
Sachstand

Beihilferechtliche Einordnung des Forstschäden-Ausgleichsgesetz De lege lata und bei „Entkopplung“ des § 5 ForstSchAusglG

Beihilferechtliche Einordnung des Forstschäden-Ausgleichsgesetz

De lege lata und bei „Entkopplung“ des § 5 ForstSchAusglG

Aktenzeichen: EU 6 - 3000 - 061/23
Abschluss der Arbeit: 28. November 2023
Fachbereich: EU 6: Fachbereich Europa

Die Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten des Fachbereichs Europa geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegen, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab der Fachbereichsleitung anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Beihilferechtliche Bewertung des ForstSchAusglG	4
3.	Beihilferechtliche Bewertung einer „Entkopplung“ des § 5 ForstSchAusglG	6
3.1.	Beihilfeverfahren	6
3.1.1.	„Ex-ante“-Kontrolle	6
3.1.2.	„Ex-post“-Kontrolle	8
3.2.	Materielles Beihilferecht	9
3.2.1.	Tatbestand der Beihilfe	9
3.2.1.1.	Bestimmung eines steuerlichen Normalfalls als Bezugssystem	10
3.2.1.2.	Prima facie Ungleichbehandlung durch Abweichung vom Bezugssystem	10
3.2.1.3.	Rechtfertigung durch Natur und Aufbau des steuerlichen Systems	12
3.2.1.4.	Zwischenergebnis	13
3.2.2.	Rechtfertigung der Beihilfe	13
3.2.3.	Ergebnis	14

1. Fragestellung

Der Fachbereich Europa wurde beauftragt, zu prüfen, ob – unter der Hypothese, dass das Forstschäden-Ausgleichsgesetz (ForstSchAusglG) in der gegenwärtigen Fassung erneut verabschiedet würde – dieses notifizierungspflichtig bei der Europäischen Kommission (Kommission) und ferner mit dem Beihilfenrecht der Europäischen Union (EU) vereinbar wäre.

Eine zweite Frage des Auftraggebers richtet sich auf die Möglichkeit einer „Entkopplung“ des § 5 ForstSchAusglG von den Einschlagsbeschränkungen nach § 1 ForstSchAusglG. Gemeint ist damit eine Änderung des ForstSchAusglG, die es dem Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (BMEL) zwar weiter erlauben soll, Holzartengruppen oder -sorten mit einer Verordnung benennen, bei denen wegen Kalamitätsnutzung¹ eine erhebliche und überregionale Störung des Holzrohmarktes zu erwarten ist. Die Verordnung würde die ordentliche Holznutzung allerdings nicht beschränken, sondern nur wie bereits jetzt in § 5 ForstSchAusglG vorgesehen für jegliche Kalamitätsnutzung unabhängig von einer Übersteigerung des Nutzungssatz² den Steuersatz nach § 34b Abs. 3 Nr. 2 Einkommenssteuergesetz (EStG) zur Anwendung bringen.

Den Stand der nationalen Regelungen fassen die Sachstände des Fachbereichs Wirtschaft und Verkehr, Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz unter dem Az. WD 5 - 3000 - 099/23³ und Az. WD 5 - 3000 - 159/18⁴ zusammen. Darauf aufbauend soll hier in Ziff. 2 zunächst die beihilferechtliche Bewertung des ForstSchAusglG de lege lata sowie unter Ziff. 3 bei einer hypothetischen „Entkopplung“ erfolgen.

2. Beihilferechtliche Bewertung des ForstSchAusglG

Bezüglich der Beihilferechtlichen Bewertung des ForstSchAusglG de lege lata kann auf die Ausarbeitung des Fachbereichs Europa zu dieser Frage unter dem Az. PE 6 - 3000 - 173/18⁵ verwiesen werden.

-
- 1 Kalamitätsnutzung werden in § 34b Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG als „Holznutzungen infolge höherer Gewalt“ legaldefiniert. Satz 2 präzisiert dies weiter dahin, dass es sich um Holznutzung in Folge von „Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß, Brand oder durch Naturereignisse mit vergleichbaren Folgen“ handelt.
 - 2 Der Nutzungssatz soll nach § 68 Abs. 1 Satz 2 EStDV „den Holznutzungen entsprechen, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit des Waldes [...] nachhaltig erzielbar sind“. Siehe auch R 34b.4 Abs. 4 sowie die Vereinfachungsregel R 34b.6 Abs. 3 der EStR, abrufbar unter: <https://esth.bundesfinanzministerium.de/esth/2022/A-Einkommensteuergesetz/IV-Tarif/Paragraf-34b/inhalt.html>.
 - 3 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand, Regelungsinhalte und Stand des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, WD 5 - 3000 - 099/23 vom 13. November 2023.
 - 4 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand, Fragen zum Forstschäden-Ausgleichsgesetz, [WD 5 - 3000 - 159/18](#) vom 12. Dezember 2018.
 - 5 Deutscher Bundestag, Fachbereich Europa, Ausarbeitung, Forstschäden-Ausgleichsgesetz und Unionsrecht, [PE 6 - 3000 - 173/18](#) vom 13. Februar 2019.

