

## § 11 Diskussion: Perspektiven des Europäischen Steuerrechts

*Moderation: Ekkehart Reimer*

Ekkehart Reimer:

Damit treten wir in die Diskussion mit Ihnen allen ein. In den Themen, die die Referenten und Diskutanten angesprochen haben, ist die ganze Breite des Europäischen Steuerrechts einmal aufgeblättert worden. Ich möchte die Aufmerksamkeit zunächst auf Fragen des materiellen Rechts lenken, die *Heribert Anzinger*, aber auch *Rudolf Mellinshoff* und *Martin Kreienbaum* angesprochen haben. In der großen Unterscheidung zwischen negativer und positiver Integration des Steuerrechts gab es lange Jahre nur zwei Themen: einerseits die Grundfreiheiten – also die vom EuGH ausbuchstabierte primärrechtlichen Verbote mitgliedstaatlicher Maßnahmen, die sich in irgendeiner Weise nicht-neutral auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken –, und andererseits Aktivitäten des Unionsgesetzgebers, namentlich die Richtlinien auf dem Feld der direkten Steuern.

Nun tritt materiell-rechtlich das von *Rudolf Mellinshoff* angesprochene Beihilfenverbot hinzu. *Heribert Anzinger* hat darauf hingewiesen, dass es im Grunde erst jetzt in das helle Licht der Öffentlichkeit in den Mitgliedstaaten und auch in Drittstaaten gerät. Deswegen könnte ich mir vorstellen, dass es dazu Rückfragen gibt. Darf ich insoweit um Ihre Wortmeldungen bitten? Wie steht es um die Notifizierung, den Vertrauensschutz, die Verfügbarkeit von individueller Rechtssicherheit ex ante, die die Kommission nach allem, was wir wissen, gegenwärtig nicht im Übermaß gewährt?

Gregor Kirchhof:

Zunächst einmal teile ich die Einschätzung von Herrn *Mellinshoff*, dass gerade im Bereich des Steuerrechts sehr viel Rechtsunsicherheit besteht, und ich frage mich, was wir tun können – und da schließe ich Herrn Präsidenten *Lenaerts* mit ein – damit wir in Zukunft mehr Rechtssicherheit bekommen.

Aber die eigentliche Frage bezieht sich auf die Rechtsfolge. Da gibt es einen Staat, der ein Niedrigsteuerregime etabliert und deshalb sehr viele Unternehmen anlockt. Und dann merkt man später: Es waren rechtswidrige Beihilfen. Das Schlimmste, was diesem Staat passieren kann, ist, dass die Unternehmen ihm mehr Steuern zahlen müssen. Und müssen wir über diese Rechtsfolge nicht nachdenken? Denn wenn wir in einer Perspektive der EU denken, dann hat dieses Steuerregime ja die Unternehmen gerade in diesen Staat gelockt und von anderen Staaten weg. Also müssen wir nicht bei der Beihilfe überlegen, ob wir da andere Rechtsfolgen anstreben, als dass sie einfach nur zurückgezahlt werden muss?

### Koen Lenaerts:

Über diesen Fall einer staatlichen Beihilfe würde ich doch gerne etwas sagen, natürlich jenseits gegenwärtig anhängiger Verfahren. Es gibt solche Arten von Beihilfen. Gerade jetzt sind wir dabei, in der Großen Kammer zwei solcher *lead cases* zu entscheiden. Worum handelt es sich? Es ist sicher kein Fall der steuerlichen Rechtsangleichung zwischen den Mitgliedstaaten. In den Medien hört man so etwas, wonach Unternehmen mit niedrigen Steuern gelockt werden.

Das richtige Problem lautet folgendermaßen: Wenn man Unternehmen in einem ausgedachten Fall einen Zuschuss von einer Milliarde Euro gibt, dann werden sich alle einig sein zu sagen, dass es sich dabei um eine staatliche Beihilfe handelt. Jetzt mache ich es aber als Staat etwas vernünftiger und sage den Unternehmen, dass ich diesen Zuschuss nicht geben kann, weil das eine verbotene staatliche Beihilfe wäre, wir das aber einfach anders regeln. Wir treffen mit den Unternehmen individuelle Vereinbarungen, dass sie in den nächsten Jahren eine Milliarde Euro an Steuern nicht bezahlen müssen. Und das ist der Grund, warum sich die Frage dieser selektiven Senkung von Steuern überhaupt stellt, bemessen anhand des normalerweise anwendbaren Maßstabes des nationalen Rechts.

