



# BERLINER RECHTSZEITSCHRIFT

JURISTISCHE FACHZEITSCHRIFT AN DER FREIEN UNIVERSITÄT BERLIN

## AUS DER PRAXIS

*Dr. Jakob Degen und Kristin Dortans*

Arbeitsrecht skurril – Geschichten, die das Leben schreibt

## ZIVILRECHT

*Helena Ferber*

Corporate Digital Responsibility –  
Einsatz von KI in der Unternehmensleitung

## ÖFFENTLICHES RECHT

*Jakob S. Feddersen*

Keine Steuern für Digitalkonzerne? – zur beihilfen-  
rechtlichen Kontrolle von Steuervorteilen für Internetgiganten

*Adrian Kaufmann*

Öffentliche Blockchains im Spannungsfeld zur  
datenschutzrechtlichen Verantwortlichkeit der DSGVO

## STRAFRECHT

*Jan Breede*

Die einverständliche Fremdgefährdung

## GRUNDLAGEN DES RECHTS

*Jann Maatz*

Willensfreiheit und Privatrecht

*Charles E. Müller*

Die Sozialbindung des Eigentums –  
Rudolf von Jherings Vorarbeit für § 906 BGB

3. Jahrgang | Seiten 89–176

[www.berlinerrechtszeitschrift.de](http://www.berlinerrechtszeitschrift.de)

ISSN (Print) 2699-948X | ISSN (Online) 2699-2132

# AUSGABE 2/2022

Jakob S. Feddersen \*

## Keine Steuern für Digitalkonzerne? – zur beihilferechtlichen Kontrolle von Steuervorteilen für Internetgiganten

Der Beitrag nimmt verschiedene EU-beihilfenrechtliche Verfahren, die die Kommission gegen Steuervermeidungspraktiken globaler Digitalkonzerne angestrengt hat, zum Anlass, einen eingehenderen Blick auf das Spannungsfeld von EU-Beihilfenverbot und nationalem Steuerrecht zu werfen. Ausgehend von der Darstellung, wie Internetgiganten untereinander konkurrierende nationale Steuersysteme gezielt ausnutzen, werden einige dogmatische Neuerungen in der Auslegung des Art. 107 AEUV herausgearbeitet, durch welche das Beihilfenverbot in wenigen Jahren zu einer wichtigen europäischen Waffe gegen Steuervermeidung herangereift ist. Anschließend wird diese Rechtsentwicklung unter Berücksichtigung der kompetenziellen Grenzen des EU-Vertragswerks sowie nationaler Integrationsvorbehalte kritisch beleuchtet. Hierauf aufbauend spricht sich der Beitrag gegen eine Überdehnung des Beihilfenverbotes aus und schließt mit einem Plädoyer für weitergehende europäische Steuerrechtsharmonisierung, da aggressiver Steuerplanung der Digitalunternehmen nur auf diese Weise nachhaltig beizukommen ist.

### Inhaltsübersicht

A. Einleitung .....	116
B. Internetgiganten als Gewinner des internationalen Steuerwettbewerbs? .....	117
I. Grundlagen internationaler Besteuerung .....	117
II. System- und Steuerwettbewerb .....	118
1. Konzept .....	118
2. Steuerwettbewerb in der EU .....	119
III. Die Rolle der GAFA .....	120
IV. Zwischenergebnisse .....	121
C. Die beihilfenrechtliche Spannungslage im Steuerrecht .....	121
D. Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV .....	123
I. Dogmatische Grundlinien .....	123
1. Staatlich oder aus staatlich gewährten Mitteln. ....	123
2. Unternehmensbegriff .....	123
3. Begünstigung .....	123
4. Selektivität .....	124

5. Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeschränkung .....	124
II. Steuerrechtliche Besonderheiten .....	125
1. Verhältnis von Begünstigung und Selektivität. ....	125
2. Die Problematik steuerlicher Vorbescheide .....	126
3. Übriger Tatbestand und Ausnahmen .....	127
4. Was bleibt von der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit? .....	127
E. Fazit und Ausblick .....	129

### A. Einleitung

Mit einem Urteil vom 15.7.2020 hob das EuG<sup>1</sup> auf Klage Irlands und *Apple*<sup>2</sup> einen Beschluss der Kommission<sup>3</sup> auf, in dem diese Irland aufgegeben hatte, in Verstoß gegen das Beihilfenverbot gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht erhobene Steuern i.H.v. rund 13 Milliarden Euro zurückzufordern.