Das ForstSchAusglG hat seitdem keine insoweit relevanten Änderungen erfahren.⁶ Auf Seite der EU ist der rechtliche Rahmen durch die Kommission im Zuge einer Überarbeitung der beihilfe-rechtlichen Vorschriften im Land- und Forstwirtschaftssektor Ende 2022 leicht angepasst worden.⁷ Doch sowohl Art. 43 Abs. 8 Verordnung (EU) 2022/2472 (GVO Land-/Forstwirtschaft)⁸ als auch Rn. 520 der Rahmenregelung für staatliche Beihilfen im Agrar- und Forstsektor und in ländlichen Gebieten (Rahmenregelung)⁹ sehen weiter vor:

„Für Einkommensverluste infolge von Waldbränden, Naturkatastrophen, einer Naturkatastrophe gleichzusetzenden widrigen Witterungsverhältnissen, sonstigen widrigen Witterungsverhältnissen, Befall durch Pflanzenschädlinge, Katastrophenereignissen und Ereignissen im Zusammenhang mit dem Klimawandel werden keine Beihilfen gewährt“.¹⁰

Soweit aus den im Wettbewerbs-Register der Kommission veröffentlichten Fällen ersichtlich, ist seit der Veröffentlichung der Ausarbeitung auch kein Verfahren zur Prüfung des ForstSchAusglG eingeleitet worden.¹¹ In dem durch das BMEL an den Bundesrat übersandten Entwurf der Holzeinschlagsbeschränkungsverordnung vom 14. April 2021 (HolzEinschlBeschrV2021)¹² wird ohne weitere Ausführungen darauf verwiesen, die Verordnung sei mit Unionsrecht vereinbar.¹³

-
- 6 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand, Regelungsinhalte und Stand des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, WD 5 - 3000 - 099/23 vom 13. November 2023, S. 6.
 - 7 Vgl. Kommission, Pressemitteilung vom 14. Dezember 2022, Staatliche Beihilfen: Kommission erlässt neue Vorschriften für den Land- und Forstwirtschaftssektor und den Fischerei- und Aquakultursektor, [IP/22/7670](#).
 - 8 Verordnung (EU) 2022/2472 der Kommission vom 14. Dezember 2022 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen im Agrar- und Forstsektor und in ländlichen Gebieten mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, [ABl. L 327, 21. Dezember 2022, S. 1](#).
 - 9 Mitteilung der Kommission Rahmenregelung für staatliche Beihilfen im Agrar- und Forstsektor und in ländlichen Gebieten (2022/C 485/01), [ABl. C 485, 21. Dezember 2022, S. 1](#).
 - 10 Art. 43 Abs. 8 GVO Land-/Forstwirtschaft. Rn. 520 der Rahmenregelung spricht sonst wortgleich nur von „Pflanzenschädlingen“ statt „Befall durch“ diese und davon, dass Beihilfen nicht gewährt werden „dürfen“. Systematisch-historisch sollen beide Vorschriften aber offensichtlich gleichlaufen.
 - 11 Vgl. die Übersicht von deutschen Beihilfefällen aus dem NACE-Sektor A.02 „Forstwirtschaft und Holzeinschlag“, abrufbar unter: https://competition-cases.ec.europa.eu/search?caseInstrument=SA&caseSelectors=~A_2&caseMemberState=~DEU&sortField=caseLastDecisionDate&sortOrder=DESC.
 - 12 Verordnung über die Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags in dem Forstwirtschaftsjahr 2021 (HolzEinschlBeschrV2021) vom 14. April 2021 ([BGBl. I S. 808](#)). Dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand, Regelungsinhalte und Stand des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, WD 5 - 3000 - 099/23 vom 13. November 2023, S. 10.
 - 13 Verordnung über die Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags in dem Forstwirtschaftsjahr 2021 (HolzEinschlBeschrV2021), [BR-Drs. 176/21](#), 11. Februar 2021, S. 3.

Das Ergebnis der Ausarbeitung PE 6 - 3000 - 173/18, insb. die Ausführungen unter Ziff. 3 dort,¹⁴ scheinen dementsprechend weiterhin zutreffend.

3. Beihilferechtliche Bewertung einer „Entkopplung“ des § 5 ForstSchAusglG

Was die vom Auftraggeber angedachte, hypothetische „Entkopplung“ des § 5 ForstSchAusglG (d. h., wie oben dargestellt, dass unabhängig von Einschlagsbeschränkungen nach § 1 ForstSchAusglG der Steuersatz nach § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG auch ohne Übersteigerung des Nutzungssatzes zur Anwendung käme) aus beihilferechtlicher Perspektive bedeuten würde, soll auf verfahrensrechtlicher (Ziff. 3.1) sowie auf materieller (Ziff. 3.2) Ebene betrachtet werden.

3.1. Beihilfeverfahren

Nach der primärrechtlichen Verfahrensvorschrift Art. 108 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) ist vor allem die Kommission mit dem Vollzug des Beihilferechtes betraut.¹⁵

3.1.1. „Ex-ante“-Kontrolle

Art. 108 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV und die insoweit konkretisierenden Vorschriften der Verordnung (EU) 2015/1589 (Beihilfenverfahrens-VO)¹⁶ sehen zunächst vor, dass eine Beihilfe im Rahmen der sog. „ex-ante“-Kontrolle grundsätzlich vorab bei der Kommission anzumelden ist und von dieser überprüft wird.

Setzt man voraus, das ForstSchAusglG gelte als „bestehende Beihilfe“ i.S.v. Art. 1 Buchst. b Beihilfenverfahrens-VO, würde sich vorliegend vor allem die Frage stellen, ob eine Gesetzesänderung im Sinne der obigen „Entkopplung“ diese sog. Notifizierungspflicht auslösen würde.

Gem. Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV muss die Kommission nicht nur über Einführung sondern auch die „Umgestaltung“ einer Beihilfe informiert werden. In der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) wird zunächst eine Änderung, die getrennt und losgelöst zur ursprünglichen Beihilferegulation betrachtet werden kann, als Einführung einer neuen Beihilfe zu gewertet.¹⁷ Eine Umgestaltung einer bestehenden Beihilfe liegt dagegen vor, wie vor allem Entscheidungen des Gerichts (EuG) klarstellen, wenn eine Änderung einer Beihilferegulation diese „in

14 Deutscher Bundestag, Fachbereich Europa, Ausarbeitung, Forstschäden-Ausgleichsgesetz und Unionsrecht, [PE 6 - 3000 - 173/18](#) vom 13. Februar 2019, S. 7 ff.

15 Zur Zuständigkeit des Rates in Ausnahmefällen vgl. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 3. Aufl. 2020, Art. 108 AEUV, Rn. 31 ff.

16 Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (kodifizierter Text), [ABl. L 248. 24. September 2015, S. 9.](#)

17 So früh etwa in EuGH, Urteil vom 9. Oktober 1984, verb. Rs. 91/83 und 127/83, Heineken, Rn. 21; fortgeführt in EuGH, Urteil vom 25. Oktober 2017, Rs. C-467/15 P, Kommission/Italien, Rn. 51.

ihrem Kern“ betrifft.¹⁸ Solche, die Schwelle zur Umgestaltung überschreitenden und folglich anmeldspflichtigen Änderungen, können gegenüber einer „Änderung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem Gemeinsamen Markt haben kann“ nach Art. 4 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 794/2004¹⁹ abgegrenzt werden.²⁰ Derartige unwesentliche Änderungen bedürfen keiner Mitteilung, weil sie unter Art. 1 Buchst. c Beihilfenverfahrens-VO als bestehende und nicht neue Beihilfen zu betrachten sind.²¹

Weiterhin vorausgesetzt, dass man das ForstSchAusglG als Beihilferegelung betrachtet, könnte vorliegend auch relevant sein, ob mit einer Gesetzesänderung das bisherige Ziel der fraglichen Vorschriften modifiziert wird. So ließe sich etwa argumentieren, dass während § 5 ForstSchAusglG de lege lata an einen staatlichen Eingriff in das Angebot auf dem Rohholzmarkt gebunden ist,²² die „Entkopplung“ de lege ferenda nur noch eine steuerliche Vergünstigung bei schlechten Marktentwicklungen darstellt. Solche Anpassungen des Ziels eine Vorschrift können nach der unionsgerichtlichen Rechtsprechung ein wichtiges Indiz sein, dass es sich nicht nur um eine rein formelle oder verwaltungstechnische Änderung handelt.²³

Letztlich würde die Anmeldepflichtigkeit von der genauen Ausgestaltung der „Entkopplung“ abhängen. Auch wenn zumindest grundsätzlich viel dafür spricht, dass eine derartige Änderung des ForstSchAusglG zu notifizieren wäre, können über die Abgrenzung nur die Unionsgerichte abschließend entscheiden.

-
- 18 Diese Formulierung erstmals in EuG, Urteil vom 30. April 2002, verb. Rs. T-195/01 und T-207/01, Government of Gibraltar/Kommission, Rn. 111; heute ständige Rechtsprechung, vgl. etwa EuG, Urteil vom 18. Mai 2022, Rs. T-601/20, Tirrenia di navigazione/Kommission, Rn. 106.
- 19 Verordnung (EG) Nr 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. L 140, 30. April 2004, S. 1 ([konsolidierte Fassung vom 22. Dezember 2016](#)). Dabei handelt es sich um eine Durchführungsvorschrift für die Beihilfenverfahrens-VO. Ursprünglich bezog sich Verordnung (EG) Nr 794/2004 auf deren Vorgänger, die Verordnung (EG) Nr. 659/1999. Deshalb liegt das Jahr ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt vor dem der Beihilfenverfahrens-VO.
- 20 Die Definition aus Art. 4 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 übernimmt etwa EuGH, Urteil vom 20. September 2018, Rs. C-510/16, Carrefour Hypermarchés u.a., Rn. 26.
- 21 Vgl. zur Umgestaltungen und Änderungen allgemein *Soltész/Wagner*, Wann werden „Altbeihilfen“ zu „Neubeihilfen“?, EuZW 2013, 856; *Rusche*, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, 6. Aufl. 2022, Art. 108 AEUV, Rn. 13 ff.
- 22 Vgl. auch Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, Beschlussempfehlung und Bericht, [BT-Drs. 10/3271](#), 26. April 1985, S. 13
- 23 Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 13. Dezember 2018, Rs. C-492/17, Rittinger u.a., Rn. 60; EuG, Urteil vom 14. April 2021, Rs. T-69/18, Verband Deutscher Alten und Behindertenhilfe und CarePool Hannover/Kommission, Rn. 191.

3.1.2. „Ex-post“-Kontrolle

Art. 109 AEUV erlaubt es dem Rat, die Kommission im Rahmen des Art. 108 Abs. 4 AEUV zum Erlass von Durchführungsverordnungen zu ermächtigen, mit denen Arten von Beihilfen bestimmt werden, die von der Notifizierungspflicht und „ex-ante“-Kontrolle befreit sind. Art. 1 der Verordnung (EU) 2015/1588 (Ermächtigungs-VO)²⁴ sieht insoweit „Gruppenfreistellungen“ vor.²⁵ Gem. Art. 3 Abs. 2 Ermächtigungs-VO muss die Erteilung einer Beihilfe in diesen Gruppen der Kommission zwar mitgeteilt werden. Ihre Erteilung hängt aber nicht von einer Prüfung ab. Die Kommission überwacht lediglich in Nachgang die korrekte Anwendung der Gruppenfreistellung. In Abgrenzung zum Verfahren nach Art. 108 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV ist deshalb von einer „ex-post“-Kontrolle die Rede.

Art. 1 Abs. 1 Buchst. a Ziff. viii Ermächtigungs-VO nennt Beihilfen zugunsten der Forstwirtschaft als eine Gruppe, die von der Anmeldung freigestellt werden kann. Die Kommission hat diese Freistellung mit der unter Ziff. 2 erwähnten GVO Land-/Forstwirtschaft umgesetzt. Art. 43 Abs. 8 GVO Land-/Forstwirtschaft schließt wie oben dargestellt unmissverständlich den Ausgleich von Einkommensverlusten aus, sodass auch die „Entkopplung“ nicht nach Art. 3 GVO Land-/Forstwirtschaft von der Anmeldepflicht freigestellt wäre.

Ausgenommen sind – soweit sie gesonderte Voraussetzungen nach Art. 43 Abs. 5 und Abs. 7 UAbs. 2 GVO Land-/Forstwirtschaft erfüllen – allerdings Beihilfen, mit denen Kosten des Wiederaufbaus des forstwirtschaftlichen Potenzials gedeckt werden. Art. 43 Abs. 1 GVO Land-/Forstwirtschaft stellt aber wie schon die amtliche Überschrift der Vorschrift klar: Auch solche Beihilfen müssen der Vorbeugung von Schäden und der Wiederherstellung von Wäldern dienen. Ohnehin gilt die GVO Land-/Forstwirtschaft nur für transparente Beihilfen. Steuervergünstigungen gelten nur als solche, wenn sie nach Art. 5 Abs. 3 Buchst. d GVO Land-/Forstwirtschaft eine Obergrenze vorsehen, damit etwa Beihilfenhöchstbeträge nicht überschritten werden.

Würde die „Entkopplung“ aber allein eine steuerliche Vergünstigung bei Schadereignissen und entsprechenden negativen Marktentwicklungen darstellen, scheinen gute Gründe für die Annahme vorzuliegen, dass sie als Ausgleich von Einkommensverlusten nicht von der „ex-ante“-Kontrolle freigestellt wäre.

24 Verordnung (EU) 2015/1588 des Rates vom 13. Juli 2015 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (kodifizierter Text), ABl. L 248, 24. September 2015, S. 1 ([konsolidierte Fassung vom 27. Dezember 2018](#)).

25 Art. 3 Ermächtigungs-VO erlaubt außerdem die Freistellung von Beihilfen, die bestimmte Beträge nicht übersteigen, sog. „De-minimis“-Beihilfen. Für die Forstwirtschaft gilt hier die allgemeine De-minimis-Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen, ABl. L 352, 24. Dezember 2013, S. 1 ([konsolidierte Fassung vom 25. Oktober 2023](#)). Weil Regelungen für diese nach Art. 4 Abs. 7 dieser Verordnung aber stets Obergrenzen vorsehen sollen, könnten sie höchstens sehr spezifischen Ausgestaltungen der „Entkopplung“ relevant werden.

3.2. Materielles Beihilferecht

Ausgangspunkt des materiellen Beihilferechtes ist das grundsätzliche Verbot mitgliedstaatlicher Beihilfen in Art. 107 Abs. 1 AEUV.²⁶

3.2.1. Tatbestand der Beihilfe

Eine Anwendung der Vorschrift setzt voraus, dass es sich bei einer fraglichen Maßnahme tatbestandlich um eine Beihilfe handelt. Das Verbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV bezieht sich wörtlich auf „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, [...], soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Rn. 5 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe (Beihilfemitteilung)²⁷ fasst diese Definition in den Tatbestandmerkmalen Vorliegen eines Unternehmens, Zurechenbarkeit der Maßnahme an den Staat, Finanzierung der Maßnahme aus staatlichen Mitteln, Gewährung eines Vorteils, Selektivität der Maßnahme sowie Auswirkungen der Maßnahme auf den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten zusammen.²⁸

Bei gesetzlichen Fiskalregelungen wie der Einkommensbesteuerung ist vor allem das Merkmal der Selektivität problematisch.²⁹ Das Beihilfeverbot betrifft demnach Maßnahmen, die zwischen wirtschaftlichen Akteuren unterscheiden, obwohl sich diese in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.³⁰ Ob steuerliche Regelungen in diesem Sinne be-

26 Obwohl beide Sektoren oft gemeinsam geregelt werden, gilt für die Forstwirtschaft kein zu Art. 42 AEUV für die Landwirtschaft analoger Anwendungsvorbehalt, vgl. *Wagner*, in: Säcker, MüKo Wettbewerbsrecht, 4. Aufl. 2022, Teil 9, Rn. 1382.

27 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, [ABl. C 262, 19. Juli 2016, S. 1](#).

28 Die NoA-Bekanntmachung fasst insoweit aber nur die Rechtsprechung der Unionsgerichte zusammen, vgl. etwa EuGH, Urteil vom 24. Juli 2003, Rs. C-280/00, Altmark Trans, Rn. 75.

29 *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 3. Aufl. 2020, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 164; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 164; für die sonstigen Tatbestandsmerkmale siehe die Subsumtion bei Deutscher Bundestag, Fachbereich Europa, Ausarbeitung, Forstschäden-Ausgleichsgesetz und Unionsrecht, [PE 6 - 3000 - 173/18](#) vom 13. Februar 2019, S. 11 ff.

30 Etwa EuGH, Urteil vom 14. Januar 2015, Rs. C-518/13, Eventech, Rn. 54 f.; Urteil vom 21. Dezember 2016, Rs. C-76/15, Vervloet u.a., Rn. 96, 98; EuG, Urteil vom 14. Juni 2023, Rs. T-79/21, Ryanair und Airport Marketing Services/Kommission, Rn. 324, 338.

stimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, kann anhand eines von der unionsgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten³¹ und auch von der Kommission in der Beihilfemitteilung aufgegriffenen³² Drei-Stufen-Tests beurteilt werden.

3.2.1.1. Bestimmung eines steuerlichen Normalfalls als Bezugssystem

Die Beurteilung einer Maßnahme als selektiv setzt voraus, dass eine Art Grundzustand definiert wird. Dieser kann dann als Maßstab für eine unterschiedliche Behandlung wirtschaftlicher Akteure dienen.³³ Für Steuern kann dieses Bezugssystem nach Rn. 134 Beihilfemitteilung unter Berücksichtigung der Steuerbemessungsgrundlage, den Steuerpflichtigen, dem Steuertatbestand und den Steuersätzen gebildet werden.³⁴

Als steuerlichen Normalfall könnte hier das System der Einkommenssteuer im deutschen Recht herangezogen werden. Denkbar scheint weiter, die Steuersätze in § 34b Abs. 3 EStG im Sinne der grundsätzlichen steuerlichen Belastung als Teil dieses Einkommenssteuersystems zu betrachten. Dass es sich einen eigenen Steuersatz für Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen handelt spielt hierbei keine Rolle, weil die Regelungstechnik im mitgliedstaatlichen Recht für die Definition des steuerlichen Grundfalls kein Kriterium darstellt.³⁵

3.2.1.2. Prima facie Ungleichbehandlung durch Abweichung vom Bezugssystem

Anhand des so festgelegten Maßstabs kann nun das Vorliegen einer Abweichung geprüft werden. Dabei kommt es nach Rn. 135 Beihilfemitteilung auf die dem Bezugssystem immanenten Ziele

31 Grundlegend insoweit EuG, Urteil vom 18. Dezember 2008, verb. Rs. T-211/04 und T-215/04, Government of Gibraltar/Kommission, Rn. 143 ff.; der EuGH konzentriert sich stärker auf die ersten beiden Prüfungsschritte, siehe etwa EuGH, Urteil vom 21. Dezember 2016, verb. Rs. C-20/15 P und C-21/15 P, Kommission/World Duty Free Group, Rn. 57; Urteil vom 18. Juli 2013, Rs. C-6/12, P (P Oy), Rn. 19.

32 Abschnitt 5.2.3. der NoA-Bekanntmachung, Rn. 126 ff. Siehe aus der Literatur zum Drei-Stufen-Test nur *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 164 ff.; *Arhold*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, 2016, Part II, Art. 107 TFEU, Rn. 375 ff.

33 Rn. 132 NoA-Bekanntmachung spricht davon, das Bezugssystem sei eine „Benchmark“.

34 Die Rechtsprechung zur positiven Feststellung des steuerlichen Bezugsrahmens „ist noch in der Entwicklung begriffen“, so *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 165. Teilweise zieht der EuGH ganze Systeme heran, etwa EuGH, Urteil vom 19. Dezember 2018, Rs. C-374/17, A-Brauerei, Rn. 37, wonach dort „die deutschen Rechtsvorschriften über die Grunderwerbsteuer“ den Bezugsrahmen bildet. Teilweise betont die neuere Rechtsprechung die Abtrennbarkeit von Maßnahmen, deren Normen eine eigenständige Logik inneohnt, vgl. EuGH, Urteil vom 6. Oktober 2021, verb. Rs. C-53/19 P und C-65/19 P, Spanien/Kommission (Spanish Goodwill), Rn. 63. Vgl. auch *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 3. Aufl. 2020, Art. 107 Abs. 1 AEUV Rn. 143 ff. Für den vorliegenden unkritischen Fall wie dargestellt auf das System des Einkommenssteuerrechtes abgestellt.

35 Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 28. Juni 2018, Rs. C-203/16 P, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Kommission, Rn. 91 ff.; *Schweitzer/Mestmäcker*, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, 6. Aufl. 2022, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 193a.

an. Einkommenssteuersysteme dienen der Erzielung von Einnahmen zur Deckung des öffentlichen Haushaltes.³⁶

Aus der oben dargestellten Unbeachtlichkeit der Regelungstechnik schließt die unionsgerichtliche Rechtsprechung auch, dass der steuerliche Normalfall nicht in einem formellen Regel-Ausnahme-Verhältnis zur möglichen Beihilferegulierung stehen muss. Stattdessen ist ausgehend von der Wirkung der fraglichen Regelung zu bestimmen, ob sie eine selektive Maßnahme darstellt („de-facto“-Selektivität).³⁷ Für gänzlich neu geschaffene bzw. reformierte Steuergesetze bedeutet dies im Übrigen, dass ihr Bezugssystem nicht das alte Recht, sondern der steuerliche Normalfall des geschaffenen Steuersystems ist.³⁸ Das entspricht auch der von EuGH immer wieder betonten Autonomie der Mitgliedstaaten bei der Einführung eines Steuersystems,³⁹ sodass eine Gesetzesänderung, die neue immanente Ziele einführt unproblematisch keine Beihilfe darstellt.

Die „Entkopplung“ würde vorliegend aber die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes für Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen für einzelne Holzartengruppen oder -sorten erlauben. Sie knüpft somit extern an der Herstellung bestimmter Produkte an und behandelt hinsichtlich der

-
- 36 Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 17. November 2009, C-169/08, Rn. 38; siehe auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 167. Speziell bezüglich des deutschen Einkommenssteuerrechtes etwa Kommission, Staatliche Beihilfe SA.44944 (2019/C ex 2016/FC) – Steuerliche Behandlung von Spielbanken in Deutschland und Staatliche Beihilfe SA.53552 (2019/C ex 2019/FC) – Mutmaßliche Garantie für Spielbankunternehmer in Deutschland (Wirtschaftlichkeitsgarantie) – Deutschland, [C\(2019\) 8819 final](#) vom 9. Dezember 2019, ErwG 105. Andere Aspekte des Beschlusses sind Gegenstand einer zuletzt vom EuGH an das EuG zurückverwiesenen Rechtssache, siehe EuGH, Urteil vom 21. September 2023, Rs. C-831/21 P, Fachverband Spielhallen und LM/Kommission.
- 37 Grundlegend EuGH, Urteil vom 15. November 2011, verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Rn. 90 ff.; zum Urteil siehe etwa *Arhold*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, 2016, Part II, Art. 107 TFEU, Rn. 383 ff.; fortgeführt etwa in EuGH, Urteil vom 25. Juli 2018, Rs. C-128/16 P, Kommission/Spanien u.a. (True-Lease-Modell), Rn. 36; Urteil vom 19. Dezember 2018, Rs. C-374/17, A-Brauerei, Rn. 32; Urteil vom 8. November 2022, verb. Rs. C-885/19 P und C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission, Rn. 70. Zum Begriff der „de-facto“-Selektivität, vgl. Rn. 122 NoA-Bekanntmachung.
- 38 Vgl. abermals EuGH, Urteil vom 15. November 2011, verb. Rs. C-106/09 P und C-107/09 P, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Rn. 91. Zur Einordnung des Gibraltar-Urteils insoweit auch GA *Kokott*, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020 zu EuGH, Rs. C-562/19 P, Kommission/Polen, Rn. 40 ff. Das Verständnis der Entscheidung bestätigt auch das Urteil selbst, vgl. EuGH, Urteil vom 16. März 2021, Rs. C-562/19 P, Kommission/Polen, Rn. 43. Siehe zudem *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 3. Aufl. 2020, Art. 107 Abs. 1 AEUV Rn. 168.
- 39 Vgl. früh etwa EuGH, Urteil vom 14. Januar 1981, Rs. 140/79, Chemical Farmaceutici, Rn. 14; jüngst EuGH, Urteil vom 16. März 2021, Rs. C-562/19 P, Kommission/Polen, Rn. 37. Hierzu auch *Jaeger*, in: Säcker/Karpentein/Ludwigs, MüKo Wettbewerbsrecht, 4. Aufl. 2022, Teil 8, Rn. 1 ff.

Erzielung von Einnahmen als immanentes Ziel vergleichbare wirtschaftliche Akteure ungleich („de-jure“-Selektivität).⁴⁰ Eine „Entkopplung“ wäre damit prima facie selektiv.

3.2.1.3. Rechtfertigung durch Natur und Aufbau des steuerlichen Systems

Nicht jede Abweichung vom Bezugssystem muss selektiv und damit eine Beihilfe sein. Auch wenn hinsichtlich des systemimmanenten Zieles wirtschaftliche Akteure ungleich behandelt werden, können Mechanismen oder die Grund- und Leitprinzipien des Bezugssystems diese Abweichung erforderlich machen.

Abschnitt 5.2.3.3. der Beihilfemitteilung spricht insoweit von einer „Rechtfertigung“, wobei hier zu unterscheiden ist: Rechtfertigen Natur und Aufbau des Systems eine prima facie selektive Behandlung ist die Maßnahme tatbestandlich keine Beihilfe. Als Beispiele nennt Rn. 139 Beihilfemitteilung u. a. eine notwendige Vermeidung von Doppelbesteuerung oder die Handhabbarkeit für die Verwaltung. In einem zweiten Schritt kommt auch – wie unten unter Ziff. 3.2.2. dargestellt – eine „Rechtfertigung“ unter Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV in Frage,⁴¹ die sich auch auf externe Ziele beziehen darf. Die „Rechtfertigung“ durch Natur und Aufbau im Sinne der dritten Stufe der vorliegenden Selektivitätsprüfung setzt hingegen systemimmanente Gründe voraus.⁴² Verfolgt eine Abweichung wirtschaftspolitische Ziele, hat das EuG diese als außerhalb des Bezugssystems liegend angesehen.⁴³

Letztlich hängt auch hier die Einordnung von der konkreten Ausgestaltung einer „Entkopplung“ sowie deren Bewertung durch die Kommission und die Unionsgerichte ab. Insoweit aber § 5

40 Zum Begriff der „de-jure“-Selektivität Rn. 121 NoA-Bekanntmachung; außerdem *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 3. Aufl. 2020, Art. 107 Abs. 1 AEUV Rn. 174. Keine Rolle spielt abermals die Regelungstechnik. Dass § 5 FortSchAusglG als Ausnahmenvorschrift außerhalb des EStG steht ist demnach unbeachtlich, eine „de-jure“-Selektiv ergibt sich aus der Wirkung als Entlastung für einzelne Produktionszweige.

41 Zu den irreführenden Begrifflichkeiten auch *Jaeger*, in: Säcker/Karpenstein/Ludwigs, MüKo Wettbewerbsrecht, 4. Aufl. 2022, Teil 8, Rn. 63.

42 Früh EuGH, Urteil vom 2. Juli 1974, Rs. 173/73, Italien/Kommission, Rn. 33 (Rn. 33/35 der deutschen Fassung); jüngst EuGH, Urteil vom 28. Juni 2018, Rs. C-203/16 P, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Kommission, Rn. 87; vgl. auch Rn. 138 NoA-Bekanntmachung, zweiter Satz: „Dagegen können externe politische Ziele, die dem System nicht immanent sind, nicht geltend gemacht werden“

43 Vgl. hierzu EuG, Urteil vom 6. März 2002, verb. Rs. T-127/99, T-129/99 und T-148/99, Diputación Foral de Álava u.a./Kommission (Steuergutschrift), Rn. 167; Urteil vom 23. Oktober 2002, verb. Rs. T-346/99, T-347/99 und T-348/99, Diputación Foral de Álava u.a./Kommission (Bemessungsgrundlage), Rn. 63. Siehe auch *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 3. Aufl. 2020, Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 184; *Arhold*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, 2016, Part II, Art. 107 TFEU, Rn. 443.

ForstSchAusglG bereits jetzt vor allem das wirtschaftspolitische Ziel der Marktregulierung verfolgt,⁴⁴ dürfte dies auch bei einer „Entkopplung“ gelten. Eine Rechtfertigung durch Natur und Aufbau des steuerlichen Systems scheint demnach eher fernliegend.

3.2.1.4. Zwischenergebnis

Eine endgültig Beurteilung, ob eine „Entkopplung“ des § 5 ForstSchAusglG den Tatbestand der Beihilfe ist schon deshalb nicht möglich, weil viel von der Ausgestaltung der Gesetzesänderung im Detail abhängt. An zahlreichen Stellen stützt sich die Prüfung zudem auf Wertungen, die der Kommission und abschließend dem EuG und EuGH obliegen.

Wie dargestellt spricht aber viel dafür, dass die Änderung selektiv als Begünstigung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ wirken würde. Auch die sonstigen Voraussetzungen des Tatbestands der Beihilfe dürften vorliegen.⁴⁵

3.2.2. Rechtfertigung der Beihilfe

Maßnahmen die den Tatbestand der Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen, sind nur unionsrechtswidrig soweit „in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist“.

Eine andere Bestimmung könnte sich hier zunächst aus Art. 107 Abs. 2 Buchst. b AEUV ergeben der „Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind“ als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt. Zudem kann die Kommission Beihilfen nach Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV für vereinbar erklären, wenn sie der Förderung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete dienen, wobei sie hierbei – anders als bei Art. 107 Abs. 2 Buchst. b AEUV – über ein Ermessen verfügt.⁴⁶ Mit der bereits unter Ziff. 2 erwähnten Rahmenregelung stellt die Kommission zum einen ihre Auslegung des Art. 107 Abs. 2 Buchst. b AEUV dar und gibt vorab Auskunft, unter welchen Bedingungen sie

44 Vgl. außerdem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, Beschlussempfehlung und Bericht, [BT-Drs. 10/3271](#), 26. April 1985, S. 13 spricht u.a. von „holzmarktpolitischen Maßnahmen“ und davon, dass Einkommensverluste ausgeglichen werden sollten. Im Ergebnis zwar offen aber viel dafür sprechend auch Deutscher Bundestag, Fachbereich Europa, Ausarbeitung, Forstschäden-Ausgleichsgesetz und Unionsrecht, [PE 6 - 3000 - 173/18](#) vom 13. Februar 2019, S. 12. Siehe auch Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand, Regelungsinhalte und Stand des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, WD 5 - 3000 - 099/23 vom 13. November 2023, S. 4.

45 Sie entsprechend Deutscher Bundestag, Fachbereich Europa, Ausarbeitung, Forstschäden-Ausgleichsgesetz und Unionsrecht, [PE 6 - 3000 - 173/18](#) vom 13. Februar 2019, S. 11 ff.

46 Vgl. nur *Kreuschitz*, in: Säcker/Montag, European State Aid Law, 2016, Part II, Art. 107 TFEU, Rn. 564.

eine Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar ansehen wird. Als Mitteilung, also eines Rechtsakts sui generis,⁴⁷ kann die Rahmenregelung die Kommission bei Ausübung ihres Ermessens binden.⁴⁸

Abschnitt 2.1.3. der Rahmenregelung befasst sich mit Beihilfen für die Vorbeugung gegen Schäden und die Wiederherstellung von Wäldern nach Waldbränden und greift damit gem. Rn. 514 der Rahmenregelung sowohl Art. 107 Abs. 2 Buchst. b als auch Abs. 3 Buchst. c AEUV auf. Wie bereits oben dargestellt bestimmt Rn. 520 der Rahmenregelung aber, dass Beihilfen keine Einkommensverluste ausgleichen dürfen.

Sähe man die „Entkoppelung“ als Beihilfe, wäre sie demnach soweit ersichtlich nicht rechtfertigbar, wenn nicht sichergestellt ist, dass die steuerliche Vergünstigung beihilfefähige Kosten i.S.v. Rn. 515 ff. der Rahmenregelung betrifft.

3.2.3. Ergebnis

Abermals gilt es zu betonen, dass eine Bewertung ohne die Ausgestaltung der „Entkopplung“ im Einzelnen nicht möglich ist. Der Kommission kommen zudem Ermessens- und Beurteilungsspielräume zu. Wo diese der gerichtlichen Kontrolle unterliegen, können abschließend nur die Unionsgerichte über die EU-Rechtskonformität entscheiden.

Soweit ersichtlich würde die hypothetische „Entkopplung“ des § 5 ForstSchAusglG aber eine Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen. Vorbehaltlich der Ausgestaltung dieser „Entkopplung“ wäre diese wohl auch nicht über Art. 107 Abs. 2, Abs. 3 AEUV gerechtfertigt.

Fachbereich Europa

47 Vgl. allgemein *Ruffert*, in: *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, Art. 288 AEUV, Rn. 100, 108.

48 Vgl. EuGH, Urteil vom 4. Dezember 2013, Rs. C-121/10, Kommission/Rat, Rn. 51 f.; Urteil vom 15. Dezember 2022, Rs. C-470/20, Veejaam und Espo, Rn. 30. Bindungswirkung können derartige Rechtsakte nur ausnahmsweise insoweit erlangen, als ein Mitgliedstaat darin enthaltenen Vorschlägen für zweckdienliche Maßnahmen zustimmt, *Gundel*, in: *Pechstein/Nowak/Häde*, *Frankfurter Kommentar*, 1. Aufl. 2017, Art. 288 AEUV, Rn. 122.