Das Selektivitätserfordernis ist der Tatsache geschuldet, dass die Verabredung eben nur für gewisse Unternehmen, Unternehmensgruppen oder Sektoren Geltung entfaltet. Das ist der rechtliche Rahmen. Aber natürlich, wie alle Praktiker wissen, fangen die rechtlichen Probleme dort an, wo die Handbücher aufhören. Das heißt, was ist eine selektive Senkung von Steuern zum Vorteil eines einzelnen Unternehmens? Das ist die Frage. Und das

kann dazu führen, dass man ziemlich tief in das nationale Steuerrecht vordringen muss.

Vor diesem Hintergrund verstehe ich den Beitrag von Herrn *Mellinghoff*, der sagt, die Staaten wüssten doch, was die korrekte Anwendung in einer sehr komplexen internationalen Steuerbemessungsangelegenheit genau bedeutet. Und das ist richtig, aber auf der anderen Seite finden wir auch das Prinzip „*pacta sunt servanda*“. Wenn Mitgliedstaaten dennoch selektive Bevorteilungen einführen, werden die anderen Staaten innerhalb des Binnenmarktes eigentlich einem unlauteren Wettbewerb ausgesetzt. Wenn zum Beispiel ein Unternehmen in Belgien schließt und seinen Standort nach Frankreich oder in die Tschechische Republik verlegt, um dort zu erfahren, dass es ein „*ruling*“ im Sinne des nationalen Steuerrechts gegeben hat, was natürlich der steuerlichen Hoheit dieses Mitgliedstaates unterfällt, würde sich der Mitgliedstaat, aus dem das Unternehmen weggezogen ist, doch benachteiligt fühlen. Ich würde nur sagen wollen – und damit widerspreche ich nicht dem, was Herr *Mellinghoff* gesagt hat –, dass es sich um eine außerordentlich sensible Angelegenheit handelt, die Waage zu halten zwischen dem Respekt vor der steuerlichen Hoheit jedes Mitgliedsstaates und des dort anwendbaren Rechts einerseits sowie der Dynamik des *level playing field* innerhalb des Binnenmarktes andererseits, wie man auf Englisch sagt.

Jetzt zur Erbschaftsteuer. Ich habe auf dem Flug von Sofia hierher eine deutsche Zeitung bekommen und über den politischen Kompromiss gelesen, der in Deutschland gerade gefunden wurde. In der Süddeutschen Zeitung war das, ich erwähne meine Quelle. Diesen Kompromiss kenne ich aus Belgien, dort ist es auch eine regionale Steuer. Die Erbschaftsteuer fällt den Regionen zu. Dort bestehen auch diese Arten von Regeln, dass man bei einer Vererbung eines Unternehmens das Unternehmen für eine gewisse Zeit weiterführen muss, dass man eine bestimmte Anzahl von Arbeitnehmern einstellen muss, etc. Diese Regelung ist zwar nicht als staatliche Beihilfen-, aber als Freizügigkeitssache zum Gerichtshof gekommen, weil die beiden Regionen Flandern und Wallonien festgelegt hatten, dass diese Arbeitnehmer in Flandern bzw. Wallonien arbeiten müssen (Rs. C-464/05, Geurts und Vogten).

Was ich damit sagen will, ist, dass auch im Rahmen einer erbschaftsteuerlichen Regelung grundsätzlich danach gefragt werden könnte, ob es sich um eine staatliche Beihilfe handelt. In dem beschriebenen Fall hat sie sich

nicht gestellt. Ob es also Selektivität gibt, hängt ganz von der konkreten Regelung ab – und in meinem Artikel der Süddeutschen Zeitung habe ich über die deutsche Neuregelung nichts erfahren. Wenn also das Steuerrecht allgemein anwendbar ist, unterfällt dies der steuerlichen Hoheit der Mitgliedstaaten, weshalb ich dies nicht unmittelbar als staatliche Beihilfe kategorisieren würde.

### Ekkehart Reimer:

Wenn die Sprache auf das Erbschaftsteuerrecht kommt, läuft jede Diskussion zeitlich gern aus dem Ruder ...

### Roman Seer:

Keine Sorge: Ich spreche nicht über die Erbschaftsteuer. Aber ich will vielleicht eines dazu sagen, weil es jetzt gerade passt: Die Sorge, dass die Erbschaftsteuer vielleicht doch unter das Beihilfenverbot fällt, speist sich, wie sie vielleicht wissen, aus dem Verfahren zu der Sanierungsklausel, zu § 8c Abs. 1a KStG. Hier hat das EuG das Verlustabzugsverbot nicht als Rückausnahme angesehen, wofür meines Erachtens systematisch sehr gute und nachvollziehbare Gründe bestehen, und der EuG kam daher zur Annahme der Selektivität.

