

Schriften zum Steuerrecht

Band 162

**Der Einfluss des Europäischen
Beihilferechts auf nationale
Steuervergünstigungen**

**Eine darstellende Analyse unter besonderer
Berücksichtigung von Tax Rulings und
Gewinnverlagerungen**

Von

Florian Ferrenberg



Duncker & Humblot · Berlin

FLORIAN FERRENBURG

Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf
nationale Steuervergünstigungen

Schriften zum Steuerrecht

Band 162

Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen

Eine darstellende Analyse unter besonderer
Berücksichtigung von Tax Rulings und
Gewinnverlagerungen

Von

Florian Ferrenberg



Duncker & Humblot · Berlin

Die Fakultät für Rechtswissenschaft und Volkswirtschaftslehre
der Universität Mannheim hat diese Arbeit
im Jahr 2019 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18215-2 (Print)
ISBN 978-3-428-58215-0 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Dezember 2019 von der Juristischen Fakultät der Universität Mannheim als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung sind bis Juli 2020 berücksichtigt.

Zum Abschluss der Promotion möchte ich die Gelegenheit nutzen, einigen Personen zu danken.

Zunächst danke ich meinem Doktorvater Prof. Dr. Thomas Fetzer, LL. M. für die Betreuung und die Möglichkeit der Mitarbeit an seinem Lehrstuhl. Diese sehr lehrreiche Zeit wird mir in beruflicher und persönlicher Hinsicht immer in guter Erinnerung bleiben. Ebenfalls danken möchte ich Herrn Prof. Dr. Holger Jenzen für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein besonderer Dank gilt meinen Freunden und langjährigen Lehrstuhlkollegen Rowena Lipp, Dr. Jochen Schöfthaler, Eric Niederprüm, Markus Kohlmann und Carsten Zahn für unzählige Gespräche und Hilfestellungen sowie die notwendigen Ablenkungen.

Des Weiteren danke ich Anita Rodgers, Jens Buchholz, Carsten Meyers, Sven Maier, Tobias Böser und Philipp Hasbach für ihre hilfreichen Korrekturanmerkungen.

Last but not least gilt besonderer Dank meiner Familie, der diese Arbeit gewidmet ist. Meinen Eltern Viola und Rolf Ferrenberg danke ich für den stets bedingungslosen Rückhalt und ihre Förderung. Sie haben meine Ausbildung und diese Promotion überhaupt erst ermöglicht. Ganz besonderer Dank gebührt meiner Frau Sarah Ferrenberg für ihren Beistand, ihre Ermutigungen und nicht zuletzt ihre Geduld. Sie hat mich in all unseren gemeinsamen Jahren immer bedingungslos und aufopferungsvoll unterstützt. Meine Dankbarkeit dafür lässt sich kaum in Worte fassen.

Bad Homburg, Februar 2021

Florian Ferrenberg

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1

Einführung	19
A. Vorbemerkung	19
B. Europäisierung des Steuerrechts	22
I. Staatliche Souveränität und Steuerrecht	22
II. Europäische Integration und Steuerhoheit	23
III. Die Europäische Union zwischen (Steuer-)Harmonisierung und Wettbewerb	25
1. Harmonisierung direkter Steuern	26
2. Harmonisierung indirekter Steuern	28
C. Das Europäische Beihilferecht	29
I. Ökonomische Bedeutung von Beihilfen	29
II. Funktion des Beihilferechts	31
III. Das Steuerrecht als Anwendungsgegenstand des Beihilferechts	33
IV. Grenzen des Beihilferechts	36
V. Wirtschaftliche Bedeutung steuerlicher Beihilfen	36
D. Zielsetzung und Aufbau der Arbeit	38

Kapitel 2

Die Beihilfekontrolle	39
A. Das Verfahren bei der Überprüfung staatlicher Beihilfen	39
I. Verfahrensbeteiligte	39
II. Präventive Kontrolle	40
1. Informelle Vorabkontakte	41
2. Das Vorprüfungsverfahren	41
3. Das Hauptprüfungsverfahren	42
III. Repressive Kontrolle	44
IV. Informations- und Überwachungsrecht der Kommission	44
V. Freistellungen vom Genehmigungsverfahren	45
1. De-minimis-Beihilfen	45

2. Gruppenfreistellungen	46
B. Die Nichtigkeit des Gewährungsaktes als Folge eines Verstoßes gegen das Durchführungsverbot	48
I. Exkurs: Zivilrechtliche Beihilfengewährung	48
II. Verwaltungsakte	50
C. Die Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen	51
I. Verwaltungsrechtliche Rückabwicklung durch den Mitgliedstaat	52
1. Effektivitätsgrundsatz, Art. 4 Abs. 3 EUV	53
2. Rückwirkungsverbot	54
3. Unverhältnismäßigkeit	55
4. Ermessen	55
5. Sonstige verwaltungsrechtliche Hindernisse	56
6. Grenzen der Rückforderungspflicht	56
II. Rechtsgrundlage im deutschen Steuerrecht	59
1. Korrektur von Gewährungsbescheiden bei Leistungssubventionen	60
2. Korrektur noch nicht bestandskräftiger Steuerbescheide	61
a) Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 i. V. m. § 172 Abs. 1 S. 1 AO	61
b) Vorläufige Festsetzung, § 165 Abs. 1 S. 1, Abs. 2, § 172 Abs. 1 S. 1 AO	62
3. Bestandskräftige Steuerbescheide	62
a) Schlichte Änderung, § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO	63
b) Änderung wegen neuer Tatsachen, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO	63
c) Korrektur gemäß § 175 Abs. 1 AO	64
aa) § 175 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO	65
bb) § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	65
d) Anwendung von § 130 AO	66
4. Zusammenfassende Stellungnahme	69
III. Fazit	70
D. Rechtsschutz	71
I. Aufgabenverteilung zwischen Kommission und Gerichten	71
II. Rechtsschutzmöglichkeiten eines gewährenden Mitgliedstaates	73
III. Rechtsschutzmöglichkeiten eines begünstigten Unternehmens	74
1. Gegen den Kommissionsbeschluss	74
a) Hauptsacheverfahren	74
b) Einstweiliger Rechtsschutz	75
2. Gegen die Rückforderung von Beihilfen durch nationale Behörden	76
3. Schadensersatzanspruch gemäß Art. 340 Abs. 2 AEUV	77
4. Schadensersatzansprüche gegen den Mitgliedstaat	77

IV. Rechtsschutzmöglichkeiten eines konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmers	78
1. Gegen den Kommissionsbeschluss	79
a) Nichtigkeitsklage	79
b) Untätigkeitsklage	80
c) Einstweiliger Rechtsschutz	81
2. Gegen die Beihilfegewährung durch den Mitgliedstaat	81
a) Öffentlich-rechtliche Konkurrentenklage	81
b) Auskunftsanspruch	82
c) Feststellungsklage	83
d) Verpflichtungsklage	83
e) Einstweiliger Rechtsschutz	83
3. Unterlassungsklagen gegen den Beihilfeempfänger	84
a) § 8 Abs. 1 S. 2 UWG	84
b) § 823 Abs. 2 BGB i. V.m. § 1004 Abs. 1 S. 2 BGB analog	85
4. Schadensersatz	87
a) Schadensersatzansprüche gegen den Mitgliedstaat	87
aa) Staatshaftung	87
bb) Anspruch aus § 9 UWG	88
b) Schadensersatzansprüche gegen die Europäische Kommission	89
c) Schadensersatzansprüche gegen den Beihilfeempfänger	89
aa) Anspruch aus § 9 S. 1 UWG	90
bb) § 823 Abs. 2 BGB	90
V. Rechtsschutzmöglichkeiten der Europäischen Kommission	91
VI. Rechtsschutzmöglichkeiten der anderen Mitgliedstaaten	92
1. Rechtsschutz vor den europäischen Gerichten	92
2. Anwendung innerstaatlicher Missbrauchsvorschriften	92
VII. Fazit zum Rechtsschutz	96
E. Fazit	97

Kapitel 3

Materielle Voraussetzungen des Beihilfetatbestandes 98

A. Begünstigung eines Unternehmens oder Produktionszweiges	98
I. Leistungs- und Verschönungssubventionen	99
II. Ebenen der Steuerbegünstigung	102
III. Umfang der Begünstigung	103
IV. Market Economy Operator Test	104
1. Das Privatgläubigerprinzip	105

2. Anwendung des Privatgläubigerprinzips auf hoheitliche Maßnahmen	107
a) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund fehlenden Marktes für Steuerschulden	108
b) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Renditeorientierung	110
c) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Größe des Staatshaushaltes	112
d) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Einseitigkeit	113
e) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Grundrechtsbindung	114
f) Stellungnahme	114
3. Das Privatgläubigerprinzip und die Selektivität	116
4. Das Privatgläubigerprinzip bei der Rückforderung rechtswidriger Beihilfen	117
V. Fazit zur Begünstigung	118
B. Staatliche Mittelzuführung	119
C. Zurechnung an den Staat	121
D. Selektivität	122
I. Regionale Selektivität	123
1. Institutionelle Autonomie	127
2. Prozedurale Autonomie	127
3. Wirtschaftliche Autonomie	128
4. Stellungnahme	130
II. Materielle Selektivität	132
1. Dreistufige Prüfung der materiellen Selektivität bei Steuermaßnahmen	134
a) Der Referenzrahmen und die Vergleichsgruppenbildung	134
aa) Kleinräumig-induktiver Ansatz	136
bb) Global-deduktiver Ansatz	137
cc) Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union bzgl. der Sa-	
nierungsklausel	137
dd) Rechtsache C-6/12 – P Oy	138
ee) Entscheidung bzgl. des Konzernprivilegs gemäß § 6a GrESTG	139
ff) Systemwidrige Differenzierung als ausschlaggebendes Kriterium	140
gg) Bestimmung des Referenzrahmens im Hinblick auf die Vergleichs-	
gruppenbildung	142
hh) Unbeachtlichkeit von Wettbewerbsverhältnissen	143
b) Rechtfertigung	145
aa) Von der Kommission anerkannte Rechtfertigungsgründe	145
bb) Entscheidung bzgl. des Konzernprivilegs gemäß § 6a GrESTG	147
cc) Bewertung externer Ziele durch die europäischen Gerichte	147
dd) Bewertung im juristischen Schrifttum	150
ee) Stellungnahme	151
2. Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtsache Gibraltar	154

3. Die Selektivitätsprüfung seit dem Gibraltar-Urteil	158
a) De-jure und de-facto Selektivität	158
b) Folgerungen für die Selektivitätsprüfung	159
aa) Prüfsystematik	159
bb) Herausgehobene Bedeutung der Vergleichbarkeitsprüfung	160
cc) Die Selektivität als steuerliche Differenzierungsprüfung	162
(1) Keine per se Selektivität von steuerlichen Differenzierungen	162
(2) Bedeutung der Systemimmanenz für die Differenzierung	163
dd) Selektivität und spezifische Eigenart der Unternehmen	165
III. Fazit zur Selektivität	169
E. Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels	171
I. Bisherige Rechtsprechungspraxis	171
II. Keine Rechtfertigung durch Maßnahmen anderer Mitgliedstaaten	174
III. Trennung beider Kriterien erforderlich	175
1. Wettbewerbsverfälschung	175
a) Wettbewerbsbegriff	177
b) Geographische Begrenzung	178
c) Potenzielle Wettbewerbsverfälschung	180
2. Handelsbeeinträchtigung	181
F. Legal- und Ermessenausnahmen	182
G. Fazit	183

Kapitel 4

Tax Rulings als Anwendungsgegenstand des Beihilfeverbotes	186
A. Tax Rulings	187
I. Sinn und Zweck	187
II. Advanced Pricing Agreements und Verrechnungspreise	188
1. Verrechnungspreise und ihre Bedeutung für die Konzernbesteuerung	189
a) Bedeutung für die nationalen Fiskalbehörden	191
b) Bedeutung für Konzerne	192
aa) Steuerplanung	192
bb) Konzernbesteuerung	193
c) Betriebsstättenkonzern	194
d) Preisbestimmung und Fremdvergleichsgrundsatz	195
aa) Fremdvergleichsgrundsatz und staatliche Steuersouveränität	197
bb) Fremdvergleichsgrundsatz und Steuergerechtigkeit	198
(1) Internationale Steuergerechtigkeit	198

(2) Nationale Steuergerechtigkeit	198
cc) Fremdvergleichsgrundsatz und Rechtssicherheit	199
dd) Fremdvergleichsgrundsatz und Planungssicherheit	200
ee) Schwächen des Fremdvergleichsgrundsatzes	200
(1) Dogmatischer Ansatz	201
(2) Grenzüberschreitende Tätigkeiten	201
(3) Aufteilung der strategischen Rente bzw. des Mehrgewinns	202
(4) Zunehmende Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter	202
(5) Zeitliche Perspektive	203
ff) Alternative: Indirekte Methode	203
2. Advanced Pricing Agreements als Mittel der Steuerplanung	205
3. Inhalt eines Advanced Pricing Agreements	207
4. Uni- und bilaterale Advanced Pricing Agreements	208
III. Tax Rulings in Deutschland	210
1. Verbindliche Auskunft, § 89 Abs. 2 AO	211
2. Verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung, § 204 AO	212
3. Tatsächliche Verständigung	213
4. Verständigungen im Gerichtsverfahren	215
5. Tax Rulings auf Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen	215
B. Tax Rulings und das Beihilfeverbot	217
I. Untersuchungen der Europäischen Kommission	218
II. Keine per se Beihilfe	219
III. Vorteilsgewährung zulasten des öffentlichen Haushalts	221
1. Planungs- und Rechtssicherheit	221
a) Keine beihilferechtliche Relevanz von Planungs- und Rechtssicherheit	222
b) Bedeutung der Laufzeit	223
2. Verrechnungspreisdokumentationen	224
3. Vorteilsgewährung durch Abweichungen vom Fremdvergleichsgrundsatz	225
a) Steuerrechtliche Trennung: Die Konzerneinheiten als Vorteilsempfänger	226
aa) Vorteilsbestimmung	227
(1) Zu niedriger Verrechnungspreis	227
(2) Zu hoher Verrechnungspreis	228
(3) Mittelbare Vorteile	228
(4) Gewinnverlagerungen als verdeckte Gewinnausschüttungen	230
bb) Bestimmung der Haushaltsbelastung	231
(1) Exkurs: Reine Inlandssachverhalte	231
(a) Tatsächlicher Mittelabfluss im öffentlichen Haushalt ist entscheidend	232
(b) Bedeutung von Verlusten	233

- (2) Grenzüberschreitende Sachverhalte 233
 - (a) Bedeutung des Steuerniveaus 233
 - (b) Ansässigkeitsstaat der die Zahlung erhaltenden Konzerneinheit 234
 - (c) Saldierung der Haushalte 234
 - (aa) Kein grenzüberschreitender Steuervorteil 234
 - (bb) Trennung der staatlichen Haushalte 235
 - (d) Erfassung sämtlicher Erträge 236
 - (aa) Abweichung durch ein Tax Ruling 236
 - (bb) Beihilfewidrige Gesetzeslage 237
 - (e) Ansässigkeitsstaat der zahlenden Gesellschaft 240
 - (aa) Der Fall Luxemburg/Amazon 240
 - (bb) Der Fall Irland/Apple 241
- b) Wettbewerbsrechtliche Betrachtung: Der Konzern als Vorteilsempfänger 243
 - aa) Funktionaler Unternehmensbegriff und Konzernbegünstigung 244
 - bb) Abgrenzung zur mittelbaren Vorteilsgewährung 245
 - cc) Bestimmung des Konzernvorteils 247
 - (1) Bedeutung des internationalen Steuereffalles für die Vorteilshöhe 247
 - (a) Doppelbesteuerung oder Nullsummenspiel 248
 - (b) Bedeutung latenter Steuern 250
 - (c) Bedeutung des Prinzips der Einmalbesteuerung für die Vorteilsbestimmung 253
 - (d) Implikationen für die Freistellungsmethode 255
 - (2) Fremdvergleichsgrundsatz als Verteilungsmaßstab 257
 - (a) Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz und Prudent Operator Principle 258
 - (b) Bisherige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Bildung von Verrechnungspreisen 261
 - (c) Der wettbewerbsrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz 262
 - (d) Exkurs: Verhältnis zur Gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage 265
 - dd) Bestimmung der Haushaltsbelastung 266
 - ee) Begrenzung der Kommissionspraxis durch das unionale Kompetenzgefüge 268
- c) Internationale Steuerharmonisierung und Beihilferecht 270
 - aa) Mangelnde Steuerharmonisierung als beihilferelevanter Vorteil 270
 - bb) Zurechnung der fehlenden Harmonisierung an einen Mitgliedstaat ... 272
 - (1) Zuweisung durch die Kommission 273
 - (2) Zuweisung anhand abstrakter Rechtsprinzipien 273
 - (3) Beihilfe durch Unterlassen 274
 - cc) Stellungnahme 275
- d) Fazit 276

IV. Selektivität des Vorteils	278
1. Begrenzung des Adressatenkreises	279
2. Behördenermessen	281
3. Abweichung vom Referenzsystem	282
a) Referenzsystem und Ausnahme	283
aa) OECD-Verrechnungspreisleitlinien	283
bb) Nationales Steuerrecht	284
(1) Auffassung der Europäischen Kommission: Allgemeines nationales Körperschaftsteuerrecht als Referenzrahmen	285
(2) Kritische Würdigung	286
(a) Die nationalen Verrechnungspreisvorschriften als maßgeblicher Referenzrahmen	286
(b) Implikationen für die Kommissionspraxis	288
(c) Zusammenfassung	289
b) Vergleichsgruppenbildung	289
aa) Selbstständige Unternehmen oder Konzerne als Vergleichsgruppe	290
(1) Auffassung der Europäischen Kommission	290
(2) Fehlende Vergleichbarkeit von Konzernen und unabhängigen Un- ternehmen	291
(a) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Eigenschaft als Kon- zern	291
(b) Fehlende Vergleichbarkeit durch drohende Doppelbesteuerung	293
(aa) Tatsächliche Doppelbesteuerung	294
(bb) Virtuelle Doppelbesteuerung	295
(cc) Zusammenfassung	298
bb) Selektivität aufgrund der Natur als Einzelmaßnahme	299
cc) Steuergesetze	301
c) Begünstigung bestimmter Unternehmen	303
d) Rechtfertigung	304
4. Fazit	305
V. Wettbewerbsverfälschung	306
1. Keine Entlastung aufgrund möglicher Folgeentwicklungen oder durch das Verhalten Dritter	306
2. Differenzierung zwischen den Begünstigten	308
3. Unbeachtlichkeit von Wettbewerbsverzerrungen außerhalb des Binnenmarkts	309
VI. Fazit	310
C. Der Einfluss des Beihilferechts auf Doppelbesteuerungsabkommen	312
I. Keine intrinsische Selektivität	312
II. Abweichungen von Doppelbesteuerungsabkommen als Beihilfe	313
1. Sachverhalt	313

2. Rechtliche Würdigung	314
D. Beihilferelevanz deutscher Rechtsinstitute	318
I. Verbindliche Auskunft, § 89 Abs. 2 AO	318
1. Entschließungsermessens	318
2. Auswahlermessen und unbestimmte Rechtsbegriffe	319
3. Verbindliche Auskunft und Steuersparmodelle	321
4. Bedeutung der föderalen Verwaltungsstruktur	322
II. Verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung, § 204 AO	325
III. Tatsächliche Verständigung	325
E. Sonstige Maßnahmen gegen Steuervermeidung und Gewinnverlagerungen durch Tax Rulings	327
I. Automatischer Informationsaustausch	328
1. Informationsaustausch im Rahmen des BEPS-Projekts	328
2. Informationsaustausch innerhalb der Europäischen Union	329
3. Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung	330
II. Transparenz und Konkurrentenklagen	330
III. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	332
IV. Stellungnahme	333
F. Fazit	334

Kapitel 5

Der internationale Steuerwettbewerb und sein Verhältnis zum Beihilferecht	337
A. Wettbewerb der Steuersysteme	337
I. Begriffsbestimmung und grundlegende Strukturelemente	338
II. Nutzen und Wirkungen des Steuerwettbewerbs	340
III. Wettbewerb um Steuersubstrat	341
1. Neuansiedlungswettbewerb	342
2. Steuerordnungswettbewerb	343
3. Bedeutung der effektiven Steuerbelastung	344
IV. Schädlicher Steuerwettbewerb	345
B. Europäischer Steuerwettbewerb	348
I. Intensität des Europäischen Steuerwettbewerbs	348
II. Europäische Grundfreiheiten und Wettbewerb der Steuersysteme	349
III. Schädlicher Steuerwettbewerb innerhalb der Europäischen Union	351
IV. Bedeutung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	353

V. Europäischer Verhaltenskodex	354
1. Historische Entwicklung	354
2. Klassifizierung schädlicher Steuermaßnahmen	356
VI. Europäisches Beihilferecht und Standortwettbewerb	357
1. Das Beihilferecht als Instrument gegen schädlichen Steuerwettbewerb	358
2. Europäisches Beihilferecht und Europäischer Verhaltenskodex	360
a) Kompetenzrechtlich	361
b) Materiell-rechtlich	361
aa) Rechtsnatur	362
bb) Zielsetzung	362
cc) Rechtsfolgen eines Verstoßes	364
C. Fazit	365

Kapitel 6

Schlussfolgerungen	368
Thesen	372
Literaturverzeichnis	376
Sachverzeichnis	393

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen, Aktenzeichen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ECLI	European Case Law Identifier/dt. Europäischer Rechtsprechungs-Identifikator
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuGHVfO	EUGH-Verfahrensordnung
EUV	Vertrag über die Europäische Union
ff.	folgende
GG	Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
Hrsg.	Herausgeber
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IP	Intellectual Property
LG	Landgericht
MA	Musterabkommen
Nr.	Nummer
OECD	Organisation für wirtschaftliche Entwicklung und Zusammenarbeit
OLG	Oberlandesgericht

Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
S.à.r.l.	Société à responsabilité limitée (Luxemburg)
SA.	State Aid/dt. Staatliche Beihilfe
SAM	State Aid Modernisation
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union
sog.	sogenannte/sogenannter/sogenanntes
StAuskV	Steuer-Auskunftsverordnung
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
u. a.	und andere
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
UWG	Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb
v.	vom
VerfVO	Verfahrensverordnung
Vgl	Vergleiche
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
z. B.	zum Beispiel
Zif.	Ziffer
ZPO	Zivilprozessordnung

Kapitel 1

Einführung

A. Vorbemerkung

Das Verhältnis von primärem Unionsrecht und nationaler Steuergesetzgebung ist bereits seit vielen Jahren eines der dynamischsten Spannungsfelder des Europarechts. Aufgrund der beschränkten Kompetenzen der Europäischen Union für steuerliche Angelegenheiten sind Verordnungen und Richtlinien dabei grundsätzlich nur von untergeordneter Bedeutung. Von ungleich größerer Bedeutung sind hingegen das primäre Unionsrecht und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs bezüglich der Vereinbarkeit nationalen Steuerrechts mit dem Unionsrecht. Insbesondere der Einfluss unionaler Grundfreiheiten auf die mitgliedstaatlichen Steuersysteme ist daher bereits seit langem ein Kernbereich des Europäischen Steuerrechts. Die Anwendbarkeit primären Unionsrechts auf die nationale Steuergesetzgebung ist dabei jedoch nicht auf die Grundfreiheiten beschränkt. Auch die Bedeutung des europäischen Beihilferechts für die nationale Steuergesetzgebung ist bereits seit einigen Jahren Gegenstand intensiver Diskussionen. Die Bedeutung und Tragweite des Beihilferechts wurde dem deutschen Fachpublikum bereits vor einigen Jahren durch den Beschluss der europäischen Kommission zur Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG („Sanierungsklausel“) offenbart.¹ In den Blickpunkt der breiteren (juristischen) Öffentlichkeit rückte es jedoch erst im Juni 2013 mit der Entscheidung der Kommission, die verbindlichen Steuerauskünfte von sieben Mitgliedstaaten (Irland, Luxemburg, Malta, die Niederlande, das Vereinigte Königreich, Belgien und Zypern) auf ihre Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht zu überprüfen.² In engem Zusammenhang dazu steht die bereits zuvor aufgekommene öffentliche Kritik an (insbesondere US-amerikanischen) Konzernen aufgrund ihrer niedrigen ausgewiesenen Steuerbelastung.³ Nach Veröffentlichung der sog. „Luxembourg Leaks“ im November 2014 hat die Kommission ihre beihilferechtlichen Ermittlungen nochmal

¹ Pressemitteilung der Kommission v. 26.01.2011 – IP/11/65.

² Die Europäische Kommission hat ihre diesbezügliche Kontrolle danach auf sämtliche Mitgliedstaaten ausgeweitet. Siehe: Pressemitteilung der Kommission v. 17.12.2014 – IP/14/2742.

³ Zur durchaus pikanten Steuergestaltung US-amerikanischer Konzerne und deren Praxis der Steuerminimierung vgl. ausführlich: *Richter/Hontheim*, DB 2013, S. 1260–1264; *Pinckernell*, Stuw 2012, 369–374.

ausgeweitet.⁴ Darauf aufbauend hat sie Prüfverfahren hinsichtlich der Vereinbarkeit von Tax Rulings und Art. 107 Abs. 1 AEUV eingeleitet. Von öffentlichem Interesse sind die Verfahren dabei nicht zuletzt aufgrund der Bekanntheit der betroffenen Unternehmen (die prominentesten Verfahren betreffen z. B. Apple, Amazon, Starbucks und McDonalds).⁵

Zwar beschäftigt sich die Kommission in den genannten Fällen vorwiegend mit der Beihilfewidrigkeit sog. Tax Rulings, also verbindlichen Steuervorentscheiden, allerdings ist im Zuge dessen auch die Problematik der europaweiten Unternehmensbesteuerung und der Wettbewerb der nationalen Steuersysteme im Generellen stärker in den Fokus von Politik und Medien gerückt.⁶ In Zeiten klammer öffentlicher Haushalte und hoher Staatsverschuldung ist die Frage der Steuervergünstigungen für multinationale Konzerne von besonderer Brisanz und Tragweite. Die Entwicklung und Durchsetzung eines transparenten und fairen Steuersystems ist für Staaten dabei essenziell. Intransparenz und Ungerechtigkeiten hinsichtlich der Besteuerung von Unternehmen führen nicht selten zu einem erheblichen Vertrauensverlust des Staates bei seinen Bürgern. Die angemessene Beteiligung von Unternehmen, insbesondere multinationaler Großkonzerne, an den Staatskosten ist folgerichtig von besonderer Wichtigkeit für jeden Staat. Gerade Großunternehmen versuchen jedoch häufig ihren erwirtschafteten Gewinn durch geschickte Konzernstrukturen in niedrig besteuerte Länder (sog. Steueroasen) zu verschieben, um so Steuern zu sparen.⁷ Während die grundsätzliche Intention der Unternehmen, nicht mehr Steuern zu zahlen als notwendig ist, aus betriebswirtschaftlicher Sicht durchaus verständlich und sinnvoll ist, so hat aber die aggressive Steuergestaltung einiger Unternehmen teilweise zu einer massiven Verringerung der Konzernsteuerquote und damit auch der Einnahmen der jeweiligen Staaten geführt.⁸ In Anbetracht ständig steigender Unternehmensgewinne einerseits und wachsender Staatsdefizite andererseits, insbesondere in süd- und osteuropäischen Ländern, kann eine solche Entwicklung auf Dauer aber weder gut noch richtig sein. Die Problematik der Steuervermeidung durch multinationale

⁴ Insgesamt untersuchte die Kommission in diesem Zusammenhang mehr als 1.000 Tax Rulings, insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise.

⁵ Bekanntmachung der Kommission in Sachen Apple v. 17. 10. 2014, ABl. EU 2014 Nr. C 369/22; Bekanntmachung der Kommission in Sachen Amazon v. 06. 02. 2015, ABl. EU 2015 Nr. C 44/13; Bekanntmachung der Kommission in Sachen Starbucks v. 19. 12. 2014, ABl. EU 2014 Nr. C 460/11; Bekanntmachung der Kommission in Sachen McDonalds v. 15. 07. 2016, ABl. EU 2016 Nr. C 258/11.

⁶ Vgl. Berichterstattung in der Presse: z. B. Die Welt v. 12. 06. 2014; Der Spiegel v. 17. 12. 2014; FAZ v. 17. 12. 2014; Der Betrieb v. 20. 06. 2014, Heft 25, S. 11; Der Betrieb v. 20. 06. 2014, S. 12–13.

⁷ Vgl. dazu grundlegend: *Schröder*, Probleme der Gewinnverlagerungen Multinationaler Unternehmen – Konzerninterne Verrechnungspreise und deren wirtschaftspolitische Wirkungen.

⁸ Vgl. z. B. Handelsblatt v. 15. 01. 2013; abrufbar unter <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/schaeuble-legt-sich-mit-amazon-und-co-an-steuertricksern-das-handwerk-lege-7632762.html> (zuletzt abgerufen am 24. 08. 2020).

Konzerne an sich ist dabei keine neue Entwicklung. Neu ist hingegen, dass die Europäische Kommission dagegen in großem Umfang mit seinem „schärfsten Schwert“⁹, dem Beihilferecht vorgeht. Missverständlich ist dabei die häufig anzutreffende Aussage, die Kommission gehe mit Hilfe des Beihilferechts gegen Steuerermeidung der Unternehmen vor. Ihr Vorgehen richtet sich vielmehr gegen die EU-Mitgliedstaaten sowie deren nationalen Steuergesetze und -praktiken. Durch die Anwendung des Beihilferechts möchte die Kommission nicht verhindern, dass Unternehmen bestehende Steuersparmodelle anwenden und Lücken nutzen, sie will vielmehr verhindern, dass die Mitgliedstaaten – respektive deren Steuergesetze – überhaupt solche Lücken aufweisen bzw. gezielte Schlupfwinkel bieten.¹⁰ In Anbetracht der hohen politischen Brisanz,¹¹ den immensen Folgen für betroffene Unternehmen und der hohen Subventionssummen sieht die Kommission in der Nutzung des Beihilferechts im Kampf gegen Steuervergünstigungen mittlerweile einen Schwerpunkt der Wettbewerbsaufsicht und hat folglich in den letzten Jahren begonnen systematisch gegen Steuervergünstigungen in den Mitgliedstaaten vorzugehen.¹² Sie befürchtet, dass Steuerdumping und Steuerermeidung den Zusammenhalt und Wohlstand in der Europäischen Union gefährden und zu einer ungleichen Verteilung der Steuerlast führen. Zahlreiche empirische Studien belegen, dass internationale Gewinnverlagerung durch multinationale Unternehmen keineswegs ein Phantom ist, sondern ein real existierendes Problem darstellt.¹³ Die negativen Folgen liegen dabei auf der Hand: Neben den daraus resultierenden Steuerausfällen sind Wettbewerbsverzerrungen und negative Auswirkungen auf die Steuermoral der übrigen Steuerzahler zu befürchten. Zwar richtet sich das Vorgehen der Europäischen Kommission letztlich auch dagegen, in erster Linie geht es ihr jedoch nicht um drohende Steuerausfälle oder um Steuergerechtigkeit. Ihr Vorgehen ist vielmehr von der Sorge vor Wettbewerbsverzerrungen auf dem gemeinsamen Binnenmarkt getrieben. Auf Grundlage der Beihilfevorschriften prüft die Kommission daher, ob bestimmte nationale Steuervorschriften und -praktiken (in Verbindung mit der aggressiven Steuerplanung einiger Unternehmen) mit dem Unionsrecht vereinbar sind.¹⁴ Die Konsequenzen für die beteiligten Akteure bei einem Verstoß gegen das Beihilferecht sind dabei enorm. Wird eine Steuervergünstigung von der Kommission als rechtswidrige Beihilfe i. S. v. Art. 107 AEUV eingeordnet, muss die Vergünstigung rückabgewickelt werden. Der unionsrechtswidrige Zustand muss beseitigt, die bisher nicht erhobenen Steuern also nachträglich eingetrieben

⁹ *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, S. 79.

¹⁰ *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1175).

¹¹ Vgl. zu den politischen Folgewirkungen: *Schön*, ZHR 2019, 393 (393).

¹² Die Kommission scheint im Beihilferecht eine Art Allheilmittel für die Kontrolle nationaler Steuergesetze und Bekämpfung unerwünschter Gestaltungen zu sehen. Vgl. *Hummel*, GmbHR 2019, 390 (390); *Grube*, DSz 2007, 371 (374).

¹³ Vgl. diesbezüglich z. B. *Huizinga/Laeven*, Journal of Public Economics 2008, 1164–1182; *de Mooij/Ederveen*, Oxford Review of Economic Policy 2008, 680–697; *Egger/Eggert/Winner*, Journal of International Economics 2010, 99–108.

¹⁴ *Linn*, IStR 2015, 114 (114).