Das Urteil stellt zunächst einen weiteren – indes nicht letzten<sup>4</sup> – Schritt des juristischen Konflikts der Europäischen Kommission mit dem *Apple*-Konzern dar. Es ist zugleich ein Beispiel dafür, wie die Europäische Union dem innereuropäischen Steuerwettbewerb mit konkret-juristischen Mitteln beizukommen sucht, und präsentiert sich insoweit als Mosaikstein einer Globalentwicklung, in der sich Staaten und andere internationale Akteure gleichsam durch transnationale Unternehmenskonglomerate herausgefordert sehen, deren Geschäftsmodelle grenzüberschreitend angelegt sind und deren Wertschöpfung digital und zunehmend dezentral stattfindet. Große Konzerne wie die US-amerikanischen „Big Four“ – nach den Firmennamen *Google*, *Amazon*, *Meta* (ehemals *Facebook*) und *Apple* auch mitunter mit dem Akronym *GAFA* (bzw. *GAMA*)<sup>5</sup> bedacht – machen sich die Unterschiede der nationalen Steuergesetzgebung gezielt zunutze, um ihre effektive Steuerlast kleinzuhalten. Mithilfe sog. aggressiver Steuerplanung<sup>6</sup> werden Gewinne in Jurisdiktionen mit niedriger Ertragsbesteuerung verlagert und innerhalb Europas anfallende Gewinne kleingerechnet.<sup>7</sup> Zahlreiche – auch nicht-digitale – Unternehmen

\* Der Autor studiert im 8. Semester Rechtswissenschaft an der Humboldt-Universität zu Berlin. Bei dem Beitrag handelt es sich um eine Studienarbeit, die bei Professor Dr. Matthias Ruffert im Seminar „Perspektiven des Europarechts“ (Sommersemester 2021) erarbeitet wurde.

<sup>1</sup> EuG, Urt. v. 15.7.2020, *Apple*/Kommission und Irland/Kommission, Verb. Rs. T-778/16 und T-892/16, EU:T:2020:338.

<sup>2</sup> Konkret beteiligt waren zwei irische Tochtergesellschaften (*Apple Sales International* und *Apple Operations Europe*). Im Folgenden werden stets die geläufigen Marktnamen verwendet und Spezifika der Konzernstruktur nur insoweit dargestellt, als sie von beihilfenrechtlicher Relevanz sind.

<sup>3</sup> Kommission, Beschl. v. 30.8.2016, (EU) 2017/1283, ABl. L 187, S. 1 ff. (im Folgenden: *Apple*-Beschluss).

<sup>4</sup> Die Kommission legte Berufung ein, die unter der Rs. C-465/20 P geführt wird; s. auch Pressemitteilung der *Kommission* v. 25.9.2020, [https://germany.representation.ec.europa.eu/news/kommission-geht-gegen-eu-urteil-zur-besteuerung-von-apple-irland-berufung-2020-09-25-0\\_](https://germany.representation.ec.europa.eu/news/kommission-geht-gegen-eu-urteil-zur-besteuerung-von-apple-irland-berufung-2020-09-25-0_), zuletzt abgerufen am 16.6.2022.

<sup>5</sup> Der Einfachheit halber wird im Folgenden ausschließlich von *GAFA* die Rede sein.

<sup>6</sup> Zum Begriff *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, Rn. 1109; s. auch Kommission, Empfehlung v. 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerpraktiken 2012/772/EU, ABl. L 338, S. 41 ff.

<sup>7</sup> Sog. *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), zu Deutsch Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, s. die Website der *OECD* zum seit 2016 agierenden „OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS“.

bedienen sich Methoden, die etwa den klangvollen Namen „*Double Irish with a Dutch Sandwich*“ tragen.<sup>8</sup> Eine solche Bezeichnung mutet angesichts der volkswirtschaftlichen Einbußen nachgerade verharmlosend an: Nach OECD-Schätzungen werden jährlich steuerliche Mindereinnahmen von bis zu 240 Milliarden US-Dollar verzeichnet, was etwa 10 % des gesamten weltweiten Unternehmenssteueraufkommens entspricht.<sup>9</sup>

