

Protokoll zum
155. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 12.10.2018*

Prof. Dr. Sebastian Unger

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Wirtschafts- und Steuerrecht

„Europäisches Beihilfenrecht – Bedeutung für das Steuerrecht“

* Dipl.-Jur. Emran Sediqi, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

| | | |
|------|--|----|
| A. | Einleitung | 2 |
| B. | Einführung in das Thema durch Prof. Unger | 3 |
| C. | Hauptteil | 4 |
| I. | Teil 1: Zweck des Beihilfenrechts und die Bedeutung für das Steuerrecht | 4 |
| 1. | Sinn und Zweck des Beihilfenrechts | 4 |
| 2. | Negative Integration durch das Beihilferecht | 4 |
| 3. | Bedeutung für das Steuerrecht | 4 |
| II. | Teil 2: Materielles Beihilfenrecht | 6 |
| 1. | Materielles Beihilfenrecht im Überblick | 6 |
| a) | Voraussetzungen des Verbots, Art. 107 I AEUV | 7 |
| aa) | Begünstigung | 7 |
| bb) | Selektivität | 7 |
| cc) | Staatlichkeit | 7 |
| dd) | Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung | 7 |
| b) | Erlaubnistatbestände, Art. 107 II, III AEUV | 8 |
| aa) | Art. 107 II AEUV | 8 |
| bb) | Art. 107 III AEUV | 8 |
| 2. | Materielles Beihilfenrecht im Steuerrecht | 9 |
| a) | Begünstigung durch Steuernormen | 9 |
| b) | Selektivität von Steuernormen | 11 |
| c) | Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung | 12 |
| d) | Gegenüberstellung der Praxis des EuGH und der Kommission unter Konzentration auf die beiden Merkmale Begünstigung und Selektivität | 13 |
| III. | Teil 3: Formelles Beihilfenrecht | 14 |
| 1. | Formelles Beihilfenrecht im Überblick | 14 |
| 2. | Formelles Beihilfenrecht im Steuerrecht | 15 |
| D. | Diskussion | 17 |
| E. | Schlusswort | 19 |

A. Einleitung

Das 155. Bochumer Steuerseminar eröffnet *Prof. Seer* mit der Begrüßung der Teilnehmer und der Vorstellung des Referenten Herrn *Prof. Dr. Sebastian Unger*. *Prof. Unger* ist seit über drei Jahren Mitglied der Juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum und seit knapp einem Jahr Inhaber eines Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Wirtschafts- und Steuerrecht. Das For-

schungs- und Lehrinteresse von *Prof. Unger* gilt unter anderem den Schnittstellen zwischen dem öffentlichen Wirtschafts- und Wettbewerbsrecht und dem Steuerrecht. Das Beihilfenrecht hat, so *Prof. Seer*, in den letzten Jahren mit beispielloser Geschwindigkeit Einschlag in das Steuerrecht gefunden. Man denke allein an Diskussion um die sog. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG. Auch der Sanierungserlass, der in § 3a EStG in Gesetzesform gegossen wurde, sei nicht uninteressant. Es gebe also ganz viel Musik in diesem Kreis. Das Europäische Steuerrecht war auch Thema der DWS-Jahrestagung im letzten Jahr, was die Aktualität des Themas noch einmal unterstreiche. Daher freut sich *Prof. Seer* auf das Thema und übergibt damit das Wort an *Prof. Unger*.

B. Einführung in das Thema durch Prof. Unger

Prof. Unger bedankt sich zunächst bei *Prof. Seer* für die herzliche Begrüßung und die einleitenden Worte. Einen besonderen Dank spricht *Prof. Unger* der Ruhr-Universität aus, die ihn herzlich als Mitglied der Juristischen Fakultät aufgenommen habe. Herr *Prof. Unger* möchte nun aber direkt in die Materie einsteigen und beginnt seine Einführung mit einem Zitat von Tim Cook, dem CEO von Apple: „No one did anything wrong here ... It is total political crap!“. Dem Zitat von Tim Cook stellt *Prof. Unger* die Aussage von H. Kube und E. Reimer gegenüber: Das Beihilfenrecht sei das „Kronjuwel des Binnenmarkts“ und der „Innovationsmotor des Steuerrechts“. Mit diesen Worten habe Tim Cook auf die Beanstandung der von Apple in Irland zugrunde gelegten Verrechnungspreismethode durch die Kommission der EU reagiert. Die Kommission sah darin eine unzulässige Beihilfe und Irland solle diese zum Wohl des Wettbewerbs von Apple zurückfordern. Dies sei wohl auch vor ca. einer Woche geschehen und Apple habe insgesamt EUR 12,1 Mrd. an Irland zurückgezahlt. Tim Cook sah Irland in diesem Zusammenhang als Bauernopfer der Kommission auf ihrem Weg zur Harmonisierung der direkten Steuern an. Ob dies tatsächlich der Fall sei, werde in den nächsten drei Stunden näher untersucht.

Hierzu hat *Prof. Unger* einen dreigliedrigen Aufbau für seinen Vortrag vorgesehen, der zunächst mit einer Einführung in das Beihilfenrecht und die Bedeutung für das Steuerrecht (Teil 1) beginnt, danach das materielle Beihilfenrecht (Teil 2) und abschließend das formelle Beihilfenecht (Teil 3) behandelt.

C. Hauptteil

I. Teil 1: Zweck des Beihilfenrechts und die Bedeutung für das Steuerrecht

1. Sinn und Zweck des Beihilfenrechts

Der Zweck des Beihilfenrechts bestehe in der Gewährleistung eines fairen Wettbewerbs innerhalb der Union. Genauer sei darunter nach *Prof. Unger* die Unterbindung von Maßnahmen zu verstehen, die – entsprechend dem Wortlaut des Art. 107 I AEUV – „den Wettbewerb verfälschen oder zur Verfälschung drohen“. Adressat sei der Staat. Ihm werde zum Schutz des Binnenmarkts vor Wettbewerbsverfälschungen und Handelsbeeinträchtigungen die Begünstigung „bestimmter Unternehmen und Produktionszweige“ – insbesondere: durch unmittelbare Subventionen – untersagt, allerdings nicht absolut. Das Unionsrecht erkenne durchaus an, dass Subventionen ein klassisches wettbewerbs- und sozialpolitisches Instrument seien. Vom grundsätzlichen Verbot sehe das Unionsrecht daher Ausnahmen vor. Subventionen seien sozialpolitisch sinnvoll und seien auch Mittel für einen funktionierenden Wettbewerb. Rechtstechnisch handele es sich bei Art. 107 AEUV folglich um ein Verbot mit Erlaubnisvorbehalt: Art. 107 I AEUV statuiere die grundsätzliche Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht, Art. 107 II, III AEUV erlaube sodann die Beihilfe im Binnenmarkt in eng umrissenen Ausnahmefällen.

2. Negative Integration durch das Beihilferecht

Das Beihilferecht habe auch eine integrationspolitische Bedeutung in der Union. Im Rahmen von Integration in der Union könne man zwischen zwei Dimensionen unterscheiden, namentlich der positiven und der negativen Integration. Beim Beihilferecht finde keine positive Integration durch Harmonisierung statt, sondern vielmehr negative Integration durch punktuelle Verbote zur Aufrechterhaltung eines funktionsfähigen Binnenmarkts. Dadurch entstehe ein Spannungsverhältnis zur Souveränität der Mitgliedstaaten.

3. Bedeutung für das Steuerrecht

Mangels Zuständigkeit der Europäischen Union gebe es, so *Prof. Unger*, keine umfassende positive Integration im Bereich der direkten Steuern. Die Mitgliedstaaten müssen aber nach einer immer wiederkehrenden Formel des Europäischen Gerichtshofs „die ihnen verbliebenen Befugnisse [...] unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben“. Diese Formulierung beziehe sich auf drei Quellen negativer Integration:

- Grundfreiheiten,
- Unionsgrundrechte

- Beihilfenrecht

Im Vordergrund stünden seit Ende der 1980er Jahre die Grundfreiheiten, die im Kern – und dies vor allem in ihrer steuerrechtlichen Auslegung – eine Schlechterbehandlung von grenzüberschreitenden im Vergleich zu reinen Inlandssachverhalten untersagen. In dieser Funktion haben sie als „quasi-verfassungsrechtliche Schranken der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität“ eine „nahezu extreme Bedeutung“ für das nationale Steuerrecht erlangt. So gebe es knapp 250 einschlägige Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs. Das Beihilfenrecht und vor allem die Unionsgrundrechte seien im Vergleich dazu „Nachzügler“. Das überrasche nach *Prof. Unger* mit Blick auf das Beihilfenrecht, weil nach dem „State Aid Scoreboard“ der Kommission unionsweit seit vielen Jahren mehr als ein Drittel aller Beihilfen in Form von „tax exemptions“ gewährt werden. Auffälliger Vorreiter in diesem Scoreboard sei Schweden, wo 85% der Beihilfen über Steuervergünstigungen gewährt werden. Steuervergünstigungen seien ganz unabhängig davon, was genau darunter zu verstehen ist, nach der unmittelbaren Begünstigung durch „grants“ – also insbesondere: Subventionen – das zweitwichtigste mitgliedstaatliche Beihilfeinstrument. Eine Aktivierung des Beihilfenrechts im Steuerrecht liege danach durchaus nahe und eigentlich viel näher als eine Aktivierung der Grundfreiheiten, die jedenfalls auf den ersten Blick überhaupt keinen Bezug zum Steuerrecht erkennen lassen. Dass das Beihilfenrecht im Steuerrecht gleichwohl lange Zeit vernachlässigt worden und hinter die Grundfreiheiten zurückgetreten sei, habe nach *Prof. Unger* vor allem zwei Gründe: Zum einen berufe sich der Empfänger von Beihilfen regelmäßig nicht auf die unionsrechtliche Beihilfenorm, da ihn dies unmittelbar schlechter stellen würde (Grundsatz des Beihilfeverbots), wohingegen die Berufung auf Grundfreiheiten die steuerrechtliche Position unmittelbar verbessern würde; die Interessenlage sei also hier anders. Ferner sei zu berücksichtigen, dass das Beihilfenrecht auf Durchsetzung durch die Kommission angewiesen sei.

Die Kommission entdeckte das Beihilfenrecht eigentlich erst im Zusammenhang mit dem Kampf gegen unfairen internationalen Steuerwettbewerb. Seither erlebe es eine steile Karriere, vor allem im Schrifttum. Wie die Grundfreiheiten sei auch das Beihilfenrecht eine „quasi-verfassungsrechtliche Schranke der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität“. Dabei sei das disruptive Potential des Beihilfenrechts enorm und die Gefährdung der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität im Bereich der direkten Steuern vielleicht noch größer als bei den Grundfreiheiten, denn

1. Erstens setze das Beihilfenrecht keinen grenzüberschreitenden Bezug voraus und habe damit von vornherein eine „stärkere innenpolitische Dimension“ als die Grundfreiheiten;
2. Zweitens laufe das Beihilfenrecht Gefahr, jede steuerrechtlichen Normen mit irgendwie entlastender Wirkung als Beihilfe zu begreifen und unter Rechtfertigungsdruck zu setzen und
3. Drittens sei das Beihilfenrecht anders als die Grundfreiheiten nicht unmittelbar anwendbar, sondern bedürfe einer abschließenden Aktualisierung in einem Verwaltungsverfahren. Über die Vereinbarkeit des mitgliedstaatlichen Rechts mit dem europäischen Beihilfenrecht entscheide daher jedenfalls zunächst nicht ein Gericht, sondern mit der Kommission eine Behörde, die dabei einen weiten Ermessensspielraum verfüge, also vor allen Dingen (auch) politisch handle. Dabei komme es zu einer tatbestandlichen Entgrenzung durch Abschleifung der Tatbestandsmerkmale des Art. 107 I AEUV.

Zusammenfassend könne man also sagen, dass der fast schon klassische Konflikt zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und der nationalen Steuersouveränität heute zwar auch noch im Bereich der Grundfreiheiten, neuerdings aber vor allem auch im Bereich des Beihilfenrechts ausgetragen werde.

II. Teil 2: Materielles Beihilfenrecht

1. Materielles Beihilfenrecht im Überblick

Bevor man sich dem Steuerrecht zuwenden könne, sei es nach *Prof. Unger* unumgänglich, sich mit den allgemeinen Voraussetzungen des Art. 107 I AEUV bekannt zu machen. Daneben bestehen auch Sekundärrecht (genauer: Verordnungen) und eine ganze Reihe von Verlautbarungen der Kommission, ohne die das Beihilfenrecht jedenfalls in seinen praktischen Auswirkungen kaum zu verstehen sei. Strukturell zeichne sich das Beihilfenrecht durch ein Verbot mit Erlaubnisvorbehalt aus, in dem sich das Spannungsverhältnis zwischen dem Schutz des Wettbewerbs durch die Unterbindung mitgliedstaatlicher Wettbewerbsverfälschungen und der Anerkennung von Beihilfen als einem wichtigen wirtschafts- und sozialpolitischen Instrument spiegele. Einerseits bestehe das Verbot nach Art. 107 I AEUV unter vier Voraussetzungen. Andererseits seien die Erlaubnistatbestände in zweierlei Form zu beachten, Art. 107 II, III AEUV.

a) Voraussetzungen des Verbots, Art. 107 I AEUV**aa) Begünstigung**

Zunächst sei eine Begünstigung erforderlich. Das bedeute, dass der Empfänger einen Vorteil erlangt, ohne dass diesem Vorteil eine angemessene marktmäßige Gegenleistung gegenübersteht. Ein klassisches Beispiel sei der verlorene Zuschuss. Die Instrumente hierzu seien entweder die Einzelbeihilfe, also ein Vorteil für einzelne Unternehmer, und (abstrakt-generelle) Beihilferegulungen, die mehrere Adressaten beinhalten.

bb) Selektivität

Zudem müssen „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ Adressat der Begünstigung sein. Das sei der Fall, wenn erstens Unternehmen begünstigt werden (tätigkeitsbezogen jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit) und zweitens eine sachlich, territorial oder zeitlich abgrenzbare Gruppe von Unternehmen begünstigt werde. Ein zentrales Problem bei diesem Merkmal sei die Abgrenzung problematischer Maßnahmen von allgemeinen wirtschafts- und sozialpolitischen Maßnahmen, die allen Unternehmen zugutekommen und die schlicht Ausfluss der mitgliedstaatlichen Regelungskompetenz sind. Ziel sei also der Schutz der Souveränität der Mitgliedstaaten.

cc) Staatlichkeit

Ferner müsse die Begünstigung das Merkmal „staatlich oder aus staatlichen Mitteln“ erfüllen. Die Begünstigung müsse folglich erstens einem Hoheitsträger zurechenbar sein und zweitens aus dem Haushalt des Hoheitsträgers gewährt werden.

dd) Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung

Schließlich müsse die Begünstigung „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“ und „den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Problematisch in diesem Zusammenhang sei, dass die Unionsorgane eine Tendenz erkennen lassen, bei einer selektiven Begünstigung die Wettbewerbsverfälschung und die Handelsbeeinträchtigung zu vermuten, zumal eine lediglich drohende Wettbewerbsverfälschung genüge und es ausreiche, wenn Wettbewerber zukünftig grenzüberschreitend Marktzugang begehren könnten. Insoweit reiche ein potentieller grenzüberschreitender Handel aus. Außerdem sei eine Tendenz der jüngeren Kommissionspraxis zu erkennen, die Begünstigung von „Tätigkeiten rein lokaler Natur“ vom Beihilfenverbot auszunehmen. Dies führe zu einer, so *Prof. Unger*, „Wiederbelebung“ des Zwischenstaatlichkeitskriteriums.

b) Erlaubnistatbestände, Art. 107 II, III AEUV**aa) Art. 107 II AEUV**

Nach Art. 107 II AEUV bestehen Legalausnahmen, die kraft Gesetzes greifen. Praktisch jedoch haben diese Ausnahme nur relativ geringe Auswirkungen. Dies gelte vor allem im Steuerrecht.

bb) Art. 107 III AEUV

Im Art. 107 III AEUV seien Ermessensausnahmen geregelt. Vereinfacht werde geprüft, ob die Beihilfe zur Kompensation eines technischen oder sozialen Marktversagens geeignet und erforderlich sei und ob positive Auswirkungen die negativen überwiegen. Die Kommission entscheide über diese Ermessensausnahmen in zwei Varianten. Erstens sei eine Entscheidung im Einzelfall durch Beschluss der Kommission möglich, bei der – fernab von einer tatsächlichen Subsumtion des Art. 107 III AEUV – im Kern geprüft werde, ob „der positive Beitrag der Beihilfemaßnahme zur Erreichung eines Ziels von gemeinsamem Interesse die potenziellen negativen Auswirkungen wie Wettbewerbsverzerrungen oder Handelsbeeinträchtigungen überwiegt“. Als Ziele in diesem Sinne anerkannt seien dabei die Kompensation eines ökonomischen Marktversagens und die Korrektur eines Marktergebnisses aus unionsrechtlich anerkannten verteilungspolitischen Gründen. Die Kommission verfüge bei ihrer Entscheidung über ein weites Ermessen, das sie nach Maßgabe komplexer wirtschaftlicher und sozialer Wertungen ausübe.

Die zweite Variante einer Ermessensentscheidung sei die Formulierung abstrakt-genereller Vereinbarkeitsvoraussetzungen für ganze Gruppen von Beihilfen (heute in der Gruppenfreistellungs-VO (EU) Nr. 651/2014). Die Kommission erkläre hier „im Hinblick auf eine wirksame Überwachung und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung in den Gebieten, auf denen sie über ausreichende Erfahrung verfügt, um allgemeine Vereinbarkeitskriterien festzulegen“, durch Verordnung, dass bestimmte Gruppen von Beihilfen nach Art. 107 II, III AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sind. Hierbei formuliere die Kommission abstrakt-generelle Freistellungs-voraussetzungen, unter denen Beihilfen (ohne Erklärung im Einzelfall) mit dem Binnenmarkt vereinbar seien. Ein Problem sei aber das Erfordernis einer Selbstveranlagung.

Im Steuerrecht spielen die Erlaubnistatbestände nach *Prof. Unger* bislang kaum eine Rolle, da bisher vor allem darüber gestritten worden sei, ob eine Steuernorm überhaupt eine Begünstigung darstelle oder nicht.

2. Materielles Beihilfenrecht im Steuerrecht

Die interessante Frage im Kontext des Steuerrechts sei also, wann eine Steuernorm dem Verbot unter Art. 107 I AEUV unterliege. Dabei stellt *Prof. Unger* die Merkmale des Art. 107 I AEUV vor dem Hintergrund des Steuerrechts nochmal dar. Allerdings spiele das Merkmal der „Staatlichkeit“ (s. C. II. 1. a) cc) im Steuerrecht keine große Rolle, da eine Steuerbegünstigung stets staatlich sei.

a) Begünstigung durch Steuernormen

Der EuGH sage in diesem Zusammenhang, dass „auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, welche ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat“ zu berücksichtigen seien. Dies führe laut *Prof. Unger* im Steuerrecht von vornherein zu Problemen, denn das Steuerrecht sei von Haus aus ein Geflecht aus monetären Be- und Entlastungen, in dem jede Belastung zugleich eine Nicht-Belastung bedeute. Generalanwältin Kokott sagte auf der DStJG Tagung im Jahr 2017: „Theoretisch [sei] (...) jedes Steuergesetz in Frage zu stellen“. Diese Aussage gehe nach *Prof. Unger* und auch nach Auffassung der Generalanwältin natürlich zu weit, man müsse sie eingrenzen. Maßgeblich bei der bereits erwähnten Aussage des EuGH sei der Begriff *normalerweise*. Es müsse ein Vorbehalt zugunsten der mitgliedstaatlichen Souveränität verbleiben durch Anerkennung der autonomen Festlegung der „normalen“ steuerlichen Be- und Entlastungen. Dies bedeute die Entwicklung einer *Benchmark* im Sinne von Prinzipien des nationalen Steuersystems. Danach sei eine Begünstigung jede Abweichung von dieser Benchmark, die nicht kohärent auf systemimmanenten, sondern auf systemfremden Erwägungen beruhe.

Im Anschluss an diese Ausführungen geht *Prof. Unger* auf § 8c Ia KStG ein, die sog. Sanierungsklausel. In den letzten Jahren sei diese Sanierungsklausel in den Fokus des Beihilfenrechts gerückt. Es sei wahrscheinlich, dass darin keine Begünstigung i.S. des Art. 107 I AEUV zu erblicken ist. Die erste Überlegung für die Beurteilung der Sanierungsklausel als Begünstigung sei die Frage nach der maßgeblichen Benchmark. Würden systemfremde Überlegungen bei § 8c Ia KStG zugrunde gelegt, dann wäre dies problematisch. Man könne sich, so *Prof. Unger*, auf den Standpunkt stellen, dass § 8c Ia KStG nur eine Abweichung von der Grundregel des § 8c I KStG sei, weshalb in diesem Verhältnis eine Begünstigung anzunehmen sei. Zu diesem Ergebnis gelange man aber nur, wenn man sich lokal allein auf § 8c I KStG beschränke. Dies haben das EuG und die Kommission angenommen und ihnen folgend auch Teile der Literatur. Dies überzeuge jedoch nicht. Überzeugender sei es, das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Grundsatz der Möglichkeit eines Verlustvortrags als Benchmark zu nehmen, also allgemeine Prinzipien des

Ertragsteuerrechts. § 8c Ia KStG führe ja gerade wieder zu diesem Grundsatz der Möglichkeit des Verlustvortrags. Diese übergeordneten Prinzipien des Steuersystems seien daher als Benchmark richtig. Für diese Ansicht spreche nach *Prof. Unger*, dass es für die Bestimmung der Benchmark allein auf zentrale Prinzipien ankommen dürfe und nicht auf die aufgestellte Systematik des Gesetzgebers innerhalb einer bestimmten Vorschrift. *Prof. Unger* hält folglich die Entscheidungen der Kommission und des EuG für falsch. Dies bedeute jedoch nicht, dass endgültig keine Begünstigung vorliege, da der EuGH allein urteilte, dass § 8c I KStG nicht die richtige Benchmark sei und die Sache deshalb an das EuG zur Neuverhandlung zurückverwiesen hat. In diesem Zusammenhang sei zu überlegen, ob § 8c I KStG das Problem sei, da ein schädlicher Beteiligungserwerb eine Schlechterbehandlung zur Folge habe bei den betroffenen Unternehmen. Diese Vorschrift breche aus dem übergeordneten System des Steuerrechts aus. Sie könne daher als negative Beihilfe zu beurteilen sein, denn die Schlechterstellung des einen habe als Reflex die Begünstigung derjenigen zur Folge, die nicht belastet werden. Es sei sehr umstritten, ob auch solche negativen Beihilfen unter den Begünstigungsbegriff fallen können. Man müsse hierbei beweisen können, dass die Belastung eigentlich eine Begünstigung ist.

Prof. Seer meint, der Begriff der negativen Beihilfe zeige, dass der Ansatz der falsche sei, es aber eine schöne Bezeichnung sei. Denn es gehe um EU-Grundrechte und den Gleichheitssatz. Man wäre hier bei einer allgemeinen Gleichheitskontrolle im Gewand des Beihilfenrechts.

Prof. Unger erwidert, dass es neben dem Merkmal der Begünstigung ja noch weitere Merkmale gebe; mit der Feststellung einer Begünstigung höre es nicht auf. *Prof. Unger* tendiere dazu, die negativen Beihilfen zunächst miteinzubeziehen, da der Effekt einer negativen Beihilfe derselbe sei wie bei einer positiven Beihilfe: Man belaste jemanden und begünstige dadurch einen anderen. Im Ergebnis sei dies wirtschaftlich dasselbe Ergebnis.

Ein Teilnehmer des Seminars behauptet, dass die Anerkennung von negativen Beihilfen als Begünstigung letztlich zu einer uferlosen Ausweitung des Beihilfenbegriffs führe.

Prof. Unger stellt klar, dass es ja gerade nicht ausreiche, zu sagen, dass Belastung auch Begünstigung ist, denn man müsse gleichzeitig auch immer sagen, dass diese systemwidrig sei. Dies sei die Hürde, die eine uferlose Ausweitung verhindere. Deshalb sei *Prof. Unger* durchaus dafür, bei negativen Beihilfen zunächst eine Begünstigung anzunehmen, um dann die weiteren erforderlichen Merkmale zu prüfen. Ein Folgeproblem sei dann aber, dass die Kommission in

das nationale Steuerrecht schauen und bestimmen müsse, was die allgemeinen Prinzipien sind. Bei den Prinzipien bestehe zudem ein erheblicher Gestaltungsspielraum, sodass man nicht in jedem Fall die Prinzipien präzise festlegen könne.

b) Selektivität von Steuernormen

Die Selektivität bei Steuernormen sei dann anzunehmen, wenn eine Begünstigung bestimmter Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die mit Blick auf die Benchmark, also Prinzipien des Steuerrechts, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Positionen sind. Klassischerweise seien dies über ein Merkmal abgrenzbare Gruppe von Unternehmen. Probleme bereiten aber die Anforderungen an die Selektion. Anerkannt seien eine rechtliche und faktische Selektion. Unklar bleiben jedoch die konkreten Anforderungen an das gruppenbildende Merkmal: seien nur tätigkeitsbezogene Merkmale entscheidend oder auch andere Merkmale wie Rechtsform oder Größe? An einem gruppenbildenden Merkmal fehle es zum Beispiel bei staatlichen Infrastrukturmaßnahmen oder einer Absenkung des Körperschaftsteuersatzes, die, sofern sie überhaupt eine Begünstigung darstellen, jedenfalls keine Privilegierung bestimmter Unternehmen erkennen lassen. Eine gewisse Argumentationsreserve bleibe jedoch in Bezug auf das Merkmal der Vergleichbarkeit bestehen. Das Privileg für Londoner Taxis etwa, Busspuren zu benutzen im Vergleich zu Funkmietwagen, die nur auf Vorbestellung tätig werden, stelle zwar eine Begünstigung (= Abweichung von grundsätzlichem Verbot) dar, aber diese Begünstigung sei nicht selektiv, da zwar bestimmte Unternehmen begünstigt werden, diese jedoch angesichts einer Regulierung (Beförderungspflicht, Preise, Ortskundigkeit) nicht in einer vergleichbaren rechtlichen Situation wie die anderen Unternehmen stehen.

Zur weiteren Veranschaulichung verweist *Prof. Unger* auf § 8c Ia KStG und § 6a GrEStG. Bei § 8c Ia KStG werde ganz unabhängig davon, ob eine Begünstigung vorliege, mitunter die Selektivität verneint. Voraussetzung sei eine tätigkeitsbezogene Abgrenzbarkeit, die bei der Sanierungsklausel fehle. Dies erscheint *Prof. Unger* zu eng, weil danach letztlich nur noch sektorale Beihilfen unter Art. 107 I AEUV fallen. Es genüge vielmehr jedes Abgrenzungsmerkmal, das nicht ohne weiteres von allen Unternehmen erfüllt werden könne, wie neben der Tätigkeit zum Beispiel auch die Rechtsform, die Größe, eine Börsennotierung, das Gründungsdatum oder eben auch die Sanierungsbedürftigkeit. Nicht ausreichend sei lediglich die Gruppenbildung über bestimmte Handlungen, die alle Unternehmen ergreifen können.

In Bezug auf § 6a GrEStG sei bei einer tätigkeitsbezogenen Abgrenzung keine Selektivität gegeben. Bei umfassenderer Prüfung nach *Prof. Unger* aber schon, da nur Konzerne angesprochen werden.

c) Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung

Bis heute sei dieses Merkmal nach *Prof. Unger* eher unterentwickelt. Dies gelte sowohl bei „klassischen“ Subventionen als auch bei Steuervergünstigungen. Tatsächlich liege hier eine erhebliche Argumentationsreserve zugunsten der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität, weil unter beiden Kriterien in besonderer Weise eine Rückführung des Beihilfenrechts auf seine eigentliche Funktion – Schutz des Wettbewerbs vor Verzerrungen durch die Mitgliedstaaten – möglich erscheine. Tatsächlich werde dieses Merkmal oft von der Kommission schlichtweg vermutet. In der deutschen Lit. werde dieses pauschale Vorgehen kritisiert; man müsse das Merkmal genauer überprüfen. Auch die Generalanwältin Kokott sage, man könne diesbezüglich nachjustieren. *Prof. Unger* sieht sich eher auf der Seite der Kommission, denn es sei schwierig, dieses Merkmal präzise zu prüfen. Das Merkmal sei sehr gut bei Einzelbeihilfen prüfbar, bei einer abstrakt-generellen Regelung hingegen sei eine Prüfung sehr schwierig. Möglich sei eine ernsthafte Entfaltung der in den beiden Merkmalen schlummernden Reserve nur, soweit die Tätigkeit der begünstigten Unternehmen bekannt sei, weil sich nur dann ein relevanter Markt bestimmen lasse und nur dann die Frage beantwortet werden könne, ob eine Wettbewerbsverfälschung und eine Handelsbeeinträchtigung drohen. Adressiere eine Vergünstigung hingegen Unternehmen aus ganz unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen, profitieren in aller Regel jedenfalls auch Unternehmen, die sich mit Unternehmen im Wettbewerb befinden, die von der Begünstigung ausgeschlossen sind. Ernsthaft aktivieren lassen sich die Kriterien der Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung daher letztlich nur im Falle sektoraler Regelungen (z.B. Wohnungsbau). Die Leistungsfähigkeit des Merkmals werde nach *Prof. Unger* daher tatsächlich überschätzt und überbewertet. Eine restriktive Lesart müsse daher ihr Glück bei den Voraussetzungen der Begünstigung und der Selektivität suchen.

Ein Teilnehmer findet das Vorgehen der Kommission und des EuGH verwunderlich, denn dieses Merkmal sei ein durchaus wichtiges Kriterium. Die Rechtsfolge sei, dass eine Beihilfe vorliege und damit seien erhebliche Folgen für den Empfänger verbunden.

Prof. Unger hält dem klarstellend entgegen, dass der EuGH und die Kommission dieses Merkmal nicht komplett ignorieren. Sie prüfen dieses Merkmal schon und müssen ihre Sichtweise auch substantiiert darlegen.

Der Teilnehmer merkt daraufhin an, dass die Rettung eines Unternehmens auch gut für den Wettbewerb sein könne.

Prof. Unger verweist auf die Funktion von Wettbewerb, zu der gehöre, dass Unternehmen nicht bestehen bleiben, die ohne Subventionen am Markt nicht überleben. Diese Unternehmen sollen nicht künstlich am Leben gehalten werden.

d) Gegenüberstellung der Praxis des EuGH und der Kommission unter Konzentration auf die beiden Merkmale Begünstigung und Selektivität

Der EuGH und die Kommission verschmelzen beide Merkmale zu einer dreistufigen Prüfung, an deren Ende – konsequent – die Bejahung einer selektiven Begünstigung stehe:

1. Ermittlung der normalen Steuerregelung (= Referenzsystem);
2. Prüfung, ob Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweiche, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführe, die sich im Hinblick auf das mit der „normalen“ Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden;
3. Rechtfertigung der Abweichung durch die Natur oder inneren Aufbau des Referenzsystems, zu dem sie gehöre.

Vieles von dem bereits erwähnten tauche auch hin diesem Dreistufentest auf, insbesondere die Benchmark und die Prüfung einer Abweichung von diesem. Gegen diesen Dreistufentest gebe es aber nach *Prof. Unger* drei gewichtige Einwände:

1. Die Prüfung auf der zweiten Stufe tendiere nach der Rechtsprechung des EuGH zu einer „Vergleichsprüfung“, bei der es nur darum gehe, ob die Grundentscheidungen des Referenzsystems folgerichtig und kohärent umgesetzt worden seien. Das lasse sich bei § 8c Ia KStG gut verneinen, weil sich normale und sanierungsbedürftige Unternehmen mit Blick auf die Möglichkeit des Verlustvortrags und das Leistungsfähigkeitsprinzip zunächst durchaus in einer ähnlichen Lage befinden. Die Voraussetzung der Begünstigung spiele dabei überhaupt keine Rolle mehr, sie gehe in der Selektivitätsprüfung auf.
2. Problematischer sei, dass die Kommission und der EuGH dazu tendieren, die Prüfung, ob sich die Ungleichbehandlung auf Grundentscheidungen des Systems zurückführen lasse, in die Rechtfertigungsprüfung auf der dritten Stufe zu verschieben. Das sei inso-

fern fragwürdig, als die „Beweislast“ für diese Rechtfertigung bei den Mitgliedstaaten liegen solle. Prüfe man diese Frage hingegen unter der Überschrift „Abweichung von der Benchmark“ bei der Begünstigung, so sei die Kommission beweispflichtig.

3. Die Verschleifung von Begünstigung und Selektivität zu einem Kriterium führe tendenziell dazu, dass nach der Begünstigung „bestimmter“ Unternehmen im Sinne einer Gruppenzugehörigkeit gar nicht mehr gefragt werde. Selektivität sei schlicht die nicht systemkohärente Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte. So habe der EuGH in einer jüngeren Entscheidung – gegen den Widerstand einzelner Generalanwälte – klargestellt, dass nur in seltenen Ausnahmefällen (= nicht rechtliche, sondern faktische Ungleichbehandlung, also gar keine Ausnahmeregelung) Selektivität im klassischen Sinne zu prüfen sei.

Gegen den letzten Punkt üben die Generalanwälte erhebliche Kritik. Auch Generalanwältin Kokott habe immer wieder darauf hingewiesen, dass sie eine Vernachlässigung der Selektivität für falsch halte. Ein Generalanwalt habe zu § 6a GrEStG den Dreistufentest kritisiert und fordere eine Rückkehr zum klassischen Prüfungsschema. Interessant sei, dass Generalanwälte innerhalb der EuGH dessen Position selbst kritisch sehen. Es sei aber eher unwahrscheinlich, dass der EuGH sein gesamtes Prüfungssystem über Bord werfe.

III. Teil 3: Formelles Beihilfenrecht

1. Formelles Beihilfenrecht im Überblick

Die Kommission sei der entscheidende Player im Beihilfenrecht. Ausgangspunkt sei die Einführung einer Subventionsmaßnahme, die als Beihilfe i.S. des Art. 107 I AEUV zu qualifizieren ist. Der Idealfall wäre das Verfahren nach Art. 108 III AEUV. Danach finde eine Kontrolle durch die Kommission nach Anmeldung durch den Mitgliedsstaat statt (= Notifizierung). Die Kommission entscheide über Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 II (obwohl es sich bei Art. 107 II AEUV um eine Legalausnahme handele) und Art. 107 III AEUV. Ausnahmen zu dieser Vorgehensweise seien bei einer Gruppenfreistellung der Beihilfe durch die Gruppenfreistellungs-Verordnung der EU anzunehmen. Eine formelle Absicherung finde durch ein Durchführungsverbot nach Art. 108 III Satz 3 AEUV bis zur (positiven) Entscheidung durch die Kommission statt. Ein Sonderfall sei gegeben, wenn die Notifizierung nicht erfolge, weil der Mitgliedstaat die Beihilfenqualität der Maßnahme verkenne oder bestreite. In diesem Fall finde eine repressive Kontrolle nach Art. 108 II AEUV der alleine wegen Art. 108 III Satz 3 AEUV (formell) rechtswidrigen Beihilfe durch die Kommission statt, die in der Sache eine

nachträglich durchgeführte präventive Kontrolle sei. Diese nachträgliche Kontrolle sei aber mit Problemen konfrontiert, da die Beihilfe in der Regel bereits durchgeführt worden sei und daher, sofern die Prüfung negativ verlaufe, durch den Mitgliedstaat aufgehoben und zurückgefordert werden müsse. Im Steuerrecht könne man die Beihilfequalität häufig nicht vorsehen, so dass das Beihilfenrecht in vielen Fällen eine „Blackbox“ in Bezug auf das Vorliegen einer Beihilfe sei, so *Prof. Unger*. Im Steuerrecht sei dieser Sonderfall daher eher die Regel.

2. Formelles Beihilfenrecht im Steuerrecht

Für beide Konstellationen gebe es Referenzfälle im Steuerrecht. Bei § 3a EStG-E etwa, die Vorschrift zum Sanierungserlass wurde das Notifizierungsverfahren durch die Bundesrepublik Deutschland angestoßen. Dieses Verfahren sei zwischenzeitlich erledigt durch einen „letter of comfort“ der Kommission, der – so höre man – die Regelungen als „bestehende Beihilfe“ einordne. Der Fall des § 8c KStG sei ein Beispiel für die repressive Kontrolle einer nicht notifizierten neuen Beihilfe durch die Kommission, die im Ergebnis zu einer Negativ- und Rückforderungsentscheidung führte. § 6a GrEStG sei der eher seltene Fall eines Vorabentscheidungsverfahrens.

Interessant sei in diesem Zusammenhang, so *Prof. Unger*, vor allem die in allen diesen Verfahren bislang noch nicht erhebliche Frage nach der mitgliedstaatlichen Umsetzung des Rückforderungsverlangens. Dies sei ein klassisches Thema des Beihilfenrechts und ein schönes Beispiel für die europäische Verbundverwaltung aus europäischen und mitgliedstaatlichen Behörden. Im Beihilfenrecht bestehe der Verbund aus der Kommission, die die Rückforderungsentscheidung ausspreche und den mitgliedstaatlichen Behörden, die diese Rückforderungsentscheidung umsetzten. Die Rückforderung erfolge dabei gemäß Art. 16 III Satz 1 VVO entsprechend dem allgemeinen Grundsatz der mitgliedstaatlichen Verfahrensautonomie „nach dem Verfahren des betreffenden Mitgliedstaats“. Verwiesen werde also auf das nationale Recht. An dieser Stelle beginnen die Probleme. Eine Rückforderung von Beihilfen heiße im Steuerrecht eine Nachbesteuerung und damit in aller Regel auch eine Änderung eines zwar nicht nichtigen, aber wegen Verstoßes gegen Unionsrecht rechtswidrigen Steuerbescheids, die einer formell-gesetzlichen Grundlage bedürfe. Unproblematisch sei dies für Fälle von § 164 AO. Die anderen Fälle seien jedoch problematisch. So seien die §§ 172 ff. AO auf andere Konstellationen zugeschnitten. § 130 AO, der als Parallelvorschrift zu § 48 VwVfG auf die Änderung rechtswidriger Verwaltungsakte passe, finde gemäß § 172 I Nr. 2 Buchst. d AO auf Steuerbescheide keine Anwendung. Das sei folgerichtig, weil ein Rechtsanwendungsfehler (und damit auch der Verstoß gegen Unionsrecht durch Vollzug einer unionsrechtswidrigen Norm) nach der Konzeption der §§ 172

ff. AO zu Lasten des Staates gehen solle. Der Steuerpflichtige solle sich also darauf verlassen können, dass der Staat das Recht richtig anwende. Als Zwischenergebnis sei also festzuhalten, dass eine Nachbesteuerung nicht möglich sei.

Damit gebe sich das Unionsrecht indes nicht ohne weiteres zufrieden. So verpflichte Art. 16 I Satz 1 VVO den Mitgliedstaat dazu, „alle notwendigen Maßnahmen [zu ergreifen], um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern“. Ferner stelle Art. 16 III Satz 1 VVO die Anwendung des nationalen Rechts unter den Vorbehalt, dass „hierdurch die sofortige tatsächliche Vollstreckung des Beschlusses der Kommission ermöglicht“ werde. Diese Vorschriften seien allesamt Konkretisierungen des primärrechtlichen Effektivitätsgrundsatzes (*effet utile*), wonach der Mitgliedstaat zwar sein nationales Recht anwenden dürfe, dieses aber die Durchsetzung des Unionsrechts nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfe. Dadurch entstehe ein Konflikt zwischen der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten und dem Effektivitätsgrundsatz. Im Subventionsrecht finde eine Modifikationen der Rechtsgrundlagen in §§ 48 und 49a VwVfG statt. Im Steuerrecht hingegen bestehe noch nicht einmal eine Rechtsgrundlage. Die überwiegende Auffassung sehe daher eine analoge Anwendung entweder des § 175 I Satz 1 Nr. 1 AO oder des § 130 I AO vor. Dies sei als „Schaffung einer belastenden Rechtsgrundlage im Wege der Rechtsfortbildung“ angesichts einer planwidrigen Regelungslücke zu qualifizieren. Jedoch müsse nach Prof. Unger hierbei die Grenzen des Anwendungsvorrangs berücksichtigt werden, namentlich gelte der Anwendungsvorrang „in dem nach der innerstaatlichen Rechtsordnung methodisch Erlaubten“ und innerhalb der „allgemeinen Rechtsgrundsätze“. Es sei fraglich, ob der Gesetzgeber nicht rigoros eine Änderung von Steuerbescheiden wegen Rechtsanwendungsfehlern ausschließen wollte. *Prof. Unger* steht dem skeptisch gegenüber, da es sich um eine Analogie zulasten des Bürgers handele. Selbst wenn keine Rechtsgrundlage bestehe, bleibe es bei der Unionsrechtswidrigkeit. Jedoch sei der Gesetzgeber der richtige Adressat, denn er habe keine Rechtsgrundlage geschaffen.

Ein Folgeproblem sei der Vertrauensschutz: Wie sei zu verfahren, wenn der Steuerpflichtige darauf vertraut habe, eine Steuervergünstigung in Anspruch nehmen zu können? Das Unionsrecht verfolge eine rigorose Linie und verlange vom „sorgfältigen Gewerbetreibenden“, dass er eine ihm gewährte mitgliedstaatliche Beihilfe als solche erkenne und in der Folge die Frage nach ihrer erfolgreichen Notifizierung stelle. Die Folge daraus wäre kein Vertrauensschutz auf nationaler Ebene, so dass – wenn man § 130 Abs. 1 AO für einschlägig halte – nicht nur die § 130 II und III AO keine Anwendung finden, sondern auch eine Berufung auf die Festset-

zungsverjährung ausscheide. Immerhin gebe es ein Minimum an Vertrauensschutz auf Unions-ebene über Art. 16 I Satz 2 VVO: „Die Kommission verlangt nicht die Rückforderung, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde“. Das gelte allerdings nur, wenn ein Vertrauenstatbestand durch Verhalten eines Unionsorgans geschaffen werde und dies seien eben extrem seltene Fälle. Ein solcher Fall wäre etwa die Äußerung der Kommission, dass eine Maßnahme keine Beihilfe darstelle oder eine Ähnlichkeit mit einer Maßnahme in einem anderen Mitgliedstaat bestehe, die die Kommission öffentlich nicht als Beihilfe eingeordnet habe. Darüber hinaus bestehe eine Frist von zehn Jahren für die Rückforderung von Beihilfen nach Art. 17 I VVO.

Prof. Seer möchte wissen, ob ein „letter of comfort“, wie er von der Kommission zu § 3a EStG-E ergangen ist, ein solcher Ausnahmefall für die Schaffung eines Vertrauenstatbestands nach Art. 16 I 2 VVO darstelle.

Prof. Unger bejaht dies und betont, dass der letter of comfort auf jeden Fall Vertrauensschutz begründe.

Im Ergebnis bestehe also praktisch kein Vertrauensschutz. *Prof. Unger* sieht das kritisch, da dies im Steuerrecht kaum durchzuhalten sei. Der Beihilfecharakter einer Steuernorm sei häufig nur sehr schwer erkennbar und es gebe keine Möglichkeit, sich der Anwendung dieser Steuernorm zu entziehen. In der Literatur werde vertreten, dieses Problem nicht vollständig auf dem Rücken des Steuerpflichtigen auszutragen, sondern die Rückforderung in das Verhältnis der EU und ihrer Mitgliedstaaten zu verlagern. *Prof. Unger* ist davon aber nicht überzeugt, denn der Staat werde wohl nicht bewusst risikohaft gehandelt haben und vor allem habe der Mitgliedstaat nichts erhalten, was die Kommission rückfordern könnte. Dies wäre also eine reine Sanktion. *Prof. Seer* stimmt dem zu. Die richtige Stellschraube sei nach *Prof. Unger* der Vertrauensschutz auf Unionsebene unter Berücksichtigung der Situation der negativ betroffenen Wettbewerber sowie eine präzisere Fassung des Verbotstatbestands. Insgesamt handele es sich um ein schwieriges multipolares Verhältnis.

D. Diskussion

Ein Teilnehmer merkt an, dass nach Art. 108 II AEUV eine Rückforderung nicht zwingend sei und schlägt eine Frist zur Umgestaltung der jeweiligen Maßnahme vor, so dass diese beihilfe-rechtlich zulässig werde.

Prof. Unger erwidert darauf, dass eine Rückforderung grds. zwingend durchzuführen sei. Die Kommission sei dabei absolut kompromisslos. Erkenne die Kommission eine Beihilfe an, die bereits ausgekehrt wurde, dann werde stets gnadenlos abgewickelt. Einwendungen des Mitgliedstaates dahin, dass die Rückabwicklung sehr schwer sei, spielen keine Rolle.

Ein weiterer Teilnehmer qualifiziert die Kommission als „Quasi-Behörde“ und stellt klar, dass sie in dieser Funktion nicht zur Rechtsetzung berechtigt sei. Vielmehr müsse der EuGH das letzte Wort haben. Der richtige Weg wäre daher wohl ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten aus Deutschland, um die §§ 172 ff. AO zu ändern und eine Rechtsgrundlage zu schaffen.

Der EuGH berücksichtige schon den Vertrauensschutz, so *Prof. Unger*.

Prof. Seer bestreitet die Analogie zu den Korrekturvorschriften bei der Rückforderung von bereits ausgekehrten Beihilfen. Nach *Prof. Seer* bestehe bereits eine passende Korrekturvorschrift in der AO, und zwar § 175 I Nr. 2 AO, der europarechtskonform auszulegen sei. Dann wäre es keine Analogie mehr zulasten des Steuerpflichtigen und ein Ereignis i.S. des § 175 I Nr. 2 AO liege mit der Kommissionsentscheidung auch vor. Das Problem sei aber, dass es in diesem Fall keinen Vertrauensschutz gebe, sondern lediglich die Festsetzungsverjährung, die „nie“ ablaufe, da die Ablaufhemmung erst dann beginne, wenn die Entscheidung der Kommission gefällt werde, also im Zeitpunkt des Ereignisses. Deutschland müsse sich mal konsequent entscheiden, nicht zurückzufordern und dann müsste die Kommission mit Deutschland vor den EuGH ziehen und da müsse Deutschland dann auch Autonomie zeigen.

Prof. Unger geht einen Schritt weiter und sagt, die Kritik müsse man allgemein für das Beihilfenrecht gelten lassen und erst recht im Steuerrecht, da gerade dort die Beihilfe häufig nicht als solche erkennbar sei. Das Verfahrensrecht sei überhaupt nicht auf das Steuerrecht zugeschnitten und passe nicht. Man müsse eine Anpassung an das Steuerrecht anpeilen.

Ein anderer Teilnehmer sieht die Rückforderung unter dem Gesichtspunkt der Rechtsstaatlichkeit kritisch, denn die Rückforderung könne zur Insolvenz von Gesellschaften führen. In dem Fall müsse man dann auch den Geschäftsführer in Haftung nehmen, etwa über § 69 AO analog, denn der Geschäftsführer habe ja dann grob fahrlässig seine steuerlichen Pflichten verletzt.

Prof. Unger stellt klar, dass die Kommission dies gerade nicht einschränkend berücksichtige. Die Kommission kümmere sich nicht darum, woher das Unternehmen das Geld für die Rückforderung nimmt.

Mit Blick auf die Zukunft macht ein Teilnehmer auf die Energie- und Stromsteuer aufmerksam. Diese sei die nächste aktuelle Baustelle in der Praxis, da für stromintensive Unternehmen Begünstigungen gewährt werden.

Ein weiterer Teilnehmer erinnert an die zu Beginn gemachte Aussage, dass die Mitgliedstaaten steuersouverän seien und nach der Kompetenzstruktur der EU ihr gerade keine Kompetenz zustehe.

Prof. Seer schränkt dies ein und sagt, dass dies nicht ganz stimme, es bestehe eine punktuelle Kompetenz der EU.

Derselbe Teilnehmer fährt fort und stellt klar, dass es um die praktische Anwendung des Beihilfenrechts gehe, da habe die Kommission keine Kompetenz, sondern sie maße sich diese an und sei dann noch ungenau bei der Prüfung der Voraussetzungen einer Beihilfe. Man sei nun am Fundament der EU angelangt.

Prof. Seer bestätigt, dass man ja genau deswegen so kritisch sei.

Prof. Unger stimmt dem zu und verweist nochmal auf die verschiedenen Möglichkeiten der Integration, namentlich die positive und negative Integration.

E. Schlusswort

Prof. Seer bedankt sich herzlich bei *Prof. Unger* für den aus seiner Sicht wirklich tollen Vortrag und betont nochmal, dass *Prof. Unger* ein echter Gewinn für die Fakultät sei, und hofft, dass er der Fakultät lange erhalten bleibe. Im Sinne einer Kooperation haben *Prof. Unger* und *Prof. Seer* einen National Report für die EATLP zum Thema „Tax Transparency“ zusammen mit den wissenschaftlichen Mitarbeitern Philipp Wagner und Emran Sediqi verfasst, der demnächst veröffentlicht werde.

Abschließend weist *Prof. Seer* auf den nächsten Termin am 09. November 2018 hin. Dieses Seminar werde eine Podiumsdiskussion in Kooperation mit dem Gesprächskreis Rhein Ruhr zu

dem Thema „Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Entwicklung und Problemfelder“ zum Gegenstand haben. Einer der Diskutanten werde *Dr. Norbert Schneider* sein, der erste wissenschaftliche Mitarbeiter am Lehrstuhl von *Prof. Seer*, der das Impulsreferat halten werde.