



Blickpunkt Brüssel



„Good Governance“ als Folge des Beihilferechts?

---

Merlin Laufenburg

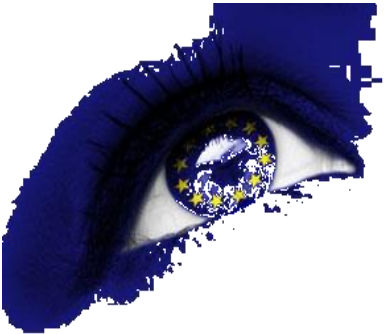
Dezember

2019



## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Korruption und Steuerdumping in der Europäischen Union</b> .....	2
1.1. Steuerdumping in der Europäischen Union.....	2
1.2. Korruption in der Europäischen Union.....	5
1.3. Zusammenhang der Fehlsteuerung in der Verwaltung.....	9
<b>2. Konventionelle Lösungsansätze in der Europäischen Union</b> .....	10
2.1. Bekämpfung und Vermeidung von Steuerflucht.....	10
2.2. Bekämpfung und Vermeidung von Korruption.....	11
<b>3. Lösungsansatz durch das Europäische Beihilferecht</b> .....	15
3.1. Inhalt und Regelungsweise des Europäischen Beihilferechts.....	15
3.2. Rückforderungs- und Sanktionsmechanismus des Europäischen Beihilferechts....	18
3.3. Anwendung des Beihilferechts bei Steuerdumping.....	19
3.4. Anwendung des Beihilferechts auf Korruptionsfälle.....	23
3.5. Grenzen des Beihilferechts.....	24
<b>4. Handlungsmöglichkeiten der einzelnen Akteure</b> .....	27
<b>5. Fazit: Relevanz der Wahrung der „Good Governance“</b> .....	29



## 1. Korruption und Steuerdumping in der Europäischen Union

Der Begriff „Good Governance“ meint eine effiziente Gestaltung und ein nachvollziehbares Handeln der öffentlich-rechtlichen Sphäre, insbesondere der Verwaltung aber auch von öffentlich-rechtlichen Unternehmen und der Regierung.<sup>1</sup> Unter dem Begriff der Good Governance wird darüber hinaus auch die Errichtung rechtsstaatlicher und transparenter Beziehungen zu einzelnen privat-rechtlichen Unternehmen gefasst.<sup>2</sup> Ein solches Idealbild staatlichen Handelns ist von einer willkürlich handelnden und in unterschiedlicher Nähe zu einzelnen Akteuren stehenden Verwaltung abzugrenzen.<sup>3</sup> Nachfolgend soll beschrieben werden, wie das Europäische Beihilferecht dazu führt und führen kann, dass sich die Mitgliedsstaaten diesem Ideal annähern.

### 1.1. Steuerdumping in der Europäischen Union

Der Begriff des Steuerdumping bezeichnet eine Steuergestaltung die allein aufgrund der günstigen Steuergesetzgebung eines Staates oder einer Region getroffen wird. Damit haben die wirtschaftlichen Entscheidungen – etwa für die Frage der Ansiedlung eines Verwaltungssitzes – keinen realen wirtschaftlichen Hintergrund.<sup>4</sup> Dies ist jedoch nicht grundsätzlich verboten. Die Stufe der Illegalität wird erst dann erreicht, wenn Anknüpfungspunkte für das Bestehen einer Steuerpflicht fingiert werden.

Aus der Unternehmensperspektive handelt es sich bei Steuern um Kosten, die reduziert werden sollen. Die Geschäftsleitung eines Unternehmens kann im Einzelfall sogar verpflichtet sein, die „Geschäftschance“ einer Steuerersparnis zu ergreifen. In die Beurteilung sind der Vergleich zwischen der Belastung des Unternehmens im In- und Ausland, wie

---

<sup>1</sup> Klein, Gabler Wirtschaftslexikon, Good Governance (Definition), abrufbar unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/good-governance-35707/version-259183>.

<sup>2</sup> Klein, Gabler Wirtschaftslexikon, Good Governance (Definition), abrufbar unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/good-governance-35707/version-259183>.

<sup>3</sup> Klein, Gabler Wirtschaftslexikon, Good Governance (Definition), abrufbar unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/good-governance-35707/version-259183>.

<sup>4</sup> Deutlich etwa: Issig, DIE WELT, Die Steueroase im Wald vor den Toren Münchens, Artikel vom 06. Mai 2019, abrufbar: <https://www.welt.de/politik/deutschland/article155077306/Die-Steueroase-im-Wald-vor-den-Toren-Muenchens.html>



auch der Aufwand für den Gewinntransfer an den Gesellschafter einzubeziehen.<sup>5</sup> Steuerdumping ist von dem, auch europarechtlich gewünschten,<sup>6</sup> Wettbewerb der Standorte durch Anbieten attraktiver Bedingungen zu trennen. Aus diesem Grund wird der Begriff des Steuerdumpings teilweise kritisiert, weil er definitionsgemäß auch legale Handlungsformen erfasst.<sup>7</sup> Am ehesten lassen sich die beiden Begriffe wie folgt unterscheiden: Unerwünschtes Steuerdumping liegt vor, wenn eine Steuergestaltung ohne realen wirtschaftlichen Hintergrund erfolgt.

Taugliche Vehikel für die Ausnutzung von Steuergestaltungsmodellen sind vielfach Briefkastenfirmen. Eine Briefkastenfirma ist ein Unternehmen, das vor Ort keinerlei kommerzielle Tätigkeit ausübt. Auch verfügt das Unternehmen nicht über hinreichende Personal- und Geschäftsausstattung, um tatsächlich seine Tätigkeit vor Ort auszuüben.<sup>8</sup> Eine solche Gestaltung ist allgemein dann „illegal“, wenn keine anderen Gründe als die einer Steuerersparnis vorliegen.<sup>9</sup> Zwischen Briefkastenfirmen und Scheinfirmensitzen ist hierbei zu differenzieren. Scheinfirmensitze dienen noch anderen (verwerflichen) Zielen, etwa der Vermeidung von Offenlegungspflichten, der Geldwäsche, der Anlage von Schwarzgeld, dem Kapitalanlagebetrug oder der Verschleierung von Korruption.<sup>10</sup>

Eine zurückgedrängte Form der Steuervermeidung stellen Lizenz- oder Patentboxen dar. Dieses Modell war darauf zurückzuführen, dass viele Staaten Einkünfte aus Lizenzen oder Patenten nur gering besteuern, um die Forschung zu unterstützen. Sodann wurden Patente, Lizenzen und Marken in ausländische Unternehmen innerhalb eines Konzernes ausgelagert. Die Konzerngewinne flossen in diese Gesellschaften. Dem hat der Gesetzgeber aber entgegengewirkt und die steuerliche Abzugsfähigkeit sehr stark eingeschränkt.<sup>11</sup>

---

<sup>5</sup> Egner, Gabler Wirtschaftslexikon, Steuerbelastung als internationaler Standortfaktor (Definition), abrufbar unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/steuerbelastung-als-internationaler-standortfaktor-45023/version-268323>.

<sup>6</sup> Diese Ansätze haben sich immer weiter fortentwickelt und führten zu einem Wettbewerb der Systeme. Hierdurch wurde es einem Unternehmen ermöglicht, die Rechtsform aus einem ausländischen Staat zu wählen und die Haupttätigkeit in einem anderen Staat auszuüben oder auch mit der ausländischen Rechtsform in einen anderen Mitgliedsstaat zu wechseln (Gründungstheorie). Vgl. hierzu: FAZ, Freie Bahn für ausländische Unternehmen., Artikel vom 01. Oktober 2003, abrufbar: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/europarecht-freie-bahn-fuer-auslaendische-unternehmen-1117529.html>.

<sup>7</sup> Labig, Wirtschaftsdienst, 1998/XII, Perspektiven des europäischen Steuerwettbewerbs, 743 (S. 747).

<sup>8</sup> BFH, Urteil vom 10. November 1998, Aktenzeichen: I R 108/97, veröffentlicht in: BB 1999, 251.

<sup>9</sup> Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 032/18, 2018, Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen, S. 10.

<sup>10</sup> Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 032/18, 2018, Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen, S. 10.

<sup>11</sup> § 4j EStG.



Ein weiteres Modell war die in den Medien vielfach als Steuerhinterziehung eingeordnete Cum/Ex-Konstruktion. Bei Cum/Ex-Geschäften wurde mittels Leerverkäufen eine Situation herbeigeführt, bei der die Inhaberposition an einem Wertpapier zum Dividendenstichtag nicht klar zuzuordnen war. Bei einem Leerverkauf wurden Aktienpositionen, die gegen eine Gebühr für einen beschränkten Zeitraum weitergegeben wurden, veräußert. Durch den Leerverkauf gab es einen wirtschaftlichen Inhaber und einen rechtlichen Inhaber der Aktie.<sup>12</sup> Hierdurch konnte es zu einer Mehrfacherstattung von Steuern kommen. In den letzten Jahren hat es verschiedene Instanz-Entscheidungen zu dieser Problematik gegeben.<sup>13</sup> Auch gibt es mittlerweile mehrere Strafverfahren gegen beteiligte Banker, Berater, Fondmanager und Unternehmer, die sich dieser Praktiken bedienten.<sup>14</sup>

Erste strafrechtliche Prozesse fanden in jüngster Vergangenheit auch wegen dem Goldfinger-Modell statt.<sup>15</sup> Hierbei beteiligte sich ein Steuerpflichtiger an einer ausländischen,<sup>16</sup> gewerblichen Personengesellschaft.<sup>17</sup> Diese Personengesellschaft war in einem Staat mit geringer Besteuerung angesiedelt. Die Einkünfte aus dieser Gesellschaft waren nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungseinkommen unter Einschränkungen dem Regelungssystem dieses Staates unterworfen. Nun wurden durch die Personengesellschaft bestimmte wertbeständige Waren gekauft. Hierdurch entstanden dem Steuerpflichtigen auslandsbezogene Verluste. Dies führte zu einer Steuerminderung auch der inländischen Einkünfte. Der Progressionsvorbehalt führte bei der Verrechnung der in- und ausländischen Einkünfte nämlich dazu, dass der inländische Steuersatz sich durch Auslandsverluste verringerte. Sodann wurden die angeschafften Waren im Folgejahr wieder am Markt veräußert. Diese Gewinne wurden im Ausland versteuert. In Deutschland waren sie von der Steuer

---

<sup>12</sup> Wilken u. Bertus, Professionelle Leerverkaufsattacken – rechtliche Grundlagen und Grenzen, BB 2019, 2019, 2754, Fußnote 1.

<sup>13</sup> BVerfG, Beschluss vom 02. März 2017, Aktenzeichen: 2 BvR 1163/13; FG Frankfurt, Beschlüsse vom 8. Oktober 2012, Aktenzeichen: 4 V 1661/11, abgedruckt in BB 2012, 3184, sowie vom 10. März 2017, Aktenzeichen: 4 K 977/14, abgedruckt in WM 2017, 854; FG Düsseldorf, Urteil vom 12. Dezember 2016, Aktenzeichen: 6 K 1544/11 K; tendenziell ebenfalls: OLG Stuttgart, Urteil vom 14.9.2018, Aktenzeichen: 5 U 98/17, Rn. 280.

<sup>14</sup> Votsmeier, Handelsblatt, Cum-Ex Prozess: 447 Mio. Euro Steuerschaden: Gericht lässt Anklage gegen Ex-Aktienhändler zu, Artikel vom 15. Juli 2019, abrufbar: <https://www.handelsblatt.com/finanzen/banken-versicherungen/cum-ex/cum-ex-prozess-447-millionen-euro-steuerschaden-gericht-laesst-anklage-gegen-ex-aktienhaendler-zu/24595062.html?ticket=ST-42138783-glPOJZaOAFNhdMeZj5qy-ap4>.

<sup>15</sup> Schiffer/Lehmann, JUVE, Goldfinger-Modell: Prozess (...) startet mit neuen Verteidigern, Artikel vom 14. November 2019; teilweise wird dieses Modell jedoch auch als legal betrachtet, siehe: BFH, Urteil vom 19. Januar 2017, Aktenzeichen: IV R 50/14, veröffentlicht in: BB 2017, 917.

<sup>16</sup> Gemeint ist das sog. ausländische Goldfingermodell, welches nicht allein auf einem (zinsfreien) Steuerstundungseffekt beruht.

<sup>17</sup> Fehr, WirtschaftsWoche, Goldfinger-Trick: Ganz legal die Steuer eliminiert, Artikel vom 30. April 2017, abrufbar: <https://www.wiwo.de/finanzen/steuern-recht/goldfinger-trick-ganz-legal-die-steuer-eliminiert/19734040.html>.



befreit und unterlagen nur dem umgekehrten Progressionsvorbehalt. Die ausländischen Gewinne machten sich demnach nur in steigenden Steuersätzen bemerkbar. Da die Nutzer des Goldfinger-Modells bereits dem Spitzensteuersatz unterlagen, sich also bereits in der höchsten Progressionsstufe befanden, wirkte sich dies nicht mehr steuererhöhend aus. Es verblieb mithin die Ersparnis aus dem ersten Jahr. Dieses „Schlupfloch“ wurde 2013 geschlossen.<sup>18</sup>

Ähnliche Steuermodelle wurden auch in den anderen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union aufgesetzt. Teilweise wurden die Steuervermeidungsmodelle – wie in dem Falle von Cum/Ex – auch systematisch auf die einzelnen Länder angepasst und die Grenzen der jeweiligen Handlungs- und Ermittlungstätigkeiten systematisch ausgenutzt.<sup>19</sup> Die dargestellten Steuervermeidungsmodelle bauen gerade auf einem grenzüberschreitenden Handeln und Ausnutzen der Vorteile verschiedener Rechtsordnungen auf. Es findet daher ein bewusstes Ausnutzen der unterschiedlichen Rechtslage in den Gemeinschaftsgebieten bei der gleichzeitigen weitgehenden Freizügigkeit statt. Diese Widersprüchlichkeit führt dann letztlich dazu, dass die Steuern nicht dort gezahlt werden, wo die Besteuerungspflicht eigentlich wirtschaftlich anfallen müsste. Auch in Fällen harter Kriminalität – etwa bei Umsatzsteuerkarussellen<sup>20</sup> – findet eine Nutzung von grenzüberschreitenden Transaktionen und unterschiedlicher Bearbeitung statt. Darüber hinaus wird durch das grenzüberschreitende Handeln die Aufklärung des gesamten Sachverhalts behindert.

In den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union fallen durch Steuerdumping jährlich Verluste von geschätzt 50 bis 70 Mrd. EUR an nicht gezahlten Steuern an. Wohlhabende Privatpersonen sind von diesen Zahlen jedoch nicht erfasst.<sup>21</sup>

## 1.2. Korruption in der Europäischen Union

Korruption bezeichnet im Allgemeinen ein rechtswidriges Verhalten gegen die Interessen desjenigen, für den eine Aufgabe wahrgenommen wird. Dieses Handeln erfolgt, weil man

---

<sup>18</sup> Schiffer/Lehmann, JUVE, Goldfinger-Modell: Prozess (...) startet mit neuen Verteidigern, Artikel vom 14. November 2019.

<sup>19</sup> Schröm u.a., CORRECTIV, Cum-Ex-Files, Artikel vom 18. Oktober 2018, abrufbar: <https://cumex-files.com/>

<sup>20</sup> Siehe hierzu näher: Bender/Cveljo/Iwersen/Keuchel/Votsmeier, Handelsblatt, Umsatzsteuerkarussell: So läuft der größte Steuerbetrug Europas, Artikel vom 07. Mai 2019, abrufbar: <https://www.handelsblatt.com/finanzen/banken-versicherungen/cum-ex/cum-ex-prozess-447-millionen-euro-steuerschaden-gericht-laesst-an-klage-gegen-ex-aktienhaendler-zu/24595062.html?ticket=ST-42138783-gIPOJZaOAFNhdMeZj5qy-ap4>.

<sup>21</sup> Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 032/18, 2018, Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen, S. 18f.



sich hierfür einen persönlichen Vorteil erhofft oder diesen erhält.<sup>22</sup> Korruption kann daher sowohl in einem öffentlich-rechtlichen Zusammenhang als auch in einem privaten Zusammenhang erfolgen.<sup>23</sup> Nachfolgend soll allein die in öffentlich-rechtlichen Zusammenhang stehende Korruption erörtert werden. Denn nur diese wirkt sich unmittelbar auf die Gestaltung der staatlichen Einrichtungen und Körperschaften aus.

Eine besondere Problematik ist, dass Korruption angesichts ihrer Vielfältigkeit und der – selbstverständlichen – Verschwiegenheit der beteiligten Personen kaum messbar ist.<sup>24</sup> Da die meisten (vermuteten) Fälle unentdeckt bleiben und es in den einzelnen Staaten der Europäischen Union nur wenig Strafverfahren wegen Korruptionshandlungen gibt,<sup>25</sup> können für die Beurteilung des Ausmaßes dieses Problems nicht die einzelnen Verurteilungen herangezogen werden.<sup>26</sup> Vielmehr werden durch verschiedene Befragungsmethoden und unterschiedliche Institute Korruptionserfahrungen in der Bevölkerung und bei Unternehmen erhoben.<sup>27</sup>

Die einzelnen Erscheinungsformen der Korruption stellen sich hierbei sehr unterschiedlich dar.

Ein zentrales Themenfeld ist der Verstoß gegen bestehende Ausschreibungspflichten. Der Umfang der Ausschreibungspflichten ist von der Höhe der (voraussichtlich) mit einem Projekt oder einer Beschaffung entstehenden Kosten abhängig. Als Faustformel kann gelten, dass umso höher diese Kosten sind, desto strenger die Anforderungen an die Vergabe eines Auftrages sind.<sup>28</sup> Das Vergaberecht wird – in Deutschland – durch die Grundsätze

---

<sup>22</sup> Erweiternd: Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 5, etwa auch auf die Loyalität zwischen Personen, verwandtschaftliche Beziehungen und ähnlichen Bindungen.

<sup>23</sup> Dieses Begriffsverständnis liegt etwa der Korruptionsermittlung der Weltbank zugrunde. Siehe hierfür näher: Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 6.

<sup>24</sup> Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 6.

<sup>25</sup> Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 6.

<sup>26</sup> Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 6.

<sup>27</sup> Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 7. Maßgeblich ist insoweit der Korruptionswahrnehmungsindex (CPI) von Transparency International, der die Formen und das Ausmaß der in öffentlich-rechtlichem Zusammenhang stehenden Korruption ermittelt.

<sup>28</sup> Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Artikel: Öffentliche Aufträge und Vergabe, Übersicht und Rechtsgrundlagen auf Bundesebene, abrufbar: <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Artikel/Wirtschaft/vergabe-uebersicht-und-rechtsgrundlagen.html>





der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit geprägt. Ziel ist es, dass die öffentliche Hand die Leistungen möglichst gut und günstig erhält.<sup>29</sup> Auch europarechtliche Vorgaben prägen das Vergaberecht.<sup>30</sup> Die Vorgaben dienen hier dem Wettbewerb sowie der Markttransparenz und Diskriminierungsfreiheit – mithin allgemeinen wirtschaftlichen Interessen.<sup>31</sup> Ein bewusster Verstoß gegen die Vergabepflichten geht oft mit korruptem Verhalten einher. So ein Verstoß kann etwa eine Untreuehandlung (§ 266 Abs. 1 StGB)<sup>32</sup> und ein Verstoß gegen den Schutz von Ausschreibungen (§ 298 StGB) darstellen.<sup>33</sup> Durch die formalisierten Vorgaben<sup>34</sup> des Vergaberechts werden Verstöße und Absprachen auch eher aufgedeckt. Diese persönlichen Risiken werden daher nur dann eingegangen werden, wenn der Handelnde sich hierfür unmittelbare oder mittelbare gewichtige Vorteile verspricht.

Über die weitere Variante der Übermittlung von geheimen oder internen Informationen der öffentlich-rechtlichen Sphäre ist naturgemäß weniger bekannt. Solche Informationen können nicht nur in Vergabeverfahren einen Wettbewerbsvorteil verschaffen. Eine Weitergabe kann zu einem Punkt führen, bei dem die Handlungs- und Funktionsfähigkeit der Verwaltung beeinträchtigt wird. Auch die Beeinflussung des Verwaltungshandelns selbst kann das Ziel von Korruption sein. So kann die Beeinflussung etwa darauf gerichtet sein, dass ein bestimmtes Verwaltungshandeln – etwa die Erteilung einer Baugenehmigung – vorgenommen oder nicht vorgenommen wird.

In der Studie des Wissenschaftlichen Dienstes des Europäischen Parlaments zur Korruption in der Europäischen Union wird die Korruption bereichsspezifisch untersucht. Unterschieden werden die Bereiche Bildung, Gesundheitsversorgung, Rechtsdurchsetzung und Wahlen.<sup>35</sup> Die Gesamtkosten solchen korrupten Verhaltens belaufen sich nach Schätzungen der Europäischen Kommission auf rund 120 Mrd. EUR an verlorenen Steuereinnahmen

---

<sup>29</sup> Wagner, Gabler Versicherungslexikon, 2. Aufl., 2017, Begriff: Ausschreibungspflicht, S. 83.

<sup>30</sup> Wagner, Gabler Versicherungslexikon, 2. Aufl., 2017, Begriff: Ausschreibungspflicht, S. 83.

<sup>31</sup> Wagner, Gabler Versicherungslexikon, 2. Aufl., 2017, Begriff: Ausschreibungspflicht, S. 83.

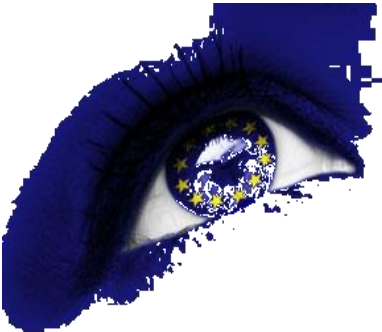
<sup>32</sup> Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 7 - 3000 - 070/19, 2019, Sanktionierung von Vergaberechtsverstößen im Bereich der Verteidigung, S. 7.

<sup>33</sup> Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 7 - 3000 - 070/19, 2019, Sanktionierung von Vergaberechtsverstößen im Bereich der Verteidigung, S. 5.

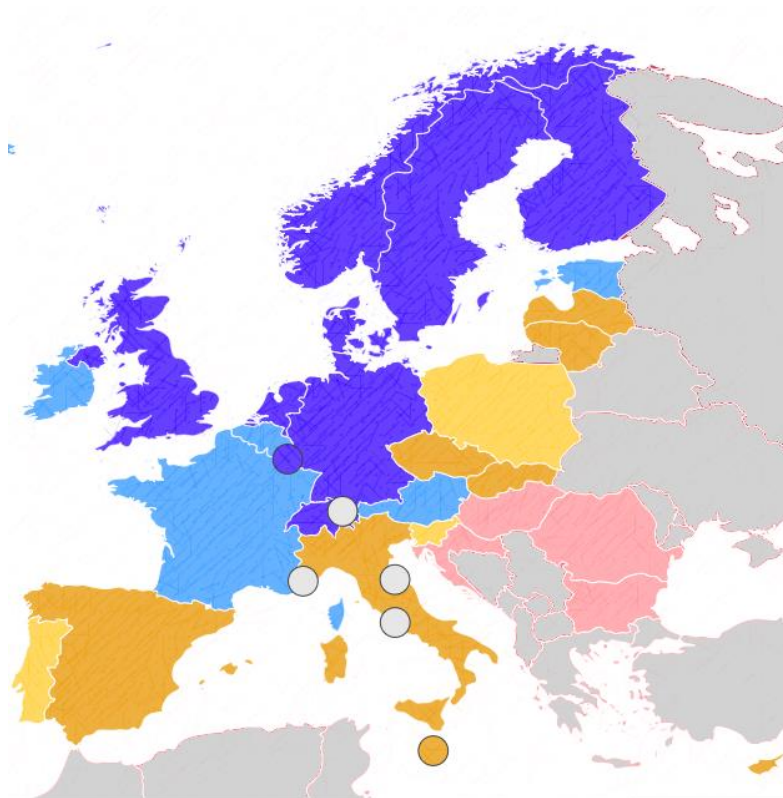
<sup>34</sup> Bekemann, Korruptionsgefahren bei Vergaben, Einführung in die öffentliche Beschaffung, abrufbar: [https://www.reguvis.de/xaver/vergabeportal/start.xav?start=%2F%2F\\*%5B%40attr\\_id%3D%27vergabeportal\\_11585168523%27%5D](https://www.reguvis.de/xaver/vergabeportal/start.xav?start=%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27vergabeportal_11585168523%27%5D).

<sup>35</sup> Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 13.





und Investitionen.<sup>36</sup> Andere Schätzungen gehen noch von weit größeren Summen aus.<sup>37</sup> Korruption ist in den einzelnen Ländern der Europäischen Union unterschiedlich weit verbreitet.



Darstellung der Häufigkeit von Korruption in den einzelnen Staaten der Europäischen Union im Jahr 2018. Eine blaue Einfärbung steht hierbei für eine niedrige Korruptionsanfälligkeit, eine rote Einfärbung für eine hohe Korruptionsanfälligkeit. Quelle: SSYoung (Pseud.), veröffentlicht unter: [https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Corruption\\_Perception\\_index\\_2018.svg](https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Corruption_Perception_index_2018.svg),

Die Grafik ist unter der Lizenz Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International lizenziert, abrufbar unter: <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.en>. Die Grafik wurde verändert. Die veränderte Grafik gemäß den Lizenzbedingungen Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 unter den gleichen Bedingungen der Lizenz genutzt werden.

Es zeigt sich, dass Korruption insbesondere in den neuen Beitrittsländern in Osteuropa sowie den Staaten in Südeuropa weit verbreitet ist.

<sup>36</sup> Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 3.

<sup>37</sup> Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union, S. 3.



## 1.3. Zusammenhang der Fehlsteuerung in der Verwaltung

Während Korruption vor allem zu einer ineffizienten Verwaltung führt und die Rechts-treue sowie das Vertrauen der Bürger in die Funktionsfähigkeit des Staates beeinträchtigt, kann Steuerdumping dazu führen, dass öffentliche Aufgaben aufgrund fehlender Einnahmen nur noch unzureichend wahrgenommen werden.

Steuerpflichtige – Einzelpersonen, wie Unternehmen – tragen durch Steuervermeidung eine höhere Steuerlast, weil andere Steuerpflichtige sich ihrem eigenen Beitrag entziehen können. Hierunter leidet die Steuergerechtigkeit besonders, weil eine Entziehung von der Besteuerung regelmäßig nur bei höheren Einkünften möglich ist. (Inter-)Nationale Konzerne und Großunternehmen können sich dabei gegenüber den örtlich gebundenen kleinen und teilweise mittelständischen Unternehmen einen erheblichen Wettbewerbsvorteil verschaffen.<sup>38</sup> Das Funktionieren von Korruption und Steuerdumping führt schließlich dazu, dass weitere Personen diese Möglichkeiten ergreifen, weil sie sich diesen Wettbewerbsnachteilen nicht länger ausgesetzt sehen möchten (*moral hazard*). Auch dies führt zu einem Vertrauensverlust in die Funktionsfähigkeit des Staates. (Illegale) Steuervermeidung geht schließlich vielfach einher mit Geldwäsche, Korruption und der Erzielung von illegalen Gewinnen.<sup>39</sup>

Steuerdumping und Korruption sind rechtlich unterschiedlich einzuordnen. Während Korruption fast immer gesetzeswidrig ist und an offiziellen Kanälen „vorbei“ erfolgt, ist Steuerdumping in vielen Fällen legal. Steuerdumping erfolgt oft nach professioneller Beratung. Die Sachverhalte werden den Finanzbehörden hier zumeist offengelegt, um die Rechtsrisiken bewusst zu reduzieren. Die konkreten gesellschaftlichen Folgen sind jedoch für beide Phänomene vergleichbar. Vor diesem Hintergrund liegt auch ein Vergleich der innerstaatlichen, wie gemeinschaftlichen Maßnahmen zur Bekämpfung nahe.

---

<sup>38</sup> Siehe etwa die Pressemitteilung des Deutschen Mittelstands Bundes (DMB) vom 26. April 2017, abrufbar: <https://www.mittelstandsbund.de/themen/finanzen/massnahmen-gegen-steuervermeidung-werden-konsequent-fortgesetzt/>

<sup>39</sup> Siehe die gemeinsame Behandlung dieser Themenkomplexe in der Empfehlung des Europäischen Parlaments vom 11. Oktober 2018, Empfehlung P8 TA (2017)0491, Empfehlung im Anschluss an die Untersuchung von Geldwäsche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung.



## 2. Konventionelle Lösungsansätze in der Europäischen Union

Nachfolgend sollen die bisherigen Lösungsansätze zur Bekämpfung der Steuerflucht und Korruption verglichen werden. Korruption und Steuerdumping lassen sich beide als ähnlich unerwünscht einordnen.

### 2.1. Bekämpfung und Vermeidung von Steuerflucht

Die Bekämpfung und Vermeidung von Steuerflucht genießen länderübergreifend eine hohe Priorität. So wurde auf Ebene der Europäischen Union etwa das „Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung“ beschlossen.<sup>40</sup> Dieses Paket basiert auf OECD-Empfehlungen aus dem Jahr 2015 und erfasst verschiedene Initiativen zur Verschärfung unionsrechtlicher Vorschriften gegen Steuervermeidung sowie einzelne Regulationsmaßnahmen zur Unternehmensbesteuerung.<sup>41</sup> Insbesondere soll es Unternehmen verwehrt bleiben, durch Ausnutzung einzelner nicht aufeinander abgestimmter nationaler Steuerregelungen die Gesamtsteuerschuld zu verringern oder auf null zu senken.<sup>42</sup> Letztlich dienen die Vorhaben der Europäischen Kommission der Sicherstellung einer effektiven Ortsbesteuerung. Auch soll der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten europarechtlich sanktioniert werden.<sup>43</sup> So kann durch eine missbräuchliche Gestaltung eine Steuerfolge nicht umgangen werden.

Die Normierung von Offenlegungs- und Transparenzpflichten dient letztlich (auch) der Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung.<sup>44</sup> So basiert etwa die Meldepflicht in dem Transparenzregister auf einer Richtlinie der Europäischen Union.<sup>45</sup> Die Geldwäscherichtlinie war auch für die Transparenz der Inhaberstellung an Unternehmen von großer Bedeutung. Hierdurch lassen sich für Behörden auch grenzüberschreitende

---

<sup>40</sup> Siehe ausführlich zu dem Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung: Europäischer Rat, Politikbereiche, Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung, Einführung, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/anti-tax-avoidance-package/>.

<sup>41</sup> Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 032/18, 2018, Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen, S. 26.

<sup>42</sup> Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 032/18, 2018, Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen, S. 26.

<sup>43</sup> Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 032/18, 2018, Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen, S. 26; ähnlich der Regelung des § 42 AO.

<sup>44</sup> Daneben soll natürlich auch die Geldwäsche, Finanzierung von Terrorismus und Mafia- bzw. Clankriminalität bekämpft werden.

<sup>45</sup> Richtlinie (EU) 2015/849 vom 20. Mai 2015 sowie Richtlinie (EU) 2018/843 vom 30. Mai 2018.



Finanzströme und Investitionen leichter nachvollziehen. Denn auch in Steueroasen gebrachtes Geld muss – unabhängig davon, ob diese Transaktion legal war – zur Erwirtschaftung weiterer Rendite alsbald wirtschaftlich wieder investiert werden.

Weitere Maßnahmen, wie das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG)<sup>46</sup> oder den automatischen Informationsaustausch von Konten mit ausländischen Staaten, dienen gleichfalls der Bekämpfung des Steuerdumpings bzw. der Steuerhinterziehung.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass in den letzten Jahren starke Anstrengungen unternommen wurden, um Steuerdumping von größeren Unternehmen und reichen Privatpersonen zu erschweren sowie deren Gestaltungsmöglichkeiten einzuschränken. Hier ist man sehr weit gekommen. Zunächst steigt das Strafbarkeitsrisiko aller Beteiligten enorm. Dies gilt nicht etwa nur für Geschäftsleiter, Unternehmer und reiche Privatiers, die unmittelbar oder mittelbar an der Steuervermeidung partizipieren.<sup>47</sup> Vielmehr werden vermehrt auch strafrechtliche Verfahren gegen die beteiligten Berater und Banker geführt. Ihre Steuergestaltung wird daher sehr kritisch überprüft. Ein steuerrelevanter Gestaltungsfehler kann hier schnell mit einer persönlichen Existenzvernichtung einhergehen. Die Annahme der Rechtmäßigkeit der Gestaltung wird darüber hinaus vielfach gerade nicht vor einer Strafverfolgung schützen. Das Chancen-Risiko-Verhältnis verschlechtert sich daher durch die ergriffenen Maßnahmen für alle Beteiligten enorm.

## 2.2. Bekämpfung und Vermeidung von Korruption

Die gemeinschaftlichen Ansätze der Mitgliedsländer der Europäischen Union zur Bekämpfung und Verhütung von Korruption sind demgegenüber bisher eher gering und bruchstückhaft. Ein flächendeckendes Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Korruption in den Mitgliedsstaaten existiert bisher nicht.

---

<sup>46</sup> Das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften: Bundesfinanzministerium, Service, Gesetze und Gesetzesvorhaben, Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz - StUmgBG), wie folgt abrufbar: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/18\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/2017-06-24-Steuerumgehungsbekaempfungsgesetz/0-Gesetz.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2017-06-24-Steuerumgehungsbekaempfungsgesetz/0-Gesetz.html).

<sup>47</sup> JUVE, Steuern: Strenge Behörden und M&A-Boom beleben das Geschäft, Artikel vom 13. November 2017, abrufbar: <https://www.juve.de/nachrichten/namenundnachrichten/2017/11/steuern-strenge-behoerden-und-ma-boom-beleben-das-geschaeft>.



Zunächst sollte die Korruptionsbekämpfung in der Europäischen Union durch Monitoring gemeinschaftlich gefördert werden. So wurde ein Korruptionsbekämpfungsbericht erstmalig 2014 veröffentlicht.<sup>48</sup> In ihm wurden alle 28 Mitgliedsstaaten einbezogen, der Status quo wurde dargestellt und Handlungsempfehlungen ausgesprochen. Schwerpunkt des Berichts war die öffentliche Auftragsvergabe.<sup>49</sup> 2017 wurde dieser Korruptionsbekämpfungsbericht nicht mehr fortgeführt. Dies wurde in der Öffentlichkeit kritisiert und als Rückschlag für die Bekämpfung der Korruption angesehen.<sup>50</sup>

Es konnten jedoch andere Formen der Untersuchung von Korruption im Unionsgebiet vorgenommen werden. Die Studie des Wissenschaftlichen Dienstes des Europäischen Parlaments<sup>51</sup> nimmt etwa für einzelne Länder<sup>52</sup> eine aktualisierte Übersicht der Verbreitung und Bekämpfung von Korruption vor. Auch andere, ähnliche Berichte und Studien existieren.<sup>53</sup> Diese Untersuchungen bleiben jedoch oft fragmentarisch und erfolgen nicht mit der Autorität der Europäischen Kommission. Darüber hinaus bestehen auch keine Umsetzungspflicht und keine Möglichkeit des Einschreitens, wenn Missstände offenbar werden.

Handlungsmöglichkeiten stehen der Europäischen Kommission bisher vorwiegend in Fällen zu, bei denen es um den Missbrauch eigener Mittel der Europäischen Union geht. Weitergehende Möglichkeiten des Einschreitens sind kaum normiert. Das Europäische Amt zur Betrugsbekämpfung (OLAF) ist etwa nur dafür zuständig, den Betrug, Missbrauch und die Veruntreuung von Mitteln der Europäischen Union aufzudecken.<sup>54</sup> Darüber hinaus wird Handeln von Bediensteten und Mitgliedern der Organe der Europäischen Union auf schwerwiegendes Fehlverhalten hin überprüft.<sup>55</sup> Durch die OLAF-Verordnung aus dem Jahr 2013 wurde die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedsstaaten weiter institutiona-

---

<sup>48</sup> Europäische Kommission, Bericht der Kommission an den Rat und an das Parlament über die Korruptionsbekämpfung in der EU, COM (2014) 38 final, 2014, S. 4.

<sup>49</sup> Europäische Kommission, Bericht der Kommission an den Rat und an das Parlament über die Korruptionsbekämpfung in der EU, COM (2014) 38 final, 2014, S. 4.

<sup>50</sup> Wieduwilt, FAZ, Ärger über abgeschafften EU-Korruptionsbericht, Artikel vom 02. Mai 2017, abrufbar: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/abschaffung-von-eu-korruptionsbericht-verursacht-aerger-14996970.html>.

<sup>51</sup> Bakowski/Voronova, Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Studie PE.608.687, 2017, Korruption in der Europäischen Union.

<sup>52</sup> Bulgarien, Kroatien, Finnland, Frankreich, Deutschland, Italien, Rumänien, Großbritannien.

<sup>53</sup> Etwa der Korruptionsbericht der Anti-Korruptions-Gruppe (GRECO) des Europarates für das Jahr 2018, veröffentlicht 2019. Der Europarat ist instanziell unabhängig von der Europäischen Union.

<sup>54</sup> Europäische Kommission, Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung, Europäische Staatsanwaltschaft, online abrufbar: [https://ec.europa.eu/anti-fraud/policy/european\\_public\\_prosecutor\\_de](https://ec.europa.eu/anti-fraud/policy/european_public_prosecutor_de).

<sup>55</sup> Fachbereich Europa des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung PE 6 - 3000 - 87/18, 2018, S. 6.





lisiert. Jedes Mitgliedsland richtete hier eine Koordinationsstelle für die Betrugsbekämpfung mit EU-Mitteln ein.<sup>56</sup> OLAF ist jedoch in seiner Zuständigkeit auf den Missbrauch von EU-Mitteln beschränkt.

Ergänzend zu dieser Ermittlungsbehörde wurde nunmehr auch die Europäische Staatsanwaltschaft (EuStA) gegründet. Sie hat die Aufgabe bei Straftaten zu ermitteln und diese strafrechtlich zu verfolgen, wenn die Straftaten die finanziellen Interessen der Europäischen Union verletzen.<sup>57</sup> So ermittelt sie bei Betrug zulasten der Europäischen Union, Korruptionsdelikten, Geldwäsche und grenzüberschreitendem Mehrwertsteuerbetrug (Steuerhinterziehung).<sup>58</sup> Die EuStA soll unmittelbar Strafverfahren in den Mitgliedsstaaten durchführen können,<sup>59</sup> soweit der Schaden zulasten der EU-Mittel 10.000 EUR übersteigt oder ein Mehrwertsteuerbetrug mit einem Schaden von mehr als 10 Mio. EUR vorliegt.<sup>60</sup> Mit einer Aufnahme der Arbeit dieser Institution wird um den Jahreswechsel 2020/2021 gerechnet.<sup>61</sup> Dieser Ansatz ist revolutionär, weil eine Strafverfolgung bisher allein Angelegenheit der einzelnen Mitgliedsstaaten war. Die EuStA wird insbesondere bei politisch kontaminierten Verfahren, etwa unter Beteiligung von Mitgliedern einer Regierung, Gewähr dafür bieten, unabhängig zu ermitteln.<sup>62</sup> Dies ist bei – teilweise weisungsabhängigen – Ermittlungsbehörden nicht immer der Fall.<sup>63</sup>

In Deutschland existieren zahlreiche Vorschriften, die die Begehung von Korruption unter Strafe stellen, sanktionieren und solchen Handlungen vorbeugen sollen.<sup>64</sup> Es besteht da-

---

<sup>56</sup> Fachbereich Europa des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung PE 6 - 3000 - 87/18, 2018, S. 6.

<sup>57</sup> Europäischer Rat, Politikbereiche, Die Europäische Staatsanwaltschaft, Einführung, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eppo/>.

<sup>58</sup> Europäischer Rat, Politikbereiche, Die Europäische Staatsanwaltschaft, Einführung, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eppo/>.

<sup>59</sup> Europäischer Rat, Politikbereiche, Die Europäische Staatsanwaltschaft, Einführung, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eppo/>.

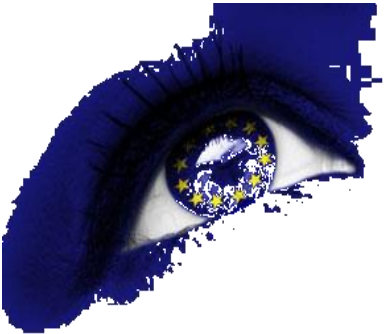
<sup>60</sup> Europäischer Rat, Politikbereiche, Die Europäische Staatsanwaltschaft, Einführung, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eppo/>.

<sup>61</sup> Europäischer Rat, Politikbereiche, Die Europäische Staatsanwaltschaft, Wann wird die EU-Staatsanwaltschaft ihre Arbeit aufnehmen, abrufbar unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eppo/>.

<sup>62</sup> Kolb, Süddeutsche Zeitung, Kommentar, Gut für Steuerzahler und Zivilgesellschaft, Artikel vom 27. September 2019, abrufbar: <https://www.sueddeutsche.de/politik/eu-staatsanwaltschaft-koevesi-1.4618524>.

<sup>63</sup> Hassel, Süddeutsche Zeitung, Schwieriger Kampf gegen Korruption, Artikel vom 16. Juni 2019, abrufbar: <https://www.sueddeutsche.de/politik/osteuropa-schwieriger-kampf-gegen-korruption-1.4488184>.

<sup>64</sup> Übersicht hierüber: Bundesministerium des Inneren, für Heimat und Bau, Regelungen zur Integrität (Sammlung), 2018.



her ein stringentes System straf-, öffentlich-rechtlicher und privat-rechtlicher Sanktionen.<sup>65</sup> Neuere Ansätze gehen dahin, dass verschiedene Behörden und Institutionen untereinander besser vernetzt werden sollen und mehr Informationen über korruptionsgefährdete Sachverhalte gesammelt und ausgetauscht werden.<sup>66</sup>

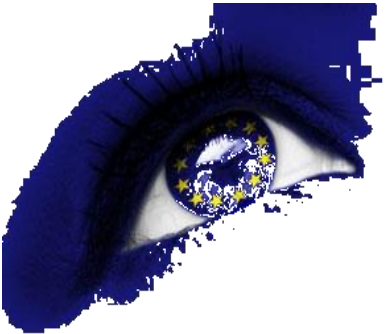
Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Bekämpfung der Korruption in der Europäischen Union uneinheitlich erfolgt. Insbesondere grenzüberschreitende Sachverhalte werden vielfach nur eingeschränkt oder gar nicht verfolgt. Einen wirksamen, einheitlichen und grenzüberschreitenden Mechanismus der Bekämpfung gibt es bisher nur in den Fällen, in denen Mittel der Europäischen Union missbraucht worden sind. Hier handelt es sich aber nur um einen kleinen Ausschnitt der Korruption.

---

<sup>65</sup> So kann etwa die Unterstützung oder fehlende Vereitelung von Korruptionshandlungen als Geschäftsleiter eines Unternehmens Schadensersatzansprüche auslösen. Im Rahmen seiner Pflicht zur Einhaltung der bestehenden Gesetze (Legalitätspflicht) hat dieser dafür Sorge zu tragen, dass unternehmen so organisiert und beaufsichtigt wird, dass keine Gesetzesverstöße wie Schmiergeldzahlungen an Amtsträger erfolgen können. Verstößt er hiergegen, so macht er sich schadensersatzpflichtig, LG München I, Urteil vom 12. Dezember 2013, Aktenzeichen: 5HK O 1387/10, veröffentlicht in: BB 2014, 850.

<sup>66</sup> Zu nennen sind hier das Korruptionsbekämpfungsgesetz und der Runderlass zur Verhütung und Bekämpfung von Korruption in der öffentlichen Verwaltung einerseits sowie das Korruptionsregister mit dem zwingenden Ausschluss von öffentlichen Ausschreibungen bei einer Korruptionsauffälligkeit andererseits.





### 3. Lösungsansatz durch das Europäische Beihilferecht

Über diese bisher – jedenfalls in der Vergangenheit – vorherrschenden Lösungsansätze hinaus, kommt auch das Europäische Beihilferecht als Mechanismus für die Vermeidung von Steuerflucht und Korruption in Betracht. Hierbei bestehen insoweit auf europäischer Ebene sehr effiziente und wirtschaftlich gravierende Möglichkeiten, Steuerflucht und Korruption größeren Umfangs zu bekämpfen.

Insbesondere bei der Korruptionsbekämpfung gibt es nur wenige gemeinschaftliche Ansätze der Mitgliedsstaaten, die darüber hinaus auch nur fragmentarisch wirken. Vielfach ist eine Zuständigkeit von Institutionen der Europäischen Union gar nicht gegeben. Vor diesem Hintergrund ist insbesondere hier die „Hintertür“ des Beihilferechts kritisch zu prüfen. Denn es erklärt sich von selbst, dass die Bekämpfung von Korruption von einigen staatlichen Organen nicht immer mit dem größten Elan betrieben wird.

#### 3.1. Inhalt und Regelungsweise des Europäischen Beihilferechts

Das Europäische Beihilferecht dient dem Erhalt und der Förderung des gemeinsamen Binnenmarktes der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union. Die Schaffung und Vereinheitlichung eines gemeinsamen Marktes waren bereits bei der Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) wesentliche Ziele.<sup>67</sup> Hier ist es notwendig, dass dieser Markt unverfälscht von staatlichen Einflüssen und Eingriffen bestehen kann. Denn eine grenzüberschreitende Wettbewerbssituation kann nur entstehen, wenn die einzelnen Akteure auf einem ausländischen Markt vor der staatlichen Einflussnahme zugunsten heimischer Anbieter geschützt sind.

Dem kommt das Europäische Beihilferecht nach, indem es grundsätzlich staatliche Unterstützungsmaßnahmen sanktioniert, die geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen und den innergemeinschaftlichen Handel zu beeinträchtigen (Art. 107 Abs. 1 AEUV).

Gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV liegt eine Beihilfe vor, wenn eine begünstigende Maßnahme gegenüber einem oder bestimmten – daher selektiv ausgewählten – Unternehmen aus staatlichen Mitteln gewährt wird und dabei den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und hierdurch geeignet ist, den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten der

---

<sup>67</sup> Winter, Gabler Wirtschaftslexikon, EWG (Definition), abrufbar unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/ewg-34885/version-258377>.



Europäischen Union zu beeinträchtigen. Um den Tatbestand einer Beihilfe annehmen zu können, bedarf es daher fünf Voraussetzungen.

Empfänger einer Beihilfe kann zunächst allein ein Unternehmen sein. Hiervon wird jede organisatorisch selbstständige Einheit, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, erfasst.<sup>68</sup> Es versteht sich von selbst, dass der Unternehmensbegriff rechtsformneutral – daher unabhängig von der Gesellschaftsform – ist.<sup>69</sup> Die Unternehmenseigenschaft ergibt sich aus der Darbietung von Waren oder Dienstleistungen in einem bestimmten Markt und damit im Wettbewerbsverhältnis zu anderen Unternehmen.<sup>70</sup>

Dem Unternehmen muss eine Begünstigung zugeflossen sein, wobei diese aus staatlichen Mitteln erfolgen muss. Hierunter wird jeder wirtschaftliche Vorteil verstanden, der ohne eine angemessene Gegenleistung durch ein staatliches Handeln zufließt.<sup>71</sup> Ob es sich bei dem Leistungsaustausch um eine angemessene Gegenleistung handelt bestimmt sich danach, ob ein privater Marktteilnehmer die Leistung zu ähnlichen Konditionen erbracht hätte (Private-Investor-Test).<sup>72</sup> Hält das staatliche Handeln einem solchen Drittvergleich nicht stand, so liegt eine Begünstigung vor. Die zugeflossene Begünstigung muss auch selektiv gegenüber einem oder einem Kreis bestimmter Unternehmer erfolgen. Dieses Erfordernis ist naheliegend, weil es nur so zu einer unterschiedlichen Wettbewerbssituation kommen kann.

Dies ist auch das wichtigste Merkmal des Art. 107 Abs. 1 AEUV. Es muss eine drohende Wettbewerbsverfälschung vorliegen, die geeignet ist, zu einer Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten zu führen. Es braucht daher eines gemeinsamen Marktes, der dadurch beeinträchtigt ist, dass eine Maßnahme den Eintritt eines außenstehenden Wettbewerbers vor Ort erschwert.<sup>73</sup> Vielfach werden jedoch Unterstützungsleistungen in einem regionalen Markt auch die Schwellen von 200.000 EUR bzw. 500.000 EUR (für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse) nicht überschreiten. Nach der De-minimis-Verordnung 1407/2013 sind sogenannte transparente Beihilfen unter bestimmten formalen Voraussetzungen von der Notifizierung und Genehmigungspflicht befreit.

---

<sup>68</sup> Jennert u.a., KMPG, Handbuch Europäisches Beihilferecht (2015), S. 9.

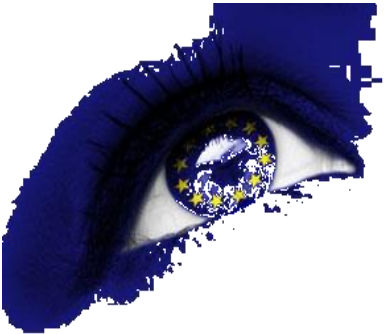
<sup>69</sup> Jennert u.a., KMPG, Handbuch Europäisches Beihilferecht (2015), S. 9.

<sup>70</sup> Jennert u.a., KMPG, Handbuch Europäisches Beihilferecht (2015), S. 10.

<sup>71</sup> Jennert u.a., KMPG, Handbuch Europäisches Beihilferecht (2015), S. 13.

<sup>72</sup> Jennert u.a., KMPG, Handbuch Europäisches Beihilferecht (2015), S. 13.

<sup>73</sup> Jennert u.a., KMPG, Handbuch Europäisches Beihilferecht (2015), S. 18 f.



Eine Beihilfe ist im Übrigen der Europäischen Kommission zur Überprüfung vorzulegen (Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV, Pflicht zur Notifikation). Geschieht dies nicht, so ist die Beihilfe bereits aus diesem Grund (formell) illegal.

Die in Art. 107 Abs. 2 AEUV aufgeführten Beihilfen sind allgemein zulässig. Diese Beihilfen bedürfen keiner Genehmigung durch die Europäische Kommission. Vielmehr ist das Vorliegen der Voraussetzungen der Ausnahmen nachzuweisen. Die Gewährung von besonderen Steueranreizen kommt durchaus in den von Art. 107 Abs. 2 AEUV genannten Fällen in Betracht. Diese sind:

- Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher (Art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV),
- Beihilfen zur Beseitigung von Schäden durch Naturkatastrophen (Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV),
- Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter, durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete in Deutschland, soweit sie zum Ausgleich der durch die Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile erforderlich sind (Art. 107 Abs. 2 lit. c AEUV).

Es versteht sich von selbst, dass korruptionsbedingte Beihilfen nicht unter diese Ausnahmen fallen. Denn für das Vorliegen des Tatbestandes der Ausnahmen bedarf es der Verfolgung des jeweils genannten gesellschaftlichen legitimen Ziels. Korruptionsbedingte Beihilfen verfolgen jedoch allein persönliche Interessen des Bestechenden. Auch die in Art. 107 Abs. 3 AEUV genannten Ausnahmen bedürfen der Verfolgung des in der jeweiligen Nummer genannten gesamtgesellschaftlichen Ziels.

Bis zu einer Genehmigung durch die Europäische Kommission darf eine Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 und Abs. 3 AEUV nicht gewährt und das Vorhaben daher nicht durchgeführt werden (Art. 103 Abs. 3 S. 3 AEUV). Ein Verstoß gegen dieses Verbot führt auch rechtlich zu einer Nichtigkeit des Geschäfts (§ 134 BGB).<sup>74</sup> Auch kann ein Vertrauen in die (illegale) Beihilfe nicht begründet werden. Die Europäische Kommission überwacht die Einhaltung dieser Regelungen.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> BGH, Urteil vom 05.12.2012, Aktenzeichen: I ZR 92/11, abgedruckt: EuZW 2013, 753 (755); BGH, Urteil vom 05. Juli 2007, Aktenzeichen: IX ZR 256/06, abgedruckt: NZG 2007, 868 (871).

<sup>75</sup> Jennert u.a., KMPG, Handbuch Europäisches Beihilferecht (2015), S. 128.



## 3.2. Rückforderungs- und Sanktionsmechanismus des Europäischen Beihilferechts

Eine rechtswidrige Beihilfe unterliegt einem weitreichenden Rückforderungsmechanismus. Alle erlangten Vorteile sind durch den Empfänger herauszugeben. Hierbei dient die Rückforderung der Beihilfe allein der Wiederherstellung der früheren Lage und damit der effektiven Beseitigung der Wettbewerbsverzerrung (effet utile).<sup>76</sup> Die Reichweite des Rückforderungsmechanismus, die vollumfängliche Abschöpfung, die Nichtberücksichtigung von Härtefällen und die zeitliche Länge der Rückforderungsmöglichkeit haben jedoch faktisch für den Empfänger einer Beihilfe einen erheblichen Sanktionscharakter.<sup>77</sup>

Die Beihilferückforderung erfolgt zunächst nach dem nationalen Recht (Art. 16 Abs. 3 S. 1 der Beihilfenverfahrensverordnung,<sup>78</sup> „VVO“). Die Rückforderung richtet sich – mangels spezieller Regelungen – nach dem jeweiligen nationalen Rechtssystem, mit dem die Beihilfe gewährt wurde. Erfolgte die Beihilfe daher auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage, so wird sie regelmäßig öffentlich-rechtlich zurückgefordert werden, gleiches gilt für eine privat-rechtliche Grundlage.<sup>79</sup> Nationale Vorschriften, die einer effektiven Durchsetzung der Rückforderung entgegenstehen, finden hierbei keine Anwendung.<sup>80</sup> Hierzu gehören selbst insolvenzrechtliche Regelungen, sodass staatliche Akteure gezwungen sein können, die Fortführung des Unternehmens in der Gläubigerversammlung zu verhindern.<sup>81</sup>

Es gilt daher zunächst der Grundsatz, dass die gesamte Zuwendung herauszugeben ist. Handelt es sich bei der Zuwendung um das Unterlassen einer gebotenen Handlung so ist der Beihilfeempfänger so zu behandeln, als ob die Handlung erfolgt wäre, gegebenenfalls

---

<sup>76</sup> Jennert u.a., KMPG, Handbuch Europäisches Beihilferecht (2015), S. 113 f.

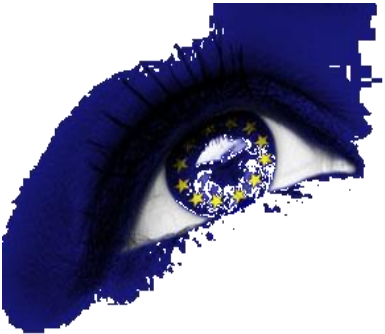
<sup>77</sup> Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht, Ausgabe 3/2017, S. 35.

<sup>78</sup> Der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates – über besondere Vorschriften für die Anwendung des Art. 108 AEUV vom 13. Juli 2015.

<sup>79</sup> Bungenberg/Motzkus, GewArch Beilage WiVerw Nr. 02/2013, 76 (113).

<sup>80</sup> Bei einer Rückforderung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage findet etwa § 48 Abs. 4 VwVfG keine Anwendung. Hiernach ist eine Rückforderung nur binnen eins Jahrs möglich, nachdem die Behörde von den Tatsachen, die die Rückforderung rechtfertigt, Kenntnis erhält. Auch finden die Verjährungsvorschriften (§§ 194 ff. BGB) bei einer Rückabwicklung nach zivilrechtlichen Grundsätzen keine Anwendung. Gleiches gilt für die Berufung auf eine Entreichung, daher ein Fortgang der Mittel aus dem eigenen Vermögen, § 818 Abs. 3 BGB. Auch auf die Kenntnis der Nichtschuld (§ 814 BGB) oder auf den Ausschluss der Rückforderung wegen Kenntnis eines Gesetzesverstößes (§ 817 S. 2 BGB) kann sich der Beihilfeempfänger nicht berufen. Hierbei handelt es sich um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der auch auf alle anderen (nationalen) Regelungen Anwendung findet, die einer effektiven Durchsetzung der Rückforderung entgegenstehen.

<sup>81</sup> Hess, Insolvenzrecht, Großkommentar, 2013, § 39 Rn. 13 ff. (S. 1147).



muss sie nachgeholt werden. Das so gewonnene Vermögen ist daher vollumfänglich abzuschöpfen (Art. 16 Abs. 1 VVO).

Der Beihilfeempfänger hat auch für die zwischenzeitliche Beihilfegewährung eine angemessene Verzinsung zu leisten. Dies ergibt sich aus Art. 16 Abs. 2 VVO. Hiernach umfasst die Rückforderung diejenigen Zinsen, die nach einem von der Europäischen Kommission festgelegten angemessenen Satz berechnet werden. Maßgeblich ist daher der gesamte wirtschaftlich erlangte Vorteil. Über einen längeren Zeitraum steigt die Zinslast so enorm.

Die Befugnisse der Kommission zur Rückforderung von Beihilfen gelten für eine Frist von zehn Jahren (Art. 17 Abs. 1 VVO). Diese Frist beginnt mit dem Tag, an dem die rechtswidrige Beihilfe dem Empfänger entweder als Einzelbeihilfe oder im Rahmen einer Beihilferegung gewährt wird. Jede Maßnahme, die die Kommission oder ein Mitgliedstaat auf Antrag der Kommission bezüglich der rechtswidrigen Beihilfe ergreifen, stellt eine Unterbrechung der Frist dar (Art. 17 Abs. 2 S. 1 und S. 2 VVO). Hieraus folgt, dass über einen ganz erheblichen Zeitraum eine Rechtsunsicherheit über den Bestand einer nicht genehmigten Beihilfe bestehen kann. Zunächst hat die Europäische Kommission zehn Jahre Zeit, um ein Prüfungsverfahren zu eröffnen. Sodann ist dieses abzuwarten und die Entscheidung der Europäischen Kommission kann darüber hinaus auch noch angefochten werden. Erst nach diesem Verfahren beginnt das – verwaltungsrechtliche oder zivilrechtliche – Verfahren der Rückforderung der Beihilfe zwischen dem Auskehrenden und dem Empfänger.

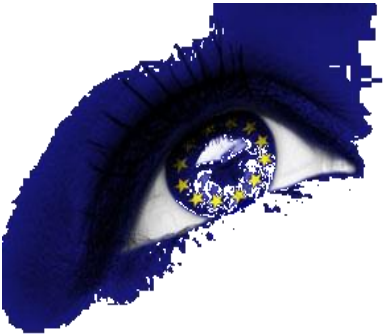
Der Beihilfeempfänger ist daher über einen geraumen Zeitraum einer erheblichen Rechtsunsicherheit ausgesetzt. Für ihn entstehen wirtschaftliche Risiken. Darüber hinaus muss er in dem anschließenden Rückforderungsverfahren externen Rechtsrat einholen. Schließlich entstehen auch für die Organe des Beihilfeempfängers erhebliche Rechtsrisiken, weil sie für diese Kosten haftbar gemacht werden können.<sup>82</sup>

### 3.3. Anwendung des Beihilferechts bei Steuerdumping

Bei der Anwendung des Beihilferechts ist als Grenze des Handelns der Europäischen Kommission zunächst die Steuerautonomie der einzelnen Mitgliedsstaaten zu sehen. Die ein-

---

<sup>82</sup> Etwa gemäß § 93 Abs. 2 S. 1 AktG (Vorstand der Aktiengesellschaft) oder § 43 Abs. 2 GmbHG (Geschäftsführer der GmbH). Auch weitere Organmitglieder können in diesem Zusammenhang einstandspflichtig sein, wenn sie pflichtwidrig einen Schaden der Gesellschaft durch diese Maßnahmen der Europäischen Kommission verursacht haben oder die Geschäftsleitung bei ihrem Handeln nicht richtig kontrolliert haben.



zelenen Länder haben die alleinige Befugnis über die Höhe und Ausgestaltung ihrer nationalen Steuern zu entscheiden (Steuerautonomie).<sup>83</sup> Die Länder können daher auch entscheiden, dass Unternehmen gegenüber Privatpersonen geringer besteuert werden oder dass bestimmte Voraussetzungen für eine Besteuerung vorliegen müssen. Auch eine regionale Unterscheidung der Besteuerung ist nicht per se unzulässig und keineswegs unüblich. So sind etwa die Gewerbesteuerhebesätze in den einzelnen Kommunen unterschiedlich ausgestaltet. Ziel der Europäischen Union ist es keineswegs, dass es ein in den einzelnen Mitgliedsstaaten gleiches Steuersystem mit ähnlichen Steuersätzen gibt.

Gleichwohl ist bereits seit langem geklärt, dass auch in einer steuerlichen Regelung eine (rechtswidrige) Beihilfe liegen kann.<sup>84</sup> Wesentliche Hürde der Beihilfeeinordnung ist, dass nicht per se jeder Lebenssachverhalt besteuert werden muss. Für die Annahme eines beihilfewidrigen Unterlassens der (gebotenen) Besteuerung muss es daher einen weiteren Anknüpfungspunkt geben. Die niedrigere oder unterlassene Besteuerung muss eine Abweichung von einer höheren Regelbesteuerung in vergleichbaren Fällen darstellen.<sup>85</sup> Dabei gibt es verschiedene Ansätze, wie das Abweichen als Ausnahme von einem Grundsatz der höheren Besteuerung ermittelt werden kann.<sup>86</sup>

Darüber hinaus bedarf es einer Selektivität der Steuerbegünstigung – betroffen hiervon dürfen nicht generell alle, sondern nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige sein. Nur selten liegen Fälle vor, in denen begünstigende Unternehmen konkret benannt werden.<sup>87</sup> Bestimmte Produktionszweige sind betroffen, wenn in sachlicher Hinsicht nur einzelne Wirtschaftszweige von der Begünstigung oder in örtlicher Hinsicht nur einzelne Regionen profitieren.<sup>88</sup>

Eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten dürfte dabei stets vorliegen, weil – wie aufgezeigt – bereits ausreichend ist, dass hierdurch ein grenzüberschreitend tätig werdendes Unternehmen am Markteintritt gehindert oder seine Marktteilnahme erschwert wird.

---

<sup>83</sup> Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht, Ausgabe 3/2017, S. 5.

<sup>84</sup> Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht, Ausgabe 3/2017, S. 10.

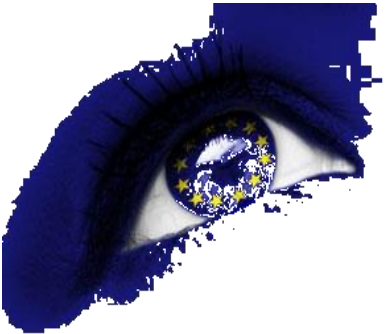
<sup>85</sup> Reimer, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175 (1177).

<sup>86</sup> Siehe näher: Reimer, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175 (1177).

<sup>87</sup> Beispiele bei: Reimer, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175 (1177).

<sup>88</sup> Reimer, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175 (1177).





Die Europäische Kommission führte in der Vergangenheit mehrere Beihilfeverfahren wegen Steuerbegünstigungen. Ein Beispiel für eine möglicherweise örtlich selektiv wirkende Steuerbeihilfe ist das sogenannte „*System Madeira*“. Bis 2013 zahlten Unternehmen hier überhaupt keine Körperschaftssteuer, seit 2013 liegt der Steuersatz einheitlich bei 5 % der erzielten Einkünfte.<sup>89</sup> Dies bewirkte eine Ansiedlung von zahlreichen Konzerngesellschaften, reichen Privatpersonen und Prominenten. Diese trugen kaum zur Entwicklung der Wirtschaft und Schaffung von Arbeitsplätzen vor Ort bei, allerdings konnten diese Personen so ihre Steuerlast erheblich senken.<sup>90</sup> Nunmehr ermittelt die Europäische Kommission, ob es sich bei den jeweiligen Ansiedlungen von Firmen- und Firmengeflechten lediglich um Briefkastenfirmen handelte, die keine tatsächliche Tätigkeit vor Ort ausübten, an dem Wirtschaftsleben nicht teilgehabt hätten und keine Arbeitsplätze geschaffen hätten.<sup>91</sup> Die Schaffung von tatsächlichen Arbeitsplätzen vor Ort war jedoch Voraussetzung für die (rechtmäßige) genehmigte steuerliche Begünstigung.<sup>92</sup> Welche Gesellschaften und – unternehmerisch tätigen – Privatpersonen hierdurch betroffen sind, ist nicht allgemein öffentlich bekannt.

Ein scharfes Vorgehen der Europäischen Kommission fand auch bei verschiedenen Steuerergünstigungen, insbesondere für US-Amerikanische Konsum- und Technikkonzerne, statt. Im Jahr 2013 kündigte die Europäische Kommission an, dass sie sogenannte „*Tax Rulings*“ in Irland, Luxemburg und der Niederlande überprüfen werde. Hierbei handelte es sich um verbindlich eingeholte Auskünfte.<sup>93</sup> Hierdurch war die konkrete Besteuerung festgeschrieben.<sup>94</sup> Die Europäische Kommission prüfte folgernd, ob nicht so separate Ab-

---

<sup>89</sup> Zierer/Kühne/Dangelmayer/Kerler, BR 24, System Madeira: Steuerparadies mit Segen der EU-Kommission, Artikel vom 14. Februar 2017, abrufbar: <https://www.br.de/nachricht/madeira-steuerparadies-steueroase-eu-kommission-100.html>.

<sup>90</sup> Zierer/Kühne/Dangelmayer/Kerler, BR 24, System Madeira: Steuerparadies mit Segen der EU-Kommission, Artikel vom 14. Februar 2017, abrufbar: <https://www.br.de/nachricht/madeira-steuerparadies-steueroase-eu-kommission-100.html>.

<sup>91</sup> Dangelmayer/Zierer, BR24, Nach BR-Recherche: EU geht gegen "System Madeira" vor, Artikel vom 22. März 2019, abrufbar: <https://www.br.de/nachrichten/deutschland-welt/nach-br-recherchen-eu-geht-gegen-system-madeira-vor,RLMtKZc>.

<sup>92</sup> Dangelmayer/Zierer, BR24, Nach BR-Recherche: EU geht gegen "System Madeira" vor, Artikel vom 22. März 2019, abrufbar: <https://www.br.de/nachrichten/deutschland-welt/nach-br-recherchen-eu-geht-gegen-system-madeira-vor,RLMtKZc>.

<sup>93</sup> NZZ, EU nimmt «Tax Rulings» ins Visier, Artikel vom 13. September 2013, abrufbar: <https://www.nzz.ch/eu-nimmt-tax-rulings-ins-visier-1.18149623>.

<sup>94</sup> NZZ, EU nimmt «Tax Rulings» ins Visier, Artikel vom 13. September 2013, abrufbar: <https://www.nzz.ch/eu-nimmt-tax-rulings-ins-visier-1.18149623>.





sprachen zwischen den Großkonzernen und den einzelnen Ländern bzw. ihren Regierungen „festgeschrieben“ werden sollten.<sup>95</sup> Nach Eröffnung der Beihilfverfahren führte dies teilweise zu Sitzverlegungen (etwa der McDonalds-Europazentrale) in andere europäische Staaten, bei denen eine (größere) wirtschaftliche Aktivität stattfand.<sup>96</sup> Bereits die Eröffnung des Beihilfverfahrens hatte daher eine gesamtwirtschaftlich vorteilhafte Wirkung. Schließlich forderte die Europäische Kommission etwa, dass die Apple betreffenden Steuerbescheide aufgehoben werden und Apple insgesamt knapp 13 Mrd. EUR nachzahlt.<sup>97</sup> Begründet wurde dies damit, dass die Aufteilung der Gewinne, wie sie in den Bescheiden vorgenommen wurde, willkürlich sei und eine ungerechtfertigte Beihilfe darstelle.<sup>98</sup> Abgestellt wurde etwa auf tatsächliche Aktivitäten der jeweiligen Gesellschaften und ihre Mitarbeiteranzahl. Maßgeblich war so, welche konkrete Gesellschaft überhaupt die Kapazitäten hatte, um externe Einkünfte für den Konzern zu erzielen.<sup>99</sup> Auch Facebook und Google hatten ihre europäischen Verwaltungssitze in Irland und zahlten nur sehr geringe Steuern.<sup>100</sup> Auch europäische Unternehmen mussten teilweise deutliche Steuernachzahlungen leisten, weil ihnen vorgeworfen wurde, durch willkürliche Aufspaltung des Firmengeflechts die Steuerlast künstlich verringert zu haben. Auch in diesem Fall wurde ein (vermeintlich) bindender Vorbescheid eingeholt.<sup>101</sup>

Aufgrund dieses aktuell scharfen Vorgehens der Europäischen Kommission werden Steuergestaltungsmodelle zukünftig ganz besonders unter dem Blickpunkt des Beihilferechts geprüft. Das Risiko einer Steuernachzahlung steigert sich hierdurch nochmals und erfasst auch (teilweise) längere Zeiträume, als sich allein aus dem Steuerrecht und der nationalen Festsetzungsverjährung ergeben würden.

---

<sup>95</sup> NZZ, EU nimmt «Tax Rulings» ins Visier, Artikel vom 13. September 2013, abrufbar: <https://www.nzz.ch/eu-nimmt-tax-rulings-ins-visier-1.18149623>.

<sup>96</sup> Mussler, FAZ, Darum flüchtet McDonald's nach Großbritannien, Artikel vom 09. Dezember 2016, abrufbar: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steuerliche-ueberlegungen-darum-fluechtet-mcdonalds-nach-grossbritannien-14567411.html>.

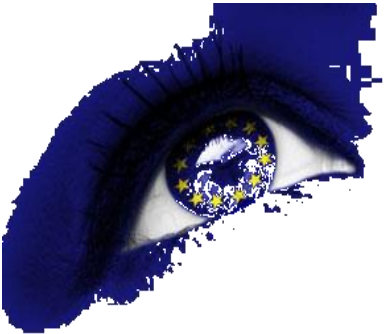
<sup>97</sup> Theuer, FAZ, Apple zahlt in Irland Mrd. Euro zurück, Artikel vom 24. April 2018, abrufbar: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/apple-zahlt-in-irland-milliarden-euro-zurueck-15558134.html>.

<sup>98</sup> Rechtslupe, Kein "Double Irish" für Apple, Artikel vom 31. August 2016, abrufbar: <https://www.rechtslupe.de/europarecht/kein-double-irish-3113412>.

<sup>99</sup> Rechtslupe, Kein "Double Irish" für Apple, Artikel vom 31. August 2016, abrufbar: <https://www.rechtslupe.de/europarecht/kein-double-irish-3113412>.

<sup>100</sup> Kehlbach, Tagesschau, Irland und Apple gegen die EU, Artikel vom 17. September 2019, abrufbar: <https://www.tagesschau.de/ausland/eu-gericht-apple-eu-101.html>.

<sup>101</sup> Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 20. Juni 2018, Staatliche Beihilfen: Kommission stellt fest, dass Luxemburg Engie unzulässige Steuervergünstigungen gewährt hat und rund 120 Mio. EUR zurückfordern muss, abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP\\_18\\_4228](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_18_4228).



## 3.4. Anwendung des Beihilferechts auf Korruptionsfälle

In der Verfolgung von Steuergestaltung und Steuervermeidung wurden so in den letzten Jahren große Fortschritte erzielt. Dies gilt sowohl bei der Anwendung des Beihilferechts als auch bei der Schaffung eines hierüber hinausgehenden Regelungsrahmens. Bei der grenzüberschreitenden, gemeinschaftlichen Bekämpfung der Korruption sieht dies anders aus.

Diese ist nur sehr rudimentär geregelt. Soweit es sich nicht um den Missbrauch von Haushaltsmitteln der Europäischen Union handelt, so bestehen durch Organe der Europäischen Union nur eingeschränkte Möglichkeiten der Ermittlung und Sanktionierung von Korruptionshandlungen. Dem stehen vielfältige und intensive Monitoring-Maßnahmen gegenüber. Vielfach beschränken sich Regelungen auch darauf bei korruptionsgeneigten Vorgängen – etwa der Vergabe – Transparenz zu schaffen und hierdurch der Korruption vorzubeugen.<sup>102</sup> Dabei ermächtigt Art. 83 Abs. 1 AEUV die Europäische Union Mindeststandards u.a. im Bereich der Bekämpfung von Straftaten der Korruption festzulegen, wenn sie grenzüberschreitenden Charakter haben.

Ein Einschreiten durch die Europäische Union gegen Korruptionshandlungen ist daher insbesondere über das Beihilferecht möglich. Hierbei werden vielfach die Voraussetzungen einer unzulässigen Beihilfe vorliegen. Denn größere Korruptionshandlungen werden regelmäßig durch Unternehmen erfolgen und nicht marktwertgerecht sein. Auch wird die Begünstigung gerade selektiv erfolgen und dem Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil verschaffen, wodurch der grenzüberschreitende Wettbewerb beeinträchtigt wird. Als abzuschöpfenden Vorteil muss das Unternehmen so gestellt werden, wie es ohne die durch Korruption erlangte Handlung stehen würde. Der durch die Korruptionshandlung dem Amtswalter gewährten Vorteil ist hierbei – jedenfalls nach dem deutschen Recht – selbstredend nicht anzurechnen.<sup>103</sup>

Die Verfolgung von Korruptionshandlungen durch die Europäische Kommission lässt sich mit den öffentlich verfügbaren Quellen nur wenig nachvollziehen. In Ungarn etwa stößt es vielfach auf Kritik, dass Medien mit staatlichen Mitteln durch Anzeigen unterstützt werden.<sup>104</sup> Kritiker sehen hierin eine unzulässige Einflussnahme auf die Medien, die zu einem

---

<sup>102</sup> Fachbereich Europa des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung PE 6 - 3000 - 87/18, 2018, S. 5f.

<sup>103</sup> Rechtsgedanken des § 814 BGB und des § 817 S. 2 BGB. Regelmäßig wird dieser Vorteil auch der strafrechtlichen Einziehung unterliegen, mithin letztlich dem Staat selbst zufallen.

<sup>104</sup> Ziener, NZZ, Wie in Osteuropa die Politik versucht private Medien mundtot zu machen, Artikel vom 16. März 2019, abrufbar: <https://www.nzz.ch/feuilleton/osteuropa-die-politik-geht-gegen-die-privaten-medien-vor-ld.1466662>.



staatstreuen Mediensektor führe.<sup>105</sup> Eine regierungskritische NGO (Mertek Media Monitor) hat sich hierüber bei der Europäischen Kommission beschwert.<sup>106</sup> Bisher ist nicht bekannt, dass die Europäische Kommission ein Verfahren eröffnet hat.

Ein konsequentes Einschreiten im Rahmen des Beihilferechts erscheint vor dem Hintergrund des Fehlens anderer Möglichkeiten vorzugswürdig, um Korruption in den Mitgliedsstaaten zu bekämpfen. Dies ist auch gegen den Willen der jeweiligen Regierungen möglich, auf deren Mitarbeit man ansonsten oft angewiesen ist.<sup>107</sup> Der Bekämpfung der Korruption könnte so länderübergreifend ein ähnliches Augenmerk gewidmet werden, wie der Bekämpfung der Steuervermeidung. Hierbei sind jedoch die Grenzen des Beihilferechts zu beachten.

### 3.5. Grenzen des Beihilferechts

Das Beihilferecht soll nämlich – wie aufgezeigt – grundsätzlich nur ungerechtfertigte Vorteile abschöpfen, die selektiv gewährt werden und so geeignet sind, den gemeinsamen Wettbewerb zu beeinträchtigen. Zwingend notwendig ist daher die Begünstigung eines Marktteilnehmers. Nun stellt sich jedoch die Frage, wie Korruptions- und Steuerdumping-Fälle zu behandeln sind, bei denen ein Marktteilnehmer nicht selektiv begünstigt wird?

Hier kommen mehrere Fallkonstellationen in Betracht: In dem ersten Fall besteht zwar eine Marktwertkompatibilität zwischen Leistung und Gegenleistung; jedoch ist die (staatliche) Leistungserbringung für den Beihilfeempfänger besonders wichtig und er hat hierauf keinen Anspruch. Soweit er sich die Leistung mit Mitteln der Korruption verschafft hat, so stößt das Beihilferecht an seine Grenzen. Denn in diesem Fall liegt das Unrecht allein in dem Erlangen der begehrten Leistung.

Auch werden solche Handlungen vielfach relevante Schwellenwerte nach der De-minimis-Verordnung nicht überschreiten. Man könnte nun noch die Überlegung anstellen, ob eine rechtswidrige Vergabe nicht dazu führt, dass die Verordnung keine Anwendung findet. Für ein solches Verständnis ließe sich auch Art. 3 Abs. 4 der De-minimis-Verordnung heranziehen. Hiernach gilt als Bewilligungszeitpunkt der Beihilfe derjenige Zeitpunkt, zu dem

---

<sup>105</sup> Ziener, NZZ, Wie in Osteuropa die Politik versucht private Medien mundtot zu machen, Artikel vom 16. März 2019, abrufbar: <https://www.nzz.ch/feuilleton/osteuropa-die-politik-geht-gegen-die-privaten-medien-vor-ld.1466662>.

<sup>106</sup> Ziener, NZZ, Wie in Osteuropa die Politik versucht private Medien mundtot zu machen, Artikel vom 16. März 2019, abrufbar: <https://www.nzz.ch/feuilleton/osteuropa-die-politik-geht-gegen-die-privaten-medien-vor-ld.1466662>.

<sup>107</sup> Dies gilt etwa auch bei der EuStA, an der etwa Polen und Ungarn nicht teilnehmen.



nach dem geltenden nationalen Recht ein Rechtsanspruch auf die Leistung erworben wird. In Fällen der Korruption wird jedoch niemals ein Rechtsanspruch auf eine Leistung erworben. Die Regelung beschränkt sich jedoch darauf den zeitlichen Beginn der Beihilfe anzuordnen. Es stellt darüber hinaus auch einen allgemeinen Grundsatz dar, dass die Anwendbarkeit europarechtlicher Regelungen unabhängig von der Auslegung nationaler Gesetze erfolgt.<sup>108</sup>

Vor diesem Hintergrund wird das Sanktionsregime des Beihilferechts in vielen Fällen von Compliance-Verstößen im öffentlichen Sektor nicht greifen. Dies liegt auch an der Zielrichtung des Beihilferechts. Denn es dient allein der Gewährleistung eines störungsfreien, grenzüberschreitenden Wettbewerbs. Kann dieser grenzüberschreitende Wettbewerb aber durch die Beihilfe nicht beeinträchtigt werden, etwa, weil sie wirtschaftlich zu unbedeutend ist, so ist ihr Anwendungsbereich auch nicht eröffnet. Hierbei muss man sich vergegenwärtigen, dass dem Beihilferecht auch kein Bestrafungs- und Sanktionselement innewohnt. Diese partielle Anwendbarkeit ist daher bewusst gewollt.

Insbesondere in Steuerdumping-Fällen kann es darüber hinaus auch an einer selektiven Behandlung – daher der Bevorzugung bestimmter Unternehmen oder bestimmter Produktionsbereiche – fehlen. Wie aufgezeigt ist das Kriterium der selektiven Behandlung weit zu verstehen und erfasst die Beschränkung etwa auf einzelne Regionen eines Staates oder die Unternehmensgröße.

Es soll jedoch an dem Kriterium der Selektivität fehlen, wenn der niedrige Steuersatz auf einer einheitlichen, regionalen und autonomen Entscheidung beruht, auch wenn dieser im nationalen wie gemeinschaftlichen Vergleich deutlich herausfällt.<sup>109</sup> Daher werden besonders föderale Strukturen geschützt. Entscheidet etwa ein Gemeinderat, den Gewerbesteuerhebesatz auf den Mindestsatz zu senken, so soll hierin keine Beihilfe zu sehen sein.<sup>110</sup> Anders soll dies jedoch sein, wenn eine Regierung dies für eine bestimmte – etwa von dem Strukturwandel besonders betroffene –<sup>111</sup> Region entscheidet, ohne, dass dies auf örtlicher (Mit-)Bestimmung beruht.<sup>112</sup> Dieses Kriterium bevorzugt Länder mit einer föderalen Struktur. Darüber hinaus fördert dieses Verständnis gerade (widersinnige) interessengeleitete regionale Entscheidungen. Demgegenüber wird ein Staat bei seiner Entscheidungsfindung eher nach ganzheitlichen Kriterien vorgehen.

---

<sup>108</sup> Es sei denn, sie erfolgen in besonderen Branchen, wie dem Agrarsektor oder dem Straßengüterverkehr.

<sup>109</sup> Blumenberg/Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt 473 (2011), 63.

<sup>110</sup> Blumenberg/Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt 473 (2011), 63.

<sup>111</sup> Die freilich gemäß Art. 107 Abs. 3 lit. a) AEUV regelmäßig gerechtfertigt sein wird.

<sup>112</sup> Blumenberg/Kring, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt 473 (2011), 63.



Vergleicht man jedoch das Einschreiten der Europäischen Kommission in Fällen besonderer Steuervergünstigungen und in Fällen der Korruption, so fällt eine Diskrepanz in der Behandlung auf. Steuervergünstigungen wurden und werden zuletzt durch die Europäische Kommission sehr kritisch geprüft. Hier entwickelt sich zunehmend eine einheitliche Behandlung der Fälle. Zahlreiche Einzelfälle werden auch aktuell vor dem Gericht der Europäischen Union (EuG) oder dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) ausgefochten. Es ist daher mit einer Klärung dieser Thematik in den nächsten Jahren zu rechnen. Wie aufgezeigt hat das Vorgehen der Europäischen Kommission ganz erhebliche Auswirkungen auf die Steuergestaltung der einzelnen Länder. Es ist verzahnt mit weiteren Initiativen und Regelungen, die einer fairen Besteuerung und einem fairen Wettbewerb in der Europäischen Union dienen sollen oder dienen.

Bestrebungen der Korruptionsbekämpfung mit dem Beihilferechts sind bisher kaum erkennbar. Zwar gibt es – wie aufgezeigt – die Gründung einer neuen Institution, der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUSta). Sie wird jedoch lediglich Straftaten gegen den EU-Haushalt wie beispielsweise Betrug, Korruption und schweren grenzüberschreitenden Mehrwertsteuerbetrug untersuchen, strafrechtlich verfolgen und vor Gericht bringen. Beschränkt ist diese neue Institution daher auf Straftaten, die in Zusammenhang mit einer Kompetenz der Europäischen Union (Umsatzsteuer)<sup>113</sup> oder europäischen Mitteln – Haushaltsmitteln – stehen.

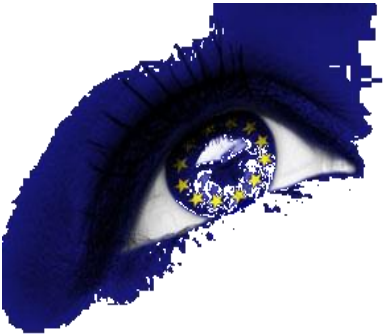
Die Behandlung von anderen Fällen scheitert auch am politischen Willen der Beteiligten. Die Behandlung von Steuergestaltungsmodellen kann hier als Vorbild angesehen werden. Auch die Korruption ist geeignet den Wettbewerb im Gemeinschaftsgebiet erheblich zu beeinträchtigen. Es kommt neben einer rein wirtschaftlichen Beeinträchtigung auch das zusätzliche Hemmnis der „verschlossenen Türen“ hinzu, weil Korruption oft auf einem besonderen Näheverhältnis zwischen der örtlichen Verwaltung und örtlichen Anbietern aufbaut.<sup>114</sup>

Korruption ist daher – über die tatsächlichen messbaren Effekte hinaus – besonders geeignet, den gemeinschaftlichen Wettbewerb zu beeinträchtigen. Zunächst kommt eine Absenkung der De-minimis-Hürden in solchen Fällen in Betracht. Darüber hinaus könnten der Europäischen Staatsanwaltschaft (EUSta) auch weitergehende Ermittlungsbefugnisse eingeräumt werden, um Fälle der Korruption aufzudecken. Dies kann auch durchaus im Rahmen der ihr bisher übertragenen Tätigkeit geschehen, denn der Missbrauch von Haushaltsmitteln der Europäischen Union geht oft einher mit Fällen der Korruption und der

---

<sup>113</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

<sup>114</sup> Brenneisen/Hahn (Hrsg.), Korruption, 2008, S. 37.



Zuwendung von staatlichen Mitteln. Es gibt hier keine trennscharfe Linie zwischen dem Missbrauch nationaler und dem Missbrauch gemeinschaftlicher Mittel.

#### 4. Handlungsmöglichkeiten der einzelnen Akteure

Nachdem die weitreichenden Möglichkeiten eines Einschreitens der Europäischen Kommission in Rahmen des Beihilferechts aufgezeigt wurden, stellt sich die Frage, wie einzelne Beteiligte das Handeln der Kommission beeinflussen können. Hier ist der Rechts- und Pflichtenkreis in der öffentlich-rechtlichen Sphäre (zumeist der Verwaltung) einerseits und die Sphäre der Wettbewerber andererseits zu unterscheiden.

Soweit ein Sachverhalt einem Sachbearbeiter in der Verwaltung bekannt wird, der Hinweise auf einen strafbaren oder pflichtwidrigen Vorgang erlaubt, dürfte zumeist die Pflicht bestehen, über den Sachverhalt dem Vorgesetzten oder der zuständigen Stelle Kenntnis zu verschaffen. Strafbares Verhalten wird auch der zuständigen Staatsanwaltschaft anzuzeigen sein. Teilweise sind solche Pflichten ausdrücklich gesetzgeberisch normiert.<sup>115</sup> Wenn ein Sachbearbeiter gegen solche Meldepflichten verstößt, so kann er sich wegen Strafvereitelung/Strafvereitelung im Amt (§ 258 oder § 258a StGB) strafbar machen. Darüber hinaus droht auch die persönliche Inanspruchnahme für Schäden, die infolge einer verzögerten Aufdeckung entstanden sind.

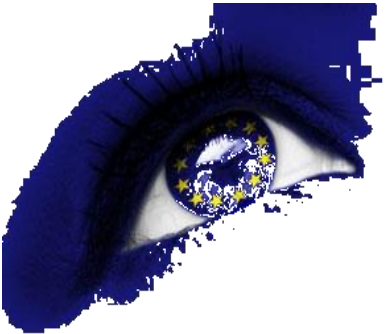
Von großer praktischer Relevanz ist für einen Wettbewerber die Frage, wie er bei einem beihilferechtswidrigen oder strafbaren Verhalten handeln kann. Denn dieser erleidet hierdurch zumeist Gewinn- und Umsatzeinbußen, weil sich sein Konkurrent eine bessere Wettbewerbsposition verschafft.

Wettbewerber können sich an die zuständigen Verwaltungsbehörden und die jeweiligen Unterabteilungen wenden. Stets möglich ist daher ein Einschalten des Anti-Korruptionsbeauftragten, der Aufsichtsbehörde oder eine Anzeige bei der Polizei oder Staatsanwaltschaft. Bei diesen „Anzeigemöglichkeiten“ besteht jedoch keine Einfluss- oder Mitwirkungsmöglichkeit. Die Hoheit über das Verfahren haben allein die staatlichen Behörden. Vielfach besteht nicht einmal ein Recht zur Akteneinsicht. Handlungsmöglichkeiten ge-

---

<sup>115</sup> Wegner, IWW Institut, Ausgabe 10/2008, Praxis Steuerstrafrecht, Unverzögliche Meldepflicht für Finanzbehörden bei Bestechungsverdacht.





gen Steuergestaltungen von Mitbewerbern bestehen so kaum. Aufgrund des Steuergeheimnisses besteht erst recht keine Möglichkeit, sich über den Ausgang und den Ablauf des Verfahrens zu informieren. Gemäß Art. 24 Abs. 2 der Durchführungsverordnung<sup>116</sup> können Wettbewerber als Beteiligte die Kommission über rechtswidrige Beihilfen informieren. Auf seinen Antrag hin erhält der Wettbewerber sodann eine Kopie der Entscheidung in dem Beihilfeverfahren. Er kann durch Stellungnahmen darüber hinaus den Verfahrensausgang beeinflussen.

In Fällen von Compliance-Verstößen im Rahmen der öffentlichen Auftragsvergabe, daher Verstößen gegen das Vergaberecht, kann die Vergabe nachgeprüft werden. Gegen die Beauftragung eines Wettbewerbers durch die öffentliche Hand kann sich ein Wettbewerber daher wehren, soweit diese rechtswidrig ist.

Wettbewerber haben darüber hinaus auch Ansprüche auf Auskunft über eine konkret erfolgende Beihilfe, ihre Unterlassung, die Beseitigung der sich hieraus ergebenden Folgen sowie Leistung von Schadensersatz.<sup>117</sup> Diese Ansprüche sind freilich u.a. daran geknüpft, dass tatsächlich eine rechtswidrige Beihilfe vorliegt.<sup>118</sup> Durch die Gestaltungs- und Handlungsmöglichkeiten der Wettbewerber besteht für die Geschäftsleitung des beihilfebegünstigten Unternehmens ein (persönliches) Haftungsrisiko. So können die einzelnen Wettbewerber die Wahrung eines fairen Wettbewerbs letztlich selbst durchsetzen.

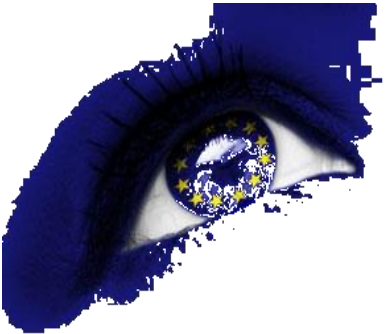
---

<sup>116</sup> Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission in der u. a. durch die Verordnung (EU) Nr. 372/2014 der Kommission vom 9. April 2014 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 in Bezug auf die Berechnung bestimmter Fristen, die Bearbeitung von Beschwerden und die Kenntlichmachung und den Schutz vertraulicher Informationen (ABl. L 109 vom 12.4.2014, S. 14-22) geänderten Fassung.

<sup>117</sup> Bayerischer Kommunalen Prüfungsverband (BKPV), BGH: Beihilferechtliche Konkurrentenklage von Wettbewerbern gegen rechtswidrige Beihilfen vor nationalen Gerichten möglich, abrufbar: <http://www.bkpv.de/ver/pdf/mit2011/konkurrentenklage.pdf>.

<sup>118</sup> BGH, Urteil vom 09. Februar 2017, Aktenzeichen: I ZR 91/15, veröffentlicht in: WM 2017, 1430.





## 5. Fazit: Relevanz der Wahrung der „Good Governance“

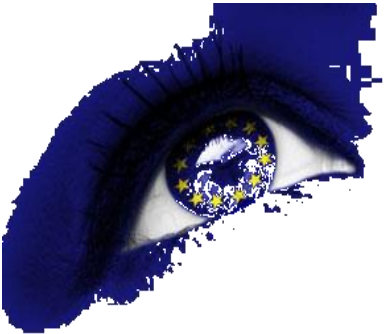
Die Regelungen des Beihilferechts fördern die Funktionsfähigkeit der Verwaltung in den Mitgliedsstaaten und dienen auch einer gleichmäßigen und gerechten Verteilung der örtlichen Lasten. Dies leuchtet bei der Bekämpfung von Steuervermeidung auf den ersten Blick ein. Denn gerade in Fällen, in denen das Unternehmen nur aus Steuergründen an einem bestimmten Ort sitzt und dort weder eine Verwaltung hat noch tatsächlich wirtschaftlich tätig ist, nimmt es tatsächlich öffentliche Leistungen in Anspruch ohne Gegenleistungen in Form der Steuern zu erbringen. Die Standortwahl hängt daher nicht von einer Abwägung der Kosten – in Form der zu zahlenden Steuern – einerseits und der Leistungen – etwa in Form der öffentlichen Daseinsvorsorge, Straßennutzung, Inanspruchnahme staatlicher Gewalt – andererseits ab. Große Unternehmen, insbesondere Konzerne, können sich daher aussuchen, welche Leistungen sie in Anspruch nehmen wollen und bestimmen mit einer geschickten Standortwahl andererseits über die dafür anfallenden Kosten.

Korruption führt ebenfalls zu einer Situation, bei der einzelnen Privatpersonen oder Unternehmen sich Vorteile verschaffen, die ihnen tatsächlich nicht zustehen. Auch hier suchen sich die Beteiligten eine Leistung aus und können selbst über die Gegenleistung bestimmen. Letztlich handelt es sich daher um Fälle, bei denen die entgegengenommene Leistung durch andere bezahlt wird.

Diesem Gedanken der Abschöpfung dieser unrechtmäßig erhaltenen Vorteile dient gerade das Beihilferecht. Hierdurch sinkt das Chancen-Risiko-Verhältnis für ein solches Verhalten. Damit dient das Beihilferecht letztlich der Wahrung der Compliance der Unternehmen sowie der Verwaltung.

Zugleich führt dies auch – mittelbar – zu einer Förderung der kleinen und mittelständischen Wirtschaft vor Ort, weil diese nicht weiteren Wettbewerbsnachteilen ausgesetzt ist, die durch Steuervermeidung von – zumeist – größeren Unternehmen entstehen. Diese Unternehmen sind mit der beheimateten Region eng verbunden. Dann können sie an der Fortentwicklung ihrer beheimateten Region mitwirken und hiervon anschließend selbst partizipieren.

Durch die Bekämpfung von Steuerdumping ist erst ein fairer Wettbewerb der Regionen möglich. Nur so kann es einer Region gelingen, entweder durch eine attraktive Daseinsvorsorge oder durch attraktive Steuer- und Abgaberegelungen Unternehmen anzuwerben. Wenn sich etwa auf der portugiesischen Insel Madeira Unternehmen ansiedeln, weil die Steuergesetzgebung hier sehr attraktiv ist, so spricht hiergegen nichts. Wenn diese



Unternehmen allerdings lediglich einen Geschäftsführer und einen Briefkasten haben, so bringt dies der Insel selbst wenig und schadet massiv den anderen gemeinschaftlichen Regionen.

Damit dient die Bekämpfung von Steuerdumping und Korruption durch das Beihilferecht letztlich auch der Demokratieförderung. Durch eine bessere wirtschaftliche Entwicklung ist die Bevölkerung nicht nur zufriedener. Vielmehr wird auch der jeweilige Staat selbst durch im Hinblick auf die wirtschaftliche Bedeutung angemessenen Steuereinnahmen handlungsfähiger. Auch die Idee der Europäischen Union wird durch eine aktive Beihilfepolitik so unterstützt. Die Bevölkerung der betroffenen Regionen wird das Handeln der Kommission daher auch positiv wahrnehmen und in ihrer Gesamtwertung der europäischen Union berücksichtigen.

Insbesondere bei der Korruptionsbekämpfung dürfte eine konsequente Anwendung des Beihilferechts ein wirksames Mittel in Regionen sein, in denen eine Strafverfolgung solcher Handlungen oft nicht stattfindet. Eine solche Bekämpfung ist der Europäischen Kommission durch die intensiv durchgeführten Monitoring-Maßnahmen auch möglich. Sie hat sich nämlich einen immer besseren Eindruck über die konkreten Schwerpunkte regionaler Korruption verschafft und kann hierauf aufbauend weitere konkrete Ermittlungen vornehmen. Es müssen hierfür lediglich Anhaltspunkte für die Begünstigung von Unternehmen in größerem Umfang bestehen. Die ernsthafte Drohung der (langjährig möglichen) Rückforderung nebst Verzinsung und Kosten für die Rechtsvertretung werden dann im Ergebnis dazu führen, dass Korruptionshandlungen unattraktiv werden.

Letztlich trägt eine konsequente Anwendung des Beihilferechts daher zu einer „guten Verwaltung“ (Good Governance) bei.