Damit ist die Dimension skizziert und zugleich der Grund benannt, warum die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs auf internationaler Ebene seit nunmehr 20 Jahren vorangetrieben wird.<sup>10</sup> Etwa zeitgleich zur OECD trat auch die EU auf den Plan.<sup>11</sup> Den OECD-Berichten und den Verlautbarungen des Rates sowie der Kommission ist gemeinsam, dass sie zwar konkrete Maßnahmen benennen, aber als politische Absichtserklärungen für sich keine Rechtsverbindlichkeit haben.<sup>12</sup> Sie setzen auf die politische Ausstrahlung, um Staaten zur Umsetzung zu bewegen.<sup>13</sup> Demgegenüber verleihen die Art. 107 f. AEUV der Kommission im europäischen Institutionengefüge die Möglichkeit, in einem verrechtlichten Verfahren juristisch bindende Normen durchzusetzen – notfalls bis hin zum Vertragsverletzungsverfahren und Zwangsgeldern. Es verwundert nach alledem nicht, wenn in der jüngeren Kommissionspraxis die beihilfenrechtliche Kontrolle steuerrechtlicher Sachverhalte eine zunehmende Rolle spielt – immerhin liefert das Beihilfenrecht ein im Vergleich zu unverbindlichen Maßnahmen ungleich schärferes Schwert.<sup>14</sup>

In diesem Beitrag soll das Beihilfenrecht mit Blick auf seine Aussagen für die Besteuerung von Internetkonzernen untersucht werden. Zunächst wird auf die Rolle der Internetkonzerne vor dem Hintergrund des Steuer- und System-

wettbewerbs eingegangen (B.). Danach wird die besondere Spannungslage des Beihilfenrechts im Steuerrecht umrissen (C.), um darauf aufbauend die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Art. 107 Abs. 1 AEUV und etwaige steuerrechtliche Besonderheiten zu untersuchen (D.). Abschließend werden die wesentlichen Ergebnisse zusammengetragen und ein Blick in die Zukunft gewagt (E.).

## B. Internetgiganten als Gewinner des internationalen Steuerwettbewerbs?

Im Folgenden soll die Rolle und Wirtschaftsweise der *GAF*A-Konzerne unter besonderer Beachtung der Sachverhalte der *Apple*-<sup>15</sup> und *Amazon*-Entscheidungen<sup>16</sup> beleuchtet werden (III.). Zunächst sind einige Grundlagen der internationalen Besteuerung (I.) sowie des Begriffs des schädlichen Steuerwettbewerbs (II.) zu erörtern. Immerhin stellt die Kommission das Beihilfenverbot schon länger explizit in den Dienst der Steuerwettbewerbsbekämpfung.<sup>17</sup>

### I. Grundlagen internationaler Besteuerung

Aus der Gebietshoheit souveräner Staaten folgt ihre Befugnis, auf ihrem Staatsgebiet Steuern (und sonstige Abgaben) zu erheben, zu erhöhen oder zu senken.<sup>18</sup> Aufgrund der Staatsangehörigkeit oder Ansässigkeit eines international tätigen Unternehmens kann der entsprechende Staat ferner auch auf das Globaleinkommen des Unternehmens völkerrechtlich einen unbeschränkten Besteuerungsanspruch erheben.<sup>19</sup> Wenn sich – mangels Ansässigkeit – aus dem Personalitätsprinzip kein Besteuerungsrecht ergibt, kann ein solches aus dem Territorialitätsprinzip folgen, das sich aber

<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, zuletzt abgerufen am 16.6.2022; Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 6. Aufl. 2020, Rn. 844 f.; Rapp, EuZW 2019, 437 (439).

<sup>8</sup> Dazu Richter/Hontheim, DB 2013, 1260 ff.

<sup>9</sup> OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, S. 4.

<sup>10</sup> OECD, Harmful Tax Competition, 1998, sowie darauffolgende steuerrechtliche Publikationen, vorliegend bedeutend v.a. die im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt der OECD/G20 stehenden (OECD, Fn. 9; OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018; OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2018); zu nennen ist ferner das Doppelbesteuerungsmusterabkommen: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017 (im Folgenden: OECD-MA); krit. zur OECD Hey, in: Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Wettbewerb und Recht, 2015, S. 285 (295).

<sup>11</sup> Zuerst mit dem sog. Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung, s. Rat, Mitteilung v. 1.12.1997, ABl. 1998/C 2, S. 1 ff. (dort Anh. 1); Vorarbeit leisteten unterschiedliche Berichte zu den Steuersystemen der EU und schädlichem Steuerwettbewerb, zu nennen etwa: Kommission, Mitteilung v. 22.10.1996, KOM(96) 546 endg. (sog. Monti-Bericht); Mitteilung v. 5.11.1997, KOM(97) 564 endg.; Mitteilung v. 1.10.1997, KOM(97) 495 endg.; eingehend zur Entwicklung Anzinger, in: Kube/Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektive, 2017, S. 123 (158 f.).

<sup>12</sup> Der BEPS-Aktionsplan ist eine Empfehlung iSd. Art. 5 lit. c OECD-Übereinkommen, die im Unterschied zu einem OECD-Ratsbeschluss gem. Art. 5 lit. a OECD-Ü für die Mitgliedstaaten nicht bindend ist. Dies muss erst recht für vorbereitende Arbeiten in Form von Berichten gelten. Es handelt sich dabei um *soft law*, das dennoch eingeschränkt an der

Völkerrechtsentwicklung teilhat, dazu Schäfer, JuS 2020, 827. EU-Empfehlungen sind unverbindlich gem. Art. 288 Abs. 5 AEUV bzw. Art. 249 Abs. 5 EGV a.F.; zu EU-*soft law* Soltész, EuZW 2013, 881; zum Verhältnis von EU- und OECD-Handlungen s. Kemmeren, EC Tax Review 23 (2014), 190 ff.; allgemein zur OECD Ault, DStJG 36 (2013), 113. <sup>13</sup> Bernhardt, in: FS Endres, 2016, S. 5; hinsichtlich der EU kommt den beiden ATAD-Richtlinien („Anti Tax Avoidance Directive[s]“), die einige Empfehlungen des BEPS-Aktionsplans insbesondere bzgl. zwischenstaatlichen Informationsaustauschs umsetzen, insoweit Ausnahmecharakter zu, RL (EU) 2016/1164, ABl. Nr. L 193/1 (2016) sowie RL (EU) 2017/952, ABl. L 144/1 (2017).

<sup>14</sup> Ähnliche Metaphorik u.a. bei Anzinger (Fn. 11), S. 123 (180); Blumenberg, in: FS Endres, 2016, S. 16 (17); emphatisch auch Schön, ZHR 183 (2019), 393.

<sup>15</sup> Siehe Fn. 1 und 3.

<sup>16</sup> Kommission, Beschluss v. 4.10.2017, EU 2018/859, ABl. L 153/1; EuG, Urt. v. 12.5.2021, Amazon, verb. Rs. T-816/17 u. T-318/18, EU:T:2021:252.

<sup>17</sup> Monti-Bericht (Fn. 11), Rn. 3.13 u. 6.10; s. auch Verhaltenskodex (Fn. 11), S. 5 lit. J; Anzinger (Fn. 11), S. 123 (158 f.); Birkenmaier, Die Vorgaben der EG-Beihilfenvorschriften für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 81 ff.; Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, S. 31 f.; Jaeger, in: MüKo-Wettbewerbsrecht, Bd. 5, 2. Aufl. 2018, Steuerliche Maßnahmen, Rn. 11; Licht, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung, 2020, S. 66 f.

<sup>18</sup> Zur Gebietshoheit im Völkerrecht v. Arnould, Völkerrecht, 4. Aufl. 2019, Rn. 337 ff.

<sup>19</sup> Haase (Fn. 7), Rn. 21; zur Personalhoheit v. Arnould (Fn. 18), Rn. 343 ff.

auf die inländische Wirtschaftstätigkeit beschränkt.<sup>20</sup> Mit Blick auf grenzüberschreitende Sachverhalte ergibt sich daraus zugleich die Grenze staatlicher Regelungsmacht: Allgemein bedarf es zur Besteuerung eines hinreichenden inländischen Anknüpfungspunktes.<sup>21</sup> Hier tritt dann der sog. Quellenstaat als derjenige Staat auf den Plan, in dem die wirtschaftliche Wertschöpfung stattfindet. Aus der Kollision solcher beschränkter und unbeschränkter Steuerpflichten ergibt sich die Doppelbesteuerungsproblematik – mehrere Staaten beanspruchen dasselbe Besteuerungssubstrat.<sup>22</sup> Weil dies ausländische Direktinvestitionen abschreckt und potentiell negative Gesamtwohlfahrtseffekte zeitigt, koordinieren die Staaten ihre Steueransprüche.<sup>23</sup> Durch die Aufteilung der Erträge multinationaler Unternehmen hinsichtlich ihres Ursprungs wird Doppelbesteuerung vermieden, insoweit der Ansässigkeits- bzw. Staatsangehörigkeitsstaat seinen dem Grunde nach unbeschränkten Besteuerungsanspruch zurücknimmt. In Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist im Einzelnen niedergelegt, anhand welcher Kriterien der Gewinn einer in den beteiligten Staaten wirtschaftenden Unternehmensgruppe aufzuteilen ist.<sup>24</sup>

Von besonderer Relevanz sind fernerhin solche Transaktionen, die innerhalb eines Konzerns geschehen. Bei derartigen Geschäftsvorgängen (z.B. interne Dienstleistungen oder Lizenzzahlungen) resultiert der bilanziell veranschlagte Preis nur eingeschränkt aus Koordination von Angebot und Nachfrage, sondern kann durch marktfremdes Eigeninteresse dirigiert sein.<sup>25</sup> Diese Transaktionen sind zwar nicht *per se*,<sup>26</sup> aber jedenfalls dann verdächtig, wenn durch freie Verrechnungspreisgestaltung, die auf der einen Seite der Transaktion vom erwirtschafteten Ertrag abgesetzt werden, die dortige Steuerbemessungsgrundlage des Unternehmens gesenkt wird.<sup>27</sup> Weil unilaterale Maßnahmen die Gefahr der Doppelbesteuerung bzw. doppelten Nicht-Besteuerung<sup>28</sup> bergen, wird die OECD koordinierend tätig.<sup>29</sup> Entwickelt wurde in diesem Zusammenhang der sog. Fremdvergleichsgrundsatz, der besagt, dass die Kosten für diese Transferleistungen zwischen verbundenen Unternehmen dem Marktpreis einer vergleichbaren Transaktion zwischen selbständigen Unternehmen zu entsprechen haben.<sup>30</sup>

Für die grenzüberschreitende Unternehmensbesteuerung wichtig sind im Übrigen sog. *Advanced Pricing Agreements* (APA) oder Steuervorbescheide.<sup>31</sup> Es handelt sich um einen Oberbegriff für Institute der nationalen Steuerrechtsordnungen, durch die ein Unternehmen im Vorhinein eines komplexen grenzüberschreitenden Sachverhalts von der Verwaltung eine bindende Auskunft über die Besteuerung erlangen kann.<sup>32</sup> Insbesondere bei Bestimmung der angemessenen Verrechnungspreise stellen sich komplexe betriebswirtschaftliche Fragen, die ein Doppelbesteuerungsrisiko darstellen, sollten nationale Finanzverwaltungen unterschiedliche Parameter anlegen.<sup>33</sup> DBA sehen deshalb oft Kooperation zwischen den Steuerverwaltungen vor.<sup>34</sup> Wenn auch diese Steuervorbescheide aufgrund des Steuergeheimnisses<sup>35</sup> grundsätzlich nicht öffentlich gemacht werden und deshalb den Vorwurf der Intransparenz auf sich ziehen,<sup>36</sup> sind sie wegen des berechtigten Bedürfnisses nach Rechtssicherheit nicht rundheraus zu verdammen. Anders steht es, wenn die Handhabung der Vorbescheide nahelegt, dass die Verwaltung und das Unternehmen die Verrechnungspreise frei aushandeln und bzw. oder erhebliche Abweichungen vom Fremdvergleich darin festgeschrieben werden.<sup>37</sup>

## II. System- und Steuerwettbewerb

### 1. Konzept

Die eigentliche Höhe und die Modalitäten der Besteuerung sind den Nationalstaaten aufgrund ihrer Souveränität vorbehalten.<sup>38</sup> Staaten sind insbesondere frei, in Verfolgung ihrer Fiskalpolitik oder anderer politischer Anliegen die Steuern für unterschiedliche Akteure unterschiedlich zu gestalten. Die Art und Weise, wie sich die Einzelstaaten vor diesem Hintergrund zueinander in Beziehung setzen, wird in der ökonomischen Theorie als Systemwettbewerb konzeptualisiert. Gebietskörperschaften konkurrieren darum, einen attraktiven Standort zur Ansiedlung von Menschen

<sup>20</sup> Zum dabei relevanten Begriff der Betriebsstätte *Frotscher* (Fn. 6), Rn. 371 ff.

<sup>21</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2 Rn. 142.

<sup>22</sup> *Frotscher* (Fn. 6), Rn. 14 ff. Lösungsvorschlag der OECD ist das bereits benannte Musterabkommen, dessen Inhalt in zahlreichen internationalen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) aufgegriffen wird, siehe oben Fn. 10; ebenfalls OECD, Verrechnungspreisleitlinien (Fn. 10), S. 15 ff.; diese Angleichung wird mitunter als „stille Harmonisierung“ bezeichnet, *Lampert*, EuZW 2013, 493 (495).

<sup>23</sup> *Haase* (Fn. 7), Rn. 40 f.

<sup>24</sup> *Schwenke/Greil*, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. I: OECD-Musterabkommen, Art. 9 Rn. 2 (152. EL, Januar 2021).

<sup>25</sup> *Jochum*, ZRP 2015, 115 (116).

<sup>26</sup> Auch die OECD selbst weist auf die teilweise nur kompliziert zu simulierenden Marktbedingungen hin, Verrechnungspreisleitlinien (Fn. 10), S. 33 f.; zur betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit *Haase* (Fn. 7), Rn. 465.

<sup>27</sup> *Frotscher* (Fn. 6), Rn. 939 ff.

<sup>28</sup> Zum Begriff *Wolf*, IStR 2004, 542 ff.

<sup>29</sup> S. z.B. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017.

<sup>30</sup> *Schwenke/Greil* (Fn. 24), Rn. 1 ff.; dazu auch *Fetzer*, in: Immenga/Mestmäcker, Wettbewerbsrecht, Bd. 5, 6. Aufl. 2022, Beihilfenrecht und Steuern, Rn. 86.

<sup>31</sup> Zum Begriff *Blumenberg* (Fn. 14), S. 20 f.

<sup>32</sup> Statt aller *Kokott* (Fn. 21), § 3 Rn. 200 ff.

<sup>33</sup> *Frotscher* (Fn. 6), Rn. 1303 ff.; *Haase* (Fn. 7), Rn. 466.

<sup>34</sup> S. etwa Art. 25 OECD-MA (Fn. 10); zum Verfahren s. *Kramer*, IStR 2007, 174 (175 f.).

<sup>35</sup> In Deutschland § 30 Abgabenordnung, dazu *Rüsken*, in: Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl. 2020, § 30 Rn. 1 ff.

<sup>36</sup> *Kokott* (Fn. 21), § 3 Rn. 202.

<sup>37</sup> Zur diesbezüglichen Praxis in Luxemburg vgl. *Brinkmann u.a.*, Ärger im Steuer-Märchenland, Süddeutsche Zeitung v. 7.11.2014, <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuer-maerchenland-1.2206040>, zuletzt abgerufen am 17.6.2022.

<sup>38</sup> *Birkenmaier* (Fn. 17), S. 54 f.

und Unternehmen zu bieten.<sup>39</sup> Hiervon profitieren sie wiederum, wenn Einnahmen und Zahl der Arbeitsplätze steigen.<sup>40</sup> Ziel ist es, die Präferenzen auf Nachfrageseite bestmöglich zu befriedigen. Staaten schnüren also Bündel mit Kollektivgütern (z.B. Rechtsschutz, Infrastruktur) und rufen dafür einen Preis auf: Steuern.<sup>41</sup> Wie auf dem privaten Gütermarkt<sup>42</sup> wird dann in einem *trial-and-error*-Verfahren dezentral darüber entschieden, welches Bündel (und zu welchem Preis) dasjenige ist, welches den Präferenzen der Nachfragenden am meisten entspricht.<sup>43</sup> Insoweit auf Nachfrageseite die Subjekte tatsächlich mobil sind, wird auf die Staaten durch die Möglichkeit des Wegzugs<sup>44</sup> Wettbewerbsdruck ausgeübt, sodass Angebot bzw. Preise optimiert werden. Diese Optimierung ist die positive Folge des Systemwettbewerbs, ebenso wie die möglicherweise disziplinierende Wirkung auf die Staatsausgaben.<sup>45</sup>

Aufgrund nationalstaatlich bedingter sozialer, sprachlicher und kultureller Eigenheiten sind Bewegungsmöglichkeiten bei natürlichen Personen nur eingeschränkter gegeben als bei juristischen Personen.<sup>46</sup> Es sind maßgeblich multinationale Unternehmensgruppen, die die Ressourcen mitbringen, um diese Wahlentscheidung wirklich zu treffen. Insbesondere bei mobilen Immaterialgütern (etwa Lizenzen), die keiner physischen Präsenz bedürfen, kann der attraktivste Standort gewählt werden.<sup>47</sup> Vor diesem Hintergrund gibt es Szenarien, in denen der Steuerwettbewerb schädlich zu werden droht. Zunächst wird insgesamt die Gefahr eines *race to the bottom* gesehen,<sup>48</sup> wenn andere Staaten durch die Niedrigsteuernkonkurrenz dazu angehalten wären, ihre Steuern ebenfalls zu senken, um wettbewerbsfähig zu bleiben.<sup>49</sup> Außerdem könnten Staaten versucht sein, hochkapitalisierte mobile Akteure anzuziehen zu wollen und ihre Rechtsordnung so umzugestalten, dass vorteilhafte Steuerregelungen nur Wenigen vorbehalten sind (sog. „ring-

*fencing*“). Dies verzerrt nicht nur das Verhältnis zwischen „Preis“ (Steuern) und der zur Verfügung gestellten „Ware“ (Kollektivgüterbündel) mit der möglichen mittelfristigen Folge, den Staatshaushalt zu schädigen.<sup>50</sup> Es birgt auch die Gefahr, andere Akteure nicht-mobiler Natur – Arbeit, Eigentum – stärker zu beanspruchen, um Mindereinnahmen zu kompensieren.<sup>51</sup>

## 2. Steuerwettbewerb in der EU

Auch in der EU kann von einem solchen Systemwettbewerb die Rede sein.<sup>52</sup> Im Ausgangspunkt geht auch die Kommission davon aus, dass ein Steuerwettbewerb grundsätzlich zu begrüßen ist, „da er den Bürgern zugute kommt und einen heilsamen Druck auf die Staatsausgaben ausübt.“<sup>53</sup>

Die fortschreitende Integration der EU verschärft jedoch den Wettbewerb. Einerseits begünstigen die Freizügigkeitsrechte innereuropäische Mobilität und erhöhen potentiell den Wettbewerbsdruck.<sup>54</sup> Zum anderen haben die Grundfreiheiten auch für den Systemwettbewerb marktöffnende Funktion.<sup>55</sup> Sie versperren den Mitgliedstaaten unilaterale Abwehrmaßnahmen gegen eine innerunionale Niedrigbesteuerung, da solche diskriminierender Natur sind.<sup>56</sup> Die Diskussion um kleine EU-Länder (z.B. Estland, Irland), die im Vergleich zu Deutschland Unternehmen niedriger besteuern, ist somit eine rechtspolitische. Das ökonomische Kalkül kleiner EU-Länder kann davon bestimmt sein, dass sie vormals nicht über Niederlassungen großer Konzerne und daher ohnehin kein hohes Körperschaftsteueraufkommen verfügten, weshalb sie Steuern zunächst ohne weitreichende fiskalische Konsequenzen senken können, um Unternehmen anzulocken.<sup>57</sup> All dies legt nahe, dass die EU besonders vulnerabel für die

<sup>39</sup> Steinbach/van Aaken, Ökonomische Analyse des Völker- und Europarechts, 2020, Rn. 201; zum Ganzen Birkenmaier (Fn. 17), S. 74 ff.

<sup>40</sup> Schwalbe, in: MüKo-Wettbewerbsrecht, Bd. 5, 2. Aufl. 2018, Einleitung Rn. 144.

<sup>41</sup> Kerber, in: Cassel, Europäische Integration als ordnungspolitische Gestaltungsaufgabe, 1998, S. 37 (39); Steinbach/van Aaken (Fn. 39), Rn. 202 f.

<sup>42</sup> Umstrittene Analogie, s. Schneider, in: Cassel, Europäische Integration als ordnungspolitische Gestaltungsaufgabe, 1998, S. 75 f.; Kadelbach, in: Kadelbach, Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs in der EU, 2017, S. 9 (15).

<sup>43</sup> Kerber (Fn. 41), S. 37 (40 f.); diese Idee stammt ursprünglich von Friedrich August v. Hayek, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren, in: Streit, F.A. Hayek. Gesammelte Schriften in deutscher Sprache. Abt. A, Bd. 4, 2003, S. 132 ff. (zit. mit Seitenzahl der Gesamtausgabe nach: Vanberg, Hayek Lesebuch, 2011, S. 188–205); vgl. zu diesem Zusammenhang auch Hey (Fn. 10), S. 291.

<sup>44</sup> Die Konzeptualisierung der Handlungsmöglichkeiten von Akteuren auf Leistungsabfall in Organisationseinheiten geht zurück auf Hirschmann, Exit, Voice and Loyalty – Responses to Decline in Firms, Organizations, and States, 1970, S. 1 ff. (zit. nach dem Auszug mit ursprünglicher Seitenzahl in: Grundmann et al., Privatrechtstheorie Bd. II, 2015, S. 1609 ff.).

<sup>45</sup> Ellenrieder (Fn. 17), S. 37 f.

<sup>46</sup> Steinbach/van Aaken (Fn. 39), Rn. 204; Dreher, JZ 1999, 105 (109); s. auch Kadelbach (Fn. 42), S. 9 (14 f.).

<sup>47</sup> Phänomen der sog. „IP-Boxen“; s. Aktionspunkt 5 des BEPS-Projekts der OECD/G20, s. dazu OECD, Abschlussbericht (Fn. 9), S. 14 f.; hierzu auch Ismer/Piotrowski, IStR 2015, 257 f.

<sup>48</sup> Birkenmaier (Fn. 17), S. 75 f.; Lüdicke, IStR 2009, 544 ff.; Reimer, in: Kadelbach, Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs in der EU, 2017, S. 21 (31); dramatisch Kirchhof JZ 2004, 981 (986).

<sup>49</sup> Freilich als These umstritten, Ellenrieder (Fn. 17), S. 35 ff.

<sup>50</sup> Ellenrieder (Fn. 17), S. 45 f.

<sup>51</sup> Selling, IStR 2000, 225 (226). Dies legt außerdem eine Statistik nahe, der zufolge die Steuerlast beim Faktor Arbeit zwischen 1980 und 1995 um 7% stieg, während sie sich z.B. bei Kapital bis zu 10% verringerte, Kommission, Mitteilung v. 1.10.1997 (Fn. 11), S. 3.

<sup>52</sup> Vgl. etwa Kerber (Fn. 41), S. 37 (41); Koenig/Kühling, EuZW 1999, 517 f.

<sup>53</sup> Kommission, Mitteilung v. 1.10.1997 (Fn. 11), S. 2.

<sup>54</sup> Hey (Fn. 10), S. 294; ebenso Ganghof/Genschel, in: Höpner/Schäfer, Die Politische Ökonomie der europäischen Integration, 2008, S. 311 (317 f.).

<sup>55</sup> Kadelbach (Fn. 42), S. 15.

<sup>56</sup> EuGH, Urt. v. 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 24; Frotcher (Fn. 6), Rn. 1111; Hey (Fn. 10), S. 294; Kokott (Fn. 21), § 3 Rn. 79 ff.; Musil, in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2019, Einl. Rn. 62 ff.; Schön, in: Hancher/Otterranger/Slot, EU State Aids, 6. Aufl. 2021, Rn. 12-010.

<sup>57</sup> Reimer (Fn. 48), S. 31; auch Ellenrieder (Fn. 17), S. 44 f.; allg. zur Rolle kleiner Staaten im Steuerwettbewerb Ganghof/Genschel (Fn. 54), S. 316 ff.

negativen Auswirkungen des Steuerwettbewerbs ist.<sup>58</sup> Sollte sich dies in einem Maße auf die mitgliedstaatlichen Haushalte auswirken, das den Wohlfahrtsstaat<sup>59</sup> gefährdet,<sup>60</sup> wären auch EU-primärrechtliche Ziele, namentlich die soziale Marktwirtschaft und die Idee des „sozialen Europas“ iSd. Art. 3 Abs. 3 Uabs. 1 S. 2 und Uabs. 2 EUV, tangiert.<sup>61</sup> Die Behandlung dieses Themas auf EU-Ebene<sup>62</sup> nimmt im Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung ihren Ausgang.<sup>63</sup> Darin wurden als schädlich aufgenommene Maßnahmen thematisiert und einem Monitoring unterstellt.<sup>64</sup> Von einer solchen sei auszugehen, wenn etwa Steuervorteile nur Gebietsfremden gewährt würden, ohne dass im Mitgliedstaat eine nennenswerte wirtschaftliche Präsenz bestehe.<sup>65</sup> Auch wenn die Gewinnberechnung internationaler Konzerne von OECD-Verrechnungspreisleitlinien<sup>66</sup> abweicht, handele es sich um ein Indiz für eine Schädlichkeit.<sup>67</sup> Obgleich eine rechtliche Bindung ausblieb, zeitigte der Kodex weitreichende Wirkungen und war zugleich die Initialzündung für die weiterreichende beihilfenrechtliche Erschließung des Steuerrechts.<sup>68</sup>

### III. Die Rolle der GAFa

Welche Rolle spielen nun die *GAFa*-Konzerne vor diesem Hintergrund?

Die Konzerne *Google*, *Amazon*, *Meta* (ehemals *Facebook*) und *Apple* gehören zu den heute bