350 (357).

³⁵ Gegenüber Steuerpflichtigen, welche zuerst einen Verlust erzielen, diesen dann vortragen und mit zukünftigen Gewinnen ausgleichen.

³⁶ Eine Forderung beispielsweise bereits 2015 von Peyerl, Verlustübergang auf die Erben nur bei Betriebsfortführung? ÖStZ 2015, 602; Kein Verfassungsgebot im deutschen Verfassungsrecht sieht hingegen beispielsweise Thiemann, Verluste im Steuerrecht 315.

³⁷ So beispielsweise Renelt, ÖStZ 2021, 350 (356).

³⁸ ErläutRV KonStG 2020 287 BlgNR 27. GP 1.

Euro in das Jahr 2019³⁹ rücktragbar sind.⁴⁰ Dabei ist der Verlustrücktrag grundsätzlich an dieselben Voraussetzungen geknüpft wie der, seit Jahren praktizierte, Verlustvortrag.⁴¹ Zudem findet sich in § 124b Z 355 lit a EStG die Ermächtigung des Finanzministers, Verordnungen zur Ausgestaltung des Verlustrücktrags zu erlassen, dies wurde auch in der Form der COVID-19 Verlustberücksichtigungsverordnung durchgeführt.⁴² Wenn das vergangene Jahr bereits rechtskräftig veranlagt worden ist, dann gilt der Verlustrücktrag als ein rückwirkendes Ereignis.⁴³

Wie bereits im Vorkapitel erläutert, ist der Verlustrücktrag grundsätzlich an die Voraussetzungen gekoppelt, welche auch für den Verlustvortrag maßgeblich sind. Verluste müssen im Rahmen der Veranlagung 2020 aus Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1-3 EStG erwirtschaftet und gemäß ordnungsgemäßer Buchführung⁴⁴ berechnet worden sein.⁴⁵ Diese Beschränkung gilt ebenso für den Verlustvortrag.⁴⁶ Wenn der rücktragbare Verlust das erwirtschaftete positive Einkommen des Vorjahres übersteigt, kann auch in das Jahr 2018 zurückgetragen werden⁴⁷, allerdings mit einer Deckelung von 2 Millionen Euro.⁴⁸ Dabei besteht die Wahl zwischen einem Verlustvortrag oder einem Verlustrücktrag.⁴⁹ Allgemein werden Verluste zunächst innerbetrieblich ausgeglichen, ist das nicht möglich, (beispielsweise bei Vermietung und Verpachtung) erfolgt zunächst ein horizontaler, dann ein vertikaler Verlustausgleich. Beim horizontalen Verlustausgleich werden Einkünfte aus der gleichen Einkunftsart summiert. Bei dem vertikalen Verlustausgleich wird einkunftsartübergreifend summiert. Bleibt am Ende ein negatives Einkommen übrig, muss dieses vorgetragen

³⁹ Bei abweichendem Wirtschaftsjahr kann der Verlust aus der Veranlagung 2021 in die Jahre 2020 und 2019 zurückgetragen werden. § 124b Z 355 lit b EStG.

⁴⁰ Der Verweis auf § Abs 3 Z 1-3 EStG bedeutet, dass lediglich Verluste aus Land- und Forstwirtschaft und Verluste aus selbstständigen Einkünften zurückgetragen werden können. Einkünfte aus nichtselbstständigen Quellen sind nicht erfasst.

⁴¹ *Geweßler/Uedl*, Verlustrücktrag im Rahmen des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020, Lexis 360 Rechtsnews, 30.06.2020.

⁴² Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 (COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung), BGBl II 2020/405.

⁴³ § 124b Z 355 EStG, für das rückwirkende Ereignis ist § 295a BAO maßgeblich.

⁴⁴ Beziehungsweise ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für Steuerpflichtige, welche den Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln.

⁴⁵ *Furherr/Oberrader*, Der Verlustrücktrag des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020, SWK 2020, 1092; § 124b Z 355 EStG.

⁴⁶ § 18 Abs 6 EStG.

⁴⁷ Beziehungsweise das Jahr 2019 bei Verlusten aus dem Jahr 2021 und einem abweichenden Wirtschaftsjahr.

⁴⁸ § 7 COVID-19 VerlustberücksichtigungsVO

⁴⁹ Das Wahlrecht ergibt sich daraus, dass der Verlustrücktrag auf Antrag zu erfolgen hat. Werden Verluste nicht zurückgetragen, wird der Verlustvortrag zwingend durchgeführt. *Höltschl/Uedl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnäcker/Stückler* (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2021 (2021), 3.3 Vergleich mit dem Verlustrücktrag.

werden.⁵⁰ § 124b Z 355 EStG bestimmt, dass für den Verlustrücktrag ebenfalls § 2 und § 4 EStG maßgeblich sind. Daraus ergibt sich, dass negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen und auch aus sonstigen Einkünften iSd § 29 EStG nicht zurückgetragen werden können.⁵¹ Somit ist der Verlustrücktrag für Steuerpflichtige, welche betriebliches Einkommen erwirtschaften, relevant. Ein Sonderfall ergibt sich für Steuerpflichtige, welche erst seit dem Jahr 2020 betriebliches (negatives) Einkommen erzielen, in diesem Fall wird die Lohnsteuer teilweise rückerstattet.⁵²

Als Teil des KonStG ist der Verlustrücktrag ein Instrument, welches die wirtschaftlichen Auswirkungen der andauernden Pandemie abfedern soll. Allerdings ist für dessen Anwendung nicht maßgeblich, ob Verluste aufgrund der Pandemie (oder aufgrund von anderen, nicht mit COVID-19 in Zusammenhang stehenden Gründen) erwirtschaftet wurden. Das Vorhandensein von aktuellen Verlusten (in Verbindung mit vergangenen Gewinnen) stellt den Haupttatbestand dar.⁵³

Ziel des Verlustrücktrags ist es, heimischen Steuerpflichtigen in der Krise Möglichkeiten zur Liquiditätserhaltung zu geben. Dies wird ermöglicht, indem das Unternehmen Rückzahlungen von bereits gezahlter Einkommensteuer erhält. Dies wirkt, im Vergleich zum Verlustvortrag, als sofort liquiditätssteigernd.⁵⁴

Eine dauerhafte Einführung, wie beispielsweise der Verlustrücktrag in Deutschland, welcher im nächsten Kapitel genauer beleuchtet wird, scheint in Österreich sowohl aufgrund der Formulierung der Bestimmung im EStG als unwahrscheinlich, als auch aus dem Grund, dass sich das KonStG direkt auf die Auswirkungen der Pandemie bezieht.⁵⁵ Zudem wäre eine dauerhafte Einführung auch dem Steuersystem in Österreich nicht entsprechend, da Verlustausgleich in Einbeziehung zukünftiger Jahre die Norm des Systems sind.⁵⁶ Dieser Aspekt wird in weiterer Folge der Arbeit große Relevanz bekommen.

⁵⁰ Hier setzt der österreichische Verlustrücktrag mit der Option an, einen Antrag auf Verlustrücktrag zu stellen, wodurch das negative Einkommen auch zurückgetragen werden kann. *Berger/Mayer in Hirschler ua, SWK-Spezial Einkommensteuer 2020*, 2.2. Verlustausgleich nach den allgemeinen Bestimmungen.

⁵¹ Der Ausschluss von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Verlustvortrag/Rücktrag wird in der Literatur teils kritisch gesehen, beispielsweise von *Geweßler/Uedl, ÖStZ 2020*, 413 (415).

⁵² *Geweßler/Uedl, ÖStZ 2020*, 413 (415).

⁵³ *Geweßler/Uedl, ÖStZ 2020*, 413 (415); Dieser Aspekt ist für das Beihilferecht relevant, genauer in Kapitel 4.2. und 4.3.

⁵⁴ *Furherr/Oberrader, SWK 2020*, 1092 (1094).

⁵⁵ ErläutRV KonStG 2020 287 BlgNR 27. GP 8.

⁵⁶ *Heber, ÖStZ 429* (431).

2.2. Der österreichische Verlustrücktrag im Vergleich zum deutschen Verlustrücktrag

Eine kurze Beleuchtung des deutschen Pendant zum österreichischen Verlustrücktrag ist vor allem aus dem Grund relevant, da der Gesetzgeber den deutschen Verlustrücktrag als Vorlage für die heimische Maßnahme herangezogen hat.⁵⁷ Wie bereits angeführt, besteht in Deutschland bereits seit 1976 die Möglichkeit des Verlustrücktrags.⁵⁸ Dieser ist in § 10d dEStG verankert.⁵⁹ In den Anwendungsbereich des deutschen Verlustrücktrags fallen grundsätzlich beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige, natürliche Personen. Voraussetzung ist, dass für das Veranlagungsjahr ein negatives Einkommen vorliegen muss.⁶⁰ Im Deutschen EStG gab es bereits zahlreiche Anpassungen des Verlustrücktrags, welche meist aus konjunkturpolitischer Strategie erfolgten.⁶¹ Aufgrund der Krise wurde in Deutschland die Obergrenze des rücktragbaren Verlust, von 1 Million Euro auf 5 Millionen Euro angehoben.⁶² Allerdings beschränkt sich diese Erhöhung auf die Jahre 2020 und 2021.⁶³ Diese Befristung, aber auch die Beschränkung, nur auf das vorangegangene Jahr rücktragen zu können, wird in der Literatur dahingehend gerechtfertigt, als dass dies den Krisenbezug herstellt. Somit wird ein Steuervorteil für Unternehmen, welche bereits vor der Krise in Schwierigkeiten waren, vermieden.⁶⁴

Aufgrund dessen, dass der deutsche Verlustrücktrag explizit als Vorlage für den österreichischen Verlustrücktrag bezeichnet wird,⁶⁵ finden sich die Unterschiede zwischen beiden Ausgestaltungen im Detail. Eine Unterscheidung ist die unterschiedliche Ausgestaltung des Wahlrechts. Während in Österreich der Verlustvortrag von Amts wegen erfolgt und der Rücktrag antragspflichtig ist,⁶⁶ erfolgt in Deutschland der Verlustrücktrag von Amts wegen, für eine nicht-Durchführung benötigt es einen Antrag. Diese Unterscheidung stellt allerdings in der Praxis keinen realen Unterschied dar.⁶⁷ Ein weiterer Unterschied findet sich in der Anwendung. So stellt der Verlustrücktrag in Österreich eine Sonderausgabe dar, während in Deutschland zuerst die Verlustvorträge vom Einkommen abgezogen werden,

⁵⁷ ErläutRV KonStG 2020 287 BlgNR 27. GP 8.

⁵⁸ dEStGÄndG 1976 BGBl I 45/1976, 1054.

⁵⁹ Deutsches Einkommenssteuergesetz 2009 BGBl I.

⁶⁰ Fischer in

Kirchhof/Beckerath/Bode/Crezelius/Eisgruber/Felix/Fischer/Gosch/Jachmann/Knaupp/Kube/Mellinghoff/Pfirschn/Reiß/Schindler/Seiler (Hrsg), Einkommensteuergesetz: Kommentar¹⁵ (2016) § 10d Rz 6.

⁶¹ Geweßler/Uedl, ÖStZ 2020, 413 (414).

⁶² Oberrader, GES 2020, 313 (318).

⁶³ § 52 Abs 18b dEStG.

⁶⁴ Hey, DStR 2020, 2041 (2044).

⁶⁵ ErläutRV KonStG 2020 287 BlgNR 27. GP 8.

⁶⁶ Höltschl/Uedl in *Hirschler ua*, SWK-Spezial Einkommensteuer 2021, 3.3 Vergleich mit dem Verlustrücktrag.

⁶⁷ Oberrader, GES 2020, 313 (319).

bevor der Verlustrücktrag abgezogen wird. Das basiert auf dem Grundsatz, dass ältere Verluste vor jüngeren Verlusten verrechnet werden. Da der Verlustrücktrag in Österreich eine Sonderausgabe darstellt, wird dieser vor potenziellen Verlustvorträgen aus den Vorjahren abgezogen. Das kann in der Praxis dazu führen, dass nicht alle Verluste abgezogen werden können und somit ein Verlustvortrag bleibt. Allerdings ist das ebenfalls nicht von großer Relevanz, da der Verlustvortrag ohnehin mit zukünftigen Gewinnen ausgeglichen werden kann.⁶⁸ Die größte Unterscheidung ergibt sich durch die Befristung des österreichischen Verlustrücktrags, welcher lediglich für Verluste aus dem Jahr 2020 (und 2021) Gültigkeit hat.⁶⁹

Die Vergleichbarkeit der Rechtslagen der beiden Länder führt dazu, dass es in der Praxis möglich ist, auch deutsche Quellen/ Judikate mit einer gewissen Rechtssicherheit heranzuziehen.⁷⁰ Jedoch dient der Rechtsvergleich generell der Bestätigung und Kontrolle, eine unmittelbare Anwendung auf die österreichische Norm bietet er nicht.⁷¹

Abschließend ein Ausblick auf die beihilferechtliche Thematik: Mit dem deutschen Verlustrücktrag gehen keine beihilferechtlichen Bedenken einher. Die Literatur argumentiert, dass sich durch die Verlustabzugsmöglichkeit kein Vorteil ergibt, sondern vielmehr die logische Konsequenz eines Leistungsfähigkeitsprinzips ist. Zudem ergibt sich durch die Allgemeinheit der Maßnahme, dass es sich hierbei um keine selektive Maßnahme handelt, wobei dies natürlich nicht bedeutet, dass es sich hierbei nicht um eine sogenannte „de facto“ Selektivität handelt.⁷² Diese Aspekte werden im weiteren Verlauf der Arbeit ausführlich beleuchtet.

2.3. Die Ausgestaltung des Verlustrücktrags im KStG

Durch KonStG wurde, neben der Verlustrücktragsmöglichkeit in § 124b Z 355 EStG, auch eine Möglichkeit des Verlustrücktrags für Körperschaften geschaffen. Diese findet sich in § 26c Z 76 KStG, wo auf die Regelung im EStG verwiesen wird. Daher sind die Erläuterungen aus Kapitel 2.1. auch für den Verlustrücktrag im KStG anwendbar. Hinsichtlich der Normierung im KStG ergibt sich zunächst die Unterscheidung, dass der Anwendungsbereich

⁶⁸ Oberrader, GES 2020, 313.

⁶⁹ Oberrader, GES 2020, 313 (323).

⁷⁰ Beispielsweise wird bei VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039 ein deutsches (BFH) Urteil in der Begründung herangezogen, aufgrund der Vergleichbarkeit der Rechtslagen.

⁷¹ Bydlinski/Bydlinski, Grundzüge der juristischen Methodenlehre³ (2018), 59.

⁷² Zimmer, Ermessensausnahmen, in Hube/Reimer (Hrsg), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt⁸ 2018, 201; Hey, DStR 2020, 2041 (2051).

des KStG Körperschaften mit Sitz in Österreich erfasst.⁷³ Somit erstreckt sich der Anwendungsbereich des Verlustrücktrags auf Steuerpflichtige iSd EStG und KStG in Österreich. Zusätzlich wird für Unternehmensgruppen festgelegt, dass jeweils nur der Gruppenträger einen Verlustrücktrag beantragen kann. Die Beschränkung des rücktragbaren Betrags auf 5 Millionen Euro findet sich ebenfalls im KStG. In der Anwendung für die Gruppenbesteuerung wurden besondere Regelungen definiert, um den Verwaltungsaufwand niedrig zu halten. In Gruppen gilt die Obergrenze von 5 Millionen Euro pro Gruppenmitglied. Der Gruppenträger hat den Verlustrücktrag durchzuführen, um die Betrachtung der steuerlichen Veranlagung aller Gruppenmitglieder für die Vorjahre zu verhindern.⁷⁴

Eine weitere Unterscheidung zum Verlustabzug im EStG generell ergibt sich durch die in § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG normierte Obergrenze des vortragbaren Betrags. So darf der Verlustvortrag 75% aller Einkünfte des Jahres nicht überschreiten, wird die Grenze überschritten, dann ist die Differenz auf das übernächste Jahr vorzutragen. An dieser Stelle ergibt sich die Frage, ob diese Grenze auch auf den Verlustrücktrag anzuwenden ist. In § 26c Z 76 KStG findet sich allerdings lediglich der Verweis auf § 124b Z355 EStG, § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG findet hingegen keine Erwähnung. Der Vergleich mit dem deutschen Vorbild ergibt, dass im deutschen Steuersystem der Begriff Verlustabzug sowohl den Rücktrag als auch den Vortrag meint, da beide Begriffe in § 10d dEStG definiert sind. In Österreich hingegen fällt der Verlustrücktrag nicht in die Definition von § 18 Abs 6 EStG. Da jedoch § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG sich explizit auf § 18 Abs 6 EStG bezieht, kann davon ausgegangen werden, dass die 75% Regelung nicht auf den Verlustrücktrag im KStG anzuwenden ist.⁷⁵ Dadurch ist die Durchführung des Verlustrücktrags in der Praxis gegenüber dem Verlustvortrag vorteilhaft.⁷⁶

Keine Möglichkeit des Verlustabzugs hingegen sieht das KStG bei einem Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 lit c KStG vor.⁷⁷ Als Mantelkauf wird ein Kauf einer Körperschaft bezeichnet, welche wirtschaftlich nicht mehr tätig ist, allerdings weiterhin Verluste aufweist,⁷⁸ meist zur Nutzung

⁷³ § 1 KStG; Bezüglich des Standortes der Körperschaft gelten die Bestimmungen des § 27 BAO.

⁷⁴ *Geweßler/Uedl*, ÖStZ 2020, 413 (418).

⁷⁵ Einen weiteren Erklärungsansatz liefert *Geweßler/Uedl*, ÖStZ 2020, 413 (417), in § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG ist demnach der Abzug der Sonderausgaben vom Einkommen geregelt. Der Verlustrücktrag stellt in Österreich allerdings keine Sonderausgabe dar und kann somit nicht in den Anwendungsbereich von § 8 Abs 4 KStG fallen.

⁷⁶ *Geweßler*, ÖStZ 2020, 537.

⁷⁷ *Renner in Doralt ua*, EStG²¹ § 18 EStG Rz 325.

⁷⁸ BFG 10.04.2018, RV/5100319/316.

steuerlicher Vorteile. Sind die Voraussetzungen für den Mantelkauf erfüllt, entfällt die Möglichkeit des Verlustabzugs und somit auch die Möglichkeit des Verlustrücktrags.⁷⁹

⁷⁹ Renner in Doralt ua, EStG²¹ § 18 EStG Rz 325.

3. Verbot staatlicher Beihilfen – Art 107 AEUV

Wie bereits zu Beginn der Arbeit erwähnt, definiert das europäische Beihilferecht den Rahmen für erlaubte staatliche Beihilfen. Die Beantwortung der Forschungsfrage, inwiefern der österreichische Verlustrücktrag mit dem Beihilfeverbot vereinbar ist, verlangt eine umfassende Analyse des Beihilferechts. Dieser Bereich des EU-Rechts, welcher in den Anfängen der EU seinen Bestand gefunden hat, findet sich mittlerweile in Art 107 AEUV.⁸⁰ Die Zielsetzung des Beihilfenverbots ist es, staatliche Maßnahmen zu verhindern, welche den Binnenmarkt einschränken, behindern oder verfälschen könnten.⁸¹

Es folgen ein kurzer Einblick in die historische Entwicklung des Beihilferechts, eine Analyse der Tatbestände, eine Auflistung von (relevanten) Ausnahmeregelungen und ein Querschnitt in die vergangene Judikatur des EuG/EuGH zum Beihilferecht. Ein besonderer Augenmerk wird dabei auf die Tatbestände gelegt werden, welche das Prüfschema für Entscheidungen im Beihilferecht darstellen. Die Tatbestände werden in Folge analysiert, um in Kapitel 4 in Verbindung mit dem österreichischen Verlustrücktrag gebracht werden zu können.

3.1. Historische Entwicklung des europäischen Beihilferechts

Das Beihilferecht ist ein wesentlicher Bestandteil des EU-Rechts, welches schon seit 1957 Teil der römischen Verträge ist. Selbst wenn es nicht zu jeder Zeit im Fokus der Öffentlichkeit stand, stellt es einen wichtigen Punkt in der wirtschaftlichen Planung der Mitgliedsstaaten dar und hat weitreichenden Einfluss auf deren Maßnahmen. Eine Auseinandersetzung der Politik mit EU-Beihilferecht ist daher ein unvermeidlicher Bestandteil des politischen Alltags.⁸²

Als die europäische Union noch in den Anfängen ihrer Existenz stand, war es üblich, dass Staaten lokal ansässigen Unternehmen Beihilfen, in Form von finanziellen Zuschüssen, Steuererleichterungen etc, gewährten. So machten 1981 Beihilfen durchschnittlich 10,6% der Staatsausgaben aus, als Beispiel besonders hervorzuheben ist Luxemburg, wo Beihilfen über 21% der Staatsausgaben ausmachten. Diese Zahl wurde über die Jahre sukzessive gesenkt.⁸³ Dabei stand das Beihilferecht Förderungen per se nie gegenüber, vielmehr gab es schon seit Beginn Ausnahmeregelungen. Von Anfang an war die Tatsache bekannt, dass finanzielle

⁸⁰ Ehemalig Art 87 EGV.

⁸¹ *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 5.

⁸² *Blauberger*, Staatliche Beihilfen in Europa (2009) 13.

⁸³ *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 1.

Zuwendungen durch den Staat keineswegs als durchwegs negativ zu pauschalisieren sind, denn gerade Vorhaben wie Umweltschutz scheint der Markt allein nicht zahlen zu können. Um solche Ziele zu erreichen, sind Unterstützungen notwendig, welche in logischer Konsequenz vom Beihilfeverbot ausgenommen sein sollten.⁸⁴

Bereits im EGKS-Vertrag, aber auch im EWR-Abkommen fanden sich ähnliche Bestimmungen zum Schutz des Binnenmarktes. Während der EGKS-Vertrag nicht mehr in Kraft ist, findet sich für die beihilferechtlichen Bestimmungen des EWR-Abkommens ein Koordinierungsverfahren, um Kollisionen mit den Bestimmungen des AEUV zu vermeiden.⁸⁵

In den Anfängen der EU war das Beihilferecht noch durch das Bekenntnis zu einer offenen Marktwirtschaft und freiem Wettbewerb begründet. Aus dieser Begründung heraus wurde ein System entwickelt, welches den Schutz des Wettbewerbs von verfälschenden und verzerrenden Maßnahmen erzielen sollte.⁸⁶ Während in den ursprünglichen europäischen Verträgen der Schutz des Wettbewerbs noch in der Präambel verankert war, finden sich solche Bestimmungen nunmehr an weniger exponierten Stellen. Eine isolierte Erwähnung findet der Wettbewerbsschutz nicht mehr, das Beihilferecht jedoch blieb beinahe unverändert.⁸⁷

Im Jahr 2005 begann eine Reform für das Beihilferecht. Dies begründet die Kommission einerseits mit den sich ständig ändernden Umständen am Markt, andererseits mit dem Beitritt zahlreicher neuer Mitgliedsstaaten.⁸⁸ Gleichzeitig war die Zielsetzung der Reform, das Beihilferecht transparenter zu machen und den Verwaltungsaufwand zu reduzieren, kurz gesagt, die Komplexität in der Anwendung zu reduzieren.⁸⁹ Zudem sah die Kommission eine Gefährdung von Innovation durch das bestehende Beihilferecht und versuchte, durch die Reform eine Regelung zu schaffen, welche Innovation und Entwicklung nicht im Wege

⁸⁴ Wallenberg/Schütte in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der europäischen Union (2020) Art 107 AEUV Rz 11.

⁸⁵ Da Österreich nicht mehr Teil des EWR ist, ergibt sich eine zeitliche Trennung zwischen Altbeihilfen aus der Zeit in der EWR und Neubeihilfen ab dem Zeitpunkt des EU-Beitritts. Sutter in Mayer ua, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 13.

⁸⁶ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 18.

⁸⁷ Sutter in Mayer ua, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 4.

⁸⁸ Aktionsplan staatliche Beihilfen – Weniger und besser ausgerichtete staatliche Beihilfen – Roadmap zur Reform des Beihilferechts 2005 – 2009, KOM(2005) 107 endg vom 7.6.2005, 5 Rz 16.

⁸⁹ KOM(2005) 107 endg 5 Rz 17.

stand.⁹⁰ Eine weitere Modernisierung wurde im Jahr 2012 gestartet, mittlerweile steht eine Erneuerung in Bezug auf den Klimaschutz im Raum.⁹¹

Veränderungen zeichnen sich allerdings auch im Verhalten der Kommission ab, so interpretiert die Kommission ihren Freiraum bei der Umsetzung des Beihilferechts mittlerweile deutlich freier. Zudem beschränkt sie sich nicht mehr auf die Kontrolle der angemeldeten Beihilfen, sondern strebt ein enges Zusammenwirken der Mitgliedsstaaten an. Gerade während und nach Krisen, in denen Beihilfen ein wichtiges Instrument zur Bekämpfung sind, gibt die Kommission Vorschläge und Empfehlungen ab, wie Beihilfen möglichst effizient und mit dem Unionsrecht vereinbar eingesetzt werden können.⁹²

Trotz der ständigen Entwicklung und Veränderung des Beihilfebegriffes gelten „alte“ Beihilfen, welche zu dem Zeitpunkt der Einführung noch nicht als solches gegolten hätten, weiterhin nicht als unionsrechtswidrig. Damit wird den Mitgliedsstaaten eine Rechtssicherheit geboten. Würden Beihilfen ständig neu bewertet werden müssen, wäre das mit einem immensen bürokratischen Aufwand sowohl für die Kommission, als auch für die Mitgliedsstaaten verbunden.⁹³

3.2. Das Konzept des Beihilferechtes

Wie bereits erwähnt, spielt der Binnenmarkt, insbesondere dessen Schutz, für die EU eine zentrale Rolle. Dabei ergibt sich ein Spannungsfeld mit der lokalen Politik, welche weiterhin Spielraum für die lokale Marktwirtschaft haben soll. Daher definiert Art 107 Abs 2 AEUV Ausnahmen, wo staatliche Beihilfen nicht untersagt sind.⁹⁴ Das Beihilfenverbot soll allerdings kein Verbot von staatlichen Förderungen oder Hilfen per se darstellen, ansonsten würde das Beihilferecht eine Bremse der Innovation darstellen, eine Tatsache, welche den Binnenmarkt unattraktiv gestalten würde. Vielmehr möchte das Beihilferecht Förderungen einen Rahmen geben, um zu gewährleisten, dass förderungswürdige Projekte in einem Rahmen gefördert werden, welcher den Binnenmarkt nicht negativ beeinflusst. Analog zu dem restlichen EU-

⁹⁰ KOM(2005) 107 endg 5 Rz 25.

⁹¹ Frenz, Handbuch Europarecht² (2021) III Rz 9.

⁹² Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 22.

⁹³ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 26.

⁹⁴ Blauberger, Staatliche Beihilfen in Europa 53.

Recht ist auch Art 107 AEUV aufgrund seiner losen Formulierung in Bezugnahme der Entscheidungen von Kommission und EuGH auszulegen.⁹⁵

Auch wenn der Wortlaut von Art 107 AEUV das Wort „Verbot“ nicht beinhaltet, handelt es sich hierbei trotzdem um ein Verbot von Beihilfen. Allerdings zeigt die Judikatur, dass dieses Verbot nicht unbedingt und nicht absolut gilt, der Kommission verbleibt ein Handlungsspielraum.⁹⁶

Als Bestandteil der Wettbewerbspolitik der EU fällt die Kontrolle des Beihilferechts in den Kompetenzbereich der europäischen Kommission.⁹⁷ Eine unmittelbare Wirkung des Artikels gibt es nicht, die nationalen Gerichte können keine beihilferechtlichen Fälle entscheiden,⁹⁸ vielmehr hat die europäische Kommission allein die Kompetenz, über Ausnahmen iSd Art 107 Abs 2 und 3 AEUV zu entscheiden. Dabei entscheidet die Kommission das Verfahren mittels Beschluss.⁹⁹ Um das Ziel eines fairen Binnenmarktes zu erreichen werden Beihilfen untersagt, die den Wettbewerb verfälschen (können). Als Beihilfen gelten dabei Zuschüsse aus staatlichen Quellen.¹⁰⁰ Nicht-Mitgliedsstaaten sind logischerweise aus Art 107 AEUV ausgenommen.¹⁰¹ Gleichzeitig stellt das Beihilfenverbot auch ein Instrument zur Wahrung der Grundfreiheiten dar. Ein (künstlich herbeigeführter) Vorteil von Unternehmen von einem Mitgliedsstaat gegenüber Unternehmen eines anderen Staates würde die Warenverkehrsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit beeinträchtigen, da dann das unterlegene Unternehmen im Wettbewerb nicht mehr konkurrenzfähig ist.¹⁰² In weiterer Folge kann eine staatliche Beihilfe auch indirekt die Niederlassungsfreiheit beeinflussen, insbesondere dann, wenn Unternehmen mit Beihilfen in das eigene Land „angelockt“ werden. Dies wird durch Art 50 Abs 2 lit h AEUV bestätigt.¹⁰³

Gleichzeitig interpretiert die Kommission das Beihilfenverbot keineswegs als Allheilmittel und ist sich dessen bewusst, dass sich durchwegs nicht alle Probleme des Wirtschaftsraumes durch ein Beihilfenverbot lösen lassen können. Trotzdem ist die Zielsetzung jene, dass der

⁹⁵ Hube/Reimer, Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt⁸ 3.

⁹⁶ EuGH C-301/87, *Französische Republik v Kommission*, ECLI:EU:C:1990:67, Rn 15.

⁹⁷ Blauberger, Staatliche Beihilfen in Europa 51.

⁹⁸ EuGH 77/72, *Carminie Capolongo v Azienda Agricola Maya*, ECLI:EU:C:1973:65, Rn 4-6.

⁹⁹ *Kreuschitz/Wernicke in Lenz/Borchardt* (Hrsg), EU-Verträge Kommentar⁶ (2012) Art 107-109 AEUV Vorbemerkungen Rz 24.

¹⁰⁰ *Kreuschitz/Wernicke in Lenz ua*, EU-Verträge Kommentar⁶ Art 107-109 AEUV Vorbemerkungen Rz 1.

¹⁰¹ Genauer in Kapitel 3.3.

¹⁰² Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 29.

¹⁰³ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 29.

Wettbewerb nicht eingeschränkt wird, insbesondere dann nicht, wenn mit dem Geld der Steuerzahler gewisse Unternehmen unterstützt werden, während das Geld beispielsweise im Schulwesen besser aufgehoben wäre.¹⁰⁴

Bei Verdacht auf eine wettbewerbsverzerrende Beihilfe prüft die Kommission zuerst, ob es sich um eine staatlich gewährte Beihilfe handelt. Trifft dies zu, wird weiter untersucht, inwiefern einem Unternehmen daraus ein wirtschaftlicher Vorteil entsteht. Zusätzlich wird der Frage nachgegangen, inwiefern der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinflusst wird oder durch die Maßnahme beeinflusst werden kann. Ist dies der Fall, wird ein, für steuerliche Maßnahmen zentraler, Tatbestand geprüft: die Selektivität. Dieser Tatbestand ist nicht per se im Wortlaut des Art 107 AEUV erwähnt, hat aber eine große Bedeutung in dem Prüfverfahren. Am Ende wird überprüft, ob eine Wettbewerbsverzerrung, sei es im Inland oder im europäischen Binnenmarkt, vorliegt oder droht vorzuliegen.¹⁰⁵ Dieses vierstufige Prüfschema wird im Verlauf der Arbeit noch ausführlich analysiert.

Wird eine Maßnahme aufgrund einer Verpflichtung durch eine EU-Richtlinie eingesetzt, kann diese Maßnahme logischerweise keine verbotene Beihilfe darstellen, selbst wenn diese alle Voraussetzungen des Art 107 AEUV erfüllt.¹⁰⁶

Eine staatliche Beihilfe kann das begünstigte Unternehmen unmittelbar betreffen, allerdings auch weitere, dritte Unternehmen mittelbar begünstigen. Die Literatur scheint sich in diesem Fall uneinig, ob Art 107 AEUV auch mittelbare Beihilfen miteinbezieht.¹⁰⁷ Der wirkungsbezogene Ansatz von Art 107 AEUV spricht allerdings für eine einbeziehende Auslegung. In der Praxis würde dieser Ansatz das Beihilferecht beinahe unbegrenzt ausweiten, da es bei nahezu allen Beihilfen auch mittelbare Begünstigte gibt.¹⁰⁸

3.3. Anwendungsbereich

Wie bereits angeführt, erstreckt sich der räumliche Anwendungsbereich grundsätzlich auf das Gebiet der EU und dessen Mitgliedstaaten, welche in Art 52 EUV definiert sind. Allerdings

¹⁰⁴ KOM(2005) 107 endg vom 7.6.2005, 5 Rz 8.

¹⁰⁵ Ollinger, Nachvollziehende Verfahrenskontrolle im EU-Beihilferecht (2019) 17.

¹⁰⁶ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 36.

¹⁰⁷ Kritisch beispielsweise Heidenhain, Mittelbare Beihilfen, EuZW 2007, 623 (626).

¹⁰⁸ Reiter, Das Konzept der mittelbaren Beihilfen im Beihilferecht, BRZ 2021, 3 (6-7). Eine weiterführende Analyse von mittelbaren Beihilfen sprengt den Rahmen der vorliegenden Arbeit.

definiert Art 52 Abs 2 EUV und Art 355 Abs 1 AEUV noch einige weitere Staaten, darunter beispielsweise Guadeloupe, die Azoren oder Madeira, auf die das Beihilferecht angewendet werden kann. Für einige Gebiete gelten weitere Sonderbestimmungen, auf welche in dieser Arbeit nicht weiter eingegangen wird. Auch in dem Abkommen zwischen der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Schweizer Konföderation findet das Beihilferecht Relevanz, aufgrund von Art 23 Abs 1 des Abkommens.¹⁰⁹

Sachlich erstreckt sich der Anwendungsbereich von Art 107 AEUV auf Maßnahmen, welche die Mitgliedsstaaten ergreifen, um Unternehmen¹¹⁰ zu begünstigen.¹¹¹ Auf die Empfänger der Beihilfe bezogen führt dies zu einem Anwendungsbereich für sämtliche Unternehmen, konkret sämtliche natürliche und juristische Personen, welche in jeglicher Form am Markt teilnehmen, indem sie beispielsweise ihre Waren oder Dienstleistungen am Markt anbieten. Privatpersonen hingegen fallen nicht in den Anwendungsbereich des Beihilferechts.¹¹² Beihilfen, welche direkt von der europäischen Union eingesetzt werden, fallen somit nicht in den Anwendungsbereich von Art 107 AEUV,¹¹³ allerdings gelten auch für die EU Bedingungen für die Einführung von Beihilfemaßnahmen,¹¹⁴ diese sind allerdings für die vorliegende Arbeit nicht weiter von Relevanz. Weiters definiert Art 107 AEUV keine Ausnahmen dahingehend, in welchen Wirtschaftssektoren das Beihilferecht gilt. Somit gilt es für alle Wirtschaftsbereiche. Auf der zeitlichen Ebene entfaltet das Beihilferecht ab dem Zeitpunkt seine Wirkung, wo das AEUV in dem jeweiligen Mitgliedsstaat in Kraft tritt.¹¹⁵ An dieser Stelle kann für den Staat Österreich festgehalten werden, dass sich der räumliche und zeitliche Anwendungsbereich des Beihilferechts eindeutig auf diesen Mitgliedsstaat erstrecken.

3.4. Verfahren bei Einführung einer Beihilfe

Ein Mitgliedsstaat kann eine Maßnahme, welche potenziell eine staatliche Beihilfe iSd Art 107 AEUV darstellt, bei der europäischen Kommission zur Kontrolle einreichen. Diese prüft

¹⁰⁹ Für den schweizer Wirtschaftsraum ergibt sich ein Problemfall mit Ausnahmen von Auslandsgewinnen aus der lokalen Kommunalsteuer, welche den Wettbewerb aus der Sicht der Kommission verfälschen. Dies ist für die vorliegende Arbeit allerdings nicht weiter relevant. *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 15.

¹¹⁰ Oder auch Produktionszweige, wie in Art 107 AEUV formuliert.

¹¹¹ *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 128.

¹¹² *Cremer in Callies/Ruffert* (Hrsg), EUV/AEUV⁴ (2011) Art 107 AEUV Rz 25.

¹¹³ *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 128.

¹¹⁴ *Cremer in Callies ua*, EUV/AEUV⁴ Art 107 AEUV Rz 80.

¹¹⁵ Dies ist (mit Ausnahme der Gründungsmitglieder) im Normalfall gleich dem Beitrittsdatum des jeweiligen Mitgliedsstaates. *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 11.

dann die vorliegende Maßnahme anhand eines Prüfschemas¹¹⁶ und entscheidet am Ende über die Zulässigkeit der Beihilfe.¹¹⁷

Außerdem prüft die europäische Kommission von Amts wegen bestehende staatliche Beihilfen. Die dafür zugrundeliegende Regelung findet sich in Art 108 AEUV. Dem Mitgliedsstaat liegt ferner die Möglichkeit offen, den Rat um einen Entschluss zu bitten, welcher eine eigentlich mit Art 107 AEUV unvereinbare Maßnahme als mit dem Binnenmarkt vereinbar einstuft. Dies kann der Rat nur einstimmig beschließen.¹¹⁸

Generell sind sämtliche Beihilfemaßnahmen, egal ob bestehende Maßnahmen geändert¹¹⁹ oder neue Maßnahmen eingeführt werden sollen, bei der Kommission zu melden. Logischerweise erfordert eine Einführung einer Maßnahme, dass ebendiese Anmeldung bei der Kommission rechtzeitig erfolgt.¹²⁰ Zudem darf eine Maßnahme nicht eingeführt werden, bevor sie durch die Kommission genehmigt wurde.¹²¹ In der Praxis bedeutet das, dass die Mitgliedsstaaten sich entweder im Rahmen der Ausnahmeregelungen¹²² bewegen müssen oder die Maßnahme anmelden und auf eine Genehmigung warten müssen. Wurde eine ordnungsgemäße Meldung unterlassen oder eine Maßnahme vor Beschluss der Kommission eingeführt, ist eine nachträgliche Genehmigung auch dann nicht möglich, wenn die Maßnahme grundsätzlich durch die Kommission oder EuGH als mit dem Binnenmarkt vereinbar eingestuft worden wäre.¹²³ Somit können sich Mitgliedsstaaten die Einführung von erlaubten Maßnahmen verwehren. Der bereits angesprochene Aspekt der rechtzeitigen Anmeldung¹²⁴ findet in der Praxis dahingehend keine Relevanz, da Beihilfen ohnehin nur mit Genehmigung durchgeführt werden dürfen. Somit führt eine verspätete Anmeldung zu einem späteren Genehmigungszeitpunkt – was wiederum die Möglichkeit der Einführung der Maßnahme verspätet.¹²⁵

¹¹⁶ Für das Prüfschema siehe Kapitel 3.5.

¹¹⁷ *Blauberger*, Staatliche Beihilfen in Europa 53.

¹¹⁸ Art 108 Abs 2 AEUV.

¹¹⁹ Eine Veränderung besteht erst ab einer Erhöhung der Maßnahme von über 20%. *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 2384.

¹²⁰ Art 108 Abs 3 AEUV.

¹²¹ Art 108 Abs 3 AEUV.

¹²² Für die Ausnahmeregelungen siehe Kapitel 3.5.3.

¹²³ EuGH C-386/04, *Transalpine Ölleitung ua*, ECLI:EU:C:2006:644, Rn 41.

¹²⁴ Art 108 Abs 3 AEUV.

¹²⁵ *Mederer* in *von der Groeben/Schwarze/Hatje*, Europäisches Unionsrecht⁷ (2015) Art 108 AEUV Rz 25.

Nicht immer werden Beihilfen ordnungsgemäß iSd Art 108 Abs 3 AEUV gemeldet. Sei es taktischen Gründen oder schlichtweg Unwissen geschuldet, dies verletzt das Durchführungsverbot. Die Anmeldepflicht der Beihilfen birgt aber allerdings auch eine andere potenzielle Gefahr, nämlich die Überlastung der Kommission und einen damit verbundenen Rückstau an gemeldeten Maßnahmen. Damit die Kommission trotz der Flut an angemeldeten Beihilfen weiterhin arbeiten kann, gibt es die allgemeine Gruppenfreistellungsordnung (AGVO).¹²⁶ In der AGVO findet sich eine Auflistung von Beihilfen, welche von der Anmeldepflicht befreit sind. Logischerweise ist das an einige Bedingungen geknüpft, die Verordnung hat jedoch eine Vereinfachung des Prozesses sowohl für Kommission als auch für Mitgliedsstaaten als Ziel. Die Vereinfachung ergibt sich durch die ebengenannte Befreiung von der Anmeldepflicht.¹²⁷ Beihilfen, welche nicht in den Rahmen der AGVO fallen, bleiben weiterhin anmeldepflichtig.¹²⁸ Die Mitgliedsstaaten tragen also im Falle einer nicht-Anmeldung, welche sich auf die AGVO stützt, das Risiko einer Fehleinschätzung und damit das Risiko, dass die Maßnahme als rechtswidrig eingestuft wird.¹²⁹

Beihilfen, welche nicht in den Anwendungsbereich von Art 107 Abs 1 AEUV fallen, sind grundsätzlich nicht anmeldepflichtig. Allerdings ergibt sich in der Praxis die Schwierigkeit dahingehend, dass die Möglichkeit für eine Fehleinschätzung der Maßnahme von den Mitgliedsstaaten besteht. Diese schützt nicht vor den Konsequenzen einer unerlaubten Beihilfe. Somit ist es gängig, dass Mitgliedsstaaten auch Maßnahmen, welche keine Beihilfen iSd Art 107 Abs 1 AEUV darstellen, im Sinne der Rechtssicherheit bei der Kommission anmelden.¹³⁰

Die Anmeldung bei der Kommission eröffnet das Vorprüfverfahren, welches maximal 2 Monate dauert, allerdings gilt dieser Zeitraum erst ab Einlangen der vollständigen Anmeldung. Diese Frist wird auch als „Lorenz-Frist“ bezeichnet.¹³¹ Da die Kommission allerdings in der Praxis häufig mehrmals mit dem Mitgliedsstaat in Kontakt treten muss, um

¹²⁶ VO (EU) 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der europäischen Union, ABI L.

¹²⁷ Genauer in Kapitel 3.5.3.4.

¹²⁸ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 249.

¹²⁹ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 2400.

¹³⁰ Mederer in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 23.

¹³¹ Benannt nach dem Urteil des EuGH: EuGH 120/73, *Lorenz GmbH v Deutschland*, ECLI:EU:C:1973:152, Rn 4.

fehlende Informationen einzufordern, kann sich die Prüffrist über einen deutlich längeren Zeitraum erstrecken.¹³² Dies gilt für die vorläufige Prüfung, in der nach offensichtlichen Kriterien entschieden wird, ob die Beihilfe die Tatbestände für eine unvereinbare Beihilfe erfüllt oder nicht. Konkret gibt es 3 Ausgangsmöglichkeiten für das Vorprüfverfahren: Die Kommission kann entscheiden, dass es sich bei der Maßnahme nicht um eine Beihilfe handelt, und unterstreicht diese Entscheidung mit einem „nicht-Beihilfe-Beschluss“. Stellt die Maßnahme eine Beihilfe dar, fällt aber unter eine der Ausnahmeregelungen, entscheidet die Kommission, dass es sich um eine „genehmigte Beihilfe“ handelt.¹³³ Gibt es vonseiten der Kommission jedoch Bedenken, dass die Beihilfe möglicherweise mit dem Binnenmarkt nicht vereinbar ist, leitet diese das förmliche Prüfverfahren ein.¹³⁴ Das förmliche Prüfverfahren kann 18 Monate, unter Umständen sogar länger dauern. Nach 18 Monaten kann der Mitgliedsstaat eine Entscheidung innerhalb von 2 Monaten verlangen, kommt die Kommission bis dahin zu keinem eindeutigen Ergebnis, so entscheidet sie gegen die Maßnahme. Wenn die Frist ohne eine Entscheidung der Kommission verstreicht, so führt dies ebenfalls zu einer Ablehnung der Maßnahme. Nur wenn die Frist der vorläufigen Prüfung ohne Entscheidung verstreicht, führt dies zu einer Genehmigung.¹³⁵ Das förmliche Prüfverfahren hat ähnliche Ausgangsmöglichkeiten, wie das Vorprüfverfahren. Zusätzlich zu den 3 bereits angeführten Möglichkeiten gibt es hier weiters die Möglichkeit, die Maßnahme als Beihilfe zu kategorisieren und diese unter Einhaltung von gewissen Auflagen zu erlauben oder die Möglichkeit die Beihilfe als mit dem Binnenmarkt unvereinbar zu erklären.¹³⁶

Handelt es sich bei einer Maßnahme nach Entscheidung der Kommission um eine unvereinbare Beihilfe, so ist deren Einführung nicht erlaubt, sie fällt dann in den Anwendungsbereich von Art 107 AEUV. Während des Verfahrens gilt das bereits erwähnte Durchführungsverbot (bis zur Entscheidung), das Durchführungsverbot gilt allerdings auch für rechtswidrige Beihilfen, also Beihilfen, welche ohne Anmeldung eingeführt wurden. Dies stellt sicher, dass ein Mitgliedstaat das Beihilferecht nicht durch bloßes Unterlassen der Anmeldung aushebeln kann.¹³⁷

¹³² Mederer in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 Rz 28.

¹³³ Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren (2013) 122.

¹³⁴ Mederer in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 30.

¹³⁵ Mederer in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 Rz 39; Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 122.

¹³⁶ Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 125.

¹³⁷ Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 128.

3.5. Prüfschema für staatliche Beihilfen

Das Prüfschema für die Frage, ob eine staatliche Maßnahme eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV darstellt, gestaltet sich wie folgt:¹³⁸

- Zuerst werden die Tatbestände, welche in Art 107 Abs 1 AEUV definiert sind, überprüft. Hierbei handelt es sich um 4 Tatbestände, welche kumuliert vorliegen müssen. Ist einer der Tatbestände nicht erfüllt, handelt es sich nicht um eine unionsrechtswidrige Beihilfe iSd Art 107 AEUV. Die 4 Tatbestände sind:
 - Gewährung aus staatlichen Mitteln
 - Eignung der Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedsstaaten
 - Tatbestand der Selektivität
 - Verfälschung des Wettbewerbes
- Sind die Tatbestände erfüllt, werden die Ausnahmeregelungen iSd Art 107 Abs 2 und Abs 3 AEUV überprüft. Hierbei handelt es sich um Legalausnahmen in Absatz 2, welche eine Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar definieren und fakultative Ausnahmen in Absatz 3, welche der Kommission einen Ermessensspielraum einräumen.
- Liegt kein Ausnahmetatbestand vor, werden die Voraussetzungen für die Altmark-Trans-Formel geprüft.
- Zuletzt wird auf die Tatbestände der de minimis Verordnung und der allgemeinen Gruppenfreistellungsordnung geprüft. Fällt die Maßnahme unter eine dieser Verordnungen, so stellt sie keine Maßnahme iSd Art 107 AEUV dar und ist auch von der Anmeldepflicht befreit.

Sind die Tatbestände erfüllt und es liegen keine Ausnahmetatbestände vor, handelt es sich um eine staatliche Beihilfe, welche unionsrechtswidrig ist. Eine Zusammenfassung der Tatbestände in Bezug auf den österreichischen Verlustrücktrag findet sich in Kapitel 5.

Ein weiterer Aspekt für die Prüfung von Maßnahmen, welche potenziell eine Beihilfe darstellen könnten, ist, dass die Kommission Maßnahmen auch dann nicht für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklären darf, wenn die Maßnahme gegen andere „besondere Vorschriften“ des Unionsrechts verstößt.¹³⁹ Somit prüft die Kommission in der Praxis über die Tatbestände hinaus auch die Vereinbarkeit mit anderen Artikeln des Unionsrechts.¹⁴⁰ Für die

¹³⁸ Für das Prüfschema: *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 16-17.

¹³⁹ EuGH C-156/98, *Deutschland v Kommission*, ECLI:EU:C:2000:467, Rn 78.

¹⁴⁰ EuGH C-156/98, *Deutschland v Kommission*, ECLI:EU:C:2000:467, Rn 79.

vorliegende Arbeit soll aber lediglich die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem europäischen Beihilferecht Gegenstand bleiben, daher wird auf diesen Aspekt in weiterer Folge nicht mehr eingegangen.

Eine weitere Hilfestellung bei der Beurteilung von Fällen im Beihilferecht sind die Mitteilungen der Kommission über die Interpretation von Art 107 AEUV. So gibt es beispielsweise eine Bekanntmachung über den Beihilfebegriff der Kommission.¹⁴¹ Allerdings sei an dieser Stelle erwähnt, dass die Tatsache, dass die Kommission solche Mitteilungen erlässt, in der Literatur teilweise auf Kritik stößt.¹⁴² Zwar kommt der Kommission bei Entscheidungen ein Ermessensspielraum zu, allerdings ist es eine andere Frage, ob sie Auslegungsarten festlegen kann. Auch wenn die Mitteilung ein unverbindlicher Leitfaden darstellt, welcher lediglich die Interpretationsweise der Kommission offenlegen soll, ergibt sich dennoch das Spannungsfeld zwischen der Interpretationsweise der Kommission und der Rechtsprechung des EuGH. Selbst wenn sich die Kommission in ihrer Mitteilung auf die Rechtsprechung beruft, erscheint insbesondere die Auswahl der angeführten Judikate für die Literatur als selektiv und nicht repräsentativ.¹⁴³ Die Kritik der Literatur, dass die Kommission ihren Kompetenzrahmen ausdehnt, zeichnet sich auch in anderen Bereichen des Beihilferechts ab, beispielsweise bei der Einstufung von steuerlichen Maßnahmen. Dazu in Kapitel 4.1.3. mehr, zunächst werden jedoch die 4 Tatbestände des Prüfschemas aufgezeigt und kurz erklärt.

3.5.1. Tatbestände

Wie bereits angeführt, werden durch Kommission beziehungsweise EuGH folgende 4 Tatbestände geprüft. Liegen diese kumuliert vor, handelt es sich bei der Maßnahme um eine staatliche Beihilfe iSd Art 107 AEUV. Dies führt allerdings, wie bereits angeführt, nicht zwingend dazu, dass es sich um eine unionsrechtlich verbotene Beihilfe handelt, dafür gibt es noch einige weitere Aspekte und Ausnahmetatbestände, wie beispielsweise die AGVO, auf welche nach den 4 Tatbeständen eingegangen wird.¹⁴⁴ Für alle Tatbestände gilt, dass relevant ist, wie sich die Dinge tatsächlich verhalten. Eventuelle Absichten oder Umgehungsversuche der Mitgliedsstaaten spielen in der beihilferechtlichen Beurteilung keine Rolle. Auch eine Maßnahme, welche im Konzept keine verbotene Beihilfe darstellt, ist trotzdem

¹⁴¹ Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs 1 AEUV, ABl 2016 C 262/1; Die darin erläuterten Aspekte fließen in die Erklärungen und Ausführungen der Arbeit ein.

¹⁴² Kritisch beispielsweise *Ilic*, Wie staatlich muss eine Staatliche Beihilfe sein? – Tatbestand der Staatlichkeit in der Kommissionsbekanntmachung zum Beihilfebegriff, *ELSA Austria Law Review* 2017, 33 (40).

¹⁴³ *Ilic*, *ELSA Austria Law Review* 2017, 33 (40).

¹⁴⁴ Für die Ausnahmen siehe Kapitel 3.5.3.

unionsrechtlich verboten, wenn sich in der Praxis herausstellt, dass die Maßnahme wie eine Beihilfe wirkt.¹⁴⁵

3.5.1.1. Gewährung aus staatlichen Mitteln

Zuerst ist zu prüfen, ob die Maßnahme aus staatlicher Hand gewährt wird. Der naheliegende Ansatz ist es, zu prüfen, ob die Maßnahme aus staatlicher Hand finanziert oder eingesetzt wurde. Dies kann mittelbar oder unmittelbar erfolgen. Dabei ist zu beachten, dass diese Definition in der Rechtsprechung sehr weit ausgelegt wird. Auch öffentliche oder private Einrichtungen (welche vom Staat errichtet wurden) können Beihilfen iSd Art 107 AEUV gewähren.¹⁴⁶ Generell wird dieser Tatbestand in zwei Stufen geprüft. In der ersten Stufe wird geprüft, ob für die Maßnahme staatliche Mittel verwendet werden.¹⁴⁷ Der zweite Aspekt ist, dass die Maßnahmen auch dem Staat zurechenbar sein müssen. Hier ist die Frage maßgeblich, ob zurecht angenommen werden kann, dass der Staat an der Maßnahme beteiligt war. In der Praxis wird dies ebenfalls sehr weit ausgelegt. Sämtliche finanzielle Mittel, die der Staat zur Unterstützung von Unternehmen verwenden kann, gelten als Mittel aus staatlicher Hand.¹⁴⁸ Trotzdem ist es erforderlich, dass der Staat mittelbar oder unmittelbar an der Maßnahme beteiligt war.¹⁴⁹ Auch dieser Aspekt wird weit ausgelegt, so sind alle Mittel, über die der Staat verfügen und bestimmen kann, staatliche Mittel.¹⁵⁰ Auch wenn Bundesländer eine Beihilfe gewähren, kann das dem Staat zurechenbar sein.¹⁵¹ Einheiten/ Organe, die selbstständig agieren, aber trotzdem noch eine Verbindung zum Staat aufweisen oder durch einen hoheitlichen Akt überhaupt ins Leben gerufen wurden, können auch Zuwendungen aus staatlichen Mitteln vergeben. Wenn die selbstständige Einheit vom Staat den Aufgabenrahmen vorgeschrieben bekommt, darin aber selbstständig handeln kann, begründet dies trotzdem ein, dem Staat zurechenbares, Handeln.¹⁵²

Die Ausweitung des Tatbestandes auf den Aspekt der Zurechenbarkeit des Staates begründet die Judikatur dahingehend, dass der Tatbestand ansonsten ohne Schwierigkeiten durch die Mitgliedsstaaten umgangen werden könnte. So könnten beispielsweise durch den Staat Einrichtungen geschaffen werden, welche in weiterer Folge eine Beihilfe gewähren, welche

¹⁴⁵ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 16-17.

¹⁴⁶ EuGH C-72/91, *Sloman Neptun Schiffahrts AG*, ECLI:EU:C:1993:97, Rn 19.

¹⁴⁷ *Ilic*, ELSA Austria Law Review 2017, 33 (34).

¹⁴⁸ EuGH C-262/12, *Associaion Vent De Colère! Fédération nationale u.a.*, ECLI:EU:C:2013:851, Rn 21.

¹⁴⁹ *Kreuschütz/Wernicke in Lenz ua*, EU-Verträge Kommentar⁶ Art 107 AEUV Rz 13.

¹⁵⁰ EuGH 173/73, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71, Rn 33/35.

¹⁵¹ EuGH 248/84, *Bundesrepublik Deutschland v Kommission*, ECLI:EU:C:1987:437 Rn, 17.

¹⁵² *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1200-1202.

dann aus den Mitteln der Einrichtung und nicht mehr aus den Mitteln des Staates gewährt wird. Ein solches Beispiel wäre aber weiterhin dem Staat zurechenbar und somit wäre der Tatbestand weiterhin erfüllt. Die Judikatur ergibt also, dass eine Zurechenbarkeit reicht, um diesen Aspekt des Tatbestands zu erfüllen, selbst wenn die Mittel nicht unmittelbar vom Staat kommen.¹⁵³ Die Zurechenbarkeit wird auch von der Kommission relativ weit ausgelegt. So kann sogar ein Produkt oder eine Dienstleistung, welches von einem Unternehmen, welches dem Staat zuzuordnen ist und unter dem Marktpreis angeboten wird, den Tatbestand der Zurechenbarkeit erfüllen.¹⁵⁴

Dabei ist es nicht erforderlich, dass die gewährten Mittel finanzieller Natur sind. Vielmehr geht es darum, ob ein Vorteil durch die staatliche Hand geschaffen wird. Dies kann auch die Verminderung einer finanziellen Belastung, die ein Unternehmen unter normalen Umständen tragen müsste, bedeuten. Somit ist der Begriff Beihilfe nicht mit dem Begriff Subvention austauschbar, denn der beihilferechtliche Begriff umfasst mehr als der Begriff der Subvention.¹⁵⁵ Eventuelle Absichten des Staates, egal welcher Natur, spielen keine Rolle bei der Frage, ob der Tatbestand erfüllt ist.¹⁵⁶

Neben den unmittelbaren Beihilfen, bei denen meist unstrittig erkannt werden kann, ob es sich um eine staatliche Maßnahme/ zurechenbare Maßnahme handelt oder nicht, eröffnet sich das weitaus strittigere Feld der mittelbaren Beihilfen. Diese treten dann auf, wenn durch eine Beihilfe, welche sich an einen Begünstigten richtet, in weiterer Folge mit ebendiesen Mitteln durch den Begünstigten andere, bestimmte Unternehmen begünstigt werden. Der Staat hat somit eine Reaktion ausgelöst, wodurch andere, eigentlich unabhängige Unternehmen indirekt durch die Beihilfe ebenfalls begünstigt werden. Zusammenfassend formuliert, erhält bei einer mittelbaren Beihilfe nicht nur der unmittelbar Begünstigte eine Beihilfe, sondern diese geht über den Begünstigten hinaus.¹⁵⁷ Eine mittelbare Begünstigung kann eine Beihilfe begründen,¹⁵⁸ wenn dies nicht der Fall wäre, dann wäre das Beihilferecht in der Praxis von den Mitgliedsstaaten äußerst einfach zu umgehen. Wenn mittelbare Beihilfen aus dem Beihilfeverbot ausgenommen wären, müssten Mitgliedsstaaten lediglich Wege und

¹⁵³ EuGH C-482/99, *Französische Republik v Kommission*, ECLI:EU:C:2002:294 Rn. 23.

¹⁵⁴ Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI 2016 C 262/1 Rn 52.

¹⁵⁵ EuGH C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA u.a.*, ECLI:EU:C1994:100, Rn 13.

¹⁵⁶ *Kreuschütz/Wernicke in Lenz ua*, EU-Verträge Kommentar⁶ Art 107 AEUV Rz 6.

¹⁵⁷ *Reiter*, BRZ 2021, 3 (4).

¹⁵⁸ Bestätigt durch die Judikatur, beispielsweise EuGH C-156/98, *Deutschland v Kommission*, ECLI:EU:C:2000:467.

Maßnahmen finden, die unmittelbar niemanden begünstigen, aber mittelbar die erwünschte Wirkung entfalten. So wäre das Beihilferecht ausgehebelt. Dieser Aspekt ist allerdings in der Literatur nicht unumstritten, hauptsächlich aufgrund der dadurch fehlenden Vorhersehbarkeit der Entscheidungen und der größeren Komplexität der Fälle.¹⁵⁹ Da der Staat bei einer „Weitergabe“ der Beihilfe durch ein autonom handelndes Unternehmen den Tatbestand der Zurechenbarkeit nicht aufweisen kann, bei Zweckwidmung der Beihilfe aber in gewisser Weise doch bei der Auswahl der weiteren Begünstigten beteiligt ist, erweist sich die Bewertung von mittelbaren Beihilfen in Zusammenhang mit dem Tatbestand der Zurechenbarkeit als schwierig und strittig. Vereinfacht kann davon ausgegangen werden, dass wenn der unmittelbar Begünstigte völlig autonom handelt/ handeln darf, keine mittelbare Beihilfe vorliegt. Wenn aber die Begünstigung eine Zweckwidmung aufweist, dann gestaltet sich die Beurteilung als deutlich komplexer. Wenn der Beihilfenempfänger nicht frei entscheiden kann, wo die Beihilfe eingesetzt wird, dann lässt sich die Zurechenbarkeit des Staates nicht ganz ausschließen. Und wenn eine mittelbare Maßnahme dem Staat zurechenbar ist, dann kann auch die Kontrolle über die Mittel der Beihilfe dem Staat zugesprochen werden.¹⁶⁰

In der Interpretation des Tatbestandes der Staatlichkeit gehen die Ansichten von Kommission und EuGH auseinander, in der Literatur findet sich dazu die treffende Beschreibung als „Tauziehen“.¹⁶¹ Dabei hat der EuGH den Beihilfegriff, in Bezug auf die Staatlichkeit, zuerst eher zurückhaltend ausgelegt und den Aspekt analysiert, ob eine Beihilfe wirklich dem Staat zugehörig ist. Mittel aus anderen Quellen als vom Staat werden da als nicht beihilferechtlich relevant gesehen.¹⁶² In weiterer Folge wurde allerdings durch den EuGH von dieser Ansicht mehr und mehr abgewichen.¹⁶³ Ein wegweisendes Urteil in diesem Bereich war das Urteil *PreussenElektra*.¹⁶⁴ In diesem Urteil wurde vom EuGH der Grundstein für eine eher enge Auslegung des Tatbestandes gelegt, der EuGH erläutert darin, dass eine staatliche Verpflichtung von nichtstaatlichen Unternehmen zu etwas nicht als durch staatliche Mittel oder als dem Staat zurechenbar qualifiziert werden kann.¹⁶⁵ Dies bedeutet in der Praxis eine

¹⁵⁹ Kritisch beispielsweise *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 59.

¹⁶⁰ *Reiter*, BRZ 2021, 3 (9).

¹⁶¹ *Ilic*, ELSA Austria Law Review 2017, 33 (40).

¹⁶² EuGH C-72/91, *Sloman Neptun v Bodo Ziesemer*, ECLI:EU:C:1993:97, Rn 19.

¹⁶³ *Ilic*, ELSA Austria Law Review 2017, 33 (40).

¹⁶⁴ EuGH C-379/98, *PreussenElektra v Schleswig AG*, ECLI:EU:C:2001:160.

¹⁶⁵ EuGH C-379/98, *PreussenElektra v Schleswig AG*, ECLI:EU:C:2001:160, Rn 59.

Einschränkung des Beihilfebegriffs, was in der Literatur kontrovers diskutiert wird.¹⁶⁶ Die Kommission verbleibt hingegen bei einer weiten Auslegung des Tatbestandes.¹⁶⁷

Generell ist das Prüfverfahren für den Tatbestand nicht unumstritten. Während die Literatur für eine Trennung beider Teilbereiche im Prüfverfahren plädiert, prüfen Kommission und EuGH beide Teilbereiche oftmals gemeinsam.¹⁶⁸ Für den österreichischen Verlustrücktrag wird dies allerdings keine große Relevanz begründen.¹⁶⁹

3.5.1.2. Eignung der Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedsstaaten

Die Definition dieses Tatbestandes ist simpel. Im Falle einer Begünstigung lokaler Unternehmen, stehen Unternehmen der gleichen Branche, welche sich in einem anderen Mitgliedsstaat befinden, in einer benachteiligten Position.¹⁷⁰ Hierbei spielt der Handel zwischen Unternehmen eine Rolle, nicht aber die Konkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten. Wie für den gesamten Bereich des Beihilferechts ist von Relevanz, wie die Dinge tatsächlich ausschauen. Damit der Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt werden kann, muss dieser a priori auch bestehen. Besteht zwischen den Mitgliedstaaten kein Handel, beispielsweise aufgrund einer Monopolstellung in der Branche, dann kann dieser Tatbestand nicht erfüllt sein.¹⁷¹ Was die Begriffsdefinition von Handel anbelangt, gilt hier, analog auch für die restlichen Tatbestände, dass die Beeinträchtigung sich nicht lediglich auf den Warenverkehr erstrecken muss, sondern auch den Dienstleistungsverkehr umfasst.¹⁷²

Eine Beeinträchtigung liegt auch dann vor, wenn das lokale Unternehmen das Produkt nicht exportiert, sondern auf lokaler Ebene mit dem Konkurrenzprodukt, welches in einem anderen Mitgliedsstaat produziert wurde, konkurriert.¹⁷³ Handelt es sich aber um ein rein lokales Produkt, welches auch nicht in Konkurrenz mit Produkten anderer Mitgliedsstaaten steht,

¹⁶⁶ Gegen eine Einschränkung spricht sich beispielsweise *Frenz*, Handbuch Europarecht² III aus, eine Notwendigkeit für eine Einschränkung damit der Beihilfebegriff nicht unendlich ausgedehnt wird ortet *Ilic*, ELSA Austria Law Review 2017, 33 (40).

¹⁶⁷ *Ilic*, ELSA Austria Law Review 2017, 33 (41).

¹⁶⁸ *Ilic*, ELSA Austria Law Review 2017, 33 (35).

¹⁶⁹ Für die Verknüpfung des Tatbestandes mit dem österreichischen Verlustrücktrag siehe Kapitel 4.1.1.

¹⁷⁰ Beispielsweise im Zigarettensektor: EuGH 730/79, *Philip Morris Holland BV v Kommission*, ECLI:EU:C:1980:209, Rn 11.

¹⁷¹ *Catalán* in *von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 67; *Sutter* in *Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 53.

¹⁷² *Wallenberg/Schütte* in *Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 74.

¹⁷³ EuGH 102/87, *Frankreich v Kommission*, ECLI:EU:C:1988:391, Rn 19.

dann ist der Tatbestand der Beeinträchtigung nicht erfüllt, sofern die Maßnahme auch nicht das Potenzial hätte, den Handel zu beeinflussen.¹⁷⁴

Beeinträchtigung ist auch mit dem Begriff Beeinflussung austauschbar. Wie bereits erläutert, ist von zentraler Bedeutung, ob ein lokales Unternehmen durch die Beihilfe bessergestellt ist, als ein Konkurrenzunternehmen in einem anderen Mitgliedsstaat.

Auch ohne eine Veränderung des Handels kann der Tatbestand erfüllt sein. Dieser Fall liegt dann vor, wenn der Handel sich ohne die Beeinflussung verändert hätte. Somit ist die Bedeutung des Begriffs Beeinflussung, dass der natürliche Lauf der Dinge verändert wird. Dabei ist die „Richtung“ der Beeinflussung, ob es sich um eine positive oder negative Beeinflussung handelt, für diesen Tatbestand nicht von Relevanz. Es geht lediglich darum, ob eine Beeinflussung vorliegt.¹⁷⁵ Auch dieser Tatbestand ist weit auszulegen. Eine Spürbarkeitsschwelle gibt es nicht,¹⁷⁶ somit ist jeder kleinste Einfluss auf beispielsweise ein Produkt im Ausland ausreichend, um den Tatbestand zu erfüllen.¹⁷⁷

Die Beeinträchtigung lässt sich in der Praxis dahingehend überprüfen, dass die Frage gestellt wird, ob ein Unternehmen am Markt die gleiche Maßnahme zu gleichen Konditionen erhalten hätte können. Der Staat kann auch als normaler Wirtschaftsteilnehmer am Markt tätig werden, allerdings darf er dabei keine Kompensation bieten, die nicht marktüblich ist.¹⁷⁸ In der Theorie gibt es Unterschiede zwischen dem Tatbestand der Beeinträchtigung des Handels und dem Tatbestand der (drohenden) Wettbewerbsverzerrung, allerdings lassen sie sich in der Praxis kaum isoliert betrachten, sondern gelten als miteinander verbunden.¹⁷⁹

3.5.1.3. Tatbestand der Selektivität

In Art 107 AEUV findet sich, dass *bestimmte* Unternehmen oder Produktionszweige durch die Beihilfe begünstigt werden müssen.¹⁸⁰ Dafür ist zunächst der Unternehmensbegriff relevant.

¹⁷⁴ Wallenberg/Schütte in Grabitz *ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 76.

¹⁷⁵ Catalán in von der Groeben *ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 69.

¹⁷⁶ Diese wird durch die de minimis Verordnung als Ausnahme geschaffen, siehe Kapitel 3.5.3.3.

¹⁷⁷ Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 99.

¹⁷⁸ Genauer in Kapitel 3.5.1; Wallenberg/Schütte in Grabitz *ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 52.

¹⁷⁹ Vergleiche Kapitel 3.5.1.3; Kreuschitz/Wernicke in Lenz *ua*, EU-Verträge Kommentar⁶ Art 107 AEUV Rz 29.

¹⁸⁰ Art 107 AEUV.

Der EuGH definiert den Unternehmensbegriff als jene Einheit, die in irgendeiner Form wirtschaftlich tätig wird, ungeachtet der Rechtsform oder Finanzierungsart.¹⁸¹ Daraus lässt sich schließen, dass sich Art 107 AEUV nicht auf beispielsweise Sozialleistungen, Gesundheitswesen oder universitäre Forschung bezieht, vielmehr will Art 107 AEUV die wirtschaftliche Lage im Binnenmarkt kontrollieren. Ein wirtschaftlicher Bezug ist also notwendig, um eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV zu begründen, das ist erfüllt, sobald ein Unternehmen (nach obiger Definition) beteiligt ist.¹⁸²

Der Begriff „Produktionszweige“ deutet (fälschlicherweise) auf eine physische Produktion von Produkten hin, was den Dienstleistungssektor ausschließen würde. In der Praxis umschließt der Tatbestand der Selektivität sowohl „produzierende“ Unternehmen, als auch Dienstleister, es kann also jeder wirtschaftliche Zweig eine selektive Begünstigung erhalten.¹⁸³

Der nun bereits angesprochene Begriff der selektiven Begünstigung bedeutet, dass bestimmte (nicht alle) Unternehmen durch die Beihilfe begünstigt werden müssen, damit eine verbotene Beihilfe vorliegt. Dabei geht es um das Unternehmen als Einheit und nicht um die Personen, welche „hinter“ dem Unternehmen stehen. Wäre dem so, wäre der Tatbestand der Selektivität in der Praxis selten bis nie erfüllt, da sich jeder an einem Unternehmen beteiligen kann – wodurch der Tatbestand der Selektivität ausgehebelt werden könnte.¹⁸⁴ Aus Art 107 Abs 2 lit a AEUV kann rückgeschlossen werden, dass unter gewissen Umständen auch Beihilfen an Verbraucher in Art 107 Abs 1 AEUV beihilferechtlich relevant sein können. Dies wird durch das EuG bestätigt.¹⁸⁵

Der Begriff „begünstigt“ in Art 107 AEUV deutet bereits auf den zweiten Aspekt, der für das Vorliegen des Tatbestandes Relevanz hat, hin. So muss sich auch eine tatsächliche Begünstigung aus der Selektivität ergeben. Diese beiden Aspekte definiert der EuGH als gemeinsam zu beurteilen. Eine Maßnahme, welche sich selektiv an gewisse Unternehmen richtet, diese allerdings nicht begünstigt, erfüllt den Tatbestand der Selektivität nicht. In der

¹⁸¹ Beispielsweise EuGH C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze ua*, ECLI:EU:C:2006:8, Rn 107.

¹⁸² *Kliemann in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 31.

¹⁸³ *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 40.

¹⁸⁴ *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1238.

¹⁸⁵ Beispielsweise EuG T-93/02, *Confrédération nationale du Crédit mutuel*, ECLI:EU:T:2005:11, Rn 95; für die vorliegende Arbeit ist dieser Aspekt allerdings nicht weiter von Relevanz.

Rechtsprechung wird formuliert, dass eine Maßnahme zu einer wahrscheinlichen (selektiven) Begünstigung führen muss, um den Tatbestand zu erfüllen.¹⁸⁶

Wird ein gesamter Sektor begünstigt, bedeutet dies nicht zwingend, dass der Tatbestand der Selektivität erfüllt ist, allerdings ist es ein Indiz dafür. Hierbei handelt es sich um eine sogenannte sektorale Selektivität.¹⁸⁷ Vielmehr geht es in der Praxis darum, ob einzelne Unternehmen (innerhalb des Sektors) gegenüber anderen begünstigt werden. Ist dies der Fall, gilt der Tatbestand der Selektivität als erfüllt.¹⁸⁸ Interessanterweise ist es ferner nicht von Bedeutung, ob das begünstigte Unternehmen in der Praxis sich tatsächlich durch und nach der Maßnahme in einer besseren Situation befindet als zuvor – da dies auch nicht zwingend von der Begünstigung abhängt.¹⁸⁹ Wie bereits erwähnt,¹⁹⁰ reicht es, wenn der natürliche Lauf der Dinge verändert wird. Eine Begünstigung kann einem Unternehmen auch lediglich eine weniger schlechte Position beschaffen, oder die Position des Unternehmens schlichtweg gleich belassen. Gleichzeitig ist auch hier die tatsächliche Ausgestaltung der Dinge relevant. Eine Maßnahme, welche konzeptionell nicht selektiv scheint, in der Praxis aber nur einzelne Unternehmen begünstigt, erfüllt dennoch den Tatbestand der Selektivität, da der Wortlaut von Art 107 AEUV nicht vorsieht, dass die Selektivität bereits auf dem Papier existiert. Dies erschwert den Mitgliedsstaaten in der Praxis, das Beihilferecht zu umgehen und ist auch mit dem WTO-Recht vergleichbar, in dem eine „de facto“-Diskriminierung relevant ist und nicht (nur) eine „de iure“-Diskriminierung.¹⁹¹ Daraus ergibt sich, dass auch eine lose Formulierung von Gesetzen/ Verordnungen durch den Mitgliedstaat, welche einen hohen Handlungsspielraum einräumen, den Tatbestand der Selektivität erfüllen können. Dies muss zwar nicht zwingend der Fall sein, wenn aber der Staat seinen Handlungsspielraum in einer Art nützt, in der eine selektive Begünstigung das Ergebnis ist, so ist Selektivität gegeben.¹⁹²

In der Rechtsprechung fokussiert sich daher der EuGH selten auf die Ziele, welche durch eine Maßnahme verfolgt werden. Im Gegenteil, selbst wenn die Begründung der Maßnahmen legitim erscheinen mag, ist dies dennoch kein Grund dafür, dass keine Selektivität vorliegt.¹⁹³

¹⁸⁶ EuGH C-403/10 P, *Mediaset SpA v Kommission*, ECLI:EU:C:2011:533, Rn 62.

¹⁸⁷ *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1273-1274.

¹⁸⁸ EuGH C-524/14 P, *Deutschland ua*, ECLI:EU:C:2016:671, Rn 52.

¹⁸⁹ EuGH C-143/99. *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598, Rn 41.

¹⁹⁰ Gilt analog für den Tatbestand der Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedsstaaten, siehe Kapitel 3.5.1.2.

¹⁹¹ *Rubini*, The Definition of Subsidy and State Aid: WTO and EC Law in Comparative Perspective (2009) 367.

¹⁹² *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1312.

¹⁹³ EuGH C-487/06 P, *British Aggregates Association v Kommission*, ECLI:EU:C:2008:757, Rn 92.

Aus der Rechtsprechung ergibt sich auch, dass schon bei Vorliegen eines einzigen Merkmales der Selektivität der Tatbestand erfüllt ist.¹⁹⁴

Wie bereits erwähnt, ist für den Tatbestand der Selektivität die Frage relevant, ob bestimmte Unternehmen im Gegensatz zu restlichen Unternehmen begünstigt werden. Um den Vergleich zwischen einem potenziell begünstigten Unternehmen und einem „normalen“ Unternehmen herstellen zu können, wird häufig ein sogenannter Bezugsrahmen eingesetzt. Dies findet seine Begründung in der Judikatur, wo ausgearbeitet wurde, dass es sich bei Beihilfen um Maßnahmen handelt, welche die Belastungen, welche ein Unternehmen normalerweise zu tragen hätte, vermindern.¹⁹⁵ Um ebendiese Verminderung feststellen zu können, ist eine Analyse des Normalzustandes erforderlich. Dies erfolgt mit der Definition des Bezugsrahmens.¹⁹⁶ Mithilfe dieses Rahmens kann dann auf eine begünstigende Abweichung vom Rahmen untersucht werden.¹⁹⁷ Gerade für die Beurteilung von steuerlichen Maßnahmen ist der Bezugsrahmen hochrelevant, da neu einzuführende Maßnahmen mit dem bestehenden System verglichen werden, um gegebenenfalls eine Abweichung festzustellen.¹⁹⁸ Dieser Aspekt wird in Kapitel 4.1.3. ausführlich behandelt, da der Tatbestand der Selektivität von zentraler Bedeutung für die vorliegende Arbeit ist.

Im steuerlichen Bereich des Beihilferechts untergliedert sich der Tatbestand der Selektivität in geografische und materielle Selektivität. Der Tatbestand der geografischen Selektivität ist relativ eindeutig zu definieren, hierbei handelt es sich um Maßnahmen, welche sich an einzelne Gebiete innerhalb des Mitgliedsstaates richten und somit eine Abweichung der Normalbelastung zum restlichen geografischen Gebiet darstellen.¹⁹⁹ Etwas komplexer hingegen gestaltet sich die Beurteilung der materiellen Selektivität. Hier geht es um die Ungleichbehandlung „gleicher“ Unternehmen, also Unternehmen, welche sich in einer gleichen Lage befinden.²⁰⁰ Die Tatsache, dass ein Vergleich zum Bezugssystem hergestellt wird, öffnet die Möglichkeit für eine dritte Untergliederung, einer zeitlichen Selektivität. Diese wird in Kapitel 4.1.3. ausführlich erläutert, zusammengefasst handelt es sich hier um eine Abweichung vom Bezugsrahmen, welche sich darin begründet, dass die Abweichung nur

¹⁹⁴ *Triantafyllou in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 170.

¹⁹⁵ EuGH 30/59, *Steenkolenmijnen*, ECLI:EU:C:1961:2, 43.

¹⁹⁶ *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 61.

¹⁹⁷ *Kliemann in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 45.

¹⁹⁸ *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen (2020) 108.

¹⁹⁹ *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 66.

²⁰⁰ *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 73.

temporär ist und dadurch sich das Referenzsystem selbst nicht ändert. Somit ergibt sich eine Abweichung vom Referenzsystem, was wiederum den Tatbestand der Selektivität erfüllt.

Festzuhalten ist, dass der Begriff der Selektivität nicht mit dem Begriff der Differenzierung gleichzusetzen ist. Eine Differenzierung zwischen Unternehmen nach faktischen Kriterien ist durchaus möglich und erfüllt den Tatbestand der Selektivität nicht, solange es sich um eine tatsächlich neutrale, faktische Differenzierung handelt. Das kann beispielsweise eine Differenzierung nach Gewinn sein.²⁰¹

3.5.1.4. Verfälschung des Wettbewerbes

Der nächste Tatbestand, welcher Art 107 AEUV entnommen werden kann, ist die Frage, ob eine Verfälschung des Wettbewerbes droht oder bereits passiert. Zu Beginn der Arbeit wurde bereits erwähnt, dass der Schutz des Binnenmarktes eines der Ziele von Art 107 AEUV darstellt. Somit ist die Frage nach der Verfälschung konsequenterweise eine zentrale Frage.

Ähnlich wie beim Tatbestand der Selektivität wird auch hier ein Vergleich hergestellt. Dafür wird die Wettbewerbssituation nach der Maßnahme mit der Situation vor der Maßnahme verglichen.²⁰²

Dieser Tatbestand wird in der Rechtsprechung nicht losgelöst von der Beeinträchtigung(fähigkeit) des Handels zwischen Mitgliedsstaaten untersucht, denn diese beiden Tatbestände sind unweigerlich miteinander verbunden. Die Mitgliedstaaten stehen im Handel, dadurch aber auch im Wettbewerb zueinander. So entsteht die Verbindung der beiden Tatbestände.²⁰³ Allerdings untersucht die Kommission in einigen Fällen beide Tatbestände isoliert mit unterschiedlichen Fragestellungen. So kann beispielsweise ein Monopol in einem Bereich dazu führen, dass der Wettbewerb (noch) nicht existiert.²⁰⁴

Die Formulierung von Art 107 AEUV sagt bereits aus, dass eine Verfälschung lediglich drohen muss. Hier ist der Eintritt der Verfälschung für die Erfüllung des Tatbestandes nicht erforderlich.²⁰⁵ Allerdings ist auch die zeitliche Komponente zu beachten. Die Bedrohung der Wettbewerbsverfälschung muss in einer absehbaren Zukunft liegen und einen kausalen

²⁰¹ EuGH C-106/09, *Gibraltar v Kommission & Spanien*, ECLI:EU:C:2011:732, Rn 83.

²⁰² *Kliemann/Mederer in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 56.

²⁰³ EuG T-298/97, *Carriage of goods by road*, ECLI:EU:T:2000:151, Rn 81.

²⁰⁴ *Kliemann/Mederer in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 57.

²⁰⁵ *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 45.

Zusammenhang zu der staatlichen Maßnahme haben, ansonsten ist der Tatbestand nicht erfüllt.²⁰⁶

Allgemein wird der Tatbestand eher weit ausgelegt. Ein klassisches Beispiel für eine wettbewerbsverfälschende Maßnahme ist eine Maßnahme, welche dazu führt, dass ein Unternehmen, welches ohne der Maßnahme wirtschaftlich nicht überleben hätte können, nun weiter am Markt teilnehmen kann. Aber auch eine Beihilfe, die ein Unternehmen lediglich von (laufenden) Kosten befreit, gilt als eine Wettbewerbsverfälschung iSd Art 107 AEUV, da die Position des Unternehmens am Markt dadurch beeinflusst/ verfälscht wird.²⁰⁷

Ein weiterer, essenzieller Punkt zur Bestimmung der Gefahr einer Wettbewerbsverfälschung ist die Größe der begünstigten Unternehmen. Handelt es sich hierbei um sehr kleine Unternehmen, kann argumentiert werden, dass eine Beihilfe hier wohl kaum das Potenzial hat, den Markt zu verfälschen. Dies wird auch in der Praxis von Österreich so argumentiert und von der Kommission akzeptiert.²⁰⁸

3.5.2. Privatinvestor-Test

Es gibt noch 2 weitere Aspekte, die in Hinblick auf beihilferechtliche Fragestellungen beachtet werden müssen, der eine Aspekt ist der Privatinvestor-Test, welcher folgend erläutert wird, der andere Aspekt ist die sogenannte Altmark-Trans-Formel, welche im Folgekapitel beleuchtet wird. Denn nicht jede wirtschaftliche Aktion des Staates ist im Lichte des Beihilferechts zu beachten. Denn selbst wenn das Beihilferecht den Handlungsspielraum der Mitgliedsstaaten einschränkt, ist der Staat durchaus in der Lage, auch als wirtschaftlicher Akteur tätig zu werden. Auch bedient sich der Staat in der Praxis häufig anderer Wirtschaftsteilnehmer, beispielsweise für den Straßenbau.

Wenn der Staat wirtschaftlich tätig wird, dann ist eine Möglichkeit, um auf ein Bestehen einer Beihilfe zu prüfen, der sogenannte Privatinvestor-Test. Hier wird auf die Sicht eines privaten Investors eingegangen und die Frage beantwortet, ob diese Person die Investition ebenfalls getätigt hätte. Würde ein rational agierender, privater Investor die Investition nicht tätigen, ist das ein Indiz für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe. In der Praxis ergeben sich jedoch in der Anwendung Schwierigkeiten, weil der Staat nicht nur rein wirtschaftliche Ziele

²⁰⁶ Kliemann/Mederer in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 58.

²⁰⁷ Kliemann/Mederer in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 59.

²⁰⁸ Summer/Harjung, Beihilferechtliche Grundlagen: Verlängerungen und Modifikationen im Lichte von COVID-19 mit besonderer Berücksichtigung von Unternehmen in Schwierigkeiten, BRZ 2021, 13 (16).

verfolgt.²⁰⁹ Der EuGH wendet eine Form dieses Testes mit der Frage an, ob ein Unternehmen auf dem Markt unter normalen Bedingungen die Vergünstigung auch erhalten hätte. Ist dies nicht der Fall, stellt dies ein Indiz auf Vorhandensein einer Beihilfe dar.²¹⁰

Die Anwendungsmöglichkeit ergibt sich dann, wenn der Staat tatsächlich als Wirtschaftsteilnehmer tätig wird. Wenn auch andere Unternehmen an ähnlichen wirtschaftlichen Transaktionen beteiligt sind, lässt sich der Vergleich zwischen den Wirtschaftsteilnehmern und dem Staat mit Hoheitsgewalt gut herstellen – weicht das Verhalten des Staates von dem des „normalen“ Unternehmens ab, ist dies ein Indiz auf das Vorliegen einer Beihilfe.²¹¹ Handelt der Staat allerdings nicht als „normaler“ Marktteilnehmer, sondern tritt er lediglich als hoheitliche Gewalt auf, findet der Privatinvestor-Test keine Anwendung.²¹² Allerdings sind diese beiden Fälle oftmals miteinander verbunden, hier zeigt die Judikatur, dass die Tätigkeiten differenziert betrachtet werden. Einzelne Handlungen mit wirtschaftlichem Charakter werden dem Privatinvestor-Test unterzogen, Handlungen mit hoheitlichem Charakter hingegen nicht.²¹³

Der Privatinvestor-Test ist bereits seit längerer Zeit von der Kommission anerkannt und gilt zwar als wichtig für die Beihilfefrage, allerdings lassen sich komplexe wirtschaftliche Zusammenhänge nur bedingt analysieren/ simulieren. Daher findet der Privatinvestor-Test in der Praxis nur selten Bedeutung.²¹⁴

3.5.3. Altmark-Trans Entscheidung

Ein Sonderfall, welcher vom EuGH ausgearbeitet wurde, ist die sogenannte Altmark-Trans-Formel.²¹⁵ In der Altmark-Trans Entscheidung hat der EuGH die Möglichkeit von Ausgleichszahlungen/ Kompensationszahlungen an ein Unternehmen für erbrachte Leistungen geschaffen, welche keine Beihilfe darstellen. Konkret stellt diese Ausgleichszahlung keine finanzielle Begünstigung eines Unternehmens dar.

²⁰⁹ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 384-386.

²¹⁰ EuGH C-342/96, *Spanien v Kommission*, ECLI:EU:C:1999:210, Rn 36.

²¹¹ Kliemann/Catalán in *von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 103.

²¹² Wallenberg/Schütte in *Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 55; Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 50.

²¹³ EuG T-156/04, *Électricité de France v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:505, Rn 199.

²¹⁴ Kliemann/Catalán in *von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 92.

²¹⁵ Benannt nach dem Altmark-Trans Urteil: EuGH C-280/00, *Altmark Trans*, ECLI:EU:C:2003:415.

Die Anwendbarkeit der Altmark-Trans-Formel bedarf 4 Komponente, welche kumulativ erfüllt sein müssen:²¹⁶

- *Betrauung* – Das Unternehmen, welches begünstigt wird, muss auch tatsächlich mit der Leistungserbringung betraut worden sein.
- *Transparenz* – Dies bezieht sich vor allem auf die Zahlungen beziehungsweise die Kompensation, welches ein Unternehmen im Gegenzug für die erbrachte Leistung erhält. Hier bedarf es einer transparenten Kommunikation im Vorfeld über die Berechnung der Kompensation.
- *Ausgleich* – Die Kompensation beziehungsweise der Ausgleich darf nicht höher sein als die Kosten der Leistungserbringung, welche um einen angemessenen Gewinn ergänzt werden.
- *Vergleich* – Es soll das Unternehmen mit der Arbeit betraut werden, welche die geringste Menge an (Steuer)geld verschlingt.

Vereinfacht formuliert ist eine Maßnahme dann keine Beihilfe, wenn sie die Kompensation für eine erbrachte Leistung ist. Dafür darf die Kompensation allerdings nicht größer als die erbrachte Leistung sein, sonst könnte dieser Punkt leicht durch die Mitgliedsstaaten ausgenutzt werden.²¹⁷ Ein Beispiel einer Beihilfe, welche durch die Altmark-Trans-Formel legitimiert wird, sind Beihilfen an Bahnunternehmen, damit ebendiese den Betrieb auf unrentablen Strecken weiterhin aufrechterhalten können. Die Voraussetzung dafür ist, dass der Betrieb ohne der Beihilfe nicht möglich wäre.²¹⁸

Für steuerliche Maßnahmen hingegen, wie beispielsweise der österreichische Verlustrücktrag, findet die Altmark-Trans Formel keine Anwendung. Eine Argumentation scheitert bereits an dem ersten Tatbestand, da keine bestimmten Unternehmen durch den Verlustrücktrag mit einer bestimmten Aufgabe betraut werden.

3.5.4. Ausnahmen

In Art 107 AEUV sind im Absatz 2 und 3 Ausnahmeregelungen definiert. Maßnahmen, welche iSd Art 107 Abs 1 AEUV als Beihilfe zu definieren sind, können so dennoch als mit

²¹⁶ Zur Altmark Trans Formel: EuGH C-280/00, *Altmark Trans*, ECLI:EU:C:2003:415; Czerny, Die beihilferechtliche Beurteilung der staatlichen Finanzierung von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse (2009) 432-433.

²¹⁷ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 50.

²¹⁸ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 282.

dem Binnenmarkt vereinbar gelten. Absatz 2 definiert sogenannte Legalausnahmen,²¹⁹ während Absatz 3 der Kommission einen Entscheidungsspielraum verschafft.²²⁰ Beispielsweise ist es mit dem Binnenmarkt vereinbar, wenn Maßnahmen gesetzt werden, um einer Naturkatastrophe oder „sonstigen außergewöhnlichen Ereignissen“ entgegenzutreten.²²¹ Dieser Passus ist für die Frage nach dem Verlustrücktrag und anderen COVID-19 Maßnahmen bedeutend und wird in Kapitel 4.2. im Zusammenhang mit der Forschungsfrage genauer diskutiert.

Ergänzend zu Art 107 Abs 3 AEUV, in dem der Entscheidungsspielraum der Kommission eingeräumt wird, gibt es auch Erklärungen und Verordnungen der Kommission, um den Alltag für die Mitgliedsstaaten berechenbarer zu gestalten.²²² Diese Verordnungen und Erklärungen werden in der weiteren Arbeit beleuchtet.

3.5.4.1. Legalausnahmen iSd Art 107 Abs 2 AEUV

Art 107 Abs 2 AEUV definiert Ausnahmen, in denen Beihilfen, welche die Tatbestände von Art 107 Abs 1 AEUV erfüllen, trotzdem mit dem Binnenmarkt vereinbar sind. Somit gelten diese Regelungen nur für Beihilfen, welche die Voraussetzungen von Art 107 Abs 1 AEUV erfüllen.²²³ Bei den Legalausnahmen hat die Kommission, anders als bei den fakultativen Ausnahmen, keinen Ermessensspielraum.²²⁴ Es verbleibt allerdings weiterhin ein Spielraum in der Beurteilung der Tatbestände. So hat die Kommission durch die Beurteilung der Umstände weiterhin einen Einfluss auf die Auslegung von Art 107 Abs 2 AEUV.²²⁵ Beihilfen, welche unter Art 107 Abs 2 AEUV fallen, müssen dennoch bei der Kommission angemeldet werden und durch die Kommission geprüft und zugelassen werden,²²⁶ denn es handelt sich trotzdem um Beihilfen iSd Art 107 Abs 1 AEUV, welche in weiterer Folge als vereinbar erklärt werden.

Mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen werden in Art 107 Abs 2 AEUV in 3 Bereiche gegliedert:

- Beihilfen an einzelne Verbraucher,

²¹⁹ *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 87.

²²⁰ *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 95.

²²¹ Art 107 Abs 2 lit b AEUV.

²²² *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1451.

²²³ *Martencuk in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 196.

²²⁴ *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 137.

²²⁵ *Martencuk in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 197.

²²⁶ *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1452; *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 87.

- Beihilfen zur Beseitigung von Schäden,
- Beihilfen an von der Teilung Deutschlands betroffene Gebiete.

Der erste Unterpunkt richtet sich an Beihilfen, welche an Endverbraucher vergeben werden. Der Wortlaut in Art 107 Abs 2 lit a AEUV deutet bereits an, dass nicht alle Endverbraucher begünstigt werden dürfen, vielmehr muss sich die Beihilfe an einzelne, beziehungsweise eine Gruppe von Verbrauchern richten, insbesondere an sozial bedürftige Verbraucher.²²⁷ Damit kann dieser Punkt als eine Beihilfe mit sozialem Charakter verstanden werden.²²⁸ Dies soll nur Beihilfen erfassen, welche direkt an Endverbraucher gerichtet sind, allerdings mittelbar auch andere Wirtschaftsteilnehmer und Unternehmen erreichen. Dadurch können Unternehmen in manchen Fällen mittelbar begünstigt werden.²²⁹ Allerdings kann auch eine Beihilfe an einen Verbraucher, selbst wenn es sich um eine soziale Beihilfe handelt, mit dem Unionsrecht unvereinbar sein. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Beihilfe den Kauf bestimmter Produkte und damit mittelbar bestimmte Unternehmen unterstützt.²³⁰ In der Praxis findet dieser Unterpunkt relativ wenig Anwendung. Ein von der Kommission herausgearbeitetes Beispiel ist die Beförderung von sozial bedürftigen Personen wie beispielsweise Kinder in entlegene und schwer erreichbare Gebiete. Flüge in solche Gebiete dürfen beispielsweise vom Staat unterstützt werden, um diesen Verbrauchern, welche den Wohnsitz in einem solchen entlegenen Gebiet haben, einen Anschluss zu ermöglichen. In diesem Fall darf die Beihilfe die Höhe der Reisekosten nicht überschreiten.²³¹

Der zweite Unterpunkt behandelt Beihilfen, welche zum Wiederaufbau nach einer Katastrophe beziehungsweise zur Beseitigung der durch ebendiese Katastrophe entstandenen Schäden dienen. Dabei ist der Zusammenhang zwischen Ereignis und Schaden eng auszulegen. Die Beihilfe darf ausschließlich entstandenen Schaden ersetzen, allerdings nicht die gesamte Schadenssumme übersteigen.²³² Zudem muss der Schaden weder kalkulierbar noch versicherbar sein, um den freien Markt nicht zu verzerren, sondern tatsächliche Hilfe bei unerwarteten, meist nur als Einzelfall auftretenden, erheblichen Störungen zu bedeuten.²³³

²²⁷ *Martencuk in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 200.

²²⁸ EuG T-445/05, *Associazione italiana del risparmio gestito u.a. v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:50, Rn 181.

²²⁹ *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1456.

²³⁰ *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 139.

²³¹ *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1463.

²³² *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 142.

²³³ *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 92.

Der letzte Unterpunkt hat seit der Vereinigung Deutschlands kaum noch Relevanz.²³⁴

Generell sind die Legalausnahmen in Art 107 Abs 2 eng formuliert und werden auch von der Kommission und von der Judikatur eng ausgelegt, wodurch die Legalausnahmen in der Praxis eine weitgehend geringe Bedeutung haben.²³⁵

Eine genauere Analyse von Art 107 Abs 2 AEUV, insbesondere lit b, findet sich in Kapitel 4.2., mit besonderem Fokus auf die Frage, ob der österreichische Verlustrücktrag eine Beihilfe zur Beseitigung von Schäden, welche durch die COVID-19 Pandemie entstanden sind, darstellen kann und somit mit dem Binnenmarkt vereinbar wäre.

3.5.4.2. Fakultative Ausnahme iSd Art 107 Abs 3 AEUV

Wie bei den Legalausnahmen, ist auch für die fakultativen Ausnahmen die Voraussetzung, dass es sich um eine Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV handelt. Die Ausnahmen iSd Art 107 Abs 3 AEUV *können* mit dem Binnenmarkt vereinbar sein. Hier wird der Kommission, im Gegensatz zu Art 107 Abs 2 AEUV, ein Ermessensspielraum eingeräumt.²³⁶ Dies wird durch die Judikatur bestätigt.²³⁷ Dies erlaubt der Kommission auf der einen Seite eine rasche und flexible Reaktionsmöglichkeit auf die Geschehen innerhalb der EU, auf der anderen Seite hingegen macht es die Entscheidungen weniger vorhersehbar für die Mitgliedsstaaten.²³⁸

Der Fokus des Beihilferechtes im Allgemeinen ist es, den Binnenmarkt nicht zu verfälschen und somit Unternehmen am Markt möglichst nicht zu beeinflussen. Dadurch werden keine Unternehmen künstlich „am Leben gehalten“, welche eigentlich am Markt keine Chance hätten. Da der Binnenmarkt eine zentrale Rolle in der EU einnimmt, werden, wie bereits angeführt, Ausnahmen zu Art 107 AEUV generell eng ausgelegt.²³⁹ Dieser Aspekt beeinflusst den Ermessensspielraum der Kommission in der Praxis dahingehend, dass Unternehmen, welche die Beihilfe nicht benötigen, diese auch nicht erhalten sollten. Ist es jedoch notwendig, eine Beihilfe zu vergeben, um die in Art 107 Abs 3 AEUV definierten Ziele zu erreichen, dann kann eine Beihilfe gewährt werden. Diese Notwendigkeit ist ein wichtiger Faktor, wenn das Ziel auch ohne der Vergabe der Beihilfe erreicht worden wäre, beispielsweise ein

²³⁴ Martencuk in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 211.

²³⁵ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 1454.

²³⁶ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 1487.

²³⁷ Beispielsweise EuGH 730/79, *Morris Holland BV v Kommission*, ECLI:EU:C:1980:209, Rn 24.

²³⁸ Die Unvorhersehbarkeit ergibt sich aus dem hohen Maß an Flexibilität, welches der Kommission in der Beurteilung und im Ermessensspielraum zukommt. Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 1496.

²³⁹ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 147.

Unternehmen eine Investition ohnehin getätigt hätte, dann ist die Beihilfe nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar.²⁴⁰ Somit ergibt sich in der Praxis eine Begrenzung des Ermessensspielraums der Kommission, beeinflusst durch die Judikatur des EuGH, aber auch durch die eigens erlassenen Leitlinien und Verordnungen.²⁴¹

Es finden sich in Art 107 Abs 3 AEUV 5 Ausnahmefälle, von denen bei 4 der Kommission der bereits genannte Ermessensspielraum zusteht. Bei Art 107 Abs 3 lit e AEUV handelt es sich lediglich um die Option, dass der Rat auf Vorschlag der Kommission weitere Ausnahmen beschließt. Konkret sehen diese Fälle wie folgt aus:

Lit a des Art 107 Abs 3 AEUV ermöglicht Beihilfen an Gebiete innerhalb der EU, in denen der Lebensstandard deutlich unter dem Durchschnitt liegt.

Lit b des Art 107 Abs 3 AEUV ermöglicht Beihilfen zur Beseitigung von Störungen im Wirtschaftsleben oder zur Förderung gemeinsamer wichtiger Vorhaben. Welche Vorhaben durch diese Formulierung erfasst sind, ergibt sich aus den Programmen der Union oder auch direkt aus den Verträgen. Wichtig ist, dass es sich um ein Unionsziel handelt.²⁴² Dabei muss es sich um eine Störung handeln, welche nicht nur ein Unternehmen betrifft, sondern einen allgemeinen Charakter hat.²⁴³ Auch eine Störung, welche nur einen Teil eines Mitgliedsstaats betrifft, ist für Art 107 Abs 3 lit b AEUV nicht ausreichend, vielmehr muss die Störung den (zumindest) gesamten Staat betreffen.²⁴⁴ Dieser Tatbestand ist für die vorliegende Arbeit von Relevanz.²⁴⁵

Besondere Bedeutung hatte diese Ausnahmeregelung in der Finanzkrise im Jahr 2008. Hier wurden Leitlinien entwickelt, wie Banken geholfen werden kann und welche Voraussetzungen dafür erfüllt sein müssen. Dabei wurden auch Tatbestände herausgearbeitet, unter welchen Art 107 Abs 3 lit b zur Anwendung kommen kann. So muss es sich um eine Störung handeln, welche den Markt über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinaus beeinträchtigen kann.²⁴⁶

²⁴⁰ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 151.

²⁴¹ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 1490.

²⁴² Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 160.

²⁴³ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 162.

²⁴⁴ Martencuk in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 372.

²⁴⁵ Für den Bezug zum österreichischen Verlustrücktrag siehe Kapitel 4.3.

²⁴⁶ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 168.

Lit c des Art 107 Abs 3 AEUV ermöglicht Beihilfen welche die Entwicklung fördern sollen. Dies kann beispielsweise dazu dienen, Innovation zu ermöglichen. Auch hier gilt, dass Beihilfen nur dann gewährt werden sollen, wenn sie eine Innovation/ Entwicklung ermöglichen, welche es ohne der Beihilfe nicht gegeben hätte.²⁴⁷ Unter Art 107 Abs 3 lit c AEUV fallen beispielsweise Beihilfen für den Umweltschutz,²⁴⁸ Rettungsbeihilfen für einzelne Unternehmen in Schwierigkeiten²⁴⁹ oder auch Energiebeihilfen.²⁵⁰

Lit d des Art 107 Abs 3 AEUV ermöglicht Beihilfen, welche Kultur erhalten und fördern, während lit e des Art 107 Abs 3 AEUV die bereits genannte Option zur Schaffung neuer Ausnahmetatbestände beinhaltet. Auf diese Aspekte wird im Verlauf der Arbeit nicht weiter eingegangen.

Eine genauere Analyse der fakultativen Ausnahmen in Bezug auf die Forschungsfrage findet sich in Kapitel 4.3.

3.5.4.3. De minimis Verordnung

Da auch eine verschwindend geringe Beihilfe, welche die Tatbestände erfüllt, theoretisch eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV darstellt, dies aber in der Praxis einen immensen bürokratischen Aufwand bedeuten würde, gibt es seit 2012 die sogenannte „de-minimis-Verordnung“. In dieser Verordnung werden Schwellenwerte festgelegt, unterhalb derer Beihilfen als nicht relevant einzustufen sind. In der Verordnung wird der Betrag von 200.000€ als Schwellenwert festgelegt. Innerhalb von 3 Jahren darf ein Unternehmen Zuwendungen erhalten, die den Schwellenwert nicht überschreiten. Ist das der Fall, dann gelten gemäß Art 3 der de minimis Verordnung die Tatbestände von Art 107 AEUV als nicht erfüllt. Dies führt zum Entfall der Anmeldepflicht der Maßnahme. Der Schwellenwert verringert sich für bestimmte Branchen, wie beispielsweise Unternehmen für den Straßengüterverkehr. Die Kommission begründet das mit der durchschnittlich eher kleinen Größe dieser Unternehmen, wodurch auch mit niedrigeren Beträgen eine Verzerrung des Wettbewerbes herbeigeführt werden könnte.²⁵¹

²⁴⁷ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 189.

²⁴⁸ Zuleger/Kuhlmann in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 512.

²⁴⁹ Catalán in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 666.

²⁵⁰ Zuleger/Kuhlmann in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 731.

²⁵¹ VO (EU) 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, ABI L 352.

Als zusätzliche Legitimierung der de minimis Verordnung führt die Kommission an, dass gemäß von Erfahrungswerten der Handel de facto nicht durch Beträge unter dem Schwellenwert beeinträchtigt wird.²⁵²

In der Praxis hat der Mitgliedstaat dafür Sorge zu tragen, dass das Unternehmen tatsächlich keine Zuwendungen bekommt, mit denen der jährliche Schwellenwert überschritten wird. Die de minimis Verordnung hat eine begrenzte Geltungsdauer und ist bis 31.12.2023 gültig, die Geltungsdauer kann verlängert werden.²⁵³

Inwiefern allerdings die Kommission das Recht hat, Art 107 AEUV dahingehend durch die de minimis Verordnung anzupassen, dass es eine sogenannte „Spürbarkeitsgrenze“ gibt, obwohl eine solche Grenze im Wortlaut von Art 107 AEUV nicht vorkommt, nur um den Verwaltungsaufwand zu reduzieren, wird in der Literatur diskutiert. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Kommission durchaus die Kompetenz zur Festlegung von Schwellenwerten innehat.²⁵⁴

3.5.4.4. Allgemeinde Gruppenfreistellungsverordnung

Um dem steigenden Verwaltungsaufwand, welcher mit der wachsenden Relevanz des Beihilferechts einherging, Grenzen zu setzen und gleichzeitig auch sicherzustellen, dass die tatsächlich wettbewerbsrelevanten Beihilfen im Fokus standen, erarbeitete die Kommission neben der bereits untersuchten de minimis Verordnung die allgemeine Gruppenfreistellungsordnung (AGVO), welche seit 2014 in Kraft ist.²⁵⁵

Eine weitere Begründung für die AGVO ist die Tatsache, dass eine Begünstigung eines Unternehmens per se sich nicht zwingend negativ auf den Binnenmarkt auswirkt. In manchen Fällen kann durch Begünstigung und Investition Innovation erst ermöglicht werden. Nur Maßnahmen zu erlauben, welche den Wettbewerb an sich unverändert lassen, würde voraussetzen, dass der Wettbewerb a priori ein perfekter Wettbewerb ist. Dies ist in der Praxis allerdings nicht der Fall. Der Wettbewerbsschutz muss also auch seine Grenzen aufweisen und Platz für Wachstum und Entwicklung haben.²⁵⁶

²⁵² De-minimis-VO 1407/2013 ABI L 352.

²⁵³ De-minimis-VO 1407/2013 ABI L 352.

²⁵⁴ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 85.

²⁵⁵ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 109 AEUV Rz 6.

²⁵⁶ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 1416-1417.

Die AGVO soll primär Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen erlauben und dadurch Innovation fördern. Dabei wird den Mitgliedsstaaten ein bürokratischer Aufwand erspart, der mit der Meldung der Beihilfe an die Kommission verbunden wäre und gleichzeitig ein Anreiz für ebendiese Staaten gesetzt, Unternehmen und Wirtschaftswachstum in einem vorgegebenen Rahmen zu fördern. Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen sollen hier unterstützt werden. Als besondere Bereiche, in denen eine Förderung legitim ist und keine Beihilfe darstellt, definiert die AGVO obengenannte Forschung und Entwicklung, unter anderem aber auch Ausbildungsbeihilfen, Beihilfen für den Umweltschutz, Beihilfen für den Ausbau von Breitbandinfrastruktur und Beihilfen zur Förderung und Beibehaltung von Kultur.²⁵⁷

Bevor die AGVO eingeführt wurde, waren gemäß den damaligen Vorschriften ungefähr 40% der staatlichen Beihilfen pro Jahr nicht genehmigungspflichtig. Durch die Verordnung hat sich diese Zahl drastisch verändert, so waren im Jahr 2015 ungefähr 96% der Maßnahmen, welche in diesem Jahr erstmals ergriffen wurden, Maßnahmen, die in den Geltungsbereich der AGVO fielen.²⁵⁸ Maßnahmen, welche unter den Einflussbereich der AGVO fallen, müssen vor der Einführung nicht der Kommission gemeldet werden.²⁵⁹

Während die de minimis Verordnung lediglich zeitlich befristete Beihilfen in Höhe von maximal 200.000€ (in manchen Fällen 100.000€) erlaubt, werden gemäß Art 4 AGVO Beihilfen an Unternehmen bis zu 7,5 Millionen Euro ermöglicht, für Forschung und Entwicklung steigt dieser Betrag auf bis zu 20 Millionen Euro.

Im Bereich der steuerlichen Beihilfen ergeben sich bei den AGVO zwei Besonderheiten. Zunächst gilt die Deckelung auch für steuerliche Beihilfen. Das bedeutet, dass bei der steuerlichen Maßnahme ebenso eine Obergrenze definiert sein muss, um sicherzugehen, dass der Maximalbetrag nicht überschritten wird. Außerdem darf bei der Vergabe der Beihilfen dem zuständigen Organ kein Ermessensspielraum zukommen, sondern der Empfänger muss mit einer Sicherheit davon ausgehen können, dass er die Beihilfe bekommt oder nicht bekommt.²⁶⁰

²⁵⁷ AGVO (EU) 651/2014 ABI L 187; De-minimis-VO 1407/2013 ABI L 187.

²⁵⁸ AGVO (EU) 651/2014 ABI L 187; De-minimis-VO 1407/2013 ABI L 352; Eine präventive Anmeldung ist trotzdem möglich.

²⁵⁹ Eine präventive Anmeldung ist trotzdem möglich.

²⁶⁰ Zimmer, Ermessensausnahmen, in Hube/Reimer (Hrsg), HFSt⁸ 202.

3.5.4.5. Befristeter Rahmen für staatliche Beihilfen

Um in der Krise den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit zu geben, möglichst rasch Unternehmen in Not helfen zu können, hat die europäische Kommission einen „befristeten Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19“ beschlossen. In diesem Rahmen werden weitere Ausnahmen aus dem Beihilfeverbot definiert. Interessanterweise stützt sich dieser Rahmen nicht auf Art 107 AEUV Abs 2 lit b AEUV, wo Ausnahmen für Naturkatastrophen oder Ähnliches definiert werden, sondern auf Art 107 Abs 3 lit b AEUV, gestützt auf sogenannte Beihilfen zur Behebung von beträchtlichen wirtschaftlichen Störungen.²⁶¹

Der Rahmen sollte ursprünglich bis zum 31.12.2020 gelten, wurde allerdings wegen der Unberechenbarkeit der Pandemie von der Kommission in der Zwischenzeit mehrfach abgeändert und im Oktober 2020 bis Ende Juni 2021 verlängert.²⁶² Mittlerweile hat die Kommission bereits eine Verlängerung bis Ende 2021 beschlossen.²⁶³ Wie lange die Kommission den befristeten Rahmen verlängern wird, ist ungewiss. Da der Rahmen offensichtlich der Eindämmung der wirtschaftlichen Folgen der Pandemie dient, kann davon ausgegangen werden, dass er bis zum Ende dieser Pandemie gelten sollte. Dies könnte beispielsweise an die Durchimpfungsrate gekoppelt werden.²⁶⁴ Allerdings ist dieser Aspekt regional unterschiedlich und erschwert somit die Planbarkeit. Dies sei nur am Rande erwähnt, für die vorliegende Arbeit ist der Endzeitpunkt der Pandemie nicht weiter relevant.

Abschnitt 3.1. des befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen schafft die Voraussetzungen für eine mögliche Beihilfe. Konkret muss ein Unternehmen sich vor der Krise noch nicht in Schwierigkeiten befunden haben, um während der Krise gefördert werden zu dürfen. Dann kann nämlich davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen COVID-19 bedingt in einer schwierigen finanziellen Lage steht.²⁶⁵

Der Rahmen der Kommission sieht unter anderem einen Pauschalbetrag pro Unternehmen vor, der ausbezahlt werden darf. Allerdings ist es auch im Rahmen des Art 107 Abs 2 lit b

²⁶¹ Pressemitteilung der Europäischen Kommission, IP/20/496 (19.3.2020).

²⁶² *Summer/Harjung*, ÖStZ 2021, 13 (14).

²⁶³ Mitteilung der Kommission – Das europäische Wirtschafts- und Finanzsystem, 19. 1. 2011, COM(2011) 32 final.

²⁶⁴ *Aldor*, Die Befristung von Beihilfen in der Covid-19-Pandemie am Beispiel der zivilen Luftfahrt, ÖStZ 2021, 119 (122).

²⁶⁵ Befristeter Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19. 2020/C 91 I/01.

AEUV möglich, Unternehmen, welche direkt aufgrund von Schließungsmaßnahmen einen Einkommensentgang hatten, den tatsächlich eingetretenen Nettoschaden zu ersetzen. Dies ist in einer theoretisch ungedeckelten Höhe möglich und ist auch der Grund, warum beispielsweise Fluggesellschaften derart hohe Zuschüsse erhalten haben.²⁶⁶

Der Unterschied zur bereits bestehenden *de minimis* Verordnung ist die Höhe des auszahlbaren Betrages, dieser ist deutlich höher als in der *de minimis* Verordnung. Allerdings ist die Auszahlung beim befristeten Rahmen, wie bereits angeführt, an Performance-Kriterien gebunden. Bei der *de minimis* Verordnung findet sich ein solcher Passus nicht, Zuwendungen, welche die jeweiligen Schwellenwerte nicht überschreiten, können gemäß der *de minimis* Verordnung an beliebige Unternehmen vergeben werden.

Der befristete Rahmen für staatliche Beihilfen führt auch weitere Möglichkeiten von Hilfen an krisengeschüttelte Unternehmen, beispielsweise günstige öffentliche Kredite für Unternehmen, an,²⁶⁷ diese sind aber für die vorliegende Arbeit nicht von Relevanz und werden daher auch nicht weiter behandelt.

In der Praxis erfreut sich der befristete Rahmen bereits großer Beliebtheit, so wurden innerhalb der ersten beiden Monate, seitdem der Rahmen in Kraft getreten ist, etwa 140 Beihilfen auf Grundlage des befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen genehmigt.²⁶⁸

Ein weiterer wichtiger Aspekt zum befristeten Rahmen für staatliche Beihilfen ist, dass dieser keine Befreiung von der Anmeldepflicht/ Genehmigungspflicht darstellt. Somit handelt es sich lediglich um Richtlinien und eine Absichtserklärung der Kommission, welche Beihilfen im Rahmen der Pandemie durch die Kommission zugelassen werden. Trotzdem müssen Beihilfen, welche sich auf den befristeten Rahmen stützen, bei der Kommission angemeldet werden und dürfen erst eingesetzt werden, nachdem sie von der Kommission genehmigt wurden.²⁶⁹

²⁶⁶ *Summer/Harjung*, ÖStZ 2021, 13 (14).

²⁶⁷ Art 3.4. des befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen.

²⁶⁸ *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 2324.

²⁶⁹ Befristeter Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19, ABI 2020 C 91/I/1 Rz 14.

3.6. Vergangene Judikatur zu Art 107 AEUV

Aufgrund der langjährigen Geschichte des Beihilferechts und der hohen Relevanz im EU-Recht ist es im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht möglich, auf die gesamte Judikatur im Beihilferecht einzugehen. Es seien also in diesem Kapitel eine Auswahl an wegweisenden Judikaten in den Vordergrund gestellt, welche für die heutige Entscheidungspraxis des EuGH und für den vorliegenden Fall von Relevanz sind.

Zunächst muss der zentrale Begriff, nämlich der Begriff der „Beihilfe“ definiert werden. Art 107 AEUV selbst gibt keine genaue Definition zu dem Begriff „Beihilfe“. Es heißt lediglich, dass „(...) Beihilfen gleich welcher Art, die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (...)“.²⁷⁰ In der Rechtsprechung hat sich in weiterer Folge eine Begriffsdefinition ergeben, welche durch den EuGH herausgearbeitet wurde. Der EuGH bezeichnet eine Beihilfe sinngemäß als eine Maßnahme, die der Wirtschaft eines Mitgliedsstaates dient und dort dazu beiträgt, ein Ziel zu erreichen, welches sonst nicht erreicht worden wäre. Konkret gilt dies für die heimischen Unternehmen, denen durch wirtschaftspolitische Maßnahmen ein Vorteil am Markt geschaffen werden soll.²⁷¹ Dabei sind, wie bereits erwähnt, die Intentionen der Mitgliedstaaten nicht von Relevanz, sondern die Wirkung der Maßnahme. Wirkt eine Maßnahme wie eine Beihilfe, so ist sie auch als Solche einzustufen.²⁷²

Aus der Definition des Beihilfebegriffs lässt sich bereits schlussfolgern, dass auch steuerliche Maßnahmen Beihilfen darstellen können. Erstmals bejaht der EuGH dies im Jahr 1974.²⁷³ Dieses Urteil bildet die Basis für viele hochrelevante Aspekte im Bereich des Beihilferechts, insbesondere auch für die vorliegende Arbeit. Hier geht es um steuerliche Maßnahmen, welche Italien setzen wollte. Der EuGH weist ausdrücklich darauf hin, dass eine Maßnahme, nur weil sie eine steuerliche Maßnahme ist, nicht aus dem Anwendungsbereich von Art 107 AEUV²⁷⁴ herausfällt.²⁷⁵ Da der österreichische Verlustrücktrag als steuerliche Maßnahme einzustufen ist, legt dieser Aspekt den Grundstein zur Beurteilung der Fragestellung der

²⁷⁰ Art 107 Abs 1 AEUV.

²⁷¹ EuGH 30/59, *Steenkolemijnen v Hohe Behörde der EG für Kohle und Stahl*, ECLI:EU:C:1961:2; *Mederer* sieht dieses Urteil, selbst wenn es sich auf Art 4c EGKSV bezieht, ebenso bedeutend für Art 107 AEUV. *Mederer in von der Groeben ua*, *Europäisches Unionsrecht*⁷ Art 107 AEUV Rz 5.

²⁷² So befreit auch die Tatsache, dass eine Maßnahme dem Umweltschutz dient, nicht vor einer Einstufung als Beihilfe. EuGH C-279/08 P, *Niederlande v Kommission*, ECLI:EU:C:2001:551, Rn 75.

²⁷³ EuGH 173/73, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71.

²⁷⁴ Damals Art 92 EG-Vertrag.

²⁷⁵ EuGH 173/73, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71, Rn 26/28.

Arbeit. Allerdings gilt dies logischerweise nicht ohne Einschränkungen, sonst wäre den Mitgliedsstaaten de facto die Autonomie über deren steuerliche Regelungen genommen. So bedeutet beispielsweise ein progressiver Steuersatz für die Werbeindustrie in Ungarn keine Beihilfe iSd Art 107 AEUV, da die Mitgliedsstaaten über eine gewisse Steuerautonomie verfügen und dadurch auch die steuerliche Form für bestimmte Bereiche selbst festlegen dürfen.²⁷⁶ Allerdings ist die Schlussfolgerung falsch, dass die Regelungen zu Beihilfen in den Bereichen, wo Mitgliedsstaaten selbst gestalten dürfen, nicht anzuwenden sind. Art 107 AEUV gilt sowohl für den unionsrechtlich harmonisierten Teil der Steuern als auch für die individuell gestalteten Regelungen.²⁷⁷

Es finden sich viele weitere Urteile, welche eine Anwendbarkeit des Beihilferechts auf steuerliche Maßnahmen bejahen. So können beispielsweise steuerliche Begünstigungen für Fußballklubs eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV darstellen. In Spanien wurde 1990 die Möglichkeit für Fußballklubs mit einer positiven Bilanz geschaffen, in der Rechtsform eines Sportklubs zu existieren. Das war verbunden mit einer steuerlichen Begünstigung im Vergleich zu den restlichen Sportklubs in Spanien, welche die Rechtsform einer Sportaktiengesellschaft wählen mussten. Nachdem die Kommission 2016 durch Beschluss entschieden hat, dass dies eine Beihilfe darstellt, wurde dieser Beschluss durch den EuGH 2019 für nichtig erklärt, dies wurde allerdings 2021 durch den EuGH wieder aufgehoben.²⁷⁸ Dies sei nur als ein aktuelles Beispiel angeführt.

Um begünstigend iSd Art 107 AEUV zu sein, bedarf es einer Maßnahme, welche Unternehmen, die sich rechtlich in einer ähnlichen oder gleichen Situation befinden, unterschiedlich behandelt.²⁷⁹ Hier gilt zu beachten, dass keine finanziellen Mittel von Staat an gewisse Unternehmen fließen müssen, um eine unionsrechtliche Beihilfe zu konstituieren. Vielmehr ist es ausreichend, wenn ein Unternehmen (beispielsweise steuerlich) finanziell begünstigt ist. Das kann beispielsweise bedeuten, dass einem Unternehmen in mehreren Fällen finanzielle Bürden vermindert werden.²⁸⁰

Der EuGH arbeitete in dem Urteil *Kommission v Polen* heraus, dass, wenn das Ergebnis der Maßnahme nicht einer Branche (oder einem Unternehmen) einen Vorteil verschafft, man hier

²⁷⁶ EuGH C-562/19, *Kommission v Polen*, ECLI:EU:C:2021:201, Rn 37.

²⁷⁷ EuGH C-182/03, *Belgien und Forum 187 ASBL*, ECLI:EU:C:2006:416, Rn 81.

²⁷⁸ EuGH C-362/19 P, *Fútbol Club Barcelona v Kommission*, ECLI:EU:C:2021:169.

²⁷⁹ EuGH C-374/17, *A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024, Rn 42.

²⁸⁰ EuGH C-397/92, *Banco Exterior de Espana SA*, ECLI:EU:C:1993:299, Rn 13.

nicht von einer Beihilfe iSd Art 107 AEUV sprechen kann. Als Vergleich soll hier ein sogenanntes Referenzsystem herangezogen werden, welche die steuerliche Maßnahme mit den restlichen steuerlichen Gegebenheiten vergleicht und auf eine mögliche Diskriminierung prüft. Interessant an dieser Stelle ist es, dass der EuGH hier insbesondere die Verlustvortragsmöglichkeit unterstreicht und argumentiert, dass nicht selektiv einzelne Unternehmen bevorzugt werden, sondern dass Unternehmen mit einer geringeren Leistungsfähigkeit dadurch unterstützt werden. Das ist laut EuGH kein „offensichtlich diskriminierendes Element“. Zudem ist die betroffene Regelung eine Änderung des Referenzsystems, daher ist eine Abweichung von ebendiesem nicht gegeben.²⁸¹

In dem bereits genannten Urteil von 1974 findet sich auch ein weiterer hochrelevanter Aspekt. Der EuGH arbeitet heraus, dass in dem Fall eine Beihilfe vorliegt, weil die Maßnahme nicht aufgrund der Natur oder Aufbau des Systems gerechtfertigt ist.²⁸² Somit bezieht sich der EuGH hier auf eine Abweichung vom Normalzustand, eine Abweichung vom Referenzsystem, welches nicht gerechtfertigt ist. Hier lässt sich auch bereits das Prüfverfahren erkennen. Im ersten Schritt muss der Bezugsrahmen beziehungsweise das Referenzsystem ermittelt werden, im zweiten Schritt wird auf eine Abweichung überprüft und im dritten Schritt ermittelt, ob diese Abweichung durch den Aufbau des Systems gerechtfertigt werden kann.²⁸³

Das Prüfverfahren wird in weiterer Folge durch das *Adria-Wien* Urteil erweitert. Hier findet sich nämlich der weitere Aspekt, wo die Abweichung zwischen den Wirtschaftsteilnehmern differenziert, welche sich in einer ähnlichen oder vergleichbaren Situation befinden.²⁸⁴ Dieses Referenzsystem wird in Kapitel 4.1.3. in Bezugnahme auf den österreichischen Verlustrücktrag ausführlich analysiert.

Im vorher genannten Urteil *Italien v Kommission* findet sich zudem noch ein weiteres Detail, nämlich dass eine Maßnahme, welche einen gesamten Sektor begünstigt, dennoch nicht als allgemeine Maßnahme eingestuft werden kann.²⁸⁵ Dies wurde bereits in Zusammenhang mit der Selektivität in Kapitel 3.5.1.3. erläutert und findet hier seinen Ursprung. Zuletzt ergibt sich aus dem Urteil, dass eine vergleichbare Situation in einem anderen Mitgliedsstaat kein

²⁸¹ EuGH C-562/19, *Kommission v Polen*, ECLI:EU:C:2021:201, Rn 44.

²⁸² EuGH 173/73, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71, Rn 33/35.

²⁸³ *Musil*, Europäisches Beihilferecht und nationales Steuerrecht, Finanz-Rundschau 2014, 953 (954).

²⁸⁴ EuGH C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598, Rn 41.

²⁸⁵ EuGH 173/73, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71, Rn 33/35.

Rechtfertigungsgrund ist. Die Tatsache, dass eine Maßnahme bereits in einem anderen Mitgliedsstaat eingeführt wurde, beziehungsweise sich Unternehmen in einem anderen Mitgliedsstaat in einer besseren Position befinden, ermöglicht keine Maßnahme zum „Ausgleich“ von diesem Ungleichgewicht. Der EuGH sieht die bestehende Situation jeweils als Gleichgewicht an und argumentiert, dass einseitige Maßnahmen ebendieses Gleichgewicht stören können.²⁸⁶ Somit ist es für die vorliegende Arbeit nicht relevant, dass Deutschland einen vergleichbaren Verlustrücktrag praktiziert. Diese Argumentationslinie ist allerdings bereits aus der Sicht der Selektivität und dem Referenzrahmen zu verwerfen, genauer wird dies in Kapitel 4.1.3. erläutert.

Im Bereich der steuerlichen Beihilfen greift der EuGH vermehrt ein, um ein kohärentes Steuersystem in der EU anzustreben. Dabei wird das Beihilferecht als Instrument genutzt, das Steuersystem einheitlicher zu gestalten. Diese quasi-Dehnung des Beihilferechts auf andere Bereiche stößt in der Literatur auf Kritik.²⁸⁷

Aufgrund des Vergleichs mit dem Referenzsystem bei der Frage nach der Selektivität ergibt sich durch die Judikatur, dass jede steuerliche Maßnahme unter Verdacht steht, eine Beihilfe zu sein, da sie vom Referenzsystem abweicht. Die Möglichkeit der Rechtfertigung besteht zwar weiterhin, trotzdem sorgt diese Interpretation durch den EuGH für eine ausgedehnte, möglicherweise sogar zweckentfremdete Anwendung des Beihilferechts. Dadurch wird in der Praxis der Gestaltungsspielraum der Mitgliedsstaaten in der Ausgestaltung des eigenen Steuersystems massiv eingeschränkt. Es stellt sich die Frage, inwiefern es dem Sinn des Art 107 AEUV entspricht, dass der EuGH derart tief in das heimische Steuerrecht eingreift und ob dies nicht im Zuständigkeitsbereich des VfGH verbleiben sollte.²⁸⁸ Dies ist auch unter dem Aspekt interessant, dass sich das Beihilferecht vermutlich nur bedingt als Mittel zur Bekämpfung von schädlichen Steuerwettbewerb eignet. So ist das Ergebnis, dass Staaten das Steuersystem intransparenter und komplexer gestalten, um einen Beihilfenachweis zu erschweren.²⁸⁹

In Kapitel 3.5.1.4. wurde analysiert, dass einer der Tatbestände die Frage nach der Beeinträchtigung des Wettbewerbs ist. Dies ist auch die ursprüngliche Zielsetzung des

²⁸⁶ EuGH 173/73, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71, Rn 36/40.

²⁸⁷ Beispielsweise *Heber*, ÖStZ 2021, 429; Kritisch zur Handlungspraxis der Kommission auch: *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 40.

²⁸⁸ *Heber*, ÖStZ 2021, 429.

²⁸⁹ *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 39.

Beihilferechts, nämlich den Binnenmarkt zu schützen. Jedoch stellt sich die Frage nach der Beeinträchtigung zumindest vonseiten des EuGH immer weniger. Somit werden auch allgemeine Maßnahmen regelmäßig als Beihilfen eingestuft oder zumindest unter Generalverdacht gestellt. Insbesondere zu kritisieren ist, dass ebendiese Trennlinie zwischen einer allgemeinen Maßnahme und einer, speziell auf einzelne Unternehmen/Produktionszweige zugeschnittenen Maßnahme mehr und mehr erlischt.²⁹⁰

Es zeigt sich also, dass der EuGH in einigen Fällen, insbesondere in Bezug auf steuerliche Maßnahmen, das Beihilferecht anders auslegt, als die Literatur dies fordert. Somit ist der Grundstein für die Auslegung des Beihilferechts in Bezug auf den österreichischen Verlustrücktrag gelegt. Auch wenn in der Literatur kritisiert, ist der Verlustrücktrag definitiv beihilferechtlich relevant. Im folgenden Kapitel wird nun das aufgezeigte Prüfschema in Bezug mit dem österreichischen Verlustrücktrag gebracht.

²⁹⁰ Heber, ÖStZ 2021, 429.

4. Verlustrücktrag in Bezug auf unionsrechtliche Beihilfen

Die im Vorkapitel erwähnte Tatsache, dass auch steuerliche Maßnahmen beihilferechtliche Relevanz haben können, ist auch hinsichtlich des Aspektes interessant, dass auch in einem vermeintlich einheitlichen Binnenmarkt, wie dem Markt der EU, weiterhin die Mitgliedsstaaten eigene Interessen verfolgen und ihre Steuerautonomie dahingehend zu nutzen versuchen, dass sie ein möglichst attraktiver Standort für Unternehmen innerhalb der EU sind. Somit spielt sich der Standortwettbewerb der Mitgliedsstaaten zum Teil auch über das nationale Steuersystem ab. Dem gegenüber versucht die EU, insbesondere die Kommission, eine Schieflage des Marktes zu verhindern. Dabei soll das Beihilferecht als Begrenzung der Aktionen der Mitgliedstaaten gelten.²⁹¹

Der Standortwettbewerb erlangt in Zeiten der Globalisierung zusätzliche Bedeutung. Durch beispielsweise Cloud-Dienste und günstige Flugangebote schrumpfen die Barrieren, welche früher noch gegen eine freie Wahl des (Unternehmens)standortes standgehalten haben. Die Steuersysteme hingegen sind oftmals nicht für eine Verflechtung mit anderen Staaten ausgelegt und entwickeln sich deutlich langsamer als die Gesellschaft. Gleichzeitig werden Maßnahmen gesetzt, die den zwischenstaatlichen Handel erleichtern sollen, wie beispielsweise das immer enger werdende Netz an Doppelbesteuerungsabkommen. Dies ist allerdings nicht zwingend als Gegensatz zum Standortwettbewerb zu verstehen, sondern vielmehr als eine weitere Möglichkeit, heimische Unternehmen zu fördern und dabei als Standort attraktiv zu bleiben.²⁹²

Wenngleich der Steuerwettbewerb, wie bereits angeführt, nur einen Teil des Standortwettbewerbes ausmacht und der österreichische Verlustrücktrag wohl in erster Linie nicht der Attraktivität Österreichs als Wirtschaftsstandort dienen soll,²⁹³ ist es dennoch von Bedeutung, sich dieser Zusammenhänge bewusst zu sein. Denn das Beihilferecht geht über die Ziele und Absichten der Mitgliedstaaten hinaus und gibt den Dingen, wie sie sich tatsächlich gestalten, Relevanz. Und eine Maßnahme innerhalb dieses immer enger werdenden Geflechts der von der Globalisierung beeinflussten Mitgliedsstaaten, kann in der

²⁹¹ Ellenrieder, Die materielle Selektivität 31-32.

²⁹² Ellenrieder, Die materielle Selektivität 32-33.

²⁹³ Wenngleich der Verlustrücktrag primär der Entlastung von Niedrigverdiener und Unternehmen dienen soll, wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des KonStG die Attraktivität des Wirtschaftsstandortes Österreich explizit erwähnt. ErläutRV KonStG 2020 287 BlgNR 27. GP 1.

Praxis durch die zuständigen Behörden nicht isoliert betrachtet werden, sondern muss in ebendiesen Zusammenhang gestellt werden.

Selbst wenn sich die Situation für beinahe jedes Unternehmen weltweit durch die Pandemie drastisch verändert hat, kann dies trotzdem nicht bedeuten, dass das Beihilferecht nun mit Rücksichtnahme auf die Pandemie anders ausgelegt wird. Auch wenn der Erhalt des Binnenmarktes und die Erhaltung krisengebeutelter Unternehmen durchaus ein Ziel der EU darstellt, ist dies dennoch keine Rechtfertigung für eine Beihilfe. Auch bei anderen Zielen, beispielsweise der Umweltschutz zeigt die Judikatur, dass das Vorhandensein eines vermeintlich noblen Ziels wie der Umweltschutz weiterhin eine Maßnahme nicht rechtfertigt,²⁹⁴ vielmehr geht es um die Tatbestandsmerkmale. Für die pandemiebedingten Maßnahmen bedeutet dies logischerweise, dass auch Maßnahmen, wie der österreichische Verlustrücktrag, eine Analyse in Bezug auf die Erfüllung der Tatbestände iSd Art 107 AEUV erfordert.

4.1. Tatbestandsmerkmale

Die zentrale Frage dieser Arbeit ist, ob der österreichische Verlustrücktrag in Einklang mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot gebracht werden kann. Nachdem nun auch die Tatsache, dass es sich um eine steuerliche Maßnahme handelt, einer Einstufung als Beihilfe nicht entgegensteht, werden in weiterer Folge die Tatbestandsmerkmale, welche bereits in Kapitel 3.5.1. ausgearbeitet wurden, in Bezug mit dem österreichischen Verlustrücktrag gebracht.

Auch wenn die Rechtsprechung in Bezug auf steuerliche Maßnahmen den Fokus auf den Tatbestand der Selektivität legt, werden in Folge trotzdem alle Tatbestandsmerkmale in Bezug mit dem österreichischen Verlustrücktrag gebracht. Da aber der EuGH bei steuerlichen Beihilfefragen grundsätzlich die restlichen Tatbestandsmerkmale als gegeben ansieht,²⁹⁵ ist der Tatbestand der Selektivität für die vorliegende Arbeit von größter Bedeutung.

4.1.1. Gewährung aus staatlichen Mitteln

Ein Verzicht auf Steuerreinnahmen durch den Staat stellt generell eine Gewährung aus staatlichen Mitteln dar, da der Beihilfenbegriff in der Praxis sehr weit ausgelegt wird.²⁹⁶ Dies wurde von der Kommission bereits vor Jahren in der Mitteilung über die Anwendung der

²⁹⁴ EuGH C-279/08 P, *Niederlande v Kommission*, ECLI:EU:C:2001:551, Rn 75.

²⁹⁵ *Heber*, ÖStZ 2021, 429 (432).

²⁹⁶ *Triantafyllou* in *von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 107 AEUV Rz 169.

Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung bestätigt.²⁹⁷ Selbst wenn bei Steuersubventionen keine Gelder vom Staat an Begünstigte fließen, ist der Effekt schlussendlich derselbe – dem Staat entgehen Steuereinnahmen und das begünstigte Unternehmen hat einen Vorteil. Zwar hat es in der Vergangenheit Versuche der Legitimation gegeben, welche in der Argumentation die Rechtfertigung dahingehend gesehen haben, dass eine Verminderung an Steuern die Wirtschaft ankurbelt, was wiederum zu höheren Einnahmen des Staates führt – womit die Maßnahme kein Verzicht auf Mittel bedeuten würde, allerdings ist diese Argumentationslinie nicht geglückt.²⁹⁸ Mögliche zukünftige Auswirkungen auf die Wirtschaft in der Form von Mehreinnahmen sind nicht quantifizierbar und die Unsicherheit ist zu groß für eine gehaltvolle Argumentierung.²⁹⁹

Der Beihilfegriff erstreckt sich in seiner Bedeutung somit weiter als der Begriff der Subvention. Das mag auf den ersten Blick als unlogisch erscheinen, insbesondere wenn bei einer Maßnahme, streng genommen, keine staatlichen Mittel eingesetzt werden beziehungsweise an ein Unternehmen fließen. Der EuGH begründet allerdings, dass auch ein Einnahmeverzicht, oder eine staatliche Maßnahme, welche Belastungen mildert, auch als aus staatlichen Mitteln gewährt angesehen werden kann. So kann auch eine Maßnahme, wo kein Fluss an staatlichen Mitteln zu einem Unternehmen stattfindet, dennoch eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV bedeuten, da der EuGH diesen Tatbestand sehr weit auslegt.³⁰⁰ Dies wird durch die Rechtsprechung des EuGH auch ausdrücklich bestätigt. So können Steuerstundungen eine Beihilfe darstellen, aber auch sämtliche Maßnahmen, welche Belastungen für Unternehmen verringern.³⁰¹

Dadurch, dass durch diese Maßnahme eine steuerliche Erleichterung geschaffen wird, gibt es in diesem Fall auch Begünstigte – jeder Steuerpflichtige³⁰² in Österreich welcher einen Verlustrücktrag durchführt.

²⁹⁷ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABI 1998 C 384/3, Rz 10.

²⁹⁸ Beispielsweise EuGH 92/00, *Territorio Histórico de Álava ua v Kommission*, ECLI:EU:C:2002:61, Rn 61-62.

²⁹⁹ *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 48.

³⁰⁰ EuGH C-387/92, *Banco Exterior de Espana SA*, ECLI:EU:C:1994:100, Rn 12-13.

³⁰¹ EuGH C-156/98, *Deutschland v Kommission*, ECLI:EU:C:2000:467, Rn 24-25.

³⁰² Steuerpflichtige iSd EStG & KStG.

Auch der Aufschub von Einnahmen durch den Staat oder einer Behörde, welche dem Staat zurechenbar ist, wird in der Judikatur als Beihilfe verstanden. Dabei ist es nicht von Relevanz, dass der aufgeschobene Beitrag verzinst zurückgezahlt werden muss und ferner um einen Verspätungszuschlag ergänzt wird. Auch die Tatsache, dass eine solche Maßnahme nur temporär eingerichtet ist, ändert nichts daran, dass die Judikatur die Maßnahme als rechtswidrige Beihilfe einstuft, da die begünstigten Unternehmen konjunkturbedingt möglicherweise weiterhin einen Vorteil haben. Auch hier gilt der Grundsatz, dass eine Maßnahme, welche ein Unternehmen am freien Markt nicht erhalten hätte, wohl eine Beihilfe darstellt.³⁰³

Eingeschränkt werden diese Aspekte durch die Tatsache, dass die Mitgliedsstaaten eine sogenannte Steuerautonomie innehaben und das Steuerrecht regional gestalten dürfen. Um den gemeinsamen Wettbewerb vor unfairen, regionalen steuerrechtlichen Bestimmungen zu schützen, hat der Rat den „Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung“ beschlossen.³⁰⁴ In diesem sich fortlaufend weiterentwickelnden Dokument werden Fälle aufgezeigt, in denen eine steuerliche Maßnahme den Wettbewerb beeinträchtigen oder verfälschen kann. Allerdings ist dieser Kodex weder für die Mitgliedstaaten verbindlich, noch hat er einen direkten Bezug zum Beihilferecht, es wird lediglich am Ende dieses Verhaltenskodex darauf hingewiesen, dass das Beihilferecht das Hauptinstrument zum Schutz des Marktes ist. Somit hat die Kommission die Möglichkeit, gegen unfaire Steuerpraktiken auf Basis von Art 107 AEUV vorzugehen.³⁰⁵ Die Steuerautonomie der Mitgliedsstaaten befreit dahingehend nur dann vom Vorhandensein einer Beihilfe, wenn die steuerliche Maßnahme auch tatsächlich nicht die Tatbestände von Art 107 AEUV erfüllt.

Der österreichische Verlustrücktrag ist eine temporäre Maßnahme, hierzu mehr in Kapitel 4.1.3., die offene Frage bleibt allerdings, inwiefern es sich hierbei um einen Verzicht auf Steuereinnahmen per se oder um einen Aufschub handelt. Zwar erlaubt der österreichische Staat als Teil des Maßnahmenpaketes gegen die COVID-19 Krise auch Steuerstundungen, diese sind allerdings für die vorliegende Arbeit nicht von Relevanz, da sie nicht Teil des Verlustrücktrags sind.³⁰⁶ Der Staat erlaubt den Steuerpflichtigen³⁰⁷ lediglich, Verluste auch

³⁰³ EuGH C-256/97, *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, ECLI:EU:C:1999:332, Rn 19-22.

³⁰⁴ Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABI 1997 C 2/2.

³⁰⁵ Rust, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht (2013) 48-49.

³⁰⁶ Art 3 Abs 12 KonStG 2020.

³⁰⁷ Steuerpflichtige iSd EStG & KStG, unter den in Kapitel 2. erläuterten Voraussetzungen.

mit bereits erzielten Gewinnen auszugleichen. In der Praxis kann dies allerdings auch einen realen Verzicht auf Steuereinnahmen bedeuten, da bereits erzielte Steuereinnahmen zurückgezahlt werden, zukünftige Einnahmen aber nicht mit abschließender Sicherheit garantiert werden können.³⁰⁸ Generell handelt es sich hier aber um die Verminderung einer Belastung, welche Steuerpflichtige und Körperschaften zu tragen hätten, was alleine schon eine Beihilfe darstellen kann.

Dies ist neben dem Tatbestand der Selektivität wohl einer der springenden Punkte dieser Arbeit. Die Literatur sieht steuerliche Begünstigungen eindeutig als staatliche Maßnahmen. Allerdings ist in dieser Hinsicht meist von Verminderung der steuerlichen Belastung die Rede. So kann logischerweise argumentiert werden, dass es in der Praxis nicht von Bedeutung ist, ob ein Unternehmen direkt Unterstützung in Form von Geld bekommt, oder ob es lediglich weniger Steuern zahlen muss als andere Unternehmen. Beides stellt in der Praxis eine Beihilfe dar. Dies deckt sich mit dem bereits erwähnten Grundsatz, dass relevant ist, wie sich die Dinge tatsächlich gestalten. In dem eben genannten Beispiel wäre das Ergebnis dasselbe – und diese Tatsache ist für das Beihilferecht ausreichend.³⁰⁹ Der Verlustrücktrag hingegen kann auch als lediglich administrativer Unterschied zur bestehenden Situation gesehen werden. Diesbezüglich bleibt die zentrale Frage, ob der Verlustrücktrag von der Kommission beziehungsweise dem EuGH als Minderung von Belastung der Unternehmen interpretiert werden würde.

Das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, in welchem der Verlustrücktrag in Österreich eingeführt wurde, stellt eine staatliche Maßnahme dar. Daher kann davon ausgegangen werden, dass es sich hier um eine Maßnahme handelt, die der Staat Österreich gewährt und dem Staat Österreich auch zurechenbar ist. Weitaus weniger eindeutig ist die Frage, ob ein Verlustrücktrag tatsächlich einen Einnahmeverlust bedeutet. Wenn ja, dann ist der Tatbestand der Gewährung aus staatlichen Mitteln erfüllt, falls nicht, dann kann der Verlustrücktrag keine Beihilfe iSd Art 107 AEUV darstellen, da er den Tatbestand nicht erfüllt. Die Judikatur zeigt jedoch eine Tendenz dahingehend, dass der Fokus in steuerlichen Beihilfefragen hauptsächlich auf dem Tatbestand der Selektivität liegt. Die Frage, ob ein Vorteil überhaupt

³⁰⁸ Im Bereich der Körperschaften kann ein Verlust sich auch dadurch einstellen, dass die Körperschaft untergeht und zukünftige besteuerbare Gewinne nicht mehr existent sind.

³⁰⁹ Rust, Regionale Steuerautonomie 55-56.

vorliegt, findet in der jüngeren Rechtsprechung immer wieder kaum bis gar keine Beachtung.³¹⁰

Generell ist bei steuerlichen Maßnahmen die Frage, ob ein Vorteil entsteht, schwierig zu beantworten. Hier wird, wie bei dem Tatbestand der Selektivität auf das Referenzsystem zurückgegriffen. Dabei stellt sich die Frage, ob Unternehmen durch die Maßnahme besser/anders gestellt sind, als dies ohne der Maßnahme der Fall wäre. In Beihilfefällen, welche nicht in das Steuerrecht fallen, kann hier der Privatinvestor-Test angewendet werden, da der Staat aber in seiner Gesetzgebung eindeutig hoheitlich agiert, ist dieser Test hier nicht anwendbar.³¹¹

4.1.2. Eignung zur Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedsstaaten

Wie bereits in Kapitel 3.5.1.2. ausgeführt, dreht es sich hierbei um die zentrale Frage, ob ein Einfluss auf den Handel zwischen Mitgliedsstaaten vorliegt. Da alle österreichischen Unternehmen durch diese Maßnahme eine potenzielle Begünstigung erhalten (i.e. die temporäre Minderung der Steuerlast), ist die Position österreichischer Unternehmen im Vergleich zu Unternehmen anderer Mitgliedsstaaten beeinflusst.

Dies ist dahingehend interessant, dass der Tatbestand die (drohende) Änderung des status quo beleuchtet. Die Tatsache, dass beispielsweise Deutschland bereits einen solchen Verlustrücktrag in seinem Steuerrecht verankert hat, spielt für die Erfüllung des Tatbestandes keine Rolle, selbst wenn Österreich argumentieren würde, dass sie lediglich die Position österreichischer Unternehmen an die Vorteile, die es in Deutschland gibt, anpassen wollen. Die Argumentation, dass ein weiterer Mitgliedsstaat sich einer ähnlichen Maßnahme bedient, wird auch in der Judikatur verneint.³¹² Der deutsche Verlustrücktrag kann also dahingehend in einer potenziellen Argumentation von Österreich keine Rolle spielen.

Die Situation wäre differenziert zu betrachten, falls tatsächlich nur der Binnenmarkt betroffen wäre und die begünstigten Unternehmen in keiner Weise im Handel oder in Konkurrenz mit anderen, ausländischen Unternehmen stehen würden.³¹³ Da aber alle österreichischen Unternehmen betroffen sind, kann hier unmöglich davon ausgegangen werden, dass der zwischenstaatliche Handel nicht beeinträchtigt wird.

³¹⁰ Genauer in Kapitel 4.1.3.

³¹¹ *Schmidt*, Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln, in *Hube/Reimer* (Hrsg.), HfSt⁸ 41.

³¹² EuGH 78/76, *Steinike & Weinling v Deutschland*, ECLI:EU:C1977:52, Rn 24.

³¹³ *Rust*, Regionale Steuerautonomie 61.

Grundsätzlich ist dieser Tatbestand in Fällen von steuerlichen Maßnahmen meistens als erfüllt anzusehen.³¹⁴ Der EuGH sieht diesen Tatbestand ebenfalls meistens als erfüllt an, da im Binnenmarkt die meisten Unternehmen im ständigen Wettbewerb miteinander stehen. Der EuGH sieht steuerliche Maßnahmen auch grundsätzlich als wettbewerbsverzerrend, denn wie bereits angeführt, sind diese beiden Tatbestände in der Praxis nur schwer voneinander zu trennen.³¹⁵ Somit erfüllt der österreichische Verlustrücktrag den Tatbestand und kann als eine Maßnahme eingestuft werden, welche den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigt.

4.1.3. Tatbestand der Selektivität

Für die vorliegende Arbeit ist der Tatbestand der Selektivität neben der Frage, ob der Verlustrücktrag einen Einnahmeverzicht bedeutet, der zweite zentrale Punkt. Hier zeichnet sich ab, dass, zumindest in der Theorie, eine steuerliche Maßnahme, welche alle Unternehmen im Mitgliedsstaat betrifft, den Tatbestand der Selektivität wohl nicht erfüllt. Die Judikatur zeigt allerdings auf, dass auch eine vermeintlich allgemeine Maßnahme trotzdem selektiv sein kann. Dies wird in diesem Kapitel ausführlich diskutiert.

Wie bereits in Kapitel 3.5.1.3. ausgeführt, ist der Unternehmensbegriff im Zusammenhang mit dem Beihilferecht weit auszulegen. So können jegliche Akteure, welche wirtschaftliche Tätigkeiten umsetzen, als Unternehmen definiert werden. Lediglich private Tätigkeiten, wie Haushalt oder unselbstständige Erwerbstätigkeit werden von der Definition nicht erfasst. Sowohl die Frage, in welcher Branche ein Unternehmen tätig ist, als auch die Größe des Unternehmens ist für die Unternehmensdefinition nicht von Relevanz. Dadurch können auch lokale Steuermaßnahmen Beihilfen darstellen, welche Unternehmen begünstigen.³¹⁶ An dieser Stelle kann daher festgehalten werden, dass der österreichische Verlustrücktrag sich an Steuerpflichtige iSd EStG & KStG richtet, welche von dem Unternehmensbegriff gemäß Art 107 AEUV erfasst werden. Weniger eindeutig stellt sich der zweite Teilaspekt des Tatbestandes dar, genauer die Frage nach der Selektivität.

Für den zweiten Teilaspekt stellt sich die Frage, ob bei dem Verlustrücktrag auch *bestimmte* Unternehmen als begünstigte Akteure definiert werden können, wie in Art 107 AEUV

³¹⁴ Rust, Regionale Steuerautonomie 64; Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 96.

³¹⁵ Heber, ÖStZ 2021, 429.

³¹⁶ Rust, Regionale Steuerautonomie 58-29.

formuliert. Da steuerliche Maßnahmen grundsätzlich allgemein gelten, wäre der Tatbestand der Selektivität für ebendiese Maßnahmen meist zu verneinen. Allerdings würde eine derartige Auslegung das Beihilferecht in Bezug auf steuerliche Maßnahmen beinahe komplett aushebeln. Deshalb liegt der Fokus auf der unterschiedlichen Behandlung bestimmter Unternehmen.³¹⁷

Das Prüfschema für steuerliche Maßnahmen für den Tatbestand der Selektivität erfolgt hierbei wie folgt: In den ersten beiden Schritten, welche nicht sauber getrennt werden können, wird der Normalfall des Steuersystems als Bezugspunkt untersucht. Die Definition des Normalfalles ist dabei in der Praxis eine komplizierte Analyse, da die Steuersysteme der Mitgliedsstaaten meist komplex sind und sich deutlich voneinander unterscheiden. Für die Beurteilung relevant ist nur das Bezugssystem des Mitgliedstaates, nicht aber das System anderer Mitgliedsstaaten. Danach wird evaluiert, ob die neue steuerliche Regelung von diesem Bezugspunkt abweicht. Dadurch soll untersucht werden, ob gewisse, von der gegenständlichen neuen Maßnahme begünstigte, Unternehmen, anders behandelt werden, als die restlichen Unternehmen des Bezugssystems. Generell gilt auch hier, dass die Frage relevant ist, ob Unternehmen, welche sich tatsächlich in einer vergleichbaren Situation befinden, durch die Maßnahme besser/ schlechter gestellt werden. Die Schwierigkeit an dieser Stelle ist die Frage nach der Vergleichbarkeit.³¹⁸ Gleichzeitig steht die Ermittlung des Referenzsystems oftmals im Mittelpunkt, da von dieser abhängig sein kann, welchen Ausgang eine Beihilfeentscheidung nimmt. Die Kommission und der EuGH verfolgen einen eher mikroökonomischen Ansatz und analysieren lediglich das kleine Umfeld. Wird in diesen beiden Schritten eine ungleiche Behandlung in Bezug auf den Normalfall ermittelt, so folgt im dritten Schritt eine Analyse der Frage, ob diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Eine Maßnahme kann nur dann gerechtfertigt sein, wenn die Ungleichbehandlung der Natur des Steuersystems entspricht.³¹⁹ Dieses Prüfverfahren ist beinahe identisch zu dem Prüfverfahren auf das Vorhandensein eines Vorteils.³²⁰ Der Unterschied findet sich darin, dass bei dem Vorteil lediglich auf eine Ungleichbehandlung abgestellt wird. Bei der Prüfung der Selektivität ist das Verhältnis zwischen den Unternehmen, insbesondere zwischen den begünstigten und nicht-begünstigten Unternehmen von besonderer Relevanz.³²¹

³¹⁷ Neckenich, Selektivität im Steuerrecht in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 107.

³¹⁸ Die Schwierigkeit stellt sich in der Beurteilung der Frage, welche Unternehmen als ähnlich/ in einer vergleichbaren Situation definiert werden können.

³¹⁹ Für das Prüfschema steuerlicher Maßnahmen: *Musil*, Finanz-Rundschau 2014, 953 (954).

³²⁰ Siehe Kapitel 4.1.1.

³²¹ Neckenich, Selektivität im Steuerrecht in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 108.

Die dreistufige Prüfung kann auch in 2 Bereiche unterteilt werden. Dafür werden die ersten beiden Stufen zu einem Block zusammengefasst. Liegt eine Abweichung iSd Prüfschemas vor, dann kann von einer *a priori* oder einer *prima facie* Selektivität gesprochen werden. Den zweiten Block stellt dann die Rechtfertigungsmöglichkeit dar.³²² Der Ansicht der Kommission obliegt die Beweispflicht für den zweiten Block den Mitgliedsstaaten.³²³ Dies entspricht auch der Ansicht des EuGH.³²⁴

Für den österreichischen Verlustrücktrag stellt sich daher die Frage, ob es sich um eine Ausnahme im Vergleich zum Referenzsystem handelt. Auf den ersten Blick kann diese Frage verneint werden, denn eine Veränderung des Steuersystems (beispielsweise durch die Einräumung der Möglichkeit eines Verlustrücktrags) stellt auch eine Veränderung des Referenzsystems dar, wodurch die Maßnahme von ebendiesem nicht als abweichend gesehen werden kann. Allerdings kann die zeitliche Befristung einer Maßnahme eine solche Abweichung begründen. Auf diesen Aspekt wird später genauer eingegangen.

Neben dem Referenzmodell finden sich in der vergangenen Judikatur Urteile, welche darauf hinweisen, dass eine Maßnahme, sofern sie für alle Wirtschaftsteilnehmer gültig und nutzbar ist, nicht selektiv sein kann.³²⁵ Allerdings kann eine Maßnahme, welche österreichische Unternehmen besserstellt als die Unternehmen anderer Mitgliedsstaaten dennoch eine Beihilfe darstellen.³²⁶

Hierfür muss zunächst die Frage gestellt werden, ob sich die Maßnahme an einzelne Unternehmen oder einzelne Branchen richtet. So können steuerliche Maßnahmen, welche nur an bestimmte Unternehmen gerichtet sind, beispielsweise nur an kleine Unternehmen, den Tatbestand der Selektivität erfüllen.³²⁷ Auch eine Begünstigung, die sich nur an bestimmte

³²² Ellenrieder, Die materielle Selektivität 127.

³²³ Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der europäischen Union 2016/C, Rz 128 & 141.

³²⁴ Beispielsweise EuGH C-159/01, *Niederlande v Kommission*, ECLI:EU:C:2004:246, Rn 43; EuGH C-409/00, *Spanien v Kommission*, ECLI:EU:C:2003:92, Rn 53.

³²⁵ EuGH C-148/04, *Unicredito Italiano SpA v Kommission*, ECLI:EU:C:2005:774, Rn 49.

³²⁶ So auch eine Entscheidung für griechische Unternehmen: EuGH 57/86, *Griechenland v Kommission*, ECLI:EU:C:1988:284, Rn 8.

³²⁷ EuG T-55/99, *CETM v Kommission*, ECLI:EU:T:2000:223, Rn 46 & 53.

Sektoren richtet, wie beispielsweise nur Unternehmen, welche auch produzieren (keine Dienstleister), erfüllt den Tatbestand der Selektivität.³²⁸

Allerdings zeigt die Judikatur, dass eine allgemeine Maßnahme, also eine Maßnahme, welche nicht selektiv ist, nur unter engen Bedingungen angenommen wird. Wenn eine Maßnahme lediglich zahlreiche Unternehmen begünstigt oder einige Wirtschaftszweige (aber nicht alle) begünstigt, kann dennoch nicht von einer allgemeinen Maßnahme gesprochen werden. Der Tatbestand der Selektivität wäre in diesem Fall weiterhin erfüllt.³²⁹ Der Verlustrücktrag in Österreich hingegen kann von *allen* Steuerpflichtigen in Österreich genutzt werden, die gewisse wirtschaftliche Kriterien erfüllen.³³⁰ Somit scheinen die Voraussetzungen für eine allgemeine Maßnahme auf den ersten Blick erfüllt, allerdings ist der Verlustrücktrag an wirtschaftliche Kriterien gebunden. Hier ergibt sich in gewisser Weise eine Unterscheidung, beispielsweise dadurch, dass Verluste nicht aus jedem Bereich zurückgetragen werden können. Es kann sich hierbei allerdings auch um eine Differenzierung handeln, welche vom EuGH wiederum nicht als selektiv bezeichnet wird.³³¹

Auch diese Abgrenzung ist jedoch keine komplett Eindeutige. So bleibt die Frage offen, ob die Voraussetzungen für einen Verlustrücktrag in Österreich in der Praxis selektiv sind, denn wie bereits angeführt ist hier relevant, wie sich die Umstände tatsächlich verhalten. Auch in der Literatur ist dieser Aspekt nicht unumstritten.³³²

Im Hinblick auf Art 107 AEUV und die Judikatur kann also definiert werden, dass die gleiche beziehungsweise ungleiche Behandlung zweier ähnlicher Unternehmen den Tatbestand der Selektivität bestimmt. Der österreichische Verlustrücktrag behandelt in dieser Hinsicht alle Unternehmen und Produktionszweige gleich, somit gibt es auch keine ähnlichen Unternehmen, welche differenziert behandelt werden. Aus dieser Perspektive kann der Tatbestand der Selektivität eher verneint werden, allerdings zeigt die Handlungspraxis der Kommission und des EuGH noch weitere Möglichkeiten auf.

³²⁸ Beispielsweise EuGH C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598, Rn 49-51.

³²⁹ EuGH C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598, Rn 48.

³³⁰ Für die Anwendung des Verlustrücktrags müssen vergangene Gewinne vorhanden sein, welche sich mit den (betrieblichen) Verlusten aus dem Jahr 2020 ausgleichen lassen. Genauer in Kapitel 2.

³³¹ EuGH C-106/09, *Gibraltar v Kommission & Spanien*, ECLI:EU:C:2011:732, Rn 83.

³³² *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1313.

Gerade im Bereich der steuerlichen Maßnahmen existieren Fälle, in denen eine Maßnahme den Wettbewerb bewusst verfälscht, allerdings nicht selektiv ist. So können beispielsweise sämtliche ausländische Investoren, egal in welcher Sparte, besonders besteuert werden. In diesem Fall wäre der Tatbestand der Selektivität nicht erfüllt, allerdings beruft sich die Kommission auf den Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung und kann dadurch auch Maßnahmen, welche den Tatbestand der Selektivität nicht erfüllen, als Beihilfen einstufen.³³³ Die Kommission nimmt sich somit die Freiheit heraus, das Beihilferecht um Aspekte des Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung zu ergänzen und damit das Beihilferecht auszuweiten. Dies hat die Kommission bereits 1998 in der Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung bekanntgegeben.³³⁴ Diese Handlungspraxis der Kommission stößt in der Literatur auf teilweise heftige Kritik, so dehnt die Kommission ihren eigenen Handlungsspielraum über die vermeintlichen Grenzen des Art 107 AEUV hinaus.³³⁵ Somit ist es möglich, dass der österreichische Verlustrücktrag, selbst wenn er den Tatbestand der Selektivität nicht erfüllt, dennoch durch die Kommission als Beihilfe eingestuft wird und auch dementsprechend bekämpft wird. Auch die Rechtsprechung ist in diesem Bereich nicht konsequent und erschwert dadurch eine Vorhersehbarkeit für die Mitgliedsstaaten.³³⁶ So übergeht der EuGH beispielsweise die Prüfung auf Vorhandensein eines Vorteils und analysiert nur den Tatbestand der Selektivität³³⁷ oder sieht eine Regelung, welche lediglich ein Prozent der Unternehmen im Lande betrifft als Normalbesteuerung.³³⁸

Neben der Ausdehnung auf Aspekte des Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung hat die Judikatur einen weiteren Aspekt für den Tatbestand der Selektivität in Bezug auf steuerliche Maßnahmen herausgearbeitet. Hier ergibt der Vergleich mit dem Referenzsystem selten eine Abweichung. Eine (dauerhafte) Änderung des Steuerrechts ändert unmittelbar auch das Referenzsystem des Mitgliedstaates. Dadurch ergibt sich dahingehend keine Abweichung, da das Referenzsystem von der Änderung gleichsam betroffen ist und sich mit der jeweiligen Maßnahme weiterentwickelt. Es ist also unbedeutend, ob durch die Veränderung

³³³ *Rust*, Regionale Steuerautonomie 52.

³³⁴ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung (1998) C 384/6 Rz 20.

³³⁵ Kritik kommt beispielsweise von *Rust*, Regionale Steuerautonomie 52-53.

³³⁶ *Jung/Neckenich*, Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 15.

³³⁷ EuGH C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri v Regione Sardegna*, ECLI:EU:C:2009:709; EuGH C-487/06 P, *British Aggregates Association v Kommission*, ECLI:EU:C:2008:757.

³³⁸ EuGH C-106/09 P, *Gibraltar v Kommission & Spanien*, ECLI:EU:C:2011:732.

Unternehmen allgemein besser dastehen.³³⁹ Dabei ist, wie bereits angeführt, nur das System innerhalb des jeweiligen Mitgliedsstaates, in diesem Fall nur das System Österreichs relevant.³⁴⁰ Daher kann eine Argumentation über die Vereinbarkeit des deutschen Verlustrücktrags mit dem Binnenmarkt auch unter diesem Hinblick nicht gelingen.³⁴¹ Gleichzeitig ist der Bezugsrahmen als enger Kontext auszulegen. Maßnahmen im Körperschaftssteuerrecht sind mit Regelungen aus ebendiesem Rechtsgebiet zu vergleichen, nicht systemübergreifend.³⁴² Somit ist der Rahmen für den österreichischen Verlustrücktrag im EStG und im KStG gegeben. Beide Gebiete sahen ursprünglich keine Möglichkeit für einen Verlustrücktrag vor, allerdings bleibt die Frage ob der Verlustrücktrag, welcher sich im EStG/ KStG findet, selbst einen neuen Bezugsrahmen definiert. Diese Argumentation entspricht nicht der Judikatur und der Handhabung in der Praxis. Tatsächlich bedeutet es keine Abweichung, wenn das Bezugssystem dauerhaft geändert wird. Eine Abweichung ergibt sich hingegen dann, wenn es sich um eine temporäre Maßnahme handelt. Hier wird das Referenzsystem temporär durchbrochen und eine abweichende Maßnahme gesetzt, dies führt zum Vorliegen des selektiven Vorteils.³⁴³ Der österreichische Verlustrücktrag ist hierfür ein klassisches Beispiel, da er eine zeitlich befristete Liquiditätshilfe für Unternehmen ist. Das Ergebnis dieser Praxis ist, dass temporäre Maßnahmen sofort unter Generalverdacht stehen. Konkret erfolgt die Abweichung in Österreich dahingehend, dass das Referenzsystem nur Auswirkungen in die Zukunft in Bezug auf die Besteuerung vorsieht. Ein Rücktrag auf vergangene Jahre ist nicht vorgesehen.³⁴⁴ Die einzige Ausnahme bildet eine Gewinnrücktragmöglichkeit für Künstler im EStG.³⁴⁵

Dieser Aspekt ist die sogenannte zeitliche Selektivität und er findet sich auch in der Judikatur, wo beispielsweise in einem Fall *Italien v Kommission* eine temporäre Maßnahme als Abweichung vom Referenzsystem gesehen wurde.³⁴⁶ Allerdings ist die Argumentationslinie über dieses Urteil, insbesondere für den österreichischen Verlustrücktrag, kritisch zu hinterfragen, vorerst sei aber noch der Aspekt der zeitlichen Selektivität zu Ende gedacht.

³³⁹ EuG T-335/08, *BNP Paribas ua v Kommission*, ECLI:EU:T:2010:271, Rn 204.

³⁴⁰ EuGH C-20/15 P, *Kommission v World Duty Free Group SA ua*, ECLI:EU:C:2016:981, Rn 57.

³⁴¹ Heber, ÖStZ 2021, 429.

³⁴² Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl 2016 C 262/1 Rz 134; EuGH, *Kommission v World Duty Free Group SA ua*, ECLI:EU:C:2016:981, Rn 57; Jung/Neckenich, Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 10.

³⁴³ EuG T-222/04, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:194, Rn 64.

³⁴⁴ Heber, ÖStZ 2021, 429.

³⁴⁵ § 37 Abs 9 EStG.

³⁴⁶ EuG T-211/05, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:304, Rn 121; Aber auch bei EuG T-222/04, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:194, Rn 64.

In Bezug auf das dreistufige Prüfschema ergibt sich, dass der österreichische Verlustrücktrag aufgrund seiner zeitlichen Komponente das Referenzsystem, in diesem Fall das österreichische Steuersystem, durchbricht.³⁴⁷ Somit sind die ersten beiden Stufen der Prüfung erfüllt und Österreich ist in der Pflicht, einen Rechtfertigungsansatz an die Kommission zu liefern,³⁴⁸ da, wie bereits angeführt, das dreistufige Prüfungsverfahren, welches von der Judikatur für die Bestimmung der Selektivität verwendet wird, in der dritten Stufe faktisch eine Beweislastumkehr bedeutet. Erweist sich eine Maßnahme laut den ersten beiden Stufen der Prüfung als selektiv, obliegt es den Mitgliedsstaaten hier einen gegenteiligen Beweis im Sinne einer Rechtfertigung zu liefern. Dies wird in der Literatur kritisiert.³⁴⁹ Auch bedeutet die weite Auslegung des Beihilferechts insbesondere im Steuerrecht eine deutliche Einschränkung in die nationale Souveränität der Mitgliedstaaten, ein eigenes Steuersystem zu etablieren. So bedarf beispielsweise laut einer Mitteilung der Kommission bereits die Tatsache, dass Ertragssteuern progressiv sind einer Rechtfertigung,³⁵⁰ gleichzeitig sollen jedoch die Mitgliedsstaaten in der Ausgestaltung ihres Steuersystems frei sein.³⁵¹

Wie bereits angeführt, ist der dritte Schritt der dreistufigen Selektivitätsprüfung die Möglichkeit der Rechtfertigung. Dabei mag der Begriff in Anbetracht von Art 107 Abs 2 und 3 AEUV irreführend erscheinen. Die Rechtfertigung im Sinne der Selektivitätsprüfung ergibt nämlich keinen Ausnahmefall iSd Art 107 Abs 2 und 3 AEUV, sondern ergibt, dass die Maßnahme keine Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV darstellt.³⁵² Da steuerliche Maßnahmen oftmals unter Beihilfeverdacht fallen und gerade bei steuerlichen Maßnahmen die Tatbestandsprüfung sich meist mit dem Vorhandensein des Tatbestands der Selektivität entscheidet, nimmt die Rechtfertigungsprüfung in der Entscheidung einen zentralen Stellenwert ein.³⁵³ Dies kann unter anderem aus dem Grund kritisiert werden, dass Rechtfertigungsversuche bislang selten von Erfolg gekrönt sind.³⁵⁴ Die genaue Definition der Rechtfertigungsmöglichkeiten ist unscharf, wahrscheinlich lässt sich die Rechtfertigung am

³⁴⁷ Heber, ÖStZ 2021, 429.

³⁴⁸ Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der europäischen Union 2016/C, Rz 128 & 141.

³⁴⁹ Kritik kommt beispielsweise von Ellenrieder, Die materielle Selektivität 419.

³⁵⁰ Ellenrieder, Die materielle Selektivität 421.

³⁵¹ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung (1998) C 384/5 Rz 13.

³⁵² Ellenrieder, Die materielle Selektivität 332.

³⁵³ Rossi-Maccanico in Rust/Micheau (Hrsg), State Aid and Tax Law (2013) 39 & 45 & 51; Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 82.

³⁵⁴ Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 87.

ehesten in den Begriffen systeminhärenten Zielen und Systemimmanenz fassen. Vereinfacht formuliert, wird durch den EuGH geprüft, ob die betreffende Maßnahme sich in das bestehende Steuersystem eingliedert, dessen Ziele verfolgt und eine Rechtfertigung im bestehenden System findet. Somit kommt das Referenzsystem nicht nur in den ersten beiden Stufen der Selektivitätsprüfung zum Einsatz, sondern auch in der dritten Stufe.³⁵⁵ Die Tatsache, dass es nur wenig Judikatur gibt, beziehungsweise die Rechtfertigung nur in wenigen Fällen gelungen ist, trägt weiter zur unscharfen Definition der Möglichkeiten bei.³⁵⁶ Zu kritisieren ist an dieser Stelle, dass der Wortlaut von Art 107 AEUV keine Rechtfertigung von Verstößen „durch die Natur des Systems“ vorsieht. Auch führt in einem Judikat die Rechtfertigung dazu, dass aufgrund der Rechtfertigung der Vorteil der Maßnahme als nicht mehr vorhanden dargestellt wird.³⁵⁷ Die Rechtfertigung führt also zu einem Spannungsfeld bei der Beurteilung des Vorteils.³⁵⁸

Bei dem vorliegenden Fall kann der österreichische Verlustrücktrag nicht durch die Pandemie gerechtfertigt werden, da die Pandemiesituation die Grundausrichtung des österreichischen Steuersystems nicht ändert. Im österreichischen Steuersystem, welches für den vorliegenden Fall das Referenzsystem darstellt, ist eine periodenbasierte Verlustrechnung vorgesehen, in welcher Verluste lediglich vorgetragen werden können.³⁵⁹

Die Prüfung auf den selektiven Vorteil mittels dem 3-stufigen Prüfverfahren ergibt schlussendlich, aufgrund von der zeitlichen Selektivität, dass hier ein selektiver Vorteil vorliegt. Da die Maßnahme aufgrund ihrer zeitlichen Befristung das Referenzsystem durchbricht, ist sie *a priori* selektiv einzustufen, ein Rechtfertigungsversuch kann nicht gelingen.

Die Argumentation der Einstufung als zeitlich selektiv stützt sich auf *Heber*, welche die Judikatur des EuG dahingehend auslegt, dass der zeitliche Aspekt ausschlaggebend für eine Einstufung als selektiv ist.³⁶⁰ Allerdings ist diese Argumentationslinie zumindest für den vorliegenden Fall kritisch zu hinterfragen. So verhindert der zeitliche Aspekt im Fall *Italien v*

³⁵⁵ *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität 340.

³⁵⁶ *Jung/Neckenich*, Selektivität im Steuerrecht in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 135.

³⁵⁷ EuGH C-53/00, *Ferring SA v Agence centrale des organismes de sécurité sociale*, ECLI:EU:C:2001:627, Rn 17.

³⁵⁸ *Jung/Neckenich*, Selektivität im Steuerrecht in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 140.

³⁵⁹ *Heber*, ÖStZ 2021, 429 (432); Mit der bereits erwähnten Ausnahme der Verlustrücktragsmöglichkeit für Künstler.

³⁶⁰ *Heber*, ÖStZ 2021, 429.

Kommission lediglich eine Rechtfertigung durch den natürlichen Aufbau des Systems, die Argumentation des EuG stützt sich aber auf die Tatsache, dass in diesem Fall lediglich Kapitalgesellschaften von der zeitlich befristeten Maßnahme profitieren, dies ergibt die relevante Ungleichbehandlung. Ebendiese Ungleichbehandlung von Unternehmen, welche sich in einer vergleichbaren Situation befinden, führt zur Erfüllung des Tatbestandes.³⁶¹ Der zeitliche Aspekt ergibt, dass diese Abweichung vom Referenzsystem nicht durch den natürlichen Aufbau des Systems gerechtfertigt ist.³⁶² Auch im zweiten Fall *Italien v Kommission* ergibt sich die Einstufung als selektiv nicht durch die zeitliche Komponente, vielmehr begründet auch hier die Ungleichbehandlung vergleichbarer Unternehmen, beziehungsweise die Unmöglichkeit für viele Unternehmen, von der Beihilfe zu profitieren, die Einstufung.³⁶³ Der zeitliche Aspekt spielt in diesem Fall lediglich dahingehend eine Rolle, dass durch den Aufbau der Maßnahme nur börsennotierte Unternehmen die Beihilfe empfangen konnten und eine rechtzeitige Börsennotierung aufgrund der zeitlichen Einschränkungen kaum möglich war.³⁶⁴ Zwar definiert die Kommission selbst, dass eine zeitliche Befristung eine *de facto*-Selektivität begründen kann,³⁶⁵ allerdings stützt sich auch diese Definition auf die eben genannten Judikate und einem weiteren Fall *Italien v Kommission*, in welchem die zeitliche Befristung eine *de facto* Unmöglichkeit der Anwendung für viele Unternehmen darstellte, da im Geltungszeitraum komplexe Formalvorlagen erfüllt sein mussten. Somit ist der zeitliche Aspekt zwar für die Selektivität mit-ausschlaggebend, die Begründung des Judikates hingegen erstreckt sich darauf, dass lediglich ein bestimmtes Unternehmen von der Maßnahme profitieren konnte und die staatliche Maßnahme als Ziel hatte, ein bestimmtes Unternehmen als Beihilfeempfänger zu erreichen.³⁶⁶ Zudem geht in den Fällen,³⁶⁷ auf welche sich die Argumentation von *Heber*³⁶⁸ stützt, eine Ungleichbehandlung dem zeitlichen Aspekt voraus, somit kommt es zur Einstufung als selektiv in erster Linie aufgrund der Ungleichbehandlung und nicht aufgrund der zeitlichen Komponente, welche allerdings durchaus ausschlaggebend für die Unmöglichkeit der Rechtfertigung ist. Somit lässt sich sehr wohl argumentieren, dass eine

³⁶¹ EuG T-222/04, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:194, Rn 64.

³⁶² EuG T-222/04, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:194, Rn 65.

³⁶³ EuG T-211/05, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:304, Rn 120.

³⁶⁴ Somit war es Unternehmen, welche nicht bereits börsennotiert waren beziehungsweise bereits eine Börsennotierung angestrebt haben, nicht möglich, die Beihilfe zu empfangen. EuG T-211/05, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:304, Rn 121.

³⁶⁵ Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl v 19. 7. 2016, C 262/1, Rz 122.

³⁶⁶ EuG T-323/04, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2007:260, Rn 66.

³⁶⁷ EuG T-211/05, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:304; EuG T-222/04, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:194.

³⁶⁸ *Heber*, ÖStZ 2021, 429.

Befristung für die Einstufung als selektiv ausschlaggebend sein kann, diese Argumentationslinie scheint aber *ad absurdum* geführt, wenn jegliche zeitlich befristete steuerliche Maßnahme bereits als *a priori*-selektiv einzustufen wäre. Die Judikate lassen diesen Schluss zwar zu, er scheint aber für den vorliegenden Fall als zumindest unwahrscheinlich, da der zeitliche Aspekt für den österreichischen Verlustrücktrag nicht bewirkt, dass dessen Anwendung nur für bestimmte Unternehmen ermöglicht wird. Es ergibt sich eine Differenzierung dahingehend, dass lediglich Steuerpflichtige mit einem aktuellen Verlust und vergangenen Gewinnen den Verlustrücktrag anwenden können, allerdings erscheint es zweifelhaft, ob dieser Aspekt allein eine Ungleichbehandlung gleicher/ ähnlicher Unternehmen und somit in weiterer Folge den Tatbestand der Selektivität, begründet. Wird der Verlustrücktrag aufgrund seiner Befristung als Abweichung vom Referenzsystem eingestuft, so kann, wie bereits angeführt, aufgrund ebendieser Befristung eine Rechtfertigung nicht gelingen.

Der Vollständigkeit halber sei noch ein weiterer Aspekt erwähnt, die sogenannte regionale Selektivität. Diese liegt vor, wenn nur gewisse Unternehmen beziehungsweise gewisse Regionen innerhalb eines Mitgliedstaates von der Maßnahme betroffen sind.³⁶⁹ Solche Konstellationen sind in der Praxis schwer zu analysieren, allerdings stellt sich die Frage nach der regionalen Selektivität in Bezug auf den österreichischen Verlustrücktrag nicht, da dieser für den gesamten Mitgliedsstaat gilt.

Generell definiert die Rechtsprechung, dass es eine echte, tatsächlich allgemeine Maßnahme nicht gibt. Eine Maßnahme ist nur genau dann nicht selektiv, wenn sie der obengenannten dreistufigen Prüfung unterzogen wird und sie diese auch besteht.³⁷⁰

Es zeigt sich also, dass die Organe der EU, konkret die Kommission und der EuGH den Rahmen des Beihilferechts auszudehnen scheinen und damit über den ursprünglich gewollten Geltungsbereich hinausgehen. Während die Intentionen durchaus positiv sein mögen, erschwert diese Tatsache im konkreten Fall Österreich möglicherweise die dringend benötigte Liquiditätssicherung der heimischen Steuerpflichtigen. Ein Verunmöglichen von Unterstützungsmaßnahmen während der Krise würde dem Ziel, den Binnenmarkt zu schützen, nicht mehr gerecht werden, sondern ihm vielmehr schaden.

³⁶⁹ Rust, Regionale Steuerautonomie 72.

³⁷⁰ Ellenrieder, Die materielle Selektivität 212.

4.1.4. Verfälschung des Wettbewerbes

Wie bereits zu Beginn der Arbeit angeführt, handelt es sich bei dem Verlustrücktrag um eine Konjunkturmaßnahme, welche in der Pandemie für Steuerpflichtige und Körperschaften in Österreich Entlastung bieten soll.³⁷¹ Diese Tatsache steht einer Einstufung als wettbewerbsverfälschend jedoch nicht im Wege. Bereits in der Vergangenheit gab es Fälle, in denen eine vermeintliche Konjunkturrhilfe vom EuGH als Beihilfe eingestuft wurde. Hier ist es nicht von Relevanz, welche Ziele eine Maßnahme verfolgt. Hat eine Maßnahme eine potenzielle Verfälschung des Wettbewerbes zur Folge, wird der Tatbestand als erfüllt angesehen.³⁷²

In Kapitel 3.5.1.4. wurde bereits erläutert, dass bei der Einstufung auf die Frage abzustellen ist, ob ein Unternehmen ohne der Maßnahme fortbestehen hätte können. Ist dies nicht der Fall, dann handelt es sich um einen wettbewerbsverfälschenden Eingriff. Diese künstliche „Lebenserhaltung“ von Unternehmen ermöglicht es, dass die Unternehmen weiterhin am Markt aktiv sein können und am Wettbewerb teilnehmen. Gleichzeitig müssen Unternehmen aus anderen Mitgliedsstaaten eventuell ihre Preise erhöhen, um Verluste auszugleichen, dadurch sind sie aber weniger konkurrenzfähig. Daher kann eine Verzerrung des Wettbewerbs als gegeben angesehen werden. Auch der EuGH geht bei steuerlichen Maßnahmen meistens von einer Verzerrung des Wettbewerbes aus, wie in Kapitel 4.1.2. genauer erläutert. In der Judikatur zeigt sich, dass für den Tatbestand lediglich ein Vorhandensein von zwischenstaatlichem Wettbewerb für das begünstigte Produkt/ Unternehmen gegeben sein muss.³⁷³ Dies kann für den österreichischen Verlustrücktrag bejaht werden.

4.2. Legalausnahme iSd Art 107 Abs 2 AEUV

Nachdem die 4 Tatbestandsmerkmale zumindest potenziell erfüllt sein können, werden nun die Ausnahmefälle beleuchtet. Wie bereits in Kapitel 3.5.3.1. analysiert, definiert Art 107 Abs 2 AEUV Fälle, in denen eine Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar einzustufen ist.³⁷⁴ Der erste Fall sind Beihilfen an einzelne Verbraucher, diese Voraussetzung ist bei dem österreichischen Verlustrücktrag nicht erfüllt.

³⁷¹ ErläutRV KonStG 2020 287 BlgNR 27. GP 8.

³⁷² EuGH 310/85, *Deufil GmbH & Co KG v Kommission*, ECLI:EU:C:1987:96, Rn 8.

³⁷³ EuGH 730/79, *Philip Morris Holland BV v Kommission*, ECLI:EU:C:1980:209, Rn 12.

³⁷⁴ Der Rahmen, in welchem Beihilfen iSd Art 107 Abs 2 lit b AEUV als erlaubt einzustufen sind, wird durch die AGVO konkretisiert. Die AGVO wird in Bezug auf den österreichischen Verlustrücktrag in Kapitel 4.4. analysiert.

Die zweite Möglichkeit sind Maßnahmen, welche zur Beseitigung von Schäden von Naturkatastrophen oder anderen außergewöhnlichen Ereignissen eingeführt wurden. Während die naheliegende Interpretation Naturkatastrophen sind, gilt Art 107 Abs 2 lit b AEUV auch für Epidemien.³⁷⁵ So eröffnet sich die Möglichkeit zur Maßnahmensetzung, welche die wirtschaftlichen Folgen der Pandemie eindämmen sollen.

Eingeschränkt wird die Ausnahmeregelung in Art 107 Abs 2 AEUV dadurch, dass die Maßnahmen dem entstandenen Schaden entsprechen müssen. Es muss eine reale, beweisbare, drastische Verschlechterung der Wirtschaftslage der betroffenen Unternehmen der Ausgangspunkt sein. Ist dies der Fall, sind Beihilfen erlaubt, sofern sie nicht über den tatsächlich entstandenen Schaden hinausgehen.³⁷⁶ Ein weiterer Aspekt ist, dass der Schaden tatsächlich außergewöhnlich eingetreten sein muss und daher auch beispielsweise nicht versicherbar war. So kann sichergestellt werden, dass keine Beihilfen ausgezahlt werden für Schocks, welche der Markt ohnehin regeln würde.³⁷⁷ Liegt ein solcher, außergewöhnlicher Schaden vor, kommt zu der Tatsache, dass die Beihilfe in der Höhe nicht über den Schaden hinausgehen darf, noch dazu, dass die Beihilfe und der Schaden in einem Zusammenhang stehen müssen.³⁷⁸ In der Praxis ist die Kommission in der Pflicht, bei einem Beihilfeverfahren diesen Zusammenhang zu prüfen.³⁷⁹

In der Vergangenheit hat diese Ausnahme beispielsweise mit den Ereignissen rund um „9/11“ Anwendung gefunden. Da gab es, ähnlich wie in der COVID-19 Pandemie, Flugverbote, von denen in erster Linie die Fluglinien stark betroffen waren. Österreich hat damals einen Zuschuss für die Luftlinien bei der Kommission angemeldet, mit dem Ergebnis, dass die Kommission die Maßnahme für den unmittelbar durch das Flugverbot entstandenen Schaden erlaubt, nicht aber den darüberhinausgehenden, mittelbaren Schaden. So wollte Österreich auch für Flüge, die nicht die USA als Ziel hatten, und somit von dem Flugverbot in der USA nicht betroffen waren, Zuschüsse bereitstellen. Begründet wurde dies damit, dass die durchschnittliche Anzahl an Fluggästen auf allen Flügen durch das Ereignis gesunken ist. Die Kommission bestätigte, dass der Anschlag von 9/11 ein außergewöhnliches Ereignis iSd Art 107 Abs 2 AEUV darstellt, kritisierte allerdings, dass von der Maßnahme auch mittelbare

³⁷⁵ *Kreuschütz/Wernicke* in *Lenz ua*, EU-Verträge Kommentar⁶ Art 107 AEUV Rz 45.

³⁷⁶ EuGH C-364/90, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1993:157, Rn 14-17.

³⁷⁷ *Sutter* in *Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 92; *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1482.

³⁷⁸ EuGH C-73/03, *Spanien v Kommission*, ECLI:EU:C:2004:711, Rn 40-41.

³⁷⁹ EuG T-665/20, *Ryanair v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:344 Rn 51.

Auswirkungen des Anschlags erfasst werden würden, während eine Legalausnahme iSd Art 107 Abs 2 AEUV sich lediglich auf die unmittelbaren Auswirkungen erstrecken soll.³⁸⁰ Eine solche, enge Auslegung des Ausnahmetatbestandes ist für die Praxis bezeichnend.³⁸¹

Auch die Judikatur zeigt, dass Art 107 Abs 2 lit b AEUV vom EuGH eng ausgelegt wird. Dies wird mit der Tatsache begründet, dass es sich hier um eine Ausnahme vom Beihilferecht handelt, weshalb eine Überdimensionierung ebendieser unbedingt vermieden werden soll. Der Schaden muss tatsächlich unmittelbar durch die Katastrophe entstanden sein. Nur dann ist ein Ausgleich möglich.³⁸² Dies wird in der aktuellen Rechtsprechung durch das EuG weiterhin bestätigt.³⁸³

Die Legalausnahme in Art 107 Abs 2 AEUV kann auch mit der fakultativen Ausnahme in Art 107 Abs 3 kombiniert werden. Dies bestätigt auch der EuGH. Somit ist, wenn die Störung des Wirtschaftslebens, welches in Abs 3 definiert wird, auf eine Katastrophe iSd Art 107 Abs 2 lit b AEUV zurückführbar ist, der Kommission zusätzlich zu dem Rahmen der Legalausnahme auch ein Ermessungsspielrahmen eingeräumt.³⁸⁴ Das EuG bestätigt zudem, dass die COVID-19 Pandemie eine Katastrophe iSd Art 107 Abs 2 lit b AEUV ist.³⁸⁵ Das eröffnet die Anwendungsmöglichkeit für Beihilfen zur Bekämpfung der Folgen der Pandemie.

Es gibt bereits Fälle, in denen Art 107 Abs 2 lit b AEUV konkret in der COVID-19 Pandemie zum Einsatz gekommen ist. Durch diese Ausnahmeregelungen werden auch Maßnahmen ermöglicht, die weit jenseits der Schwellenwerte der AGVO, befristeten Rahmen für staatliche Beihilfen oder der de minimis Verordnung liegen. So hat beispielsweise die Lufthansa in Deutschland Zuschüsse in Millionenhöhe auf ebendieser Basis bekommen, was von der Kommission auch erlaubt wurde.³⁸⁶

In Einzelfällen und unter Einhaltung obengenannter Voraussetzungen sind also Beihilfen während der Pandemie durchaus möglich, wie auch durch die Kommission bestätigt wird. Die Rechtsprechung bleibt allerdings weiterhin restriktiv in Bezug auf den kausalen

³⁸⁰ Beihilfe C 65/2002 (ex N 262/2002) – Ausgleich der Verluste der Luftfahrtunternehmen. Aufforderung zur Abgabe einer Stellungnahme gemäß Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag, ABI 2002 C 309/5.

³⁸¹ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 1454.

³⁸² EuGH C-539/03, *Giuseppe Atzeni u.a. v Regione autonoma della Sardegna*, ECLI:EU:C:2006:130, Rn 79.

³⁸³ EuG T-665/20, *Ryanair v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:344 Rn 46-63.

³⁸⁴ EuG T-677/20, *Ryanair & Laudamotion v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:465, Rn 102.

³⁸⁵ EuG T-378/20, *Ryanair v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:194, Rn 19.

³⁸⁶ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 2342.

Zusammenhang und die Schadenshöhe, welche durch den Zuschuss nicht überschritten werden darf. So wurde eine Beihilfe an die Airline „Condor“, welche unter ähnlichen Umständen wie bei Lufthansa stattgefunden hat, aufgrund von einem zu hohen Beihilfebetrug durch das EuG als nichtig erklärt.³⁸⁷

Wenngleich auf den ersten Blick Art 107 Abs 2 lit b AEUV für die vorliegende Arbeit besonders relevant scheinen mag, so ist dieser Artikel für den österreichischen Verlustrücktrag wohl nicht anwendbar. Der österreichische Verlustrücktrag hat zwar zum Ziel, den unmittelbar durch die COVID-19 Pandemie entstandenen Schaden zu überbrücken,³⁸⁸ allerdings wird bei der Anwendung nicht genau geprüft, ob bei den jeweiligen Unternehmen der Schaden tatsächlich eine Folge der Pandemie ist oder nicht.³⁸⁹ Somit kann eine Argumentation dahingehend, dass der Verlustrücktrag direkt auf den, unmittelbar durch die Pandemie entstandenen, Schaden abzielt, nicht gelingen. Zusätzlich ermöglicht der österreichische Verlustrücktrag einen Ausgleich für das gesamte Jahr 2020, also auch für die Wochen zu Beginn des Jahres, in denen Österreich noch nicht von der Pandemie betroffen war. Ein direkter Zusammenhang zur Pandemie muss also in diesem Fall verneint werden.

Die letzte Ausnahmeregelung in Art 107 Abs 2 AEUV betrifft Beihilfen zur Förderung der Wirtschaft in Gebieten, welche durch die Teilung Deutschlands einen Nachteil haben. Auch diese Ausnahmeregelung findet für den österreichischen Verlustrücktrag keine Anwendung.

Zusätzlich befreien die Legalausnahmen Maßnahmen nicht von der Anmeldepflicht an die Kommission,³⁹⁰ daher kann die Anwendungsmöglichkeit für den vorliegenden Fall ausgeschlossen werden.

4.3. Fakultative Ausnahme iSd Art 107 Abs 3 AEUV

Während die Kommission im Rahmen der Legalausnahmen lediglich durch die Auslegung der Tatsachen einen gewissen Ermessensspielraum hat,³⁹¹ obliegt ihr die Entscheidung bei der Einstufung von Maßnahmen iSd Art 107 Abs 3 AEUV. Auch die fakultativen Ausnahmen beziehen sich auf Beihilfen iSd Art 107 AEUV.³⁹² In der Praxis ist dieser Ermessensspielraum

³⁸⁷ EuG T-665/20, *Ryanair v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:344.

³⁸⁸ ErläutRV KonStG 2020 287 BlgNR 27. GP 8.

³⁸⁹ Zur Ausgestaltung und Anwendung des österreichischen Verlustrücktrags siehe Kapitel 2; § 124b Z 355 EStG; § 26c Z 76 KStG.

³⁹⁰ *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1453.

³⁹¹ Genauer in Kapitel 3.5.3.2.

³⁹² *Frenz*, Handbuch Europarecht² III Rz 1452.

relativ weit auszulegen. Der Kommission obliegt es, selbst abzuwägen, inwiefern die Entscheidung den sozialen und wirtschaftlichen Wertungen entspricht.³⁹³

Gerade bei der Beurteilung von steuerlichen Maßnahmen hat die Kommission eine besondere Kompetenz inne. Durch den eingeräumten Ermessensspielraum ist sie in der Lage, Maßnahmen als Standortwettbewerbsmaßnahmen (und damit als Beihilfen) zu kategorisieren, oder sie als mit dem Binnenmarkt vereinbar zu klassifizieren. Somit wird die Möglichkeit der Staaten, das Steuersystem im Sinne der Attraktivität des Unternehmensstandortes zu nutzen dadurch eingeschränkt, wie die Kommission die betreffenden Maßnahmen auslegt.³⁹⁴

Art 107 Abs 3 AEUV bestimmt Ausnahmefälle, in denen der Ermessensspielraum existiert. Konkret muss es sich für eine fakultative Ausnahme iSd Art 107 Abs 3 AEUV um eine Beihilfe handeln, die entweder die Entwicklung von Gebieten mit schwacher Wirtschaft als Ziel hat, wichtige Vorhaben die in einem gemeinsamen europäischen Interesse liegen fördert, welche eine massive Störung der Wirtschaft eines Mitgliedsstaates zu beheben versucht, die bereits erwähnte Förderung zu Forschungszwecken, Förderung von Kultur oder andere Beihilfen, die auf Vorschlag der europäischen Kommission vom Rat bestimmt wurden. Für die vorliegende Arbeit relevant ist Art 107 Abs 3 lit b AEUV, welcher den Ermessensspielraum für die Beseitigung von Wirtschaftsstörungen normiert. Diese Störung muss für die gesamte Wirtschaft eines Mitgliedsstaates gelten. Dies ist durch die COVID-19 Pandemie durchaus gegeben. Allerdings war die Kommission stets sehr zurückhaltend in der Anwendung dieser fakultativen Ausnahme.³⁹⁵

Diesen Kurs ändert die Kommission jedoch aktuell mit dem befristeten Rahmen für staatliche Beihilfen, welcher genauer in Kapitel 3.5.3.5. erläutert ist. Die Kommission sieht also Art 107 Abs 3 lit b AEUV ausdrücklich für die COVID-19 Pandemie anwendbar, dies wird im Folgekapitel weiter beleuchtet.

³⁹³ EuGH 730/79, *Philip Morris Holland BV v Kommission*, ECLI:EU:C:1980:209, Rn 24.

³⁹⁴ *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität 43-44.

³⁹⁵ *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 109.

4.4. Weitere Ausnahmefälle

Der österreichische Verlustrücktrag kann aufgrund seiner allgemeinen Natur wohl kaum unter die de minimis Verordnung fallen. Da (beinahe) jedes österreichische Unternehmen³⁹⁶ den Verlustrücktrag in Anspruch nehmen kann, erscheint es als wahrscheinlich, dass die in Kapitel 3.5.3.3. beschriebenen Schwellenwerte überschritten werden. An dieser Stelle sei nochmals darauf hingewiesen, dass nicht abschließend geklärt werden kann, inwieweit der Verlustrücktrag überhaupt ein Verzicht auf Einnahmen vonseiten des Staates darstellen kann.³⁹⁷ Dieser Aspekt ist für alle folgenden Argumentationen relevant, gerade in den Ausnahmeregelungen geht es durchaus häufig um Schwellenwerte, welche logischerweise nur dann Relevanz finden, wenn es sich tatsächlich um einen Einnahmeverzicht handeln sollte. Für dieses Kapitel wird angenommen, dass es sich hierbei um einen Verlustrücktrag handelt, um die restlichen Ausnahmeregelungen vollständig prüfen zu können.

Für eine Anwendung der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung würde sprechen, dass die Maßnahme durchaus Wirtschaftswachstum ermöglicht, allerdings sind auch hier die restlichen Voraussetzungen nicht erfüllt.³⁹⁸

Der Begriff Rettungsbeihilfen, welcher sich auf die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten bezieht, ermöglicht Beihilfen, welche Unternehmen in Schwierigkeiten temporär „am Leben halten“, bis das Unternehmen sich durch Restrukturierungsmaßnahmen erholen kann. Danach ist die Beihilfe wieder rückgängig zu machen.³⁹⁹ In der Praxis darf die Beihilfe den Betrag nicht überschreiten, welchen das Unternehmen benötigt, um weitere 6 Monate zu überleben. Wenn die Beihilfe diesen Betrag übersteigen soll, haben weitere Voraussetzungen bezüglich des Liquiditätsplans erfüllt zu sein, um eine Genehmigung ansuchen zu können.⁴⁰⁰ Da diese Beihilfen sich nur an bestimmte Unternehmen richten, welche durch die Beihilfe am Leben gehalten werden sollen, bis eine Umstrukturierung ein „selbstständiges Existieren“ am Markt ermöglicht, können die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung

³⁹⁶ Beziehungsweise Steuerpflichtige mit betrieblichen Einkünften/ Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

³⁹⁷ Die Argumentation über die Frage, inwiefern der österreichische Verlustrücktrag einen Einnahmeverzicht bedeutet, findet sich in Kapitel 4.1.1.

³⁹⁸ Wie in Kapitel 3.5.3.4. angeführt, dient die AGVO primär Forschungs- und Entwicklungsbeihilfen. Zudem kann die AGVO gemäß Art 6 AGVO nur bei Beihilfen angewendet werden, wenn das begünstigte Unternehmen bereits vor dem Vorhaben einen Antrag gestellt hat, was für den österreichischen Verlustrücktrag jedenfalls zu verneinen ist.

³⁹⁹ Wallenberg/Schütte in Grabitz ua, Das Recht der europäischen Union Art 107 AEUV Rz 238.

⁴⁰⁰ Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten, ABI 2014 C 249/12.

nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten nicht für den österreichischen Verlustrücktrag angewandt werden, da dieser weder temporär ist,⁴⁰¹ noch darauf abzielt, lediglich Unternehmen beziehungsweise Steuerpflichtigen in Krisen zu helfen.

Für die Anwendung der Altmark-Trans-Formel fehlt bereits die erste Voraussetzung, denn es wird hier nicht ein spezifisches Unternehmen mit einer Aufgabe betraut, sondern es handelt sich um eine Maßnahme, welche eine große Anzahl der Körperschaften und Steuerpflichtigen in Österreich betrifft.⁴⁰²

Auch der Privatinvestor-Test kann für den österreichischen Verlustrücktrag keine Anwendung finden, da dieser generell bei steuerlichen Beihilfemaßnahmen nicht relevant ist.⁴⁰³

Eine genauere Analyse verlangt der befristete Rahmen für staatliche Beihilfen. Die Kommission definiert hier selbst die Erhaltung von Unternehmen, welche durch die Folgen der COVID-19 Pandemie existenziell in der Krise sind, als Ziel. So ist iSd Art 3.1 des befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen eine Maßnahme zur vorübergehenden Erhaltung der Liquiditätsfähigkeit von Unternehmen ein legitimes Mittel, welches nicht unter das Beihilfeverbot fällt. Allerdings sind auch diese Maßnahmen mit einem Maximalbetrag versehen, im Falle des befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen beträgt der Deckelungsbetrag 800.000€. In der Mitteilung werden auch steuerliche Vorteile ausdrücklich erwähnt und mit 800.000€ pro Unternehmen gedeckelt. Da der österreichische Verlustrücktrag einen Rücktrag von bis zu 5 Millionen Euro erlaubt,⁴⁰⁴ kann der Deckelungsbetrag als überschritten angesehen werden. Auch bedarf der befristete Rahmen einer terminlichen Voraussetzung, Beihilfen müssen bis Ende 2020 zugesichert und vertraglich ausgemacht sein, damit sie auf Basis des befristeten Rahmens mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Der zentrale Punkt jedoch ist, dass eine Beihilfe, welche unter den befristeten Rahmen fallen soll, dennoch bei der Kommission anmeldepflichtig ist. Dadurch stellt dieser Rahmen weniger eine Sammlung von Ausnahmefällen dar, sondern kann vielmehr als eine Anleitung zur Anmeldung von zulässigen Beihilfen interpretiert werden.⁴⁰⁵

⁴⁰¹ Der österreichische Verlustrücktrag ist dahingehend temporär, dass er nicht unbefristet gilt, allerdings ist in diesem Zusammenhang temporär als eine Maßnahme, welche nach Ablauf einer gewissen Zeit wieder zurückbezahlt werden muss (rückgängig gemacht werden muss) zu definieren.

⁴⁰² Die Voraussetzungen für die Altmark-Trans-Formel werden in Kapitel 3.5.2. aufgezeigt.

⁴⁰³ Schmidt, Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln, in Hube/Reimer (Hrsg), HFSt⁸ 41.

⁴⁰⁴ § 124b Z 355 EStG; § 26c Z 76 KStG.

⁴⁰⁵ Heber, ÖStZ 2021, 429.

Der Verlustrücktrag wurde nicht bei der Kommission gemeldet, somit kann er nicht unter die Bestimmungen des befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen fallen.

Auch die Ausnahmefälle der Forschungsbeihilfen oder Beihilfen für den Umweltschutz sind für den österreichischen Verlustrücktrag nicht von Relevanz, auf diese wird daher nicht näher eingegangen.

4.5. Empfehlung der europäischen Kommission

Gestützt auf Art 292 AEUV gibt die Kommission laufend Empfehlungen ab. Eine dieser Empfehlungen richtet sich an die Mitgliedstaaten in Bezug auf die anhaltende COVID-19 Pandemie. In dieser Empfehlung, welche im Mai 2021 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht wurde, wird explizit auf die Möglichkeiten des Verlustrücktrags eingegangen. Dabei wird erwähnt, dass zwar einige Staaten die Möglichkeit bieten, Verluste mit vorherigen Gewinnen auszugleichen, diese Möglichkeit allerdings nicht in allen Mitgliedsstaaten gleichermaßen gehandhabt wird. Die Empfehlung richtet sich daher auf eine einheitliche Lösung, um dessen Implementierung die Mitgliedsstaaten aufgefordert werden.⁴⁰⁶

Hervorzuheben ist, dass die Kommission allen Mitgliedsstaaten eine Einführung der Möglichkeit des Verlustrücktrags ausdrücklich empfiehlt, wenngleich nur in einem gewissen Rahmen. Die Empfehlung sieht vor, dass Verluste maximal 3 Jahre zurückgetragen werden können und Unternehmen sofortig Anspruch auf Rückforderung der Verluste haben sollen, ohne lange Wartezeiten. Die Empfehlung sieht Einschränkungen dahingehend vor, dass der Verlustrücktrag auf eine Summe von 3 Millionen Euro gedeckelt sein soll und dass Unternehmen in den vergangenen Jahren keinen Verlust erwirtschaftet haben, insbesondere wenn der Verlustrücktrag bis ins Jahr 2017 erlaubt wird. Damit soll sichergestellt werden, dass nur krisenbedingte Engpässe bei Unternehmen mit staatlichen Maßnahmen gestützt werden.⁴⁰⁷ Dieser Fokus auf die Kausalität des Schadens deckt sich, wie bereits in Kapitel 4.2. näher ausgeführt, auch mit der Handhabung von Art 107 Abs 2 lit b AEUV durch die Kommission und den EuGH.

Die Empfehlung der Kommission endet mit einer Erinnerung, dass Maßnahmen, welche nicht explizit von der Anmeldepflicht ausgenommen sind, der Kommission gemeldet werden

⁴⁰⁶ Empfehlung (EU) 2021/801 der Kommission zur steuerlichen Behandlung von Verlusten während der COVID-19 Krise L179/10.

⁴⁰⁷ Empfehlung (EU) 2021/801 der Kommission zur steuerlichen Behandlung von Verlusten während der COVID-19 Krise L179/10.

müssen. Zudem haben die Mitgliedsstaaten jede Abweichung von der Empfehlung sowie Pläne zu dessen Umsetzung ebenfalls an die Kommission zu melden.⁴⁰⁸

Der österreichische Verlustrücktrag deckt sich nicht mit der Empfehlung der Union. Er unterscheidet sich dahingehend, dass rücktragbare Verluste mit 5 Millionen Euro anstatt von 3 Millionen Euro gedeckelt sind. Zudem ist nicht erforderlich, dass die Steuerpflichtigen oder Körperschaften in den Vorjahren ausschließlich Gewinne erwirtschaftet haben.⁴⁰⁹ (Wenngleich positive Einnahmen zur Gegenverrechnung benötigt werden.) Dadurch ergäbe sich, dass Österreich den bereits implementierten Verlustrücktrag bei der Kommission anmelden muss, welche in weiterer Folge entscheidet, ob es sich hierbei um eine Beihilfe handelt. Alternativ kann Österreich den Verlustrücktrag an die Empfehlung der Kommission anpassen, was ebenfalls der Kommission mitzuteilen wäre.⁴¹⁰

An dieser Stelle sei angemerkt, dass dies nicht das erste Bestreben der Kommission war, einen Verlustrücktrag im Raum der EU einzuführen. Wenngleich es sich jüngst nur um eine Empfehlung handelt, gab es bereits 1984 einen entsprechenden Vorschlag des Rates (auf Vorschlag der Kommission), einen flächendeckenden und einheitlichen Verlustrücktrag in der EU einzuführen. Dies wurde damit begründet, dass unterschiedliche Regelungen signifikante Auswirkungen auf die Liquidität der Unternehmen haben können und dadurch Unterschiede zwischen den Mitgliedsstaaten und deren steuerliche Attraktivität als Wirtschaftsstandort entstehen können.⁴¹¹ Dieser Vorschlag wurde von der Kommission einige Jahre später wieder kommentarlos zurückgezogen.⁴¹² Die aktuelle Empfehlung stellt allerdings lediglich eine Empfehlung zur Bewältigung der COVID-19 Pandemie dar, es findet sich darin keine Empfehlung zur dauerhaften Einführung eines Verlustrücktrags.⁴¹³ Somit nutzt die Kommission die aktuelle Situation nicht für einen erneuten Versuch der Einführung eines flächendeckenden Verlustrücktrags in der EU.

⁴⁰⁸ Empfehlung (EU) 2021/801 der Kommission zur steuerlichen Behandlung von Verlusten während der COVID-19 Krise L179/10.

⁴⁰⁹ Die Empfehlung der Kommission sieht vor, dass die Regelung nur für Unternehmen erlaubt ist, welche in den Vorjahren keine Verluste erwirtschaftet haben. Empfehlung (EU) 2021/801 der Kommission zur steuerlichen Behandlung von Verlusten während der COVID-19 Krise L179/11.

⁴¹⁰ Allerdings kann eine fälschlicherweise ohne Anmeldung eingeführte Beihilfe nicht im Nachhinein erlaubt werden. Genauer in Kapitel 4.6.

⁴¹¹ Vorschlag einer Richtlinie des Rates vom 6. 9. 1984 zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten, KOM (84) 404, 84/C 253/05.

⁴¹² Zurückziehung von verschiedenen Vorschlägen und Entwürfen der Kommission vom 4. 1. 1997, 97/C 2/02.

⁴¹³ Empfehlung (EU) 2021/801 der Kommission zur steuerlichen Behandlung von Verlusten während der COVID-19 Krise L179/10.

Eine zusammenfassende Auflistung des Prüfschemas in Bezug auf die beihilferechtliche Beurteilung des österreichischen Verlustrücktrags findet sich in Kapitel 5.

4.6. Konsequenzen, falls Verlustrücktrag tatsächlich eine Beihilfe darstellt

Die, sich bereits abzeichnende, beihilferechtliche Relevanz des österreichischen Verlustrücktrags, verlangt eine eingehendere Beleuchtung der Konsequenzen einer Einstufung als Beihilfe. Art 108 Abs 2 AEUV definiert ein Verfahren zur Auflösung einer bereits bestehenden Beihilfe, welche iSd Art 107 AEUV nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Dabei wird den Mitgliedsstaaten eine Frist zur Auflösung oder Umwandlung der betreffenden Beihilfe gegeben. Die Entscheidung und Kontrolle dieses Verfahren unterliegt auch hier der Kommission, wobei Art 108 Abs 2 AEUV einen Sonderfall definiert, in dem bei einstimmigem Beschluss des Rates eine Beihilfe aufgrund von besonderen Umständen nicht als Beihilfe iSd Art 107 AEUV gilt.⁴¹⁴ Verdächtigt die Kommission eine Maßnahme als unvereinbare Beihilfe, dann hat sie das Prüfverfahren iSd Art 108 Abs 2 AEUV einzuleiten.⁴¹⁵

Zunächst sei festgehalten, dass Art 108 Abs 1 AEUV für den österreichischen Verlustrücktrag nicht relevant ist, da er sich auf Beihilfen bezieht, die bereits vor dem Bestehen der EU-Verträge bestanden haben.⁴¹⁶ Somit ist Art 108 Abs 1 AEUV hauptsächlich für die Gründungsmitglieder der EU relevant,⁴¹⁷ er gilt allerdings auch für Maßnahmen, welche unverändert gelten, bei der Einführung keine rechtswidrigen Maßnahmen waren, allerdings über die Zeit hinweg durch die Ausgestaltung der Dinge einen beihilferechtlich relevanten Einfluss auf den Binnenmarkt bekommen haben.⁴¹⁸

In der Praxis ergibt sich das Problem, dass Beihilfen ohne vorherige Anmeldung an die Kommission durch die Mitgliedsstaaten gewährt werden. In Art 108 AEUV finden sich dahingehend keine Bestimmungen.⁴¹⁹ Obwohl die ohne Anmeldung gewährten Beihilfen in Art 108 AEUV keine Erwähnung finden, hat der EuGH in der Rechtsprechung ein ähnliches Verfahren wie das einer ordnungsgemäß gemeldeten Maßnahme herausgearbeitet.⁴²⁰ Somit überprüft die Kommission auch rechtswidrige Beihilfen und kann daraufhin

⁴¹⁴ Wie bereits in Kapitel 3.4. ausgeführt, kontrolliert die Kommission von Amts wegen laufend bestehende Beihilfemaßnahmen und muss auch iSd Art 108 Abs 3 AEUV rechtzeitig über neue Maßnahmen/Veränderungen informiert werden, welche bis zur Genehmigung nicht eingeführt werden dürfen.

⁴¹⁵ Das Prüfverfahren ist in Kapitel 3.4. genauer erläutert.

⁴¹⁶ *Kreuschütz/Wernicke* in *Lenz ua*, EU-Verträge Kommentar⁶ Art 108 AEUV Rz 5.

⁴¹⁷ *Mederer* in *von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 75.

⁴¹⁸ *Mederer* in *von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 78.

⁴¹⁹ *Wallenberg/Schütte* in *Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 108 AEUV Rz 93.

⁴²⁰ *Wallenberg/Schütte* in *Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 108 AEUV Rz 99.

Durchführungsverbote erlassen.⁴²¹ Die Kommission kann auf Hinweise, ungeachtet der Quelle, tätig werden und eine potenziell rechtswidrige Beihilfe überprüfen. Sie ist zu einer sofortigen Prüfung verpflichtet, sobald ein entsprechender Hinweis bei der Kommission eingelangt. Ein solcher Hinweis kommt in der Praxis beispielsweise durch Beschwerden von Unternehmen, welche von der Beihilfe betroffen sind und dadurch einen Nachteil haben.⁴²² Die Prüfung einer potenziell rechtswidrigen Beihilfe durch die Kommission ist an keine Fristen gebunden.⁴²³ Während das Verfahren läuft, besteht für die Kommission die Möglichkeit, einstweilige Verfügungen zu treffen. So kann beispielsweise Auskunft von dem betroffenen Mitgliedsstaat eingefordert werden oder die Maßnahme einstweilig ausgesetzt werden.⁴²⁴

Da der österreichische Verlustrücktrag offenbar bereits ohne eine Meldung an die Kommission in Kraft ist, kann davon ausgegangen werden, dass Österreich den Verlustrücktrag als eine nicht meldepflichtige Maßnahme interpretiert. Stellt sich der Verlustrücktrag allerdings als eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV heraus, gibt es einige mögliche Szenarien, beispielsweise kann die Kommission eine Rückforderung bestimmen.⁴²⁵ Die Rückforderung wird in der Praxis in den meisten Fällen auch tatsächlich verlangt.⁴²⁶ Voraussetzung für eine Rückforderung ist, dass es sich um eine rechtswidrige Beihilfe handelt, also um eine Beihilfe, welche ohne Anmeldung eingeführt wurde.⁴²⁷ Dies ist dahingehend intuitiv, da Maßnahmen, welche korrekt angemeldet wurden, ohnehin bis zu dem Beschluss der Kommission nicht eingeführt werden (dürfen) und daher auch keine Maßnahmen durch den Mitgliedstaat gesetzt werden, welche einer Rückforderung bedürfen würden. Beschlüsse der Kommission wie beispielsweise der Rückforderungsbeschluss sind für Mitgliedstaaten bindend. Dies ist in Art 288 Abs 4 AEUV geregelt. Die Rückforderungsmöglichkeit per se wird durch den EuGH dahingehend begründet, dass eine Aufhebung einer mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Maßnahme ohne deren Rückforderung in der Praxis trotzdem den Wettbewerb verzerrt und damit das gesamte Verfahren keinen realen Nutzen hätte.⁴²⁸ Somit ergibt sich eine Legitimierung der Rückforderung, selbst wenn diese nicht explizit im Unionsrecht verankert ist, denn es soll wieder die Situation hergestellt

⁴²¹ *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua* Das Recht der europäischen Union Art 108 AEUV Rz 100.

⁴²² *Mederer in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 45.

⁴²³ *Mederer in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 46.

⁴²⁴ *Mederer in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 47.

⁴²⁵ *Kreuschütz/Wernicke in Lenz ua*, EU-Verträge Kommentar⁶ Art 108 AEUV Rz 48.

⁴²⁶ *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 108 AEUV Rz 117.

⁴²⁷ *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 155.

⁴²⁸ EuGH 70/22, *Kommission v Deutschland*, ECLI:EU:C:1973:87, Rn 13.

werden, welche vor der Beihilfevergabe bestanden hat oder ohne der Beihilfe bestehen würde.⁴²⁹ Die Details bezüglich der Rückforderung sind in einer Verordnung geregelt.⁴³⁰

Falls der österreichische Verlustrücktrag eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV darstellt, handelt es sich hier um eine sogenannte rechtswidrige Beihilfe, konkret um eine Beihilfe, welche ohne Beachtung von Art 108 Abs 3 AEUV eingeführt worden ist. Die Folge einer rechtswidrigen Beihilfe ist, wie bereits angeführt, die Rückforderung ebendieser Beihilfe.⁴³¹

Besonders betroffen von einer solchen Rückforderung sind logischerweise die Begünstigten. Diese können sich nicht darauf berufen, dass der Mitgliedsstaat oder die begünstigende Stelle ihnen versichert hätte, dass es sich nicht um eine rechtswidrige Beihilfe handelt. Sofern eine Maßnahme nicht iSd Art 108 AEUV bei der Kommission gemeldet wurde, ist die Ansicht des EuGH, dass ein Unternehmen sich allein aus diesem Grund nicht auf die Rechtmäßigkeit der Maßnahme verlassen kann.⁴³² Der einzige Fall, in dem sich ein begünstigtes Unternehmen darauf berufen kann, dass sie von der Erlaubtheit der Beihilfe ausgegangen sind, ist, wenn sie diese Zusage von der Kommission bekommen haben und die auch nach Verstreichen der Anfechtungsfrist weiterhin aufrecht bleibt. Dabei wird auch nicht zwischen großen oder kleinen Unternehmen als Beihilfeempfängern unterschieden.⁴³³ Somit tragen die betroffenen Unternehmen zumindest einen Teil des Risikos und auch die kleinen Unternehmen genießen in diesem Fall keinen Schutz für ihr Vertrauen in beispielsweise den Mitgliedsstaat. Eine verbleibende Möglichkeit für die betroffenen Unternehmen wäre der nationale Rechtsschutz beziehungsweise etwaige Schadenersatzansprüche gegenüber dem Mitgliedsstaat.⁴³⁴ Dem Staat selbst bleibt die Möglichkeit einer Nichtigkeitsklage gegen den Beschluss der Kommission.⁴³⁵

Der einzige Fall, in dem eine Rückforderung dem Mitgliedsstaat erspart bleibt, ist, wenn diese faktisch nicht möglich ist. Wie zu erwarten ist, legt der EuGH dies sehr eng aus, so ist beispielsweise eine große Zahl an begünstigten Unternehmen, wie dies auch bei dem

⁴²⁹ Die Literatur folgt der Erklärung des EuGH, beispielsweise *Reich*, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 220.

⁴³⁰ VO (EU) 2015/1589 des Rates vom 13.07.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI L 248, Art 16.

⁴³¹ *Wallenberg/Schütte in Grabitz ua*, Das Recht der europäischen Union Art 108 AEUV Rz 987.

⁴³² EuGH C/-5/89, *Kommission v Deutschland*, ECLI:EU:C:1990:320, Rn 14.

⁴³³ *Mederer in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 58.

⁴³⁴ *Lessenich in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 160; Eine Analyse dieser Möglichkeit fällt nicht in den Bereich der Forschungsfrage und würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen.

⁴³⁵ *Reich*, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 227.

österreichischen Verlustrücktrag der Fall ist, aber auch andere technische oder administrative Schwierigkeiten, kein Grund dafür, dass eine Rückzahlung faktisch nicht möglich ist.⁴³⁶ Somit wird in diesem Fall die Argumentation, dass die Komplexität der Abwicklung aufgrund der zahlreichen Beihilfeempfänger in Österreich eine Rückzahlung unmöglich macht, vermutlich nicht gelingen.

Für den österreichischen Verlustrücktrag ergeben sich 2 Möglichkeiten, falls der Verlustrücktrag tatsächlich eine Beihilfe iSd Art 107 AEUV darstellt. Auf der einen Seite besteht die Möglichkeit, dass die Beihilfe formell rechtswidrig ist, also eigentlich genehmigt worden wäre, aber fälschlicherweise nicht angemeldet wurde. In diesem Fall kann sich die Rückforderung auf die Zinsen, die ein Unternehmen am Markt für Fremdkapital in Höhe der Beihilfe zahlen hätte müssen, beziehen.⁴³⁷ Die Begründung dafür ist, dass der Vorteil, der dem Unternehmen in der Situation gegenüber anderen Unternehmen besteht, sich in der Nichtzahlung von Zinsen für das Kapital befindet.⁴³⁸ Außerdem kann, wie bereits angeführt, eine bereits eingeführte Beihilfe ohne Notifizierung nicht im Nachhinein erlaubt werden, vielmehr muss die Maßnahme erneut eingeführt werden und erst nach Notifizierung/Genehmigung durchgeführt werden. Die zweite Variante ist, wenn der Verlustrücktrag als generell nicht mit dem Unionsrecht vereinbar eingestuft wird. Dies stellt eine materielle Rechtswidrigkeit dar und führt zu einer umfassenden Rückforderung aller bereits gewährten Vorteile. Zudem erstreckt sich der Rückforderungsbeschluss auch auf mittelbare Beihilfeempfänger, also auch auf Unternehmen, an welche Beihilfen weitergegeben wurden.⁴³⁹ Dies würde sich in der Praxis vermutlich als äußerst komplex herausstellen, zudem ginge dies auf die Kosten der Steuerpflichtigen, welche bereits die Beihilfe erhalten haben. Eine besondere Herausforderung im Bereich der steuerlichen Maßnahmen bildet hier die Bestimmung des rechtswidrigen Vorteils, welcher nicht zwingend mit dem Betrag, welcher ausbezahlt wurde, zusammenhängt. Vielmehr bedeutet die Rückforderung, dass die betroffenen Unternehmen den Vorteil „zurückgeben“ müssen, den sie durch die Maßnahme erhalten haben. Dabei geht es allerdings nicht um den Gewinn, den das Unternehmen nach Erhalt der Maßnahme erzielt hat. Selbst wenn das Unternehmen keinen Gewinn erzielt hat, muss der entstandene Vorteil dennoch zurückgegeben werden.⁴⁴⁰ Gerade bei mittelbaren

⁴³⁶ EuGH C-404/00, *Kommission v Spanien*, ECLI:EU:C:2003:273, Rn 47; EuGH C-99/02, *Kommission v Italien*, ECLI:EU:C:2004:207, Rn 18.

⁴³⁷ Reich, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 220.

⁴³⁸ EuGH C-199/06, *CELF v SIDE*, ECLI:EU:C:2008:79, Rn 51.

⁴³⁹ Reich, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 222.

⁴⁴⁰ EuGH C-164/15 P, *Aer Lingus Ltd*, ECLI:EU:C:2016:990, Rn 92.

steuerlichen Maßnahmen ist die Bestimmung des Vorteils eine äußerst schwierige Angelegenheit,⁴⁴¹ welche allerdings nicht im Kompetenzbereich der Kommission liegt, sondern dem Mitgliedsstaat von der Kommission auferlegt wird.⁴⁴²

Trotzdem befindet sich der Staat bei Beihilfen generell in einer angenehmen Rolle. Wenn eine unerlaubte Beihilfe unbemerkt bleibt, dann genießt der Staat die Vorteile aus ebendieser Beihilfe. Wird die Beihilfe aber entdeckt und in weiterer Folge verboten, dann müssen die Beträge plus Zinsen zurückgefordert werden. Auch wenn die komplexe Berechnung in den Bereich des Staates fällt, geht die Rückforderung schlussendlich zulasten der Begünstigten, während der Staat das Geld inklusive Zinsen wieder zurückerhält. Natürlich geht das auch mit einem schwer quantifizierbaren Imageverlust einher, trotzdem wird dieser Aspekt in der Literatur kritisiert, da am Ende die einzelnen Unternehmen von den Fehlern des Mitgliedsstaates am stärksten betroffen sind.⁴⁴³ Kritisiert wird auch, dass in der Praxis den Unternehmen als einzige Möglichkeit verbleibt, nach Wegen zu suchen, wie deren Berater haftbar sein können. Dies kann in der Praxis allerdings kaum gelingen.⁴⁴⁴ Erlässt die Kommission einen Rückforderungsbeschluss, so ist dieser mit einer Frist von 4 Monaten versehen, wobei der Mitgliedstaat nach 2 Monaten einen Bericht über die bereits gesetzten Maßnahmen zur Rückforderung vorlegen muss.⁴⁴⁵ Die Abwicklung der Rückforderung ist hierbei an die Rechtsordnung des jeweiligen Mitgliedstaates gebunden, die Kontrolle über die Durchführung obliegt den nationalen Gerichten.⁴⁴⁶ Allerdings verlangt die Kommission, dass der Mitgliedstaat das Verfahren wählen soll, welches eine schnellstmögliche Rückzahlung ermöglicht.⁴⁴⁷

Konkret würde in Österreich das Finanzamt eine Rückforderung der Steuer in Form von einer Steuernachforderung durchführen, während die heimischen Körperschaften und Steuerpflichtigen dafür eine Verbindlichkeitsrückstellung bilden müssten, mit der sie dann ebendiese Nachforderung begleichen können. Dabei soll die Rückforderung nicht als Strafe gesehen werden, sondern lediglich als Wiederherstellung der Wettbewerbsbedingungen.⁴⁴⁸

⁴⁴¹ Reich, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 224.

⁴⁴² EuGH C-480/98, *Spanien v Kommission*, ECLI:EU:C:2000:559, Rn 26.

⁴⁴³ Biondi/Eeckhout/Flynn, The Law of state Aid in the European Union (2004) 303-304; Reich, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 2018, 233.

⁴⁴⁴ Reich, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 232.

⁴⁴⁵ Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 157.

⁴⁴⁶ Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 162.

⁴⁴⁷ Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot 159.

⁴⁴⁸ Reich, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 226.

Die wirtschaftlichen Folgen der Betroffenen sind dabei nicht zu berücksichtigen, auch ein bestehendes Insolvenzverfahren ist für eine Rückforderung nicht relevant.⁴⁴⁹ Die Rückzahlungen, welche die Körperschaften und Steuerpflichtigen im Rahmen des Verlustrücktrags erhalten haben, müssten also alle zurückgezahlt werden und auch eine Analyse von mittelbaren Begünstigten wäre in Österreich notwendig.

Ein an dieser Stelle erwähnenswerter Vorschlag der Literatur zur Beseitigung der Asymmetrie in der Risikoverteilung und des ökonomischen Vorteils der Mitgliedsstaaten bei Unzulässigkeit der Maßnahme ist eine Verpflichtung der Mitgliedsstaaten, die rückgeforderte Steuer an die EU weiterzuleiten. Dies würde das Risiko auf den Staat ausweiten und in der Praxis vermutlich mehr Sicherheit für die Unternehmen bedeuten.⁴⁵⁰

⁴⁴⁹ *Cloer/Vogel*, Rückstellungen bei rechtswidrigen steuerlichen Beihilfen, iStR 2016, 531 (534).

⁴⁵⁰ *Reich*, Rechtsfolgen steuerrechtlicher Verstöße gegen das Beihilferecht, in *Hube/Reimer* (Hrsg), HFSt⁸ 234.

5. Conclusio

Die Analyse der vier Tatbestände ergibt, dass der österreichische Verlustrücktrag wohl alle der Tatbestände erfüllt. Die ausschlaggebenden Punkte für die Beantwortung der Forschungsfrage verbleiben die Frage nach der Selektivität der Maßnahme und die Frage, ob eine Verschiebung der Steuereinnahmen einen Einnahmeverzicht und damit eine staatliche Maßnahme bedeuten kann. In der Literatur wird grundsätzlich bestätigt, dass eine Maßnahme, welche alle Teilnehmer am Markt gleich unterstützt, vermutlich den Tatbestand der Selektivität nicht erfüllt und deshalb keine Beihilfe darstellt.⁴⁵¹ Trotzdem scheinen, wie bereits erwähnt,⁴⁵² der EuGH und die Kommission einen anderen Kurs einzuschlagen, wenn es um steuerliche Maßnahmen geht. Eine abschließende Antwort verbleibt wohl Aufgabe der Kommission oder EuGH, allerdings lässt sich eine Tendenz dahingehend erkennen, dass der EuGH zeitlich befristete Maßnahmen als eine Abweichung vom Referenzsystem sieht, wodurch aufgrund der zeitlichen Selektivität ein selektiver Vorteil vorliegt. Ohne dem zeitlichen Aspekt der Selektivität wäre der Tatbestand, ähnlich wie in Deutschland, wohl nicht als erfüllt zu betrachten, es kommt maximal zu einer de facto Selektivität. An dieser Stelle setzt die, bereits mehrfach erwähnte, Kritik der Literatur an. Längst geht der EuGH über die Formulierung des Art 107 AEUV, dass *bestimmte* Unternehmen begünstigt werden müssen, hinaus und dehnt das Beihilferecht umfassend auf steuerliche Fälle aus. Auch die Frage, welche Maßnahmen den Binnenmarkt tatsächlich verzerren (können), scheint nicht mehr im Fokus der Entscheidungen zu stehen, damit wird die eigentliche Zielsetzung des Beihilferechts, der Schutz des Binnenmarktes vor Verzerrung, verfehlt. Somit kann der Frage, ob eine differenzierte Steuerverrechnung den Tatbestand der Verwendung staatlicher Mitteln erfüllen kann, nur bedingt Relevanz gegeben werden, da in steuerlichen Fragen ohnehin häufig nur auf die Selektivität geprüft wird. Dem sind die Ausführungen aus Kapitel 4.1.3. entgegenzuhalten, da die Argumentation der zeitlichen Selektivität keine Eindeutige ist.⁴⁵³ Nichtsdestotrotz kann der Tatbestand der Wettbewerbsverzerrung auf jeden Fall als erfüllt angesehen werden, da der Verlustrücktrag alle österreichischen Steuerpflichtigen trifft, auch diese, welche hauptsächlich exportieren. Dadurch ist der Wettbewerb sowohl beeinflusst, als auch verzerrt, wie in den Kapiteln 4.1.2. und 4.1.4. genauer erläutert. Da alle Tatbestände als erfüllt angesehen werden können, ergibt sich bereits an dieser Stelle, dass der österreichische Verlustrücktrag potenziell formell rechtswidrig ist, da er eine Maßnahme darstellt, welche

⁴⁵¹ Frenz, Handbuch Europarecht² III Rz 1279.

⁴⁵² Siehe Kapitel 4.1.3.

⁴⁵³ Die Judikatur ließe den Schluss zu, dass die zeitliche Befristung bereits eine Selektivität begründet, allerdings scheint eine solche Auslegung das Beihilfenrecht *ad absurdum* zu führen. Genauer in Kapitel 4.1.3.

unter die Tatbestände von Art 107 Abs 1 AEUV fallen kann, aber nicht bei der Kommission angemeldet wurde. Die Folgen einer solchen Einstufung wurden bereits im Vorkapitel erläutert.

Da der Verlustrücktrag eine beihilferechtliche Brisanz aufweist, bleibt die Frage zu beantworten, ob er formell oder materiell rechtswidrig einzustufen ist. Dabei gelingt weder eine Argumentation für eine Legalausnahme iSd Art 107 Abs 2 AEUV, noch für eine fakultative Ausnahme iSd Art 107 Abs 3 AEUV, wie in den Kapiteln 4.2. und 4.3. erläutert. Zusammengefasst ist die Argumentation dahingehend nicht möglich, da der Verlustrücktrag nicht ausschließlich Unternehmen beziehungsweise Schaden mit unmittelbarem Zusammenhang zur COVID-19 Pandemie begünstigt. Dies wäre aber Voraussetzung für die eng auszulegenden Möglichkeiten von Art 107 Abs 2 und Abs 3 AEUV. Auch die Analyse des befristeten Rahmens für staatliche Beihilfen, der als eine Erweiterung von Art 107 Abs 3 lit b gesehen werden kann, ergibt hier keinen Anwendungsfall für den österreichischen Verlustrücktrag. In der Arbeit wurden zudem die Altmark-Trans-Formel, die de minimis Verordnung und die AGVO in Erwägung gezogen, jedoch ohne eine Relevanz für den österreichischen Verlustrücktrag zu ergeben.⁴⁵⁴ Auch wird die Möglichkeit der Verjährung für den noch jungen österreichischen Verlustrücktrag keine Rolle spielen, hier beträgt die Frist 10 Jahre.⁴⁵⁵

Somit verbleibt es wohl der Kommission beziehungsweise dem EuGH, die Forschungsfrage abschließend zu beantworten. Die Arbeit hat gezeigt, dass der österreichische Verlustrücktrag nach der aktuellen Entscheidungspraxis der Kommission und des EuGH eine materiell rechtswidrige Beihilfe darstellen könnte. Die Arbeit hat zudem einige Schwachstellen des Beihilferechts aufgezeigt, unter anderem die fehlende Rechtssicherheit. Österreich verbleibt der Risikoträger in der Frage, ob der Verlustrücktrag nun mit einer Rückforderung belegt wird oder nicht. Gleiches gilt für viele andere Maßnahmen, die der Staat durchführt. Das Risiko liegt zwar, wie bereits erläutert, nicht allein auf dem Staat, allerdings ist es trotzdem eine bedenkliche Tatsache, dass die Mitgliedsstaaten an die Einhaltung von Rechtsbestimmungen gebunden sind, welche häufig unvorhersehbar durch Kommission und EuGH beurteilt werden. Auch die umfassende Recherche von Literatur und Judikatur schaffen dieser Unsicherheit keine Abhilfe, Klarheit kann in diesem Fall wohl einzig durch eine präventive

⁴⁵⁴ Kapitel 4.4.

⁴⁵⁵ Mederer in von der Groeben ua, Europäisches Unionsrecht⁷ Art 108 AEUV Rz 63.

Anmeldung aller Maßnahmen an die Kommission, welche auch nur entfernt beihilferechtliche Relevanz haben könnten, erreicht werden. Allerdings bedeutet dieser Weg auch eine lange Wartezeit bei Einführung neuer Maßnahmen bis zur Genehmigung durch die Kommission.

Ein weiteres Problemfeld erschließt sich durch die Kompetenzüberschreitung durch den EuGH, der in steuerlichen Beihilfefällen tief in das nationale Steuersystem eingreift. Hier obliegt es dem VfGH, neue Maßnahmen einer Gleichheitsprüfung zu unterziehen und somit die Verfassungskonformität zu beurteilen. Dieser würde aufgrund seiner zurückhaltenden Position in der Normenkontrolle dem Verlustrücktrag vermutlich nicht im Wege stehen.⁴⁵⁶

Aufgrund dessen, dass der österreichische Verlustrücktrag eine junge Maßnahme ist, finden sich in der Literatur nur wenige Stellungnahmen in Bezugnahme auf das Beihilferecht. *Heber* führt in der ÖStZ aus, dass allein die Frage, ob eine solche, temporäre Maßnahme eine Beihilfe darstellt, aufzeigt, dass der EuGH seine Rolle weniger weitreichend interpretieren sollte und weniger Einfluss in nationale Steuersysteme nehmen sollte. Ihre Argumentationslinie über die zeitliche Selektivität wurde in Kapitel 4.1.3. ausführlich diskutiert.⁴⁵⁷ Im Zusammenhang mit dem deutschen Verlustrücktrag sieht dagegen *Hey* auch bei einer temporären Veränderung des Verlustrücktrags keine beihilferechtlichen Bedenken.⁴⁵⁸ Dem ist entgegenzuhalten, dass auch eine temporäre Änderung des Verlustrücktrags in Deutschland vermutlich nicht vom Bezugssystem abweicht, da dort der Verlustrücktrag, anders als in Österreich, generell ermöglicht wird. Daher bleibt abzuwarten, ob die Kommission den österreichischen Verlustrücktrag von Amts wegen überprüft. Gegen eine Einstufung durch die Kommission als unionsrechtswidrige Beihilfe spricht, dass die Kommission selbst in einer Mitteilung die Mitgliedsstaaten zur Einführung eines Verlustrücktrags zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Folgen der COVID-19 Pandemie auffordert. Lediglich die Details der Ausgestaltung unterscheiden sich in Österreich von der, von der Kommission empfohlenen, Variante. Vielmehr das Unterlassen der Anmeldung könnte im vorliegenden Fall ausschlaggebend für eine Rückforderung und gegebenenfalls erneute Einführung des Verlustrücktrags sein. Dies zeigt die Diskrepanz des Verhaltens der Kommission in Beihilfefällen auf, auf der einen Seite wird die Schaffung eines Verlustrücktrags explizit empfohlen, auf der anderen Seite hingegen werden Kompetenzen im Namen des Beihilferechts überschritten und dadurch Maßnahmen, welche in Kern der eigenen

⁴⁵⁶ Diese Kritik findet sich in der Literatur beispielsweise bei *Heber*, ÖStZ 2021, 429.

⁴⁵⁷ *Heber*, ÖStZ 2021, 429.

⁴⁵⁸ *Hey*, DSrR 2020, 2041 (2051).

Empfehlung folgen,⁴⁵⁹ trotzdem rechtswidrig, aufgrund einer unterlassenen Anmeldung einer Maßnahme, welche den ursprünglichen Geltungsbereich des Art 107 AEUV nicht tangieren sollte. Die Konsequenzen wären weitreichend, da eine Rückforderung sich in dem vorliegenden Fall als äußerst schwierig erweisen würde, so müssten Zahlungen von zahlreichen Steuerpflichtigen rückgefordert werden, von denen möglicherweise manche bereits nicht mehr existieren.⁴⁶⁰ Allerdings befreit auch die Insolvenz eines Beihilfeempfängers nicht von der Rückzahlungspflicht, hier gilt, dass wenn der Empfänger noch zahlungsfähig ist, er die Beihilfe zurückzahlen muss, wenn das Insolvenzverfahren bereits läuft, dann ist auch die Rückforderung in das Verfahren aufzunehmen.⁴⁶¹ Selbst wenn die betroffene Körperschaft noch existiert, ist die Möglichkeit des Verlustrücktrags, wie bereits erläutert, eine für viele Steuerpflichtige wirtschaftlich lebensrettende Maßnahme, dessen Rückforderung wohl den wirtschaftlichen Todesstoß für ebendiese Steuerpflichtigen bedeuten würde.

Die Kommission spricht von einem dynamischen Beihilfegriff.⁴⁶² Dies erweist sich in der heutigen Zeit einmal mehr als wahr. Vermutlich war das Beihilferecht selten so gefordert, wie es in dieser weltweiten Pandemie der Fall war. Tatsächlich gab es auch in der Vergangenheit Momente, in denen beispielsweise der Flugverkehr in Verbindung mit 9/11 und der damit verbundenen Flugverbote besondere Zuwendungen benötigt hat, allerdings ist das von der Größenordnung nicht mit der heutigen, nun bereits mehr als einem Jahr anhaltenden, Pandemiesituation zu vergleichen. Der Ermessensspielraum der Kommission zeigt in der Krise seine Wirkung, so konnte mit dem befristeten Rahmen auf Basis von Art 107 Abs 3 lit b AEUV rasch sowohl Möglichkeit als auch Anreiz geschaffen werden, helfende Maßnahmen zu setzen. Denn ein massiver Austritt von eigentlich profitablen Unternehmen vom gemeinsamen Markt bedeutet im Endeffekt einen Verlust für die (schutzbedürftigen) Verbraucher, aber auch für die Gesamtwirtschaft der Mitgliedsstaaten und schlussendlich auch des europäischen Wirtschaftsraumes.

Während einigen Unternehmen, beispielsweise in der Luftfahrtbranche, durch die massiven Zuschüsse ein Überleben erst ermöglicht wird, wird bei anderen, oft konkurrierenden Unternehmen, die Kritik vorgebracht, dass somit ein Ungleichgewicht geschaffen wird. Hier

⁴⁵⁹ Der österreichische Verlustrücktrag ist hinsichtlich seiner Rücktragsmöglichkeit auf maximal 2 Jahre sogar strikter als die von der Kommission empfohlenen Variante.

⁴⁶⁰ Beispielsweise aufgrund von Insolvenz oder Todesfällen

⁴⁶¹ *Mederer in von der Groeben ua*, Europäisches Unionsrecht⁷ Art AEUV 108 Rz 67.

⁴⁶² *Sutter in Mayer ua*, EUV/AEUV Art 107 AEUV Rz 21.

offenbart das Beihilferecht ein Verbesserungspotenzial, denn Mitgliedsstaaten sind nicht verpflichtet, unter besonderen Umständen wie ebendieser Pandemie, eine Beihilfe zu leisten.⁴⁶³ Dadurch wird eines der zentralen Elemente des Beihilferechts, nämlich der Schutz vor Wettbewerbsverzerrungen und Beeinträchtigung von Handel zwischen Mitgliedsstaaten durch die Ausnahmeregelungen unterwandert. Und wenngleich die Klagen der Airline „Ryanair“ gegen verschiedene Airlines, welche Beihilfen erhalten haben, als Rundumschlag gegen die Konkurrenz erscheinen mag, so deckt die Airline, schonungslos diesen vermeintlich wunden Punkt des Beihilferechts auf.

Es bleibt somit abzuwarten, ob und wie die Kommission auf den österreichischen Verlustrücktrag reagieren wird. Grundsätzlich ist die rasche Reaktion der Kommission auf die unerwartete Situation durchaus positiv und ebendiese Reaktion, beispielsweise mit dem befristeten Rahmen, hat das wirtschaftliche Überleben vieler Unternehmen erst ermöglicht. Allerdings gibt es, wie in der Arbeit dargestellt, auch Schattenseiten des Beihilferechts, insbesondere bei dessen Anwendung durch die Kommission und EuGH, welche ihre Rolle dahingehend ausdehnen, indem sie in staatliche Steuersysteme eingreifen und sinnvolle Maßnahmen durch eine Agenda der Vereinheitlichung des Steuersystems zerstören. Dies erschwert vor allem die Möglichkeiten der Mitgliedsstaaten, rasch und flexibel auf Änderungen am Wirtschaftsmarkt zu reagieren. Wenn jegliche Konjunkturmaßnahmen, welche temporär sind und das Steuerrecht tangieren, gleich beihilferechtlich relevant sind, ist die Folge eine regelrechte Lähmung der Mitgliedsstaaten. Potenzielle Maßnahmen haben eine (noch) längere Wartezeit, wenn sie, nach Durchlauf des Gesetzgebungsprozesses im Parlament, noch das Beihilfeverfahren der Kommission durchlaufen müssen. Somit wird eine sofortige Reaktion auf die immer häufiger eintretenden, signifikanten Änderungen im Wirtschaftsleben erschwert. Damit verfehlen Kommission und EuGH die dem Beihilferecht zugrundeliegende Zielsetzung, nämlich der Schutz der Mitgliedstaaten.

⁴⁶³ EuG T-378/20, *Ryanair v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:194, Rn 21.

Literaturverzeichnis

Literatur

Summer/Harjung, Beihilferechtliche Grundlagen: Verlängerungen und Modifikationen im Lichte von COVID-19 mit besonderer Berücksichtigung von Unternehmen in Schwierigkeiten, BRZ 2021, 13.

Welfens, Corona-Weltrezession (2020).

Hube/Reimer (Hrsg), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSSt8 2018.

Rosenberg, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot im Steuerverfahren (2013).

Reiter, Das Konzept der mittelbaren Beihilfen im Beihilferecht, BRZ 2021, 3.

Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg), Das Recht der europäischen Union (2020).

Oberrader, Der österreichische Verlustrücktrag und sein deutsches Vorbild – ein Rechtsvergleich, GES 2020, 313.

Renelt, Der Verlustrücktrag – Ein dauerhaftes Instrument auch für die Zukunft! ÖStZ 2021, 350.

Furherr/Oberrader, Der Verlustrücktrag des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020, SWK 2020, 1092.

Klokar, Der Verlustrücktrag nach dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, AVR 4/2020, 117.

Aldor, Die Befristung von Beihilfen in der Covid-19-Pandemie am Beispiel der zivilen Luftfahrt, ÖStZ 2021, 119.

Czerny, Die beihilferechtliche Beurteilung der staatlichen Finanzierung von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse (2009).

Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen (2020).

Kube, Die intertemporale Verlustverrechnung. Verfassungsrechtlicher Rahmen und legislativer Gestaltungsraum, DStR 2011, 1781.

Geweßler/Uedl, Einführung eines rechtsformunabhängigen Verlustrücktrags im EStG und KStG durch das Konjunkturstärkungsgesetz 2020, ÖStZ 2020, 431.

Kirchhof/Beckerath/Bode/Crezelius/Eisgruber/Felix/Fischer/Gosch/Jachmann/Knaupp/Kube/Mellinghoff/Pfarrmann/Reiß/Schindler/Seiler (Hrsg), Einkommensteuergesetz: Kommentar¹⁵ (2016).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG: Kommentar²¹ (2020).

Musil, Europäisches Beihilferecht und nationales Steuerrecht, Finanz-Rundschau 2014, 953.

Von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht⁷ (2015).

Callies/Ruffert (Hrsg), EUV/AEUV⁴ (2011).

Mayer/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV (2014).

Lenz/Borchardt (Hrsg), EU-Verträge Kommentar⁶ (2012).

Bydlinski/Bydlinski, Grundzüge der juristischen Methodenlehre³ (2018).

Frenz, Handbuch Europarecht² (2021) III.

Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom Einkommensteuergesetz 2015⁸ (2015).

Chiba, Konjunkturstärkungsgesetz 2020: Zweifelsfragen und Überlegungen zur Beibehaltung des Verlustrücktrags, BFGjournal 2021, 129.

Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009).

Heidenhain, Mittelbare Beihilfen, EuZW 2007, 623.

Rust, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht (2013).

Cloer/Vogel, Rückstellungen bei rechtswidrigen steuerlichen Beihilfen, iStR 2016, 531.

Heber, Schnelle steuerliche Hilfen bei Corona-Verlusten und die Übermacht des europäischen Beihilferechts, ÖStZ 2021, 429.

Blauberger, Staatliche Beihilfen in Europa (2009).

Rust/Micheau (Hrsg), State Aid and Tax Law (2013).

Höltzsch/Uedl in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnäcker/Stückler* (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2021 (2021).

Rubini, The Definition of Subsidy and State Aid: WTO and EC Law in Comparative Perspective (2009).

Biondi/Eeckhout/Flynn, The Law of state Aid in the European Union (2004).

Thiemann, Verluste im Steuerrecht (2020).

Geweßler/Uedl, Verlustrücktrag im Rahmen des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020, Lexis 360 Rechtsnews, 30.06.2020.

Geweßler, Verlustrücktrag iSd KonStG 2020 – vorzeitige Geltendmachung im Rahmen der COVID-19- Verlustberücksichtigungsverordnung, ÖStZ 2020, 537.

Hey, Verluſtrücktrag und Pandemie: Systematische Einordnung und weiterer Handlungsbedarf, DStR 2020, 2041.

Peyerl, Verluſtübergang auf die Erben nur bei Betriebsfortführung? ÖStZ 2015, 602.

Ilic, Wie staatlich muss eine Staatliche Beihilfe sein? – Tatbestand der Staatlichkeit in der Kommissionsbekanntmachung zum Beihilfebegriff, ELSA Austria Law Review 2017, 33.

Judikatur

Vorschlag einer Richtlinie des Rates vom 6. 9. 1984 zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten, KOM (84) 404, 84/C 253/05.

Zurückziehung von verschiedenen Vorschlägen und Entwürfen der Kommission vom 4. 1. 1997, 97/C 2/02.

Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABI 1997 C 2/2.

Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABI 1998 C 384/3.

Beihilfe C 65/2002 (ex N 262/2002) – Ausgleich der Verluste der Luftfahrtunternehmen. Aufforderung zur Abgabe einer Stellungnahme gemäß Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag, ABI 2002 C 309/5.

Aktionsplan staatliche Beihilfen – Weniger und besser ausgerichtete staatliche Beihilfen – Roadmap zur Reform des Beihilferechts 2005 – 2009, KOM(2005) 107 endg vom 7.6.2005, 5.

Mitteilung der Kommission – Das europäische Wirtschafts- und Finanzsystem, 19. 1. 2011, COM(2011) 32 final.

VO (EU) 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, ABI L 352.

Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten, ABI 2014 C 249/12.

VO (EU) 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI L.

VO (EU) 2015/1589 des Rates vom 13.07.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI L 248.

Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABI 2016 C 262/1.

Pressemitteilung der Europäischen Kommission, IP/20/496 (19.3.2020).

Befristeter Rahmen für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft angesichts des derzeitigen Ausbruchs von COVID-19. 2020/C 91 I/01.

Empfehlung (EU) 2021/801 der Kommission zur steuerlichen Behandlung von Verlusten während der COVID-19 Krise L179/10.

ESTGÄndG 1976 BGBl I 45/1976, 1054.

ErläutRV KonStG 2020 287 BlgNR 27. GP 1.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 (COVID-19 Verlustberücksichtigungsverordnung), BGBl II 405/2020.

BFG 10.04.2018, RV/5100319/316.

EuG T-298/97, *Carriage of goods by road*, ECLI:EU:T:2000:151.

EuG T-55/99, *CETM v Kommission*, ECLI:EU:T:2000:223.

EuG T-93/02, *Confrédération nationale du Crédit mutuel*, ECLI:EU:T:2005:11.

EuG T-323/04, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2007:260.

EuG T-445/05, *Associazione italiana del risparmio gestito u.a. v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:50.

EuG T-222/04, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:194.

EuG T-211/05, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:304.

EuG T-156/04, *Électricité de France v Kommission*, ECLI:EU:T:2009:505.

EuG T-335/08, *BNP Paribas ua v Kommission*, ECLI:EU:T:2010:271.

EuG T-378/20, *Ryanair v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:194.

EuG T-665/20, *Ryanair v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:344.

EuG T-677/20, *Ryanair & Laudamotion v Kommission*, ECLI:EU:T:2021:465.

EuGH 30/59, *Steenkolenmijnen*, ECLI:EU:C:1961:2.

EuGH 77/72, *Carmine Capolongo v Azienda Agricola Maya*, ECLI:EU:C:1973:65.

EuGH 70/22, *Kommission v Deutschland*, ECLI:EU:C:1973:87.

EuGH 120/73, *Lorenz GmbH v Deutschland*, ECLI:EU:C:1973:152.

EuGH 173/73, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71.

EuGH 78/76, *Steinike & Weinling v Deutschland*, ECLI:EU:C:1977:52.

EuGH 730/79, *Philip Morris Holland BV v Kommission*, ECLI:EU:C:1980:209.

EuGH 310/85, *Deufil GmbH & Co KG v Kommission*, ECLI:EU:C:1987:96.

EuGH 248/84, *Bundesrepublik Deutschland v Kommission*, ECLI:EU:C:1987:437.

EuGH 57/86, *Griechenland v Kommission*, ECLI:EU:C:1988:284.

EuGH 102/87, *Frankreich v Kommission*, ECLI:EU:C:1988:391.

EuGH C-301/87, *Französische Republik v Kommission*, ECLI:EU:C:1990:67.

EuGH C/-5/89, *Kommission v Deutschland*, ECLI:EU:C:1990:320.

EuGH C-72/91, *Sloman Neptun Schiffahrts AG*, ECLI:EU:C:1993:97.

EuGH C-364/90, *Italien v Kommission*, ECLI:EU:C:1993:157.

EuGH C-397/92, *Banco Exterior de Espana SA*, ECLI:EU:C:1993:299.

EuGH C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA u.a.*, ECLI:EU:C:1994:100.

EuGH C-342/96, *Spanien v Kommission*, ECLI:EU:C:1999:210.

EuGH C-256/97, *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, ECLI:EU:C:1999:332.

EuGH C-156/98, *Deutschland v Kommission*, ECLI:EU:C:2000:467.

EuGH C-480/98, *Spanien v Kommission*, ECLI:EU:C:2000:559.

EuGH C-379/98, *PreussenElektra v Schleswig AG*, ECLI:EU:C:2001:160.

EuGH C-279/08 P, *Niederlande v Kommission*, ECLI:EU:C:2001:551.

EuGH C-143/99. *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU:C:2001:598.

EuGH C-53/00, *Ferring SA v Agence centrale des organismes de sécurité sociale*, ECLI:EU:C:2001:627.

EuGH 92/00, *Territorio Histórico de Álava ua v Kommission*, ECLI:EU:C:2002:61.

EuGH C-482/99, *Französische Republik v Kommission*, ECLI:EU:C:2002:294.

EuGH C-409/00, *Spanien v Kommission*, ECLI:EU:C:2003:92.

EuGH C-404/00, *Kommission v Spanien*, ECLI:EU:C:2003:273.

EuGH C-280/00, *Altmark Trans*, ECLI:EU:C:2003:415.

EuGH C-99/02, *Kommission v Italien*, ECLI:EU:C:2004:207.

EuGH C-159/01, *Niederlande v Kommission*, ECLI:EU:C:2004:246.

EuGH C-73/03, *Spanien v Kommission*, ECLI:EU:C:2004:711.

EuGH C-148/04, *Unicredito Italiano SpA v Kommission*, ECLI:EU:C:2005:774.

EuGH C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze ua*, ECLI:EU:C:2006:8.

EuGH C-539/03, *Giuseppe Atzeni u.a. v Regione autonoma della Sardegna*, ECLI:EU:C:2006:13.

EuGH C-182/03, *Belgien und Forum 187 ASBL*, ECLI:EU:C:2006:416.

EuGH C-386/04, *Transalpine Ölleitung ua*, ECLI:EU:C:2006:644.

EuGH C-199/06, *CELF v SIDE*, ECLI:EU:C:2008:79.

EuGH C-487/06 P, *British Aggregates Association v Kommission*, ECLI:EU:C:2008:757.

EuGH C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri v Regione Sardegna*, ECLI:EU:C:2009:709.

EuGH C-403/10 P, *Mediaset SpA v Kommission*, ECLI:EU:C:2011:533.

EuGH C-106/09, *Gibraltar v Kommission & Spanien*, ECLI:EU:C:2011:732.

EuGH C-262/12, *Associaion Vent De Colère! Fédération nationale u.a.*, ECLI:EU:C:2013:851.

EuGH C-524/14 P, *Deutschland ua*, ECLI:EU:C:2016:671.

EuGH C-164/15 P, *Aer Lingus Ltd*, ECLI:EU:C:2016:990.

EuGH C-20/15 P, *Kommission v World Duty Free Group SA ua*, ECLI:EU:C:2016:981.

EuGH C-374/17, *A-Brauerei*, ECLI:EU:C:2018:1024.

EuGH C-362/19 P, *Fútbol Club Barcelona v Kommission*, ECLI:EU:C:2021:169.

EuGH C-562/19, *Kommission v Polen*, ECLI:EU:C:2021:201.

VwGH 22.04.2004, 2004/15/0043.

VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039.

Anhang

Abstract

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der beihilferechtlichen Relevanz des österreichischen Verlustrücktrags, welcher im Rahmen des KonStG 2020 eingeführt wurde. Forschungsfrage der Arbeit ist, wie der österreichische Verlustrücktrag aus beihilferechtlicher Sicht einzustufen ist. Dabei werden mittels einer umfassenden Literatur- und Judikaturecherche sämtliche Aspekte des Beihilferechts beleuchtet und in weiterer Folge in Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verlustrücktrag gebracht.

Das Ergebnis ist eine nicht von der Hand zu weisende, beihilferechtliche Relevanz des österreichischen Verlustrücktrags, welche sich durch die potenzielle Erfüllung der 4 Tatbestände sowie dadurch ergibt, dass keine der Ausnahmeregelungen iSd Art 107 Abs 2 und 3 AEUV Anwendung finden. Besonders relevant ist der Tatbestand der Selektivität, hier ist keine abschließende Antwort bezüglich der Erfüllung des Tatbestandes möglich. Die Arbeit zeigt jedoch auf, dass der österreichische Verlustrücktrag aufgrund seiner zeitlichen Befristung potenziell zeitlich selektiv ist und ein selektiver Vorteil vorliegt. Auch die Judikatur ließe einen solchen Schluss zu, er erscheint allerdings im Lichte der restlichen Aspekte des Beihilferechts als unwahrscheinlich.

Am Ende der Arbeit werden zudem die Folgen einer Einstufung als rechtswidrige Beihilfe erläutert. Konkret würde es zu einer umfassenden Rückforderung sämtlicher Steuerrückzahlungen kommen, dies würde wiederum insbesondere kleine Unternehmen oder Unternehmen, welche wirtschaftlich ohnehin bereits angeschlagen sind, treffen.