Wenn man so anfängt, und dass ist das große Problem, das Herr *Mellinghoff* ansprach, dann wird es kompliziert. Die Konturen so wie sie es beschrieben haben, Herr Präsident, sind klar. Aber sie haben ja selber gesagt, es wird dort schwierig, wo es grau wird. Und das sind diese Graustellen.

Zudem kommt –da bin ich ganz bei Herrn *Mellinghoff* – der betroffene Steuerpflichtige hinzu, der Unternehmer in unserem Fall. Er sieht das Bundesgesetzblatt, die öffentliche Gazette, sein Steuerberater sagt ihm: so ist das deutsche nationale Steuerrecht. Er disponiert auf dieser Basis. Es ist grau, er hat gar keine Vorstellung, dass es eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 AEUV gibt. Und dann sagt die Kommission, es sei doch eine Beihilfe, und fordert die Bundesrepublik auf, die Beihilfe rückwirkend zurückzuführen. Ich muss sagen: Ich verstehe bis heute nicht, dass das Unionsrecht im Sinne eines *effet utile* keinen Vertrauensschutz zugunsten der Privatpersonen gibt. Bisher jedenfalls nicht, während wir in unserem nati-

onalen Recht in solch einem Fall, Herr *Mellinghoff* hat das Rückwirkungsverbot angesprochen, Vertrauensschutz gewähren würden. Meines Erachtens sollte zumindest in den Fällen darüber nachgedacht werden, wo die Beihilfe alles andere als evident ist.

Das Problem ist, dass dieser Beihilfentatbestand unscharf ist. Er erfasst einerseits Fallgruppen von *tax rulings*, bei denen Weltkonzerne Erpressungspotenzial nutzen und sehr wohl bösgläubig sind, andererseits aber auch kleine mittelständische Unternehmen. Beide über einen „Kamm zu scheren“, wie man umgangssprachlich sagt, erscheint mir nicht richtig zu sein. Hier würde ich differenzieren nach dem Empfängerhorizont des Disponierenden. Soweit er redlicherweise davon ausgehen durfte, dass die Norm keine Beihilfe, sondern der Regelfall ist, müsste Vertrauensschutz auch unter dem Unionsrecht gewährt werden. Das wäre meine Vorstellung.

Und zweitens: Mir hat ein Punkt, den Herr *Anzinger* angesprochen hat, sehr gefallen. Die EU-Kommission mit den Wettbewerbshütern ist ja eine kleine Truppe mit ein paar EU-Beamten. Aber es gibt 28 Mitgliedstaaten. Mehr kann man dazu nicht sagen – das Vollzugsdefizit, das Fehlen von Rechtsanwendungsgleichheit, liegt auf der Hand. Wenn man das Beihilfenverbot flächendeckend durchsetzen wollte, bräuchte die Union eine große Wettbewerbsbehörde in Steuersachen. Andernfalls stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien die Fälle ausgewählt werden. Müsste nicht die EU-Kommission in eine Rechtfertigungslast gebracht werden, nach welchen Kriterien welche Verfahren gewählt worden sind?

### Rudolf Mellinghoff:

Lassen Sie mich vielleicht kurz daran anschließen. Sie haben den Zuschuss und die steuerrechtliche Verschonung gleichgesetzt. Ich bin gerne bereit, diesen Weg mitzugehen. Solange der Steuerpflichtige nicht kollusiv mit dem Staat zusammenwirkt und aufgrund einer gesetzlichen Regelung eine Beihilfe im untechnischen Sinne erhält, finde ich es ein absolutes Unding, dass er diesen Zuschuss zurückzahlen muss. Denn es ist der Staat gewesen, der sie gewährt hat. Es ist der Staat, das deutsche oder das niederländische oder das französische Parlament, das ein Gesetz beschlossen hat, aufgrund dessen ein Zuschuss gewährt worden ist. Mit welchem Recht muss nun derjenige, der sich auf ein Parlament, die Volksvertretung, den höchsten

Souverän in einem Nationalstaat verlassen hat, die Beihilfe zurückzahlen? Aus meiner Sicht könnte man alle möglichen Mechanismen der Bestrafung der Staaten finden. Es gibt auch Präventivmaßnahmen. Hier ist vieles denkbar. Da wäre ich auch gerne bereit, viele Wege mitzugehen, aber ich würde Zuschuss und steuerliche Verschonung gleichsetzen. Das ist das erste.

Das zweite: Selektivität und Diskriminierung sind Spielarten des allgemeinen Gleichheitssatzes. Wenn wir das zugrunde legen, dann sage ich Ihnen, dass das deutsche Bundesverfassungsgericht die Erbschaftsteuer nicht gesehen hat als eine Unternehmenssteuer, sondern als eine Steuer für alle Erben. Gleichbehandlung lässt sich nur durch den Blick auf alle Erben definieren. Wie ist es nun mit Verschonungen allein für die Unternehmenserben? Sie sagen, das sei keine Selektivität. Das Bundesverfassungsgericht hat es dagegen ganz eindeutig als Ungleichbehandlung definiert. Wenn Sie das deutsche Recht zugrunde legen, besteht eine selektive Bevorzugung von Unternehmen und im neuen Erbschaftsteuerrecht mit seinem wunderbaren langen unlesbaren Katalog darüber hinaus um die Familienunternehmen und um Unternehmen, bei denen Verfügungsbeschränkungen bestehen. Man kann diesen Katalog kaum anwenden, aber das ist eine andere Frage. Das Erbschaftsteuerrecht wird immer selektiver. Genau darin liegt eine Vorgabe des deutschen Rechts, ein Drang in die Ungleichbehandlung – und damit sind Sie unionsrechtlich automatisch in der Selektivität. Das ist der Grund, weshalb Herr *Anzinger* dieses Problem aus meiner Sicht völlig zu Recht artikuliert hat. Wenn wir im Energiesteuerrecht die energieverbrauchenden Unternehmen bevorzugen, dann würden alle energieverbrauchenden Unternehmen gleich behandelt, aber gegenüber der Bemessungsgrundlage der Energieverbraucher würden sie natürlich selektiv bevorzugt. Das große Problem ist: Der einzelne Steuerpflichtige kommt damit nicht zurecht. Dass da Sanktionen vorgesehen werden, kein Problem. Es gibt da auch sehr bewusst diese Diskriminierungsfälle oder ein Präferenzsystem.

Drittens komme ich auf das, was Sie, Herr *Kreienbaum*, sehr schön gesagt haben: Sie müssen das Steuerrecht binnenmarktkonform gestalten. Wir haben bis jetzt immer noch die nationale Souveränität im Steuerrecht. Kann und muss man es immer binnenmarktkonform gestalten? In Europa gibt es Staaten mit Patentboxen und Staaten ohne Patentboxen. Können

Sie mir sagen, wie ich das binnenmarktkonform auslege? Es gibt im Binnenmarkt keinen Ansprechpartner, der sagt, ob Patentboxen gewollt sind oder nicht. Wenn Deutschland jetzt Patentboxen schafft, sind wir schon wieder bei der Beihilfe? Andere Staaten haben schon Patentboxen. Sind Patentboxen daher keine Beihilfe? Nein. Das kann nicht der Maßstab sein.

Mir ist klar, dass es Regeln geben muss, damit ein *level playing field* entsteht. Darum geht es mir nicht. Ich bin als früherer Verfassungsrichter und heute als Präsident des Bundesfinanzhofs davon geprägt, dass es mir um die Sicht des einzelnen Steuerpflichtigen geht – und für den ist das gegenwärtige System untragbar. Ich sage das ganz deutlich.

#### Ekkehart Reimer:

Im Bereich des Beihilfenrechts endet der Vertrag nicht hinter Art. 108, sondern es gibt noch einen Art. 109. Vielleicht ist er die Lektüre wert. Er gibt der Union die Befugnis zur Sekundärrechtsetzung zur Erleichterung und Konkretisierung der verfahrensrechtlichen Vorschriften aus Art. 108. Wir haben heute so viel über die Europäischen Grundrechte und bei *Martin Nettesheim* auch über die Grundrechte des Grundgesetzes gehört, dass man sich doch fragt, ob die Rechtsunsicherheiten, die *Rudolf Mellinghoff* und *Gregor Kirchhof* völlig zu Recht beklagen, nicht auch gelöst werden können mit dem Set an subjektiven Rechten, das wir längst haben und hier nur aktivieren müssten: Warum hat nicht der einzelne Steuerpflichtige, der nicht kollusiv mit einem Mitgliedstaat zusammenwirkt, sondern in beihilfenrechtlichen Fragen sensibel und deshalb unsicher ist, einen Anspruch gegen seinen Mitgliedstaat auf Notifizierung, den er vor nationalen Gerichten durchsetzen könnte?

#### Rudolf Mellinghoff:

Der soll mal kommen!

#### Ekkehart Reimer:

Das nehmen wir zu Protokoll. Und weiter: Warum kann der Einzelne nicht etwa auch den Vertrauensschutz aus der Grundrechtecharta aktivieren, wenn er bei der Kommission vorstellig geworden ist, dann aber wegen

Überlastung der Generaldirektion Wettbewerb einfach keine Antwort bekommen hat – weder positiv noch negativ? Liegt darin nicht vielleicht doch eine Basis für schützenswertes subjektives Vertrauen? Ich glaube, wir sollten das Beihilfenrecht selber, also insbesondere die materiellen Regelungen in Art. 107 AEUV nicht aufgeben. Sie sind Kronjuwelen des Binnenmarkts. Aber es lohnt sich sehr, über neue verfahrensrechtliche Ansätze nachzudenken.

### Koen Lenaerts:

Eine kleine Frage zur Selektivität: Ich danke Herrn *Anzinger* dafür, diese mögliche Selektivität der Erbschaftsteuer angesprochen zu haben. Aber selbst nach Ihren Ausführungen, Herr *Mellinghoff*, bin ich mir weiterhin ziemlich sicher, dass es kein Problem gibt. Warum? Das ist alles ein bisschen technisch, ich entschuldige mich dafür. Das Bundesverfassungsgericht nimmt richtigerweise alle Erben als Vergleichsgruppe. Das ist richtig! Aber das ist genau der Grund, warum sich hier kein Problem der Selektivität stellt. Selektivität spielt nur zwischen Unternehmen eine Rolle. Das ist ein ganz anderer Hintergrund.

Und zwischen Unternehmen muss es ein Unternehmen sein, das als Unternehmen vererbt wird, was prototypisch für kleine und mittelständische Unternehmen ist, nicht für die großen Kapitalgesellschaften. Das steht nicht in Widerspruch zueinander. Es ist allerdings sehr gut, dass Sie diese Frage aufgeworfen haben, auch wenn ich mir – aus akademischer Perspektive – immer sicherer werde, dass es dabei keine Selektivität gibt. Das ist ein normaler Vorgang, der der allgemeinen Regelung der Erbschaftsteuer unterfällt. Und Ihr Beispiel gehört zu den Grenzfällen, bei denen man als Steuerpflichtiger eigentlich nicht vorhersehen kann, dass plötzlich ein Beihilfeneinwand erhoben wird.

### Ekkehart Reimer:

Herzlichen Dank, Herr *Lenaerts*. Wir gehen jetzt in die Schlussrunde unserer Diskussion. Ich möchte den Referenten noch einmal die Gelegenheit geben, ein kurzes Fazit zu ziehen.



### Roman Seer:

Der Vormittag war für mich unglaublich lehrreich. Deshalb hatte ich zuerst gedacht, der Nachmittag werde dagegen abfallen, wenn wir jetzt unseren steuerrechtlichen Mikrokosmos betrachten. Aber wir haben gesehen: Der Mikrokosmos zeigt, woran sich das Unionsrecht am Ende beweisen muss.

Wir gehen mit der richtigen Erkenntnis hinaus, dass das Beihilfenproblem noch nicht gelöst ist. Und dass wir noch nicht an dem Punkt angekommen sind, den wir analytisch suchen. Gleiches gilt in dem Bereich des Schutzes der Individualrechte. Bei allem Verständnis, Herr *Kreienbaum*: Ich meine, dass noch Nachholbedarf bei der Schärfung des Mindeststandards innerhalb der gesamten EU besteht, was den Datenschutz und die Auskunftsrechte der Einzelnen betrifft. Ich würde sagen, es bedarf hier auf jeden Fall auch einer *DAC 6* – nämlich einer *DAC 6* zur Stärkung der Individualrechte.

### Martin Kreienbaum:

Ich will mich zum Verfahrensrecht anschließen und allen hier auf dem Podium zustimmen, dass die zunehmende Integration gerade auch im Bereich des Verfahrensrechts auch die Verwaltung und den Gesetzgeber schlichtweg vor erhebliche Herausforderungen stellt. Das gilt auch in Themenbereichen, die wir heute noch gar nicht besprochen haben – beispielsweise Joint Audits. Da sitzen Betriebsprüfer zusammen und schauen gemeinsam in die Akten hinein. Hier eröffnen sich Fragen mit Blick auf Datenschutz, mit Blick auf Sprachenfragen, natürlich auch hinsichtlich authentischer Übersetzungen. Dabei handelt es sich um praktische Fragen, die uns sehr beschäftigen und die in der Tat eine große Herausforderung darstellen.

### Rudolf Mellinghoff:

Zunächst muss ich *Roman Seer* zustimmen: Dass wir einen europäischen Steuerverwaltungsraum eigentlich schon haben, finde ich gut. Aber dieser europäische Steuerverwaltungsraum bedarf gewisser Ergänzungen. Die erste Ergänzung sind Individualrechte. Darüber habe ich gesprochen.

Zum Zweiten: Das Bundesverfassungsgericht hat ja immer sehr schön von Normenklarheit und Normenwahrheit gesprochen. Heute besteht der europäische Steuerverwaltungsraum mindestens zur Hälfte aus Aktivitäten, bei denen nicht jeder vor fünfzig Jahren gesagt hätte, sie seien von den Kompetenzen der Europäischen Union gedeckt. Das möchte ich nur einmal in den Raum stellen. Und warum ist es so schwer möglich, der Normenunklarheit die Normenwahrheit an die Seite zu stellen?

Drittens: Wir müssen sowohl im materiellen Recht als auch im Verfahrensrecht aufpassen, dass wir die nationale Souveränität nicht aufgeben. Das Problem ist folgendes: Wir haben bereits heute Bereiche wie die BEPS-Umsetzung, die durch Richtlinien europaweit geregelt werden. Die Europäische Union hat im Grunde eine Verwaltungsmaßnahme der OECD über eine Richtlinie in verbindliches Recht umgesetzt und damit jeden Spielraum, den es in dieser Verwaltungsvereinbarung der OECD überhaupt noch gegeben hat, beseitigt.

Nun kann man sagen: Das ist herrlich, denn dann gilt für alle Mitgliedstaaten der gleiche Maßstab. Aber ich frage mich wirklich, ob unsere Nationalstaaten – und Sie haben ja selber gesagt, wir sind noch Nationalstaaten und nicht ein Staat – wirklich hingehen sollten und das Steuerrecht materiellrechtlich in allen Bereichen vereinheitlichen. Und über Maßnahmen wie Richtlinien und Ähnliches wird – ich übertreibe jetzt ein bisschen – ohne demokratische Legitimation entschieden. Im Grunde genommen wird jedenfalls ohne eine hinreichende Beteiligung der nationalen Steuerpflichtigen eine Vereinheitlichung des Steuerrechts herbeigeführt. Wenn man das machen will – wofür ich durchaus bin, insbesondere für eine gemeinschaftliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, weil sie Vieles in Europa vereinfachen würde –, dann bitte nach den Regeln eines demokratischen Staates mit den entsprechenden Anfechtungsmöglichkeiten und Kontrollen. Das sind Voraussetzungen, die wir fordern müssen, damit wir dann auch beruhigt die Steuern zahlen und damit nicht im Nachhinein z.B. die Zinsschranke und ähnliche Hindernisse auftauchen – ein Weg, der von den Verwaltungen der Mitgliedstaaten gerne gegangen wird. Ich werfe es den Mitgliedstaaten nicht einmal vor; dieser Weg ist Folge der Minimierung rechtsstaatlicher Kontrolle. Der Europäische Gerichtshof wird eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage im Nachhinein nicht – wie der Bundesfinanzhof – für den Einzelnen und in allen Einzel-

heiten durchdeklinieren können. Das würde seine Arbeit ja völlig überfordern. Wenn wir trotzdem alles detailfreudig auf europäischer Ebene regeln, wird es extrem schwierig. Wir sehen ja im Umsatzsteuerrecht, zu welchen dramatischen Folgen das führt.

Das alles sind wichtige staatsorganisations- und europarechtliche Vorfragen. Wir sollten sie immer wieder einblenden, um uns zu vergewissern, wo und wie wir unser Recht setzen. Und alles natürlich in dem Bewusstsein, das einheitliche Europa zu erhalten und zu schaffen, das momentan so gefährdet ist.

### Heribert Anzinger:

Gerne greife ich gegen Ende der Diskussionsrunde noch einmal die Kritik an der Eutrophierung des Beihilfenrechts auf und will auch auf positive Aspekte hinweisen. Das gemeinsame Ziel der Steuerrechtswissenschaft ist die Entwicklung eines widerspruchsfreien Steuerrechtssystems. Mit diesem Ziel findet sie Gehör in der Rechtsprechung, insbesondere vor dem Bundesverfassungsgericht, das aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Grundgesetz das Folgerichtigkeitsgebot für das Steuerrecht wirkmächtig erschlossen hat. Diese praxisrelevante Verankerung der axiomatischen Theoriebildung in Art. 3 Grundgesetz und im Folgerichtigkeitsgebot wird mit zunehmender Integration gelockert, denn anstelle des Grundgesetzes wird immer mehr die Grundrechtecharta an Bedeutung gewinnen. Wir wissen bis jetzt noch nicht, ob der EuGH aus Art. 20 der Grundrechtecharta vergleichbare Schlussfolgerungen für ein Folgerichtigkeitsgebot ziehen wird wie das Bundesverfassungsgericht. Vor diesem Hintergrund habe ich große Sympathien für das Beihilfenrecht. Es ist ein wirksamer Hebel zur Entwicklung widerspruchsfreier Steuersysteme und es zwingt zur rechtspolitischen Reflexion. Die Beihilfenprüfung ist eine Folgerichtigkeitsprüfung. Mit den Argumenten der Rechtsdogmatik findet die Steuerrechtswissenschaft im Kanon des europäischen Steuerrechts im Beihilfenrecht am stärksten Gehör. Ich teile alle Ihre Bedenken, *Herr Mellinshoff*. Willkür müssen wir begegnen, ich glaube das ist jetzt schon der Fall. Wenn wir das Handeln der Kommission bewerten, dann werden wir es auch an Art. 20 der Grundrechtecharta messen und wir werden fragen: Hat die Kommission einen Plan? Und wenn sie keinen hat, dann ist dies willkürlich und jede einzelne

Maßnahme bildet dann eine anfechtbare Verletzung der Unionsgrundrechte. Deshalb sind Leitlinien zu entwickeln und im Sekundärrecht umzusetzen. Dieser Prozess ist von der europäischen Steuerrechtswissenschaft interessenfrei zu begleiten. Auch auf der Tatbestandsebene warten große Aufgaben auf die Steuerrechtswissenschaft. Wir sind erst am Anfang, aber wir haben schon Fortschritte darin erzielt, die Dimensionen der Selektivität zu erkennen, den richtigen Fokus zu finden, zwischen einem weiten und engen Maßstab und dabei, das Referenzsystem zu definieren. Die Tatbestandsebene wird dadurch an Konturen gewinnen und ich glaube mit Blick auf die Selektivität nicht, dass die Erbschaftsteuer den EuGH erreicht. Ausgeschlossen ist es freilich nicht. Wer verfolgt hat, wie und durch wen die Begünstigungen für die Übertragung von Unternehmensvermögen im Gesetzgebungsverfahren verteidigt wurden und zuvor die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aufmerksam verfolgt hat, könnte im geltenden Erbschaftsteuerrecht Indizien einer Beihilfe entdecken. Schließlich sind diese Begünstigungen noch gar nicht so alt. Zur unternehmensbezogenen Marktrelevanz der Erbschaftsteuer führte allerdings erst eines der zentralen rechtspolitischen Rechtfertigungselemente der Begünstigung im jüngsten Kompromiss, das die Erbschaftsteuer ganz nah an die Unternehmenssteuern rückte und ihren Charakter als Belastung des Unternehmens, nicht der Erben hervorhob. Es lautete, dass das Unternehmen durch die Erbschaftsteuer nicht belastet werden dürfe, indem die Erben gezwungen werden, Kapital aus dem Unternehmen abzuziehen, um die Erbschaftsteuer zahlen zu können. Dieser Unternehmenssteuercharakter der Erbschaftsteuer war das Argument für eine Erhaltung der weitreichenden Begünstigung, auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesverfassungsgericht, wo die Frage nach der Dichte dieses Konnexes ein zentrales Thema war. Vor dem Hintergrund dieser Entstehungsgeschichte liegt es nahe, ein Vergleichspaar zu bilden, zwischen der Gruppe der Unternehmen, deren Erben diese Befreiung bekommen und die deswegen entlastet sind und den Unternehmen, deren Erben diese Befreiung nicht bekommen und die deswegen belastet sind, weil die Erben Kapital zur Begleichung der Erbschaftsteuer abziehen mussten. Noch enger wird der Konnex mit der Betonung des Charakters der Erbschaftsteuer als unternehmensbezogene Vermögenssteuer. Die Büchse der Pandora war übrigens nicht von mir geöffnet, ich bin nicht der Erste, der berichtet, dass die Erbschaftsteuer eine unionsrechtswidrige Beihilfe enthalten könnte, es

war eigentlich nur ein kleines Beispiel. Ich glaube aber, dass das Beihilfenrecht noch ganz andere Widersprüche in unserer Steuerrechtsordnung aufdecken wird. Es gibt eine Rechtsprechung, die fundiert begründet, die Nutzungsdauer eines PKW sei acht Jahre. Die Verwaltung widerspricht - vielleicht mit Blick auf die Autoindustrie - und legt ohne rechtfertigende Argumente eine Abschreibungsdauer von sechs Jahren fest. Ein offener Dissens zur Rechtsprechung. Er führt zur Diskussion der mittelbaren Beihilfen. Bei den Rechtsfolgen greife ich gerne *Gregor Kirchhof* auf, da gibt es ein echtes Dilemma. Natürlich muss man das Vertrauen berücksichtigen. Auf der anderen Seite ist jede Form der Rückzahlung letztendlich wieder eine Beihilfe, selbst wenn wir einen Staatshaftungsanspruch gewähren, würde die Beihilfenkontrolle neutralisiert. Ich glaube also tatsächlich die Wege führen - *Ekkehart Reimer* hat es vorgeschlagen - über Ansprüche des Steuerpflichtigen, zu Rechtssicherheit zu gelangen. Und nachzudenken ist auch über eine Verankerung der sphärenorientierten Risikoverteilung, deren Grundlagen von *Roman Seer* entwickelt worden sind. Wir müssen fragen, wie viel konnte der Steuerpflichtige erkennen? Und wenn er Einflussmöglichkeiten oder einen Anspruch auf Auskunft hatte und beides nicht wahrgenommen hat, verdient er keinen Vertrauensschutz.

Auf eigenes Unwissen kann er sich dabei nicht berufen, denn sein Steuerberater muss es wissen und wenn der ihn nicht darauf hingewiesen hat, gibt es einen Haftungsanspruch gegen den Berater. Zu *Herrn Kreienbaum* und zum Konkurrenzverhältnis zwischen OECD und EU noch kurz: Aus Sicht des BMF mag dieses Konkurrenzverhältnis bereits aus diplomatischen Gründen zu relativieren sein. Ich glaube aber doch, dass dieses Konkurrenzverhältnis nicht verdrängt werden kann, weil die beteiligten Akteure ganz unterschiedlich sind. Im Unionsrecht handelt die Kommission in ihrem Initiativmonopol im Interesse der Union losgelöst von den Regierungen der Mitgliedstaaten. In der OECD koordinieren die Regierungen der Mitgliedstaaten ihre Interessen. Die Kommission ist dabei zumindest in ihren Initiativen weniger von steuerpolitischer Pragmatik geprägt als die OECD. Sie ist im Steuerrecht anders als die Regierungen der Mitgliedstaaten weniger unmittelbar einer parlamentarischen Kontrolle ausgesetzt und sie muss dort auch weniger unmittelbar an die Haushaltswirkungen in jedem einzelnen Mitgliedstaat denken. Die Vorwirkung des nur mittelbaren Einflusses der nationalen Parlamente über den Rat wirkt weniger stark.

Das Europäische Parlament muss im Bereich der Harmonisierung der direkten Steuern nur angehört werden. Deshalb agiert die Kommission stärker als Regierungen und deren Vertreter in den Ministerien entlang des Maßstabs eines benevolenten Diktators und lässt sich stärker dazu verleiten – stets mit Blick auf die Umsetzbarkeit –, ein ideales System vorzuschlagen. Das ist nicht negativ. Die Regierungen und deren Vertreter haben demgegenüber stets den Interessenausgleich im Kopf, müssen also jeweils überlegen: Was ist das Beste für die Wirtschaft des eigenen Landes, welche Haushaltswirkungen ergeben sich dort, was ist dort administrierbar und was lässt sich am besten in das nationale Steuersystem integrieren? Da gibt es ganz natürlich unterschiedliche Ziele. Und deswegen werden wir auch immer wieder Konflikte beobachten, wie jetzt beim öffentlichen *Country-By-Country-Reporting*. Wo die Kommission vorschlägt, es soll öffentlich sein, die OECD nicht. Ich glaube, es ist unglücklich, diese Unterschiede auszublenden und ich glaube, auch ein Wettbewerbsverhältnis kann positiv sein, denn dadurch haben wir jetzt zwei Ideen auf dem Tisch, die wir diskutieren können und die bessere wird sich durchsetzen. Zum Datenschutz nur ganz kurz: Es ist ein zentrales Element der informationellen Selbstbestimmung, dass der Steuerpflichtige weiß, was über ihn ausgetauscht wird und was über ihn gewusst wird. Sonst entsteht ein Ohnmachtsverhältnis, in dem ich sogar einen Konflikt zur Menschenwürdegarantie sehen würde. Das ist bei der Auslegung der Datenschutzgrundverordnung und der nationalen und europäischen Grundrechte zu berücksichtigen.

Ekkehart Reimer:

Vielen herzlichen Dank an Sie alle. Damit ist dieses Podium an sein Ende gelangt, aber wir bleiben noch einige Minuten sitzen: Es folgt das Schlusswort.