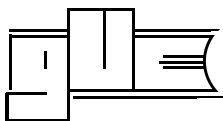


Margitta Markert

**Deutsche Steuervergünstigungs-
normen im Lichte unionsrechtlicher
Vorgaben, insbesondere des Beihilfe-
rechts und der Grundfreiheiten
– Eine Untersuchung aus der Sicht
steuerpflichtiger Personen und
Unternehmen in Deutschland –**



GUC - Verlag der Gesellschaft für
Unternehmensrechnung und Controlling m.b.H.
Chemnitz 2013

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Markert, Margitta:

Deutsche Steuervergünstigungsnormen im Lichte unionsrechtlicher Vorgaben, insbesondere des Beihilferechts und der Grundfreiheiten – Eine Untersuchung aus der Sicht steuerpflichtiger Personen und Unternehmen in Deutschland – / Margitta Markert - Chemnitz · Löbnitz: Verlag der GUC, 2013

(Dissertationsreihe; 56)

Zugl.: Chemnitz, Technische Universität, Diss., 2012

ISBN 978-3-86367-020-7

© 2013 by Verlag der GUC - Gesellschaft für Unternehmensrechnung und Controlling m.b.H.

GUC m.b.H. · Chemnitz · Löbnitz

<http://www.guc-verlag.de>

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist - wenn sie ohne Zustimmung des Verlages erfolgt - unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen sowie die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Druck: Sächsisches Druck- und Verlagshaus AG, Dresden

Gedruckt auf säurefreiem Papier - alterungsbeständig

Printed in Germany

ISBN 978-3-86367-020-7

Inhaltsverzeichnis

Literatur- und Quellenverzeichnis.....	XXIII
Abkürzungsverzeichnis.....	LVIII
Einleitung: Anlass und Zielsetzung.....	1
Kapitel 1 Beihilfen, Beihilfepolitiken und ihre Ziele – Grundlagen.....	7
A. Allgemeine Begriffsabgrenzung und Terminologie; Beihilfe, Subventionen, Steuervergünstigungen.....	7
I. Der Begriff der Steuervergünstigung.....	8
II. Der Begriff der Subvention.....	9
III. Der Begriff der Beihilfe.....	13
B. Beihilfepolitik in der Wirtschaftsgeschichte.....	14
C. Wirtschaftliche Motivationen für Beihilfepolitiken.....	19
I. Ein neoliberaler Markt und Beihilfen.....	19
II. Beihilfen aus einer wohlfahrtsökonomischen Perspektive.....	20
III. Beihilfen aus einer interventionistischen Perspektive.....	21
D. Beihilfepolitik im globalen Markt des 21. Jahrhunderts.....	22
I. Beihilfepolitik in der Union.....	22
II. Die Subventionspolitik in Deutschland in ihrer Entwicklung.....	24
III. Nationale Subventionspolitik trifft auf Europarecht.....	27

Kapitel 2	Steuervergünstigungstatbestände im deutschen Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen politischem Gestaltungsanspruch und verfassungsrechtlichen Vorgaben.....	33
A.	Rechtliche und wirtschaftliche Grundlagen für Subventionen in Deutschland.....	33
I.	Subventionen, Beihilfen, Vergünstigungen, Zuschüsse und Finanzhilfen – Reichweite und Begriffsabgrenzung im nationalen Recht.....	33
II.	Volkswirtschaftliche Ziele und Rechtsgrundlagen für Subventionen in Deutschland.....	36
III.	Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen für Subventionen in Deutschland.....	40
1.	Die Ausstrahlungswirkung und Grenzen des Unionsrechts auf verfassungsrechtliche Vorgaben.....	40
2.	Gebot, Verbot oder freie Verantwortung der umsetzenden Organe für Subventionen nach dem Grundgesetz.....	46
B.	Rechtliche Grundlagen und Prinzipien von Steuervergünstigungsnormen in Deutschland.....	50
I.	Die rechtsstaatliche Ordnung und Systematik des Steuerrechts in Deutschland.....	50
II.	Die rechtlichen Grundstrukturen für Steuervergünstigungen im deutschen Steuerrecht.....	55
1.	Vorbemerkung.....	55
2.	Gleichheit der Besteuerung.....	57
3.	Belastungsgleichheit bei Steuervergünstigungsnormen.....	58
4.	Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	59

III.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip und Vergleichsmaßstab oder als eines von verschiedenen Differenzierungskriterien?	60
IV.	Zuständigkeiten/Kompetenzen für den Bereich der Steuervergünstigungen	63
C.	Arten der Steuervergünstigungen	66
I.	Allgemeine Differenzierung von Steuervergünstigungen	66
II.	Arten und Merkmale von Steuervergünstigungen im deutschen Steuerrecht	69
1.	Vergünstigung beim Steuersubjekt – persönliche Steuerbefreiung	70
2.	Vergünstigung beim Steuerobjekt – sachliche Steuerbefreiung	71
3.	Vergünstigung bei der Bemessungsgrundlage	72
4.	Steuerermäßigungen, Vergünstigung beim Steuersatz	73
D.	Steuervergünstigungsnormen als Ungleichbehandlung grundsätzlich gleicher Besteuerungstatbestände und deren Rechtfertigung	76
I.	Grundsätzliche verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen	76
1.	Bloßes Willkürverbot	76
2.	Verhältnismäßigkeit der Ungleichbehandlung	78
II.	Die Freiheitsrechte und der allgemeine Gleichheitssatz des Grundgesetzes als Kontrollmaßstab für Steuervergünstigungsnormen	81
1.	Die unmittelbare Wirkung der Freiheits- und Gleichheitsrechte auf Steuervergünstigungsnormen	81

2.	Der Grundsatz der Feststellung und konsequenten Umsetzung einer einmal durch den Gesetzgeber getroffenen Belastungsentscheidung für Besteuerungstatbestände/Vergünstigungstatbestände als Umsetzungsprinzip des Gleichheitssatzes im Steuerrecht.....	83
3.	Die Ausnahmen vom Grundsatz der folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung.....	85
E.	Gebotene und gezielte Steuervergünstigungsnormen im deutschen Steuerrecht.....	89
I.	Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen und Vereinfachungszwecknormen, allgemeine Begriffsabgrenzung innerhalb der Normenkategorien	89
II.	Verhaltenslenkung durch Steuernormen/außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke/Lenkungsnormen	90
1.	Steuerliche Verhaltenslenkung in der Geschichte.....	90
2.	Steuerliche Verhaltenslenkung in der Bundesrepublik Deutschland	92
3.	Zweck und Wirkung steuerlicher Lenkungsnormen.....	93
4.	Reichweite und Abgrenzung des Begriffs der steuerlichen Lenkung	94
5.	Rechtfertigungsbedürftigkeit steuerlicher Lenkungsnormen	95
III.	Fiskalzwecknormen als gebotene Steuervergünstigungen.....	97
IV.	Vereinfachungszweck und Typisierung als Fiskalzwecknorm.....	99

V.	Bedeutung und Notwendigkeit der Differenzierung steuerlicher Vergünstigungsnormen.....	100
1.	Nationale Bedeutung der Abgrenzung.....	100
2.	Gemeinschafts-/unionsrechtliche Bedeutung der Abgrenzung	102
VI.	Zusammenfassung/Zwischenergebnis.....	104
Kapitel 3	Die Rechts- und Wirtschaftsordnung der Europäischen Union; Grundzüge.....	109
A.	Die europäische Rechtsordnung	109
I.	Die europäische Rechtsordnung in ihrer Entwicklung	109
II.	Das primäre Gemeinschafts-/Unionsrecht	112
III.	Das sekundäre Gemeinschafts-/Unionsrecht.....	119
IV.	Das Verhältnis zwischen Gemeinschafts-/Unionsrecht und nationalem Recht der Bundesrepublik Deutschland.....	120
B.	Die europäische Wirtschaftsordnung in ihrer Entwicklung.....	122
I.	Die Bedeutung des Wettbewerbs für die Gemeinschaft und das Gemeinschaftsrecht vor dem Vertrag von Lissabon.....	122
II.	Der Vertrag von Lissabon – ein neues Wettbewerbsprinzip als Bewertungsmaßstab für das Unionsrecht?.....	124
III.	Die neue Binnenmarktstrategie der Union	126
Kapitel 4	Europäisches Ertragsteuerrecht und Beihilferecht, Eingriffsrechte der Union in die Steuersouveränität der Mitgliedsländer	131
A.	Die Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot als Rechtsgrundlagen des europäischen Ertragsteuerrechts	131
I.	Steuern im Binnenmarkt: Kooperation zur Erhaltung der Steuersouveränität – Befund im Jahr 2010	131

II.	Verhältnis von Gemeinschafts-/Unionsrecht zu nationalem Steuerrecht.....	132
III.	Grundlagen und Grenzen der europäischen Ertragsbesteuerung.....	137
1.	Die Grundfreiheiten im Kontext der Ziele der Union.....	137
2.	Der allgemeine Aufbau und die Funktion der Grundfreiheiten	141
	Die einzelnen Grundfreiheiten als primärrechtlicher Prüfmaßstab für mitgliedstaatliche Steuerrechtsnormen.....	143
a)	Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Art. 39 EGV/ Art. 45 AEUV	143
b)	Niederlassungsfreiheit, Art. 43 EGV/ Art. 49 AEUV	145
c)	Der freie Warenverkehr, Art. 23 EGV/ Art. 28 AEUV	150
d)	Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 ff. EGV/ Art. 63 ff. AEUV	152
e)	Dienstleistungen und Dienstleistungsfreiheit, Art. 49 bis 55 EGV/Art. 56 bis 62 AEUV	156
f)	Freiheit des Zahlungsverkehrs, Art. 56 Abs. 2 EGV/Art. 63 Abs. 2 AEUV	159
IV.	Das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot im Europäischen Ertragsteuerrecht.....	160
V.	Allgemeine Rechtsgrundsätze als primärrechtlicher Grundsatz für Steuernormen der Mitgliedsländer.....	163
VI.	Rechtfertigung eines Eingriffs in den Schutzbereich der Grundfreiheiten und des allgemeinen Diskriminierungsverbots für steuerliche Normen	164
1.	Allgemeine Rechtfertigungsaspekte.....	164

2.	Spezifische steuerliche Rechtfertigungsaspekte	165
a)	Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle als Rechtfertigung.....	165
b)	Prinzip der steuerlichen Kohärenz als Rechtfertigung.....	165
c)	Verhinderung der Steuerflucht als Rechtfertigung.....	166
d)	Gerechte Aufteilung des Steueraufkommens als Rechtfertigung.....	166
VII.	Die Einflussnahme und Bedeutung der Grundfreiheiten und des allgemeinen Diskriminierungsverbots für deutsche Steuerrechtsnormen/Zwischenergebnis.....	167
B.	Das europäische Beihilferecht.....	170
I.	Rechtliche und rechtspolitische Bedeutung der Beihilfekontrolle.....	170
1.	Derzeitiger Befund der gemeinschafts-/ unionsrechtlichen Beihilfeaufsicht.....	170
2.	Der „Aktionsplan staatliche Beihilfen“ oder: die Reform der Beihilfepolitik der Kommission	171
3.	Die verfeinerte wirtschaftliche Betrachtungsweise der Kommission/„more economic approach“	172
II.	Rechtsquellen der gemeinschafts-/unionsrechtlichen Beihilfeaufsicht.....	173
III.	Das Beihilfekontrollrecht im Verhältnis zu anderen primären Rechtsgrundlagen des Unionsrechts	176
1.	Das Verhältnis der Wettbewerbsfreiheiten/des Beihilfekontrollrechts zu den Grundfreiheiten	176

2.	Beihilferecht im Verhältnis zum allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 18 AEUV.....	180
3.	Beihilferecht im Verhältnis zu den steuerlichen Vorschriften der Art. 90 und 91 EGV/Art. 110 und 111 AEUV	180
IV.	Die Bedeutung der Beihilfeaufsicht im Unionsrecht.....	181
1.	Die Funktion des Beihilfeaufsichtsrechts.....	181
2.	Der funktionelle Schwerpunkte des Beihilfeaufsichtsrechts	181
V.	Die Anwendungsgrundlagen der unionsrechtlichen Beihilfeaufsicht	183
1.	Konkretisierung des unionsrechtlichen Beihilfeverbots.....	183
2.	Die Konkretisierung des Beihilferechts durch einen wirtschaftsorientierten Ansatz/„more economic approach“	186
VI.	Die Kompetenz von EuGH und Kommission im Beihilfekontrollrecht	188
VII.	Tatbestandsvoraussetzungen zum Beihilfeverbot im Einzelnen.....	190
1.	Begriff der Beihilfe – Umfasste Maßnahmen.....	190
2.	Begünstigende Wirkung	191
3.	Herkunft aus staatlichen Mitteln	193
4.	Selektivität/Spezifität als Bestimmungskriterium für die Tatbestandsvoraussetzung „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“	194
a)	Regionale Selektivität	195
b)	Materielle Selektivität.....	196

5.	Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten.....	197
6.	Verfälschung/drohende Verfälschung des Wettbewerbs.....	198
VIII.	Ausnahmen vom Beihilfeverbot.....	200
1.	Nach Art. 87 Abs. 2 EGV/Art. 107 Abs. 2 AEUV mit dem Gemeinsamen/ dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen.....	200
2.	Beihilfen, die als mit dem Gemeinsamen bzw. dem Binnenmarkt als vereinbar angesehen werden können, Art. 87 Abs. 3 EGV/Art. 107 Abs. 3 AEUV/Ermessenstatbestände	200
IX.	Verfahrensrecht im Beihilferecht	202
X.	Zusammenfassende Beihilfebestimmungen nach den Tatbestandsvoraussetzungen des Unionsrechts: Zwischenergebnis	204
Kapitel 5	Reichweite und Grenzen für mitgliedstaatliche Steuervergünstigungsnormen im Beihilferecht der Union.....	207
A.	Steuervergünstigungen als Beihilfen im Unionsrecht	207
I.	Der gemeinschaftsrechtliche Begriff der Steuervergünstigung, Begriffsableitung	207
II.	Unionsrechtliche Grundlagen und Grenzen für Steuervergünstigungen	208
1.	Primärrechtliche Grundlagen und Grenzen für Steuervergünstigungen.....	208
2.	Unionsrechtliche Grundrechte/der allgemeine Gleichheitssatz/Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen/Verhältnismäßigkeit.....	210

3.	Die Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot als primärrechtliche Grundlagen und Grenzen für Steuervergünstigungen im Unionsrecht	212
4.	Andere unionsrechtliche Rechtsquellen als Grundlagen und Grenzen für Steuervergünstigungsnormen	212
5.	Sonstige Grundlagen für unionsrechtliche Steuervergünstigungstatbestände.....	213
III.	Konkretisierung der Anwendung der Beihilfavorschriften auf steuerliche Maßnahmen gemäß der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung	215
IV.	Die Beihilfetatbestandsvoraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV und deren Umsetzung in der Mitteilung der Kommission zur Unternehmensbesteuerung vom 10. Dezember 1998	220
1.	Die Konkretisierung des Tatbestands der Begünstigung bestimmter Unternehmen bei steuerlichen Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung.....	220
a)	Abgrenzung allgemeiner steuerlicher Maßnahmen von staatlichen Beihilfen als Konkretisierung.....	220
b)	Das Kriterium des selektiven und spezifischen Charakters von Steuervergünstigungsnormen als Konkretisierung	221

c)	Die Rechtfertigung selektiver/spezifischer Maßnahmen durch die Natur und den inneren Aufbau des Systems	223
d)	Die dogmatische Einordnung der Begriffe der Natur oder des inneren Aufbaus der Abgabenordnung der Mitgliedstaaten, der Begünstigung und der Selektivität als beihilferechtlicher Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV – zusammenfassende Wertung	226
2.	Das Merkmal „aus staatlichen Mitteln“ für Steuervergünstigungsnormen im Beihilferecht	229
3.	Steuervergünstigungen und deren Beeinträchtigung des Handels und Verfälschung des Wettbewerbs aus dem Blickwinkel des Beihilferechts	231
a)	Der Tatbestand der Beeinträchtigung des Handels und der Verfälschung des Wettbewerbs	231
b)	Die Ausnahme vom Tatbestand der Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung durch die De-minimis-Verordnung der Kommission für steuerliche Vergünstigungsnormen	232
4.	Die Ausnahmebestimmungen des Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV für Steuervergünstigungsnormen	234
V.	Zusammenfassung: Steuervergünstigungsnormen der Mitgliedsländer in den Grenzen des Art. 107 AEUV und nach den Grundsätzen der Kommission gemäß der Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung	236
VI.	Der Bericht zur Umsetzung der Mitteilung der Kommission vom 09.02.2004	239

B.	Entwicklung eines Modells für die Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV auf mitgliedstaatliche Steuervergünstigungsnormen	242
I.	Die Konkretisierung der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV auf steuerliche Normen	242
1.	Das Merkmal „aus staatlichen Mitteln“	242
2.	Das Merkmal der Begünstigung	243
3.	Das Merkmal der Spezifität und des selektiven Charakters einer Maßnahme.....	244
4.	Verfälschung oder drohende Verfälschung des Wettbewerbs	245
II.	Weitere Konkretisierungen nach der Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung	245
1.	Keine Differenzierung zwischen allgemeiner Maßnahme und sonstigen Maßnahmen.....	245
2.	Keine gesonderte Rechtfertigungsebene „aus der Natur und dem inneren Aufbau“	245
3.	Keine Differenzierung zwischen Betriebsbeihilfen und sonstigen Beihilfen	246
4.	Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	246
C.	Primärrechtliche Grundlagen und Grenzen für Steuervergünstigungsnormen im nationalen Recht und im Unionsrecht: zusammenfassender Vergleich.....	248
I.	Bedeutung, Reichweite und Differenzierung primärer Rechtsgrundlagen für Steuervergünstigungsnormen aus dem Unionsrecht und dem Grundgesetz	248

1.	Allgemeiner Gleichheitssatz im Unionsrecht und seine Entsprechung im Grundgesetz – Gemeinsame Grundlage oder Kollisionsansatz bei Steuervergünstigungsnormen?.....	249
2.	Grundrechte im Grundgesetz, die eine steuerliche Ungleichbehandlung rechtfertigen, und deren Entsprechung im Unionsrecht.....	252
3.	Der Schutz des Wettbewerbs im Unionsrecht und im Grundgesetz – Gemeinsame Grundlagen oder Kollisionsansatz bei Steuervergünstigungsnormen?	252
II.	Die einzelnen Beihilfetatbestände des Art. 107 Abs. 1 AEUV für Steuervergünstigungsnormen im Unionsrecht und gemäß der Mitteilung zur Anwendung des Beihilferechts im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung und ihre Entsprechung in der deutschen Steuerrechtssystematik	255
1.	Der Tatbestand der Gewährung von Beihilfen aus staatlichen Mitteln	255
2.	Der Tatbestand der Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige.....	256
3.	Die verfassungsrechtlich gebotenen Differenzierungskriterien für Ungleichbehandlungen im Steuerrecht und die Beihilfetatbestandsvoraussetzungen der Selektivität.....	258
4.	Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	259
5.	Spezielle Diskriminierungsverbote im Unionsrecht und ihre Entsprechung im deutschen Recht als Grenzen für Steuervergünstigungsnormen	259

Kapitel 6	Steuervergünstigungsnormen im deutschen Steuerrecht und im Unionsrecht, rechtliche und beihilferechtliche Grundlagen und Bewertungen am Beispiel des § 8c Abs. 1a KStG	263
A.	Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG im deutschen Steuerrecht	263
I.	Verlustberücksichtigung im deutschen Steuerrecht, § 10d EStG als steuerrechtliche Grundlage für den Verlustvortrag bei juristischen Personen	263
II.	§ 8c Abs. 1 KStG – eine Verlustverrechnungsbeschränkungsnorm oder Verlustvernichtungsvorschrift?	267
1.	Die Entstehungsgeschichte des § 8c KStG aus § 8 Abs. 4 KStG: Die zwischen dem 01.01.1990 und 31.12.2007 gültigen verschiedenen Fassungen.....	267
2.	§ 8c KStG: Gesetzesbegründung, Gesetzesrahmen, Motivation und Normtext, ein steuerrechtssystematisches Durcheinander	269
3.	§ 8c Abs. 1 KStG – die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen.....	276
4.	Die Einordnung des § 8c Abs. 1 KStG in die deutsche Steuerrechtssystematik	277
a)	§ 8c Abs. 1 KStG als Missbrauchsnorm und damit als Verlustvortragsbeschränkung?.....	277
b)	§ 8c Abs. 1 KStG als Regelnorm durch einen Paradigmenwechsel im Körperschaftsteuerrecht und damit als eine gewollte Verlustvortragsvernichtungsnorm.....	279

c)	§ 8c KStG als Norm im Rahmen der Vereinfachungs- und Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers.....	282
d)	§ 8c Abs. 1 KStG in der deutschen Steuerrechtssystematik, zusammenfassende Wertung.....	282
III.	§ 8c Abs. 1a KStG, die Sanierungsklausel – eine Steuervergünstigungsnorm oder eine Norm, die systemimmanente Prinzipien im deutschen Steuerrecht, betreffend die Verlustvortragsnutzung bei Anteilseignerwechsel, erst wieder herstellt?	284
1.	Gesetzesbegründung, Motivation des Gesetzgebers und Normtext	284
2.	Die steuersystematische Einordnung des § 8c Abs. 1a KStG für den Fall, dass § 8c Abs. 1 KStG als Missbrauchsnorm im Rahmen der Typisierungs- und Vereinfachungskompetenz des Gesetzgebers zu beurteilen wäre	287
3.	Die steuersystematische Einordnung des § 8c Abs. 1a KStG für den Fall, dass § 8c Abs. 1 KStG als zulässige Regelnorm zu unterstellen ist und § 8c Abs. 1a KStG danach die Ausnahme von der Regelnorm ist.....	288
a)	§ 8c Abs. 1 KStG als Regelnorm und § 8c Abs. 1a KStG als begünstigende Ausnahme von der Regel.....	288
b)	Die Einordnung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als Sozialzwecknorm/Lenkungsnorm.....	292

c)	Die Einordnung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als Fiskalzwecknorm.....	292
d)	Die Sanierungsklausel als Fiskalzwecknorm mit Vereinfachungs- und Typisierungszweck	295
4.	§ 8c Abs. 1a KStG als Steuervergünstigungsnorm im deutschen Steuerrecht: Zusammenfassende Wertung	295
B.	Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG im Unionsrecht	296
I.	Der Sachverhalt aus Sicht der Kommission.....	296
II.	Einleitung des Verfahrens nach Art. 108 Abs. 2 AEUV, Feststellungen und Begründungen.....	297
1.	Allgemeine Ausführungen der Kommission	297
2.	Der Tatbestand des Vorliegens einer Beihilfe aus staatlichen Mitteln nach Art. 107 Abs. 1 AEUV	298
3.	Der Tatbestand der Selektivität/Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige.....	299
a)	Der Tatbestand der Selektivität nach dem Verständnis der Kommission	299
b)	Feststellung des maßgeblichen Referenzsystems.....	300
c)	Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als Ausnahme vom maßgeblichen Referenzsystem.....	300
d)	Rechtfertigung der Sanierungsklausel aus den Grundprinzipien und dem inneren Aufbau des deutschen Steuersystems?	301
4.	Der Tatbestand der Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels und der Verfälschung des Wettbewerbs nach Art. 107 Abs. 1 AEUV	302

5.	Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als genehmigungsfähige Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 3 lit. b) AEUV	302
a)	Die Sanierungsklausel als zulässige Maßnahme im Sinne des vorübergehenden Beihilferahmens (VGR)?	303
b)	Die Sanierungsklausel als zulässige Maßnahme im Rahmen der Rettungs- und Umstrukturierungsleitlinien?	304
c)	Die Sanierungsklausel als Regionalbeihilfe nach den Leitlinien für Regionalbeihilfen der Union?	305
III.	Der Beschluss der Kommission vom 26. Januar 2011, abschließende Feststellungen nach dem Vortrag Deutschlands	305
1.	Allgemeine Würdigung der Kommission nach dem Vortrag Deutschlands	305
2.	Argument 1: „Die Regelung trägt dem Grundsatz des privaten Gläubigers Rechnung.“	306
3.	Argument 2: „Die Maßnahme ist nicht selektiv.“	307
4.	Argument 3: „Die Maßnahme ist durch die Natur und den inneren Aufbau des deutschen Steuersystems gerechtfertigt.“	308
IV.	Kritik am Entscheidungsweg und am Entscheidungsergebnis der Kommission	310
1.	Grundsätzliche Kritik an der Entscheidungsfindung der Kommission	310
2.	Die beihilferechtliche Prüfung anhand der Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV	311

a)	Der Tatbestand der begünstigenden Wirkung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV	311
b)	Der Tatbestand aus staatlichen Mitteln nach Art. 107 AEUV	312
c)	Der Tatbestand der Feststellung der Selektivität als Begünstigung bestimmter Unternehmen und Produktionszweige nach Art. 107 Abs. 1 AEUV	315
3.	§ 8c Abs. 1 KStG als maßgebliches Referenzsystem nach dem Verständnis der Kommission	318
a)	Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG als Ausnahme vom Referenzsystem	319
b)	Die Rechtfertigung der Selektivität des § 8c Abs. 1a KStG aus dem inneren Aufbau und der Struktur des Steuersystems in Deutschland	321
4.	Der Tatbestand der Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels und der Verfälschung des Wettbewerbs nach Art. 107 Abs. 1 AEUV	323
5.	Die Sanierungsklausel als Maßnahme nach Art. 107 Abs. 2 AEUV	323
6.	Die Sanierungsklausel als Maßnahme nach Art. 107 Abs. 3 lit. b AEUV	323
V.	Die Sanierungsklausel des 8c Abs. 1a KStG – ein Fall, bei dem eine widersprüchliche mitgliedstaatliche Steuergesetzgebung auf die statische Anwendung des Beihilferechts trifft – Zusammenfassende Wertung	324
Kapitel 7	Zusammenfassung der Arbeitsergebnisse; Reichweite und Grenzen des Unionsrechts in Bezug auf die mitgliedstaatliche Steuersouveränität	331