

Šime Jozipović, Mag. Iur.
Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

STEUERVORTEILE IN UNTERENTWICKELTEN KROATISCHEN REGIONEN UND BEIHILFENRECHT

UDK: 336. 2(497. 5)

Pregledni znanstveni rad

Primljeno: 1. 02. 2016.

Predmetni članak prikazuje porezne i financijske potpore koje Republika Hrvatska predviđa za poticanje razvoja pojedinih regija uzimajući u obzir europske kriterije usklađenosti s pravom državnih potpora. Pritom se posebna pozornost posvećuje onim elementima državnih potpora koje upravo u poreznom pravu predstavljaju odlučujuće faktore legaliteta nacionalnog rješenja. Na temelju vrednovanja statusa poreznog prava u pravu državnih potpora općenito, članak obrađuje ključne segmente hrvatskog poreznog sustava usmjerene na poticanje razvoja pojedinih regija. Naglasak je pritom kako na porezima koji su u isključivoj nadležnosti jedinica lokalne i regionalne samouprave, tako i na nacionalnim porezima koji predviđaju posebne kategorije regionalnih izuzeća.

Key words: *Porezne i financijske potpore, Hrvatska legije*

I EINLEITUNG

Seit gut zwei Jahren ist Kroatien das neuste Mitglied der Europäischen Union. Als solches unterliegt Kroatien nun zum ersten Mal dem supranationalen Recht der Europäischen Union. Betrachtet man die historische Entwicklung des EU-Erweiterungsprozesses, ist klar zu erkennen, dass gerade die frühe Phase des EU-Beitrittes problematisch für neue Mitgliedsstaaten sein kann. Besonders ausgeprägte Probleme können sich hierbei daraus ergeben dass Ungereimtheiten bezüglich der Umsetzung bestimmter Vorgaben der EU auftauchen oder der Anpassung des Mitgliedsstaates an die marktintegrativen Faktoren innerhalb der EU nicht ausreichend im Vorhinein gesichert wurden.¹ Ein wesentlicher Faktor im kroatischen Beitrittsverfahren war auch das Steuer- und Fiskalrecht, welches insbesondere im Hinblick auf regionale Unterschiede hervorstach. Die Schnittstelle zwischen regionalen Steuerunterschieden und Europarecht findet sich im Steuerbeihilfenrecht, welches die Gewährung von wirtschaftlichen Vorteilen durch steuerliche Maßnahmen reguliert.

Kroatien absolvierte die betreffenden Verhandlungskapitel, Wettbewerb und Steuerpolitik, bereits 2010 bzw. 2011,² unterliegt nun aber zum ersten Mal der

¹ Š. Jozipović „Das Beihilfeprüfungsverfahren und Kroatiens Beitritt zur EU“, *Zb. Prav. fak. Sveuč. Rij.* (1991.) v. 35, br. 2, 625-650 (2014.), 643 ff.

² Vgl. MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT Wichtigste Ergebnisse des umfassenden Monitoring-Berichts über den Stand der Vorbereitungen Kroatiens auf die EU-Mitgliedschaft SWD (2012) 338 final S 6 ff.

direkten Kontrolle der europäischen Institutionen. Insbesondere im Hinblick auf die regionalen Strukturen Kroatiens als Einheitsstaat mit wesentlichen Entwicklungsunterschieden in den einzelnen Gebieten sind jedoch zahlreiche Fragen offen geblieben; regionale Steuervorteile wurden teils gesenkt, teils ganz abgeschafft,³ ohne tiefgehende vorherige Analyse ihrer eigentlichen beihilferechtlichen Wertung. Demgegenüber wurde nicht weiter auf die Gegenfinanzierung von Gebietskörperschaften durch den Staat eingegangen. Insgesamt bestehen somit zahlreiche wesentliche Fragestellungen bezüglich regionaler kroatischer Steuervorteile, welche im Folgenden ausführlich betrachtet werden sollen.

Um eine umfassende Betrachtung kroatischer regionaler Steuerbeihilfen zu gewährleisten, gliedert sich die folgende Analyse in zwei Hauptteile. Im ersten Teil werden die wesentlichen Elemente des Steuerbeihilfenrechts dargestellt und aktuelle Entwicklungen in diesem Bereich kritisch analysiert. Hierbei wird besonders auf regionale Steuerbeihilfen sowohl im Lichte der Selektivitätsprüfung als auch in Bezug auf Ausnahmeregelungen des AEUV eingegangen. Im Anschluss werden dann anhand bestehender Beispiele des kroatischen Rechts potentielle Problemstellungen aufgezeigt. Diese betreffen insbesondere die Frage der Steuererhebungs kompetenzverteilung und der damit verbundenen Finanzierung, aber auch solche Regeln des nationalen Gesetzgebers, welche aufgrund ihrer gebietsbezogenen Spezifika grundsätzlich auf ihre beihilferechtliche Rechtfertigung zu prüfen sind. In diesem Sinne werden die entsprechenden Vorschriften sowohl auf ihre Rechtmäßigkeit als auch auf ihre Zweckmäßigkeit geprüft, um aus den so gewonnenen Erkenntnissen eine umfassende Bewertung der Vereinbarkeit des positiven kroatischen Steuerrechts mit den Beihilfenvorschriften der EU zu geben.

II. UMFANG DER BEIHILFEPRÜFUNG

II. 1 . Der abstrakte Beihilfebegriff, Ziel und Zweck des Art. 107

Um ein grundlegendes Verständnis für die Funktion des europäischen Beihilfenrechts zu gewinnen, ist es als Erstes erforderlich, die Stellung des Beihilfenrechts in der Systematik des AEUV genauer zu betrachten. Das Beihilfenrecht ist Teil der Wettbewerbsregeln des AEUV,⁴ welche dazu dienen, einen fairen Wettbewerb im europäischen Binnenmarkt zu gewährleisten und dadurch zu einer möglichst effizienten Ressourcennutzung beizutragen.⁵

³ Vgl. u.A. die Gesetzesnovelle NN 148/13 des kroatischen Einkommenssteuergesetzes vom 11. 12. 2013., welche keine Steuervorteile für Kategorie-III-Gebiete vorsieht.

⁴ Art. 101-Art 109 AEUV.

⁵ Dies ist größtenteils unumstritten. Siehe u.A.: *Koenig/Kühling/Ritter*: EG-Beihilfenrecht. S. 19; *Soukup*: Öffentliche Unternehmen und die Beihilfeaufsicht der EU. S. 1,7; *Sinnaeve*: Die Rückforderung gemeinschaftsrechtswidriger nationaler Beihilfen. S. 18; *Koschyk*: Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG. S. 189; *Kassow*: Die Beihilfe im Sinne des Art. 87 I EG als staatliche

Hierbei stellen die Maßnahmen über staatliche Beihilfen, welche das marktschädliche Verhalten der Mitgliedsstaaten normieren, das Gegenstück zu den *Vorschriften für Unternehmen*⁶ dar.⁷ Als direkt gegen das Handeln des Staates gerichtete Normen haben die Beihilfenvorschriften somit den Zweck zu verhindern, dass Mitgliedsstaaten aus nationalem Interesse unbillige Maßnahmen vornehmen, welche das Verhältnis zwischen Angebot und Nachfrage auf dem Binnenmarkt verzerren und eine effiziente Ressourcennutzung beeinträchtigen könnten.⁸ Aus dieser Zielsetzung heraus ist somit auch das Beihilferecht zu bewerten.

Das Fundament des europäischen Beihilferechts bildet Art. 107 AEUV. Aus den Vorgaben des Art. 107 Abs. 1 AEUV wurden durch die Rechtsprechung des EuGH Kriterien für die materielle Rechtswidrigkeit von Beihilfen geschaffen. Diese sind:⁹

1. die Belastung des Staatshaushaltes;
2. die Zurechenbarkeit zu einem Mitgliedsstaat;¹⁰
3. das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils für die betreffenden Unternehmen oder Produktionszweige;
4. die Beschränkung auf einen bestimmten Kreis von Unternehmen oder Produktionszweigen;
5. die Geeignetheit, den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten zu beeinträchtigen.

II. 2. Der Beihilfetatbestand

a. Belastung des Staatshaushaltes

Eine Maßnahme kann nur dann eine Beihilfe darstellen, wenn ihre Durchführung die finanzielle Kapazität des Staates im Sinne der Summe aller Mittel nationaler Organe mit öffentlichen Kompetenzen sowie solcher Mittel,

oder aus staatlichen Mitteln gewährte Begünstigung. S. 5; *Von Danwitz*: Grundlagen der Europäischen Beihilfenaufsicht, Juristenzeitung, S. 429.

⁶ Art. 101 ff. AEUV.

⁷ *Birkenmaier*: Die Vorgaben der Beihilfenvorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung S. 26.

⁸ Zu Letzterem *Schröter* in *Groeben*: Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft zu Art. 81 Rn. 15.

⁹ Vgl. *Hopt/Mästmäcker* in Wertpapiermitteilungen, S. 753; *Blumenberg*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, S. 11.

¹⁰ Ebenfalls vertreten wird, dass die Kriterien der Belastung des Staatshaushaltes und der Zurechenbarkeit zu einem Mitgliedsstaat gemeinsam ein Kriterium der Finanzierung der Maßnahmen durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln bilden. Vgl. hierzu *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 10, in Bezug auf den Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* vom 4.9.2009 zu Rs. C-222/07, *UTECA*; da beide Kriterien das Verhältnis zwischen Staat und Beihilfeempfänger betreffen, ist dies auf jeden Fall nachvollziehbar; da man jedoch auch in diesem Fall weiterhin sowohl die Zurechenbarkeit zum Staat als auch die Belastung des Staatshaushaltes getrennt prüfen wird, ist eine solche Frage wohl von geringer praktischer Bedeutung.

die unter deren spezieller¹¹ direkter oder indirekter Kontrolle stehen, belastet.¹² Aus dieser Definition ist ersichtlich, dass grundsätzlich eine finanzielle Belastung jeglicher Art die vorgegebenen Kriterien erfüllen kann.¹³ Im Verhältnis zum Steuerrecht sind somit sowohl direkte steuerliche Begünstigungen als auch Zahlungsaufschübe oder Schuldenverzicht dazu geeignet, Beihilfen darzustellen, da sie alle die Finanzkapazität des Staates durch Verminderung bzw. Verzögerung der Einnahmen senken.¹⁴

b. Zurechenbarkeit zu einem Mitgliedsstaat

Die Maßnahme muss auch dem Mitgliedsstaat zuzurechnen sein. Dies ist grundsätzlich zu bejahen, wenn die Maßnahme auf den Einführungswillen nationaler Organe mit öffentlichen Kompetenzen zurückzuführen ist.¹⁵ Dabei ist es irrelevant, wer die Maßnahme im Endeffekt einführt oder umsetzt. Es ist lediglich darauf abzustellen, auf wessen Einführungswillen die Maßnahme anfänglich zurückzuführen ist. Daher stellen auch solche Maßnahmen keine Beihilfen dar, die der Staat aufgrund einer europarechtlichen Vorgabe einführt, auch wenn er selbst den Modus der Umsetzung definiert und die Durchführung übernimmt.¹⁶

c. Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils für die betreffenden Unternehmen oder Produktionszweige

Neben dem finanziellen Nachteil für den Staat muss als weiteres Beihilfekriterium *vice versa* auch ein wirtschaftlicher Vorteil für das begünstigte Unternehmen oder den Produktionszweig entstehen. Der Begriff des Unternehmens wird in ständiger Rechtsprechung des EuGH definiert als „jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung“.¹⁷ Für den Begriff des Produktionszweiges wendet der EuGH eine sehr weite Auslegung an, so dass jeder Wirtschaftszweig umfasst wird, welcher sich aus Individualunternehmen zusammensetzt, die aufgrund bestimmter Kriterien als kohärente Gruppe zu betrachten sind.¹⁸

¹¹ Die Einflussnahme muss im Sinne eines speziellen Verhältnisses des Organs zu den betreffenden Mitteln bestehen. Eine reine Einflussnahme, in der das Organ innerhalb seiner öffentlichen Kompetenzen (durch Gesetze, Verordnungen etc.) eine unabhängige Drittpartei belastet, ist somit nicht als Belastung staatlicher Mittel anzusehen. Vgl. hierzu bereits: *Müller-Graff*: Die Erscheinungsformen der Leistungssubventionstatbestände aus wirtschaftlicher Sicht, *Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht* 1988, S. 403 ff.; vgl. auch EuGH 52/97, 54/97 *Viscido* Slg. 1998, I-2629 Rn. 13.

¹² Vgl. EuGH Rs. 67/68 u. 70/85, *Van der Kooy/Kommission*, Slg. 1988, 219 (272); EuGH Rs. 345/02, *Pearle*, Slg. 2004, I-7139.

¹³ Vgl. dazu auch *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht S. 9-10; *Meyer*: Die Bewertung parafiskalischer Abgaben aus der Sicht des europäischen Beihilferechts, S. 58-59.

¹⁴ Vgl. *Altmeyer*: Gemeinschaftsrechtswidrige staatliche Beihilfen S. 27 ff.

¹⁵ Zum Umfang der Zurechnung: *Ritgen*, in *Recht der Energiewirtschaft* 1999, S. 176 ff.

¹⁶ Vgl. EuG 05. 04. 2006. –T-351/702, *Deutsche Bahn AG*, Slg. 2006, II-01047,99-104.

¹⁷ Vgl. z.B. EuGH Rs. C- 41/90 *Höfner und Elser*, Slg. 1991, I.1979 (2016) Rn. 21.

¹⁸ Vgl. dazu *Mederer* in GTE: EUV/AEUU, Art. 92 Rn. 25; *Richter*: Die Unvereinbarkeit des Stromsparungsgesetzes mit europäischem Beihilfenrecht, *Recht der Energiewirtschaft*, S. 23ff.

Der Begriff des wirtschaftlichen Vorteils im Bereich der steuerlichen Beihilfen ist hingegen weit schwieriger festzusetzen. Grundsätzlich ist er als jeder faktische Nutzen für ein Unternehmen anzusehen, der den nach marktwirtschaftlichen Kriterien üblichen Nutzen des Unternehmens in einer vergleichbaren Situation übersteigt.¹⁹ Hierbei ist es irrelevant, ob dieser vom beihilfengewährenden Organ so vorgesehen war, oder lediglich eine faktische Folge der Gesamtlage darstellt.²⁰ Eine solche Eingrenzung mag in Bezug auf direkte finanzielle Unterstützungsmaßnahmen oder Bürgschaften hilfreich sein, im Falle der meisten Steuermaßnahmen bedarf sie jedoch weiterer Anpassungen, da die Besteuerung prinzipiell einen konkreten Leistungsaustausch ausschließt.²¹ In der neueren Rechtsprechung ist zu erkennen, dass sich der Begriff des Vorteils von einem faktischen wirtschaftlichen Nutzen,²² der einem Unternehmen aus einer nicht systemimmanenten steuerlichen Maßnahme gewährt wird, entfernt, und vielmehr als „Vorteil im Vergleich zu anderen Unternehmen in einer vergleichbaren Situation“ anzusehen ist. Hieraus folgt entsprechend, dass das Kriterium des Vorteils in Abhängigkeit zu dem Vorliegen einer Selektivität tritt. Inwieweit sich eine solche Ansicht aber langfristig durchsetzen wird ist insbesondere im Hinblick auf den konkreten Sonderfall, der dem EuGH Urteil zu Grunde lag, abzuwarten.²³

d. Beschränkung auf einen bestimmten Kreis von Unternehmen oder Produktionszweige

d.a. Maßgaben der Selektivitätsprüfung

Eine Maßnahme ist des Weiteren nur dann als Beihilfe einzustufen, wenn sie auf einen bestimmten Kreis von Unternehmen oder Produktionszweigen beschränkt ist. Kann der Maßnahme kein selektiver Charakter nachgewiesen werden, so ist sie als allgemeine Maßnahme und nicht als Beihilfe einzustufen. Eine solche Trennung ist in der Praxis jedoch aufgrund der Natur des Steuerrechts und des Maßstabs der *de facto* Wirkung nicht immer eindeutig zu erkennen. Grundsätzlich ist zu prüfen, ob der Begünstigte der Maßnahme einen Vorteil genießt, der der maßgeblichen Referenzgruppe verwehrt bleibt, und ob eine solche Behandlung aufgrund objektiver Kriterien gerechtfertigt ist.²⁴

¹⁹ Vgl. dazu u.A. *Rawlinson* in *Lez* [Hrsg.] EGV, Art. 87, Rn. 3; bezüglich der Lastenminderung als Vorteil vgl. Art. 108 Abs. 2; EuGH, Rs. C-387/92, *Banco Exterior de Espana*, Slg. 1994, I-877 (909) Rn. 13.

²⁰ Vgl. EuGH v. 22. 12. 2008. Rs. C-487/06 *British Aggregates/Kommission*, Slg. 2008, I-10515.

²¹ Vgl. *Schön* in *Koenig/Roth/Schön* [Hrsg.]: Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts S. 115 ff.; *Jansen*: Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht, S. 54 ff.; *Jaeger* in *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2012, 3, 95.

²² EuGH v. 2.7.1974, Rs. C-173/73, *Kommission/Italien*, Slg. 1974, 709, Rn. 26, 28; EuGH v. 13.2.2003, Rs. C-409/00, *Spanien/Kommission*, Slg. 2003, I-1487, Rn. 46; EuG 29.9.2000, T-55/99, *CETM/Kommission*, Slg. 2000, II-3207, Rn. 53.

²³ Vgl. *Lang*, *ÖStZ* 2011/ 1070, 598 ff.

²⁴ Vgl. Hierzu *Sutter*: Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen S. 94 ff.

Nach ständiger Rechtsprechung muss sich die Referenzgruppe in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation wie das begünstigte Unternehmen befinden.²⁵ Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass dies der Fall ist, wenn sich die Differenzierungskriterien nicht aus der Natur des Unternehmens (seiner Rechtsform) oder dem Meritum seiner marktwirtschaftlichen Ausrichtung ergeben. Somit kommen als Referenzgruppen sowohl Unternehmen in Betracht, die sich in einer anderen Region des Staates befinden oder die kein identisches Leistungsangebot anbieten, sowie solche, die einen wesentlich unterschiedlichen Marktanteil, Umsatz oder eine unterschiedliche wirtschaftspolitische Relevanz für den Staat haben.²⁶

Eine Selektivität liegt des Weiteren nur dann vor, wenn das betroffene Unternehmen im Verhältnis zur Referenzgruppe *de facto* bessergestellt wird. Eine solche faktische Begünstigung entsteht im Bereich des Steuerrechts hauptsächlich als Folge der Wirkung abstrakter Normen, die für alle Subjekte, die bestimmte Kriterien erfüllen, gleichermaßen gelten. Eine faktische Begünstigung kann dabei sowohl direkt als auch indirekt bestehen. Eine indirekte Begünstigung durch das Involvieren eines Dritten liegt immer dann vor, wenn ein Dritter (Verbraucher, Angestellter, Drittunternehmen etc.) Direktbetroffener der Beihilfe ist, die Begünstigung jedoch (auch) ein Unternehmen betrifft, welches nicht direkt Adressat der Beihilfe ist.²⁷

Einen Sonderfall bildet die indirekte Beihilfegewährung, welche auftritt, wenn durch einen allgemeinen Rechtsakt eine Rechtslage geschaffen wird, aufgrund welcher einem staatlichen Organ die Kompetenz gewährt wird, Ermessensentscheidungen zu treffen, die im Endeffekt selektiv begünstigend sind. Hierbei ist es unstrittig, dass ein entsprechender Sachverhalt eine Beihilfe darstellen kann,²⁸ es dürfte jedoch abhängig von dem Einzelfall zu beurteilen sein, welchem staatlichen Organ die Gewährung zuzuschreiben ist.²⁹

Wird anhand der genannten Kriterien festgestellt, dass die Maßnahme selektiv bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt, ist zuletzt zu prüfen, ob die Maßnahme an sich nicht, in Anbetracht ihres Verhältnisses zum Gesamtrechtsgefüge des betreffenden Staates, aufgrund objektiver Kriterien zu Recht Teil des Steuerrechts des Staates ist.³⁰

²⁵ EuGH 17. 6. 1999, C-75/97, *Maribel*, Slg. 1999, I-3671, Rn. 28 bis 31; EuGH 8.11. 2001, C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, Rn. 41.

²⁶ Vgl. hierzu *Sutter*: Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen S. 89 mit Verweis auf *Lehner*: Die europarechtliche Problematik des § 6 EStG und des geplanten § 7 g EStG, insbesondere in Bezug auf das Beihilfeverbot des Art. 92 EWGV, *Der Betrieb* 1983, 1783 ff. (1785).

²⁷ Vgl. hierzu EuG v. 27.1.1998, Rs. T-67/94, *Ladbroke Racing*, Slg. 1998, II-1, Rn. 79.

²⁸ *Schön in Koenig/Roth/Schön* [Hrsg.]: Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, S. 126 mit Verweis auf: UntS.Mit. Fn. 2 u. Rn. 21 sowie EuGH v. 29.6.1999 Rs. C-256/97 *Demanagements-Manutention Transport SA*, Slg. 1999 I-3913.

²⁹ Dies dürfte insbesondere im Falle verschleierte Beihilfen zu prüfen sein, in denen der Behörde zwar ein Ermessen zugewiesen wird, der Staat aber bereits alle Maßnahmen für die konkrete Beihilfegewährung getroffen hat.

³⁰ Vgl. EuGH v. 6. 9. 2006., Rs. C-88/03, *Azoren*, Slg 2006, I-7115, Rn. 52; dazu insbesondere *Lang*,

d.b. Besonderheiten der regionalen Selektivität

Eine Sonderproblematik der Bestimmung des entsprechenden Referenzsystems ergibt sich aus der Gewährung regional determinierter Steuervorteile an Unternehmen, da diese im Kontext eines nationalen Referenzsystems offensichtlich als selektiv einzustufen sind, eine solche Selektivität in einem regionalen Referenzsystem jedoch oftmals entfällt. Der EuGH hat in diesem Sinne entschieden, dass die Bestimmung des Referenzsystems vor allem eine Frage der Zurechenbarkeit der Maßnahme zum Mitgliedstaat bzw. seinen Gebietskörperschaften ist.³¹ Nur wenn eine Maßnahme der Gebietskörperschaft zuzurechnen ist, kann auch deren Gebiet als Referenzsystem herangezogen werden. Eine solche Beurteilung ist vor allem darauf zurückzuführen, dass die Organe der EU die staatliche Struktur der Mitgliedsstaaten zu respektieren haben.³² Aus diesem Gedanken folgen auch entsprechend die Kriterien der Zurechenbarkeit der Maßnahme.

Ist die Maßnahme unter dem Einfluss der Zentralregierung zustande gekommen, und kommt den Gebietskörperschaften kein echtes Ermessen zu, ist diese Maßnahme auch innerhalb eines nationalen Referenzsystems zu bewerten. Unterliegt die Maßnahme jedoch der Kompetenz der Gebietskörperschaft, und weist die Gebietskörperschaft auch eine ausreichende Autonomie in dem betreffenden Bereich auf, so ist die Maßnahme der Gebietskörperschaft zuzurechnen. Besonders strikt sind hierbei allerdings Situationen der ungleichen Stellung von Gebietskörperschaften innerhalb eines Staates zu werten, in denen der EuGH eine "echte Autonomie" der Gebietskörperschaft als Voraussetzung fordert.³³

Ebenfalls problematisch sind Fälle der Gegenfinanzierung von regionalen Steuererleichterungen, in denen die Zentralregierung durch Zuschüsse an bestimmte Gebietskörperschaften die eigentlich von den Gebietskörperschaften eigenständig erlassenen Steuererleichterungen erst ermöglicht.³⁴ Auch in diesem Fall ist aufgrund des Zusammenwirkens von Staat und Gebietskörperschaft die Autonomie des Handelns der Gebietskörperschaft zu verneinen und das gesamte Staatsgebiet als Referenzsystem anzulegen. Entsprechend sind diese Vorgaben jedoch auch bei mehrschichtigen Staatsstrukturen anzuwenden, so dass z. B. das Gegenfinanzieren der Gemeinden durch regionale Körperschaften die Festlegung der Region als Referenzsystem vorgibt.

Die Auswirkungen des gemeinschaftlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, S. 27; siehe auch: *Visser* in *European Communities Tax Review*, 1999, S. 911 ff.

³¹ Vgl. z. B. EuGH v 06.09.2006 Rs. C-88/03 *Azoren* Slg. 2006, I-7115 Rn. 55 ff.

³² Vgl. EuGH v. 1.6.1999 Rs. C-302/97, *Konle*, Slg. 1999, I-3099 Rn. 61 ff.

³³ Vgl. EuGH v. 6.9.2006, Rs. C-88/03, *Azoren*, Slg. 2006, I-7115 Rn.62 ff.

³⁴ Vgl. Generalanwalt Geelhoed, Schlussantrag v. 20. 10. 2005. Rs. C-88/03 *Azoren*, Slg. I-7115, Rn. 54.

e. Geeignetheit, den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedsstaaten zu beeinträchtigen

Die Maßnahme muss abschließend auch dazu geeignet sein, den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedsstaaten zu beeinträchtigen. Grundsätzlich reicht eine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung aus, welche sich bereits daraus ergibt, dass zu anderen auf dem Binnenmarkt tätigen Subjekten ein (potentielles) Konkurrenzverhältnis besteht.³⁵ Ein gewisser Grad an Intensität dieses Verhältnisses sowie die Möglichkeit, den Handel auf dem Binnenmarkt in einem bestimmten Mindestumfang zu beeinträchtigen, wird dabei (jenseits der „Spürbarkeit“)³⁶ nicht gefordert. Ebenso wenig ist eine tatsächliche Beeinträchtigung des Binnenmarktes erforderlich.

II. 3. Ausnahmen der Anwendbarkeit der Beihilferegulungen

Liegen alle genannten Voraussetzungen vor, bedeutet dies noch nicht zwangsläufig, dass die betrachtete Beihilfe als mit dem Binnenmarkt unvereinbar anzusehen ist. Neben den Kriterien einer rechtswidrigen Beihilfe sind in Art. 107 auch Ausnahmetatbestände vorgesehen, anhand derer gewisse Beihilfen trotz des Vorliegens aller Voraussetzungen aus Art. 107 Abs. 1 mit dem Binnenmarkt als vereinbar angesehen werden können.

a. Legalausnahmen

Die Legalausnahmen bilden die erste Gruppe der Ausnahmetatbestände. Die Prüfungskompetenz der Kommission im Falle der Legalausnahmen ist darauf beschränkt, festzustellen, ob alle Ausnahmetatbestandsmerkmale erfüllt sind. Ist dies der Fall, besteht von Seiten der Kommission kein Ermessen bezüglich der Genehmigung der Beihilfe. Sie ist unmittelbar als mit dem Binnenmarkt vereinbar anzusehen.³⁷

Grundsätzlich sind drei Kategorien von Legalausnahmen vorgesehen. Die erste Kategorie bilden Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Waren gewährt werden.³⁸ Diese Kategorie umfasst indirekte Beihilfen, welche dadurch entstehen, dass gewissen Verbrauchern aufgrund sozialer Erwägungen Vergünstigungen gewährt werden, durch welche Unternehmen einen *de facto*-Vorteil erhalten.

Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, bilden die zweite

³⁵ Vgl. EuGH Rs. 730/79, *Philip Morris*, Slg. 1980, 2671 (2688 f.) Rn. 11; EuGH v. 10.01.2006 Rs. C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze*, Slg. 2006, I-289 Rn. 140.

³⁶ Eine Ausnahme bildet zumindest in gewisser Hinsicht die Sonderstellung von De-minimis Beihilfen. Ihre Ausnahme ist jedoch an gewisse Auflagen bezüglich Anmeldung und Durchführung gebunden. Vgl. Art. 2 De-minimis-Verordnung, Art. 2 De-minimis Verordnung 2012.

³⁷ Vgl. *Mederer*, in: GTE., EUV/EG Art 92 Rn. 51

³⁸ Art. 107 Abs. 2 lit. a AEUV

Kategorie.³⁹ Der Begriff der „außergewöhnlichen Ereignisse“ ist hierbei nicht klar definiert, jedoch kommt man bei einer der systematischen Stellung des Begriffs entsprechenden Auslegung zu dem Schluss, dass der Begriff mindestens die Fälle umfassen muss, welche einen Querschnitt der Gesamtheit der Fälle darstellen, die innerhalb der Mitgliedsstaaten unter die *vis maior* subsumiert werden.⁴⁰ Hierunter fallen somit auf jeden Fall Kriege, unvorhersehbare Wetterereignisse, Erdbeben usw. Liegt ein außergewöhnliches Ereignis i.S.v. Art. 107 Abs. 2 vor, so ist die Beihilfe aber auch nur dann mit dem Binnenmarkt vereinbar, wenn sich ihre Wirkung auf die Beseitigung der Schäden dieses Ereignisses richtet. Nach ständiger Rechtsprechung sind somit solche Maßnahmen ausgeschlossen, die nicht den konkreten Schaden beseitigen, sondern die wirtschaftliche Entwicklung im betroffenen Gebiet allgemein fördern wollen.⁴¹

Die dritte Kategorie betrifft Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete.⁴² Ähnlich wie für den Fall außergewöhnlicher Ereignisse gilt auch für diese Kategorie, dass lediglich Beihilfen zulässig sind, die sich auf das definierte Schadensereignis beziehen.⁴³ Hierbei besteht das Schadensereignis für diese Kategorie aus der Tatsache der Teilung Deutschlands und des daraus folgenden wirtschaftlichen Nachteils für betroffene Unternehmen.

b. Ermessungsausnahmen

Anders als im Falle des Vorliegens von Legalausnahmen bewirkt das Feststellen des Tatbestands einer Ermessungsausnahme noch keine grundsätzliche Legitimation der Beihilfen. Vielmehr wird der Kommission sowohl die Prüfungskompetenz über das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale einer Ermessungsausnahme als auch ein Ermessensspielraum bezüglich der Genehmigung der Maßnahme eingeräumt. Die Kommission muss sich jedoch bezüglich der Genehmigung der Maßnahme anhand des unionsrechtlichen Interesses leiten lassen,⁴⁴ so dass die Genehmigungsentscheidung eine Konsequenz des Verhältnisses zwischen staatlicher Zielsetzung der Maßnahme, ihrer Vereinbarkeit mit den Zielen der EU und ihrer wettbewerbsverzerrenden Wirkung darstellt.⁴⁵ Im Folgenden werden die im Kontext dieser Arbeit wesentlichen Ausnahmekategorien dargestellt.

³⁹ Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV

⁴⁰ Zu den unterschiedlichen Ansätzen der Bestimmung des Umfangs des Begriffs der außergewöhnlichen Ereignisse vgl. u.A.: von *Wallenberg/Schütt* zu Art. 107 in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union Rn. 134; Subventionsrecht Götz/Martínez in Dausen [Hrsg.], EU-Wirtschaftsrecht Rn. 130.

⁴¹ *Heidenhain* in *Heidenhain* [Hrsg.]: European state aid law.

⁴² Art. 107 Abs. 2 lit. c AEUV.

⁴³ EuGH 19. 9. 2000 – *Deutschland/Kommission*, Slg. 2000 I 6857, 6899 Rn. 53.

⁴⁴ *Cremer* in *Calliess* [Hrsg.]: EUV, EGV. Art. 87 Rn. 36 ff.

⁴⁵ *Mestmäcker*: Europäisches Wettbewerbsrecht, 44, Rn. 4, 12 ff.

Die erste relevante Ausnahmekategorie (Art. 107 Abs. 3 lit. a) betrifft Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht. Beihilfen, die unter diese Kategorie fallen, sind darauf ausgerichtet, das wirtschaftliche Wachstum unterentwickelter Regionen zu fördern. Hierbei ist eine Region nur dann als unterentwickelt anzusehen, wenn sie im europaweiten Vergleich eine unterdurchschnittliche Entwicklung aufweist.⁴⁶

Die zweite und dritte Ausnahmekategorie (Art. 107 Abs. 3 lit. b Alt. 1 und Alt. 2) bestehen aus Ausnahmevorschriften für Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse und zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats. Als gemeinsame europäische Interessen sind vor allem Beihilfen im Bereich der Forschung und Entwicklung anerkannt, aber auch Beihilfen, die den wirtschaftlichen Interessen der EU zugutekommen, sind hiervon erfasst.⁴⁷ Beihilfen zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben umfassen solche Beihilfen, die zur Abwendung oder Minimierung ernsthafter Schäden für einen Mitgliedsstaat, die aufgrund einer wirtschaftlichen Schieflage zu entstehen drohen, dienen.

Die vierte Ausnahmekategorie (Art. 107 Abs. 3 Lit. c) umfasst Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete. Sie umfasst genau wie die erste Kategorie regionale Beihilfen, aber auch sektorale Beihilfen. Anders als die erste Kategorie bedarf es hier im Falle regionaler Beihilfen keines Vergleiches mit dem europäischen Durchschnitt, sondern lediglich des Vorliegens einer unterdurchschnittlichen Entwicklung im nationalen Vergleich.⁴⁸ Dafür sind für diese Ausnahmekategorie jedoch höhere Maßstäbe in Bezug auf die Folgen für den Handel und Wettbewerb anzusetzen.⁴⁹

III. REGIONALE STEUERVORTEILE IN KROATIEN

Im Bereich des Verhandlungskapitels „Wettbewerb“ stellte die Anpassung des Steuerrechts an die europäischen Standards für Kroatien ein besonderes Problem dar. Ein wesentlicher Grund hierfür war ein begrenztes Verständnis für Steuerbeihilfen an sich. Da Steuerbeihilfen aufgrund ihres allgemeinen Charakters und des Schwerpunkts auf ihrer faktischen Wirkung oft nur mit Mühe zu identifizieren sind, hat sich die Republik Kroatien sehr lange damit schwer getan, sich intensiver mit diesem Bereich zu beschäftigen. Dass dies ein gravierender Fehler war, stellte sich spätestens bei den ersten Reformversuchen der Direktbesteuerung heraus. Grundsätzlich hat jeder Staat das Recht, jene Beihilfen innerhalb des Steuersystems beizubehalten, die einen systemimmanenten Teil

⁴⁶ Vgl. EuGH, Rs. 248/84, *Deutschland/Kommission*, Slg. 1987, 4013 (4042) Rn. 19.

⁴⁷ Vgl. *Koenig/Kühling/Ritter*: EG-Beihilfenrecht S. 106.

⁴⁸ Vgl. EuGH v. 14.10.1987 Rs. C- 248/84 *Deutschland/Kommission*, Slg. 1987, 4013 Rn. 19.

⁴⁹ Vgl. Art. 107 Abs. 3 Lit. C S. 2 „soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft.“

des Steuerrechts darstellen. Das Problem für das kroatische Steuersystem bestand jedoch darin, dass aufgrund der zahlreichen mit dem bestehenden Recht nicht koordinierten Vorschriften neue Beihilfen in das Steuersystem eingeführt wurden, die an sich keinen systemimmanenten Teil des Steuersystems darstellen konnten. Das kroatische Kernsteuerrecht funktionierte somit praktisch parallel zu einer Ansammlung von Ausnahmeregelungen und Sonderfällen.

Auch Steuervorteile zur Förderung unterentwickelter Gebiete wurden aufbauend auf diesem Schema nach und nach in die einzelnen Steuergesetze implementiert. Gerade im Bereich der regionalen Beihilfen ist der Wille Kroatiens, seine bestehenden Beihilfen möglichst in der bereits bestehenden Form beizubehalten, am stärksten zu erkennen. Beihilfen existieren hier in verschiedenen Formen – von offensichtlichen bis zu indirekten Beihilfen – und umfassen verschiedene Steuerarten. Da in Kroatien die Abgaben für Kranken- und Sozialversicherung einen wesentlichen Teil der staatlichen Einnahmen darstellen,⁵⁰ sind auch sie im Bereich der Beihilfen ein wichtiges Thema. Diese Beihilfen sind jedoch in vielerlei Hinsicht an die Steuervorschriften angelehnt⁵¹ und werden daher hier nicht eigenständig bearbeitet.

Kroatien vertrat während des Beitrittsprozesses grundsätzlich eine optimistische Stellung und erwartete, dass die regionalen Steuerbeihilfen in der bestehenden Form größtenteils beibehalten werden könnten. Dies basierte auf zwei Faktoren; bezüglich solcher Steuervorschriften, die der Kompetenz der Gebietskörperschaften unterliegen, wurde deren Vereinbarkeit mit dem Beihilfenrecht mit der autonomen Stellung der Gebietskörperschaft im Hinblick auf die betreffende Steuer begründet. Demgegenüber wurde die Vereinbarkeit von staatlichen Steuerregelungen, die regional begünstigend wirken, darauf gestützt, dass durch die offensichtliche Unterentwicklung der betreffenden Gebiete ein Sachverhalt nach Art. 107 Abs. 3 lit. a vorliegen dürfte. Bezüglich der zweiten Fallgruppe wurde jedoch bereits damals die Tatsache vernachlässigt, dass der Kommission ein Ermessensspielraum über die Beihilfegewährung zusteht und dieser anders als im Fall der Agentur für Wettbewerb⁵² nicht unbedingt *in favorem* des Staates gravitieren wird. Inzwischen wurden die Vorschriften bezüglich regionaler Beihilfen mehrmals geändert und einige Beihilfen komplett gestrichen, während bei anderen von einer zweckbezogenen Rechtfertigung zu einer De-Minimis-Begründung gewechselt wurde. Im

⁵⁰ Kranken- und Sozialversicherungsabgaben stellen gemeinsam 5 Mrd. Euro Einnahmen dar, während Körperschaftssteuer und Einkommenssteuer gemeinsam gerade einmal auf 1,3 Mrd. Euro kommen. Vgl. Haushaltsplan-Kroatien 2011. Zu finden auf der Website des Finanzministeriums unter : <http://www.mfin.hr/hr/drzavni-proracun-2011-godina> (1. 11. 2012.).

⁵¹ Beispielsweise referiert sich die Bemessungsgrundlage direkt auf die Bemessung des Brutto-Lohns von Arbeitnehmern nach dem EStG-Kroatien – Zakon o porezu na dohodak NN 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13, 148/13, 83/14, 143/14. Vgl. § 5 Abgabengesetz-Kroatien – Zakon o

doprinosa NN 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12, 148/13, 41/14, 143/14.

⁵² Š. Jozipović, „Das Beihilfeprüfungsverfahren und Kroatiens Beitritt zur EU“, *Zb. Prav. fak. Sveuč. Rij.* (1991.) v. 35, br. 2, 625-650 (2014.) 640 ff.

Folgenden werden diese Entwicklungen dargestellt, vorab ist jedoch die staatliche und fiskalische Struktur Kroatiens darzustellen, da deren Verständnis notwendig ist, um wesentliche Argumentationspunkte (insb. Finanzierungsverhältnisse und Kompetenzverteilung) verstehen zu können.

a. Staatsstruktur in Kroatien

Bei näherer Betrachtung der neueren Mitgliedstaaten der EU erkennt man, dass diese teilweise eine sehr unterschiedliche innere Staatsstruktur aufweisen, welche von föderalistisch geprägten Systemen bis zu einem einheitsstaatlichen Aufbau reicht. Dass der innere Aufbau eines Staates auch im Bereich gewisser Fragen des Beihilferechts von Bedeutung ist, ist längst unstrittig.⁵³ Insbesondere Fälle regionaler Beihilfengewährung sind im Lichte der staatsinternen Kompetenzverteilung zu betrachten. Da, wie bereits ausgeführt, die wohl meisten Beihilfen im Bereich des Steuerrechts der Republik Kroatien auf regionale Maßnahmen zurückzuführen sind, ist in diesem Kontext auch für die Republik Kroatien ihre Staatsstruktur von Bedeutung.

a.a. Allgemeine Staatsstruktur

Die Republik Kroatien ist ein Einheitsstaat.⁵⁴ Die einzelnen Gebietskörperschaften stellen Selbstverwaltungseinheiten mit begrenzten Kompetenzen dar.⁵⁵ Außerdem lastet die Pflicht der Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung strukturschwacher Gebiete auf der Zentralregierung.⁵⁶ Kroatien gliedert sich in Bezirke, diese wiederum in Städte bzw. Gemeinden.⁵⁷ Jede Gebietskörperschaft wird durch einen Rat und einen Präfekt/Bürgermeister geleitet, welche jeweils alle vier Jahre bei Kommunalwahlen bestimmt werden.⁵⁸ Die Gebietskörperschaften übernehmen Aufgaben von lokaler Bedeutung, haben keine Gesetzgebungskompetenz und können teilweise Aufgaben der Zentralregierung übernehmen.⁵⁹

a.b. Finanzhoheit der einzelnen Gebietskörperschaften

Die Gebietskörperschaften finanzieren sich nach einem Mischsystem⁶⁰ aus Zuwendungen aus dem Staatshaushalt und eigenen Einnahmequellen.⁶¹ Für Städte

⁵³ Vgl. z.B. EuGH v. 6. 9. 2006., Rs. C-88/03, *Azoren*, Slg. 2006, I-7115.

⁵⁴ Art. 1 S. 1 Verfassung-Kroatien - Ustav Republike Hrvatske NN 56/90, 135/97, 8/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.

⁵⁵ Art. 132 S. 1 Verfassung-Kroatien.

⁵⁶ Art. 137 S. 1 u. S3 Verfassung-Kroatien.

⁵⁷ Vgl. Art. 133 Verfassung-Kroatien.

⁵⁸ Vgl. § 7 abs 1 LWG – Lokalwahlgesetz – Zakon o lokalnim izborima NN 144/12.

⁵⁹ Vgl. Art. 134 Verfassung-Kroatien.

⁶⁰ § 3 Abs. 4. GkFG – Gebietskörperschaftenfinanzierungsgesetz – Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave – NN 117/93, 69/97, 33/00, 73/00, 127/00, 59/01, 107/01, 117/01, 150/02, 147/03, 132/06, 26/07, 73/08, 25/12, 147/14.

⁶¹ Vgl. auch Šinković in Lozina [Hrsg.] Regionalizam – politički i pravni aspekt S. 271 ff.

und Kommunen sind vor allem Einnahmen aus der Kommunalabgabe sowie ein Anteil an der Einkommenssteuer bedeutend. Der Anteil an der Einkommenssteuer besteht hierbei aus einem von den Gemeinden/Städten bestimmten Hebesatz und einem staatlich bestimmten Fixanteil.⁶² Die Steuerverwaltung selbst gliedert sich zwar entsprechend der Gliederung des Staates, ist allerdings ein Teil des Finanzministeriums und als solche auch weisungsgebunden.⁶³

b. Regional regulierte Steuervergünstigungen

b.a. Der Einkommenssteuerhebesatz

Der Einkommenssteuerhebesatz ist ein Finanzierungsinstrument, welches den Städten und Gemeinden durch das Recht einer prozentualen Erhöhung des Einkommenssteuersatzes ermöglicht, eigene Finanzmittel generieren zu können.⁶⁴ Während der Staat die Rahmenbedingungen für die Festsetzung des Hebesatzes bestimmt, haben die Städte und Gemeinden innerhalb dieser Vorgaben freie Hand. Je nach Einwohnerzahl der Stadt bzw. Gemeinde ist ein möglicher Höchstsatz von 10%⁶⁵ bis 18%⁶⁶ auf den Einkommenssteuersatz erlaubt. Ein verpflichtender Mindestsatz wie in Deutschland ist nicht vorgesehen.

b.b. Erfüllung des Beihilfetatbestands

Die Hebesatzregelung erfüllt, innerhalb eines nationalen Referenzsystems betrachtet, grundsätzlich alle Beihilfekriterien, da sie dem Staat an sich zuzurechnen ist, öffentliche Mittel belastet, die begünstigen Unternehmen daraus einen Vorteil erlangen, der Handel und Wettbewerb durch diesen Vorteil verzerrt werden könnte und eine Ungleichbehandlung nach dem Kriterium des Wohnorts durchgeführt wird. Zieht man jedoch als Rahmen des Referenzsystems das Gebiet heran, auf welchem ein bestimmter Hebesatz angewandt wird, so wird aus einer selektiven eine allgemeine Regelung und ihre Beihilferechtwidrigkeit entfällt.⁶⁷ Somit ist die Frage nach der Rechtmäßigkeit des Hebesatzes auf die Bestimmung des Referenzsystems zurückzuführen.

Da den betreffenden Gebietskörperschaften sowohl die Regelungsbefugnis über die Höhe des Hebesatzes als auch die Bestimmungsgewalt über die daraus gewonnenen Finanzmittel zugeteilt wurde, und die Gebietskörperschaften bezüglich der direkten Nutzung dieser Finanzmittel nicht weisungsgebunden sind, erscheint es aus der Sicht dieser Vorgaben auf den ersten Blick angebracht, ein auf das Gebiet der Städte/Gemeinden bezogenes Referenzsystem zur Beihilfeprüfung

⁶² Vgl. § 30 a u. § 45.

⁶³ Vgl. § 2 SvG – Steuerverwaltungsgesetz – Zakon o poreznoj upravi 148/13, 141/14.

⁶⁴ Vgl. § 29 Nr. 2 i.V.m. § 30 Nr. 1 u. § 30 a Abs. 2 GkFG.

⁶⁵ Für Gemeinden § 30 a Abs. 1 Nr. 1 GkFG.

⁶⁶ Für die Stadt Zagreb § 30 a Abs. 1 Nr. 4 GkFG.

⁶⁷ Vgl. z. B. EuGH v. 06.09.2006 Rs. C-88/03 *Azoren* Slg. 2006, I-7115 Rn. 78.

heranzuziehen. Eine solche Betrachtungsweise ist jedoch als zu eng einzustufen, da jede Regelung im Kontext ihrer Wechselwirkung mit anderen Vorschriften zu betrachten ist und anschließend die faktischen Wirkungen der Maßnahmen als entscheidendes Kriterium herauszuarbeiten sind. Insbesondere ist daher auch die staatliche Finanzierung von strukturschwachen Gebieten als mögliche Gegenfinanzierungsmaßnahme niedriger Hebesätze zu untersuchen. Unterstützt nämlich der Staat finanziell bestimmte Gebietskörperschaften, schafft er ihnen dadurch finanzielle Freiräume, aufgrund welcher niedrigere Hebesätze finanzierbar werden. Dementsprechend ist genau zu betrachten, wie solche finanzierungsmaßnahmen wirken und was durch sie bezweckt wird. Im Folgenden wird zuerst die Rechtslage in Kroatien bis Ende 2014 dargestellt um anschließend die neue Gesetzesregelung zu analysieren.

b.c. Zuwendungen vor der Gesetzesnovelle von 2014

Bis zur jüngsten Gesetzesnovelle des Gesetzes über die Finanzierung von Gebietskörperschaften⁶⁸ basierte die Regionalförderung in Form staatlicher finanzieller Direkthilfen weiterhin überwiegend auf den Modellen, die auch vor Kroatiens EU-Eintritt galten. In diesem Sinne waren zwei Arten der staatlichen Unterstützung von Gebietskörperschaften zu unterscheiden: die abstrakten Zuwendungen und die zweckbezogenen Zuwendungen.

b.c.a. Abstrakte Zuwendungen

Einen Anspruch auf Zuwendung von Seiten des Bezirks hatten bis zur Gesetzesnovelle von 2014 Gemeinden und Städte mit weniger als 40,000 Einwohnern, sofern das Durchschnittseinkommen in ihrem Gebiet weniger als 75% des Bezirksdurchschnitts betrug.⁶⁹ Der Bezirk selbst hatte einen entsprechenden Anspruch auf staatliche Zuwendungen, sofern der Einkommensdurchschnitt des Bezirks nicht 75% des Staatsdurchschnitts überstieg.^{70 71} Als Zusatzanforderung an die Gebietskörperschaften wurde verlangt, dass sie ihr Steuereinnahmepotenzial für alle eigenen Steuern ausschöpfen und der Hebesatz auf ihrem Gebiet (für die Bezirke der Durchschnittshebesatz der Städte und Gemeinden in ihrem Gebiet) mindestens 1% betrug. Somit bestanden gesetzliche Barrieren, die einen Missbrauch von Zuwendungen zur allgemeinen Steuersenkung verhindern sollten. Die Ein-Prozent-Vorschrift bezüglich des Hebesatzes dürfte auch unproblematisch gewesen sein, da die Vorschriften an sich eine verantwortungsvolle Steuerpolitik voraussetzen und der frei bestimmbare Hebesatz somit vielmehr ein Mindestmaß

⁶⁸ Zakon o izmjenama i dopunama zakona o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave 147/14 vom, 4. 12. 2014.

⁶⁹ § 48 Abs. 1 GkFG bis NN 147/14.

⁷⁰ § 49 Abs. 1 GkFG bis NN 147/14.

⁷¹ *Nota bene*, aus der Berechnung wird nach §49 Abs. 1 S 1 GkFG bis NN 147/14 die Stadt Zagreb mit ihren 850 000 Einwohnern und einem weit über dem Landesdurchschnitt liegenden Pro-Kopf-Einkommen herausgerechnet, wodurch die Anforderung an die Bezirke enorm erhöht werden.

an fiskalischer Autonomie darstellte, welches verfassungsmäßig jeder Gebietskörperschaft zustehen muss.

b.c.b. Konkrete Zuwendungen durch den Staat

Konkrete Zuwendungen waren meist unmittelbar projektbezogen. Sie dienten der Finanzierung von Projekten, die normalerweise nicht aus dem Haushalt der jeweiligen Gebietskörperschaft finanziert werden könnten.⁷² Einnahmen, die durch den Hebesatz entstehen, fließen hingegen bedingungslos in den Haushalt ein. Somit konnten durch konkrete Zuwendungen eigentlich keine Mindereinnahmen neutralisiert werden und sie waren daher weniger als Mittel der Gegenfinanzierung geeignet.

Hierbei ist jedoch eine Eigenheit dieser Regelung genauer zu untersuchen. Eine Sonderkategorie für konkrete Zuwendungen betraf auch Zuwendungen zur Unterstützung von Gebieten, die durch den Krieg unmittelbare Schäden erlitten hatten.⁷³ Auch wenn der „konkrete“ Zweck dieser Zuwendungen die wirtschaftliche und soziale Normalisierung in diesem Gebiet war,⁷⁴ ist zu bedenken, dass diese abhängig von der Verwendung durch die Gebietskörperschaft durchaus als (potenzielle) Gegenfinanzierungsmaßnahme durch den Staat angesehen werden können. Dies wird insbesondere dadurch verstärkt, dass die Mittel für diese Zuwendungen in den allgemeinen Haushalt flossen und die Verwendung der Mittel nicht genau auf einen fix zu definierenden Zweck festzulegen waren, sondern vielmehr eine Finanzspritze für die Arbeit der Gebietskörperschaft darstellten.⁷⁵ Daher könnte je nach Intensität und Korrelation zwischen lokaler Steuerlast und Zuwendungsintensität ein Verstoß gegen Beihilfenrecht vorgelegen haben.

b.c. Zuwendungen nach dem neuen Modell

Das neue Zuwendungsmodell sieht nun vor, dass für bestimmte übertragene Aufgaben Sonderanteile an gemeinsamen Steuereinkünften an die Gebietskörperschaften übertragen werden sollen. So ist vorgesehen, dass zusätzlich anfallende Kosten für Grund- und Sekundärschulbildung, Sozialhilfe, Gesundheitsversorgung und Feuerwehr durch Sonderanteile an den gemeinsamen Steuereinnahmen und einer Sonderstellung im nationalen Finanzausgleich finanziert werden.⁷⁶ Insbesondere ist zu beachten, dass auch jenseits der direkt vorgesehenen Mittel grundsätzlich automatisch Zusatzmittel bis zu einer durch

⁷² Vgl. Šinković in Lozina [Hrsg.] Regionalizam – politički i pravni aspekti
S. 285 Fn. 50.

⁷³ §50 GkFG bis NN 147/14.

⁷⁴ §50 S. 2 GkFG bis NN 147/14.

⁷⁵ So hatte z.B. die Stadt Vukovar, deren Haushalt zu 55% aus finanzieller Unterstützung des Staates besteht, einen Hebesatz von 0% und auch andere Einnahmenquellen nicht annähernd ausgenutzt. Vgl. dazu Haushaltsplan der Stadt Vukovar, zu finden unter: http://www.vukovar.hr/images/stories/files/uof/proracun_2012.pdf (Stand 25. 10. 2012.).

⁷⁶ § 45 a GkFG.

die Regierung vorgesehenen Höchstgrenze vergeben werden können.⁷⁷ Die Streichung des früheren Finanzierungssystems, insbesondere im Hinblick auf die entwicklungszweckgebundenen Zuwendungen, dürfte wohl gerade aus Gründen der Prävention ungewollter Finanzierungseffekte abgeschafft worden sein. Bedenkt man jedoch, dass nun der Finanzausgleich eine ähnliche Funktion übernimmt, ist fraglich, wie weit man sich nun doch vom früheren System entfernt hat. Zumindest eine besonders allgemeine Ausgleichsmaßnahme, die sich nicht innerhalb der Grenzen der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit bewegt, dürfte hier den Rahmen des regionalen Referenzsystems sprengen und somit den Tatbestand einer Beihilfe erfüllen. Es ist somit zu erkennen, dass zwar die Regeln der Zusatzfinanzierung weitaus strikter geworden sind und sich unmittelbar an staatliche Aufgaben binden, deren Erfüllung den Gebietskörperschaften übertragen wurde, aber auch, dass weiterhin Ausgleichsmaßnahmen existieren, die sich jenseits dieser Regeln bewegen.

c. Staatlich kontrollierte Steuervergünstigungen

c.a. Förderung strukturschwacher Gebiete durch Steuervergünstigungen in Kroatien

Neben den Steuerhebesätzen existieren auch regionale Steuervergünstigungen, die von Seiten der Zentralregierung direkt gewährt werden. Die folgenden Regelungen sind Bestandteil des Einkommenssteuergesetzes (EstG-Kroatien), welches nicht vorgelegt wurde, referieren sich aber bezüglich der Definition der begünstigten Gebiete auf das GGSbUE⁷⁸ und das GebRG.⁷⁹ Es ist zu unterscheiden zwischen drei Kategorien: (I) Grenzgebiete, die direkt vom Krieg betroffen waren, (II) sonstige Gebiete, die direkt vom Krieg betroffen waren, (III) und inzwischen marginalisierte besonders wirtschaftlich unterentwickelte Gebiete / Gebirgsregionen.⁸⁰

c.a.a. Der erhöhte Einkommenssteuerfreibetrag

Für Personen, die ihren Wohnsitz in den genannten Gebieten haben, ist ein erhöhter Einkommenssteuerfreibetrag vorgesehen. Der persönliche Einkommenssteuerfreibetrag reicht von ca. 115% des Normalsatzes für die Kategorie II bis ca. 135% des Normalsatzes für die Kategorie I.⁸¹ An diesen Freibetrag lehnen sich auch die Freibeträge für Lebensgefährten, Kinder und

⁷⁷ § 45 a Abs 4 GkFG.

⁷⁸ Gesetz über Gebiete, die durch den Staat besondere Unterstützung erhalten. (GGSbUE) – Zakon o područjima posebne državne skrbi, NN 86/08, 57/11, 51/13, 148/13, 76/14, 18/15.

⁷⁹ Gebirgsregionengesetz (GebRG) – Zakon o brdsko-planinskim područjima NN 12/02, 32/02, 117/03, 42/05, 90/05, 80/08, 148/13, 147/14.

⁸⁰ Vgl. hierzu auch die Übersicht in: Janeš, Državne potpore i poticaji razvoju poduzetništva u Republici Hrvatskoj S. 33 ff.

⁸¹ Die Freibeträge sind durch Absolutbeträge im Gesetz vorgesehen. Das Verhältnis ergibt sich aus den Vorgaben von § 54 Abs. 1 EstG-Kroatien zu § 36 Abs. 1 EstG -Kroatien.

andere Personen, die einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch haben, an.⁸² Dass Regelungen, die Einzelpersonen Steuervergünstigungen gewähren, zeitgleich auch den betreffenden Unternehmen einen Vorteil gewähren, wurde von dem EuGH in zahlreichen Urteilen bestätigt.⁸³ Auch entstammt die Regelung staatlicher Gesetzgebung, so dass unstreitig ist, dass ein gesamtstaatliches Referenzsystem anzusetzen ist. Daraus folgt, dass die Regelung alle Beihilfekriterien erfüllt und nur im Falle einer Ausnahmeregelung als für mit dem Binnenmarkt vereinbar einzustufen ist.

c.a.b. Die Einkommenssteuerermäßigung

Neben der Freibetragserrhöhung ist auch eine Einkommenssteuerermäßigung vorgesehen, welche für die Dauer von zehn Jahren einkommenssteuerpflichtigen Personen, die einer selbstständigen Tätigkeit nachgehen,⁸⁴ eine Ermäßigung⁸⁵ des zu zahlenden Betrages von 50% für Kategorie II bis 100% für Kategorie I gestattet.⁸⁶ Da diese Regelung Unternehmer direkt betrifft und sich auch alle anderen Beihilfekriterien klar abzeichnen, ist sie wesentlich offensichtlicher als Beihilfe erkennbar. Der Gesetzgeber hat diese daher klar als De-Minimis-Beihilfen gekennzeichnet und die entsprechenden Vorschriften des Europarechts als einschlägig erklehrt.⁸⁷

c.b. Vorliegen einer Ermessensausnahme nach Art. 107 Abs. 3 lit.a AEUV

Da beide Regelungen an sich den Beihilfetatbestand erfüllen, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, inwieweit sie durch die Ausnahmeregelungen des AEUV gerechtfertigt sein könnten.⁸⁸ Da eine konkrete die Maßnahme in ihrer Gesamtheit umfassende Freistellung durch Verordnungen nicht ersichtlich ist, sind sowohl der erhöhte Freibetrag als auch die Einkommenssteuerbefreiung jeweils unmittelbar innerhalb des Art. 107 Abs. 3 lit. a AEUV zu prüfen. Hierbei wird es wohl auf eine Abwägung von Wettbewerbsschädlichkeit und Förderwürdigkeit kommen. Dabei dürfte beiden Maßnahmen zwar zugutegehalten werden, dass sie mit Sicherheit das Kriterium für wirtschaftlich unterentwickelte Gebiete nach Art. 107 Abs. 3 lit. a AEUV erfüllen und als Maßnahmen einer Entgegenwirkung zur Arbeitslosigkeit und wirtschaftlichen Unterentwicklung der Gebiete dienen. Jedoch wird die Kommission sicherlich auch feststellen, dass die Maßnahmen

⁸² § 54 Abs. 2 EStG-Kroatien-

⁸³ Vgl. u.A. EuGH, v. 23.02.1961 Rs. C - 30/59 *De gezamenlijke Steenkolenmijnen* Slg. 1961, 3; EuGH v. 15.3.1994 Rs. C-387/92, *Banco Exterior de España*, Slg. 1994, I-877, Rn. 13; EuGH v. 19.9.2000, Rs. C-156/98, *Deutschland/Kommission*, Slg. 2000, I-6857, Rn. 26.

⁸⁴ Vgl. § 18 EStG-Kroatien. Im Wesentlichen vergleichbar mit §18 EStG-Deutschland.

⁸⁵ Ähnliches gilt auch für die Körperschaftssteuer, welche für bestimmte Dienstleistungen je nach Kategorie zwischen 25% und 100% erlassen wird, vgl. §23 GGSbUE.

⁸⁶ Vgl. § 55 EStG-Kroatien.

⁸⁷ Vgl. § 55 Abs. 3 EStG-Kroatien.

⁸⁸ Vgl. hierzu auch EuGH v. 14.10.1987 RS - 248/84 *Deutschland/Kommission*, Slg. 1987, 4013 Rn. 19.

nicht direkt auf die Lösung des wirtschaftlichen Problems dieser Region, sondern vielmehr auf die Linderung der Symptome gerichtet sind. Dadurch erscheint es wahrscheinlich, dass eine Ermessensentscheidung der Kommission i.S.d. Art. 107 Abs. 3 Lit. a AEUV eher negativ ausfallen würde, da das jetzige System mit Sicherheit nicht den Effektivitätsstandards der Kommission entspricht.⁸⁹

c.c. Vorliegen einer Legalausnahme nach Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV

Da die regionalen Beihilfen in einem wesentlichen Umfang gerade auch auf Regionen Anwendung finden, die durch den Krieg erhebliche Schäden davongetragen haben, stellt sich für diese Gebiete die Frage, inwieweit sich die Anwendbarkeit der Legalausnahme zur Behebung von Schäden nach Art. 107 Abs. 2 lit. b AEUV ergibt. Die Beantwortung dieser Frage ist insbesondere aufgrund des beschränkten Ermessens der Kommission im Bereich der Legalausnahmen von Bedeutung. Während eine Beihilfe nach Art. 107 Abs. lit. 3 a von der Ermessensentscheidung der Kommission abhängig ist, kann ein Staat Beihilfen nach Art. 107 Abs. 2 lit. b solange gewähren, wie diese alle vorgegebenen Ausnahmetatbestandsmerkmale erfüllt. Eine wesentliche Schwierigkeit ergibt sich jedoch aus der Anforderung der Ausnahmeregelung, dass die Maßnahmen direkt und vorrangig dazu dienen, „Schäden zu beseitigen“ und nicht „allgemeine Wirtschaftsförderung zu betreiben“. Somit sind die Regelungen auf ihren Zweck und ihre Wirkung zu untersuchen.

c.c.a. Die Einkommenssteuerermäßigung

Durch die Einkommenssteuerermäßigung werden selbständige Unternehmer gefördert, die eine gewisse Anzahl an Mitarbeitern beschäftigen. Da die Regelung nicht an „neue“ Arbeitsplätze gebunden wird, ist ihr lediglich eine Arbeitsplätze sichernde, nicht aber eine Arbeitsplätze schaffende Wirkung zuzugestehen. Als wirtschaftsfördernde Maßnahme hat sie es zum Ziel, den Unternehmen auf dem betroffenen Gebiet einen Steuervorteil vor anderen Gebieten des Staates zu gewähren, der unter anderem dadurch begründet werden kann, dass die Unternehmen in diesen Gebieten einen wirtschaftlichen Nachteil durch die zerstörte Infrastruktur haben, welcher durch den Steuervorteil neutralisiert wird.⁹⁰ Da jedoch die Regelung in ihrer jetzigen Form unterschiedliche⁹¹ und teilweise unklare Förderzwecke verfolgt, und eine klare Kausalität zwischen dem Krieg und den zu behebbenden Schäden nicht (mehr) vorhanden ist, ist eine Anwendung dieser Legalausnahme mit Berücksichtigung der Praxis des EuGH⁹² *de facto* ausgeschlossen.

⁸⁹ Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen zur Modernisierung des EU-Beihilfenrechts /*COM/2012/0209 final */Erwägung der Gründe Nr. 4.

⁹⁰ Eine solche Argumentation wäre vergleichbar mit der des Königreichs Spanien in der Rs. *Azoren* vgl. EuGH v.06.09.2006 Rs. C-88/03 *Azoren* Slg. 2006, I-7115 Rn. 76.

⁹¹ Vgl. *Jelčić*: *Financijsko pravo i financijska znanost*, S. 766, 767.

⁹² Vgl. EuGH Rs. C-364/90, *Italien/Kommission*, Slg. 1993, I-2097 (2124) Rn. 14 ff.

c.c.b. Der erhöhte Einkommenssteuerfreibetrag

Anders sieht dies jedoch für den erhöhten Einkommenssteuerfreibetrag aus. Betrachtet man ebenfalls seinen Einführungszweck, so erkennt man, dass er Personen begünstigt, die ihren ständigen Wohnsitz in den betreffenden Regionen haben. Des Weiteren wird der Einkommenssteuerfreibetrag auch für Familienmitglieder, insbesondere Kinder, erhöht. Hieraus ist zu erkennen, dass der Einkommenssteuerfreibetrag vorrangig eine demografische Maßnahme darstellt. Während die Schäden für die Wirtschaft in der Region zumindest teilweise auf den Privatisierungsprozess und andere, nur indirekt mit den kriegesischen Auseinandersetzungen verbundene Vorgänge zurückzuführen sind, und der Nachweis der direkten Verbindung zwischen Krieg und unzureichender Infrastruktur nach gut 20 Jahren nur noch schwer zu führen sein wird, sind die demografischen Probleme dieser Region direkt auf die Folgen des Krieges zurückzuführen.⁹³ Eine allgemein wirtschaftsfördernde Komponente kann und soll der Regelung hier auch nicht aberkannt werden. Da eine indirekte Förderung von Unternehmen immer dann nicht schädlich ist, wenn sie lediglich eine Nebenwirkung der Erfüllung von Zielen darstellt, die durch den Ausnahmetatbestand genehmigt werden, ist der Lohnsteuerfreibetrag als binnenmarktkonform einzustufen.

IV. SCHLUSSANSICHT

Das Steuerbeihilferecht stellt einen der komplexesten Teilbereiche des Beihilferechts dar. Die vorgegebenen Beihilfeelemente des AEUV sind nur unter einer der Materie entsprechenden Auslegung anwendbar und die Bedeutung der einzelnen Elemente ist nicht fix definiert. Vielmehr befinden sich die Elemente der Beihilfeprüfung im Steuerbeihilferecht in einem noch andauernden Entwicklungsprozess. Veränderungen in Bezug auf die Definition bestimmter Beihilfefaktoren in diesem Bereich können aufgrund jüngster Entwicklungen in näherer Zukunft entstehen, wodurch eine Weiterentwicklung des Beihilferechts und eine Prüfung bestimmter relevanter Sachverhalte zu erwarten ist.

Insbesondere regionale Steuerbeihilfen sind häufig besonders schwierig zu bewerten. Wie bereits die Rechtsprechung des EuGH aufzeigt, ist eine klare Trennlinie zwischen rechtswidrigen Beihilfen und regional beschränkten Steuervorschriften nicht ohne eine mehrdimensionale Prüfung möglich. Dies spiegelt sich auch in der Prüfung lokaler Steuern in Kroatien wieder, welche sich zum Teil auf komplexe Gegenfinanzierungsmaßnahmen stützen und daher in ihrer Gesamtheit zu betrachten sind. Auch wenn das System insbesondere nach seiner Reform in 2014 nicht *per se* als beihilferechtswidrig anzusehen ist,

⁹³ Vgl. z.B. die Einwohnerzahl, sowie veränderte demographische Struktur der Stadt Vukovar. Die Stadt hatte vor 1991 einen ständigen Einwohnerzuwachs und verlor während des Krieges über 25% ihrer Einwohner, so dass dort 2001 lediglich noch 31.670 Einwohner lebten (Quelle: Kroatisches Amt für Statistik).

verlagert dies lediglich die Frage nach der beihilferechtlichen Wertung auf die Einzelfallregelungen in Bezug auf bestimmte Gebiete.

Anders stellt sich die Frage jedoch im Bereich der national definierten Steuervorteile für bestimmte Gebiete. Hier hat der Gesetzgeber zu Recht die Gefahr möglicher Steuerbeihilfen durch Einkommenssteuervorteile für Unternehmer erkannt und diese durch eine Kategorisierung als De-Minimis-Beihilfen grundsätzlich in Einklang mit Europarechtsvorschriften gebracht. Dennoch ist es bedauerlich, dass Kroatien insbesondere im Bereich der Unterstützung der vom Krieg betroffenen Gebiete das Potenzial der Legalausnahmen nicht annähernd ausschöpft. Gezielte Maßnahmen, die sich auf die konkreten Probleme dieser Gebiete beziehen, könnten nämlich weit jenseits der De-Minimis-Beihilfen angewandt werden und so das gesamte Potential des Steuersystems in diesem Bereich zugunsten der regionalen Entwicklung ausschöpfen. Allgemein ist somit festzuhalten, dass zahlreiche Beihilfen unter entsprechender Anstrengung in eine Form gegossen werden könnten, die den Anforderungen des AEUV genügt und gleichzeitig der nationalen Situation angemessen ist.

TAX BENEFITS IN UNDERDEVELOPED CROATIAN REGIONS AND STATE AID LAW

This paper shows the taxation and financial incentives which the Republic of Croatia provides for encouraging the development of certain regions while taking into account the European criteria for harmonisation with the law on state incentives. Then, particular attention is paid to those elements of state incentives which in taxation law represent deciding factors of legality of national solutions. On the basis of evaluating the status of taxation law in the law on state incentives in general, this paper analyses key segments of the Croatian taxation system directed at encouraging the development of certain regions. The emphasis is on how taxes which are exclusively within the authority of units of local and regional self-government as well as on the national taxes which provide certain categories of regional exceptions.

Key words: *Taxation and financial incentives, Croatia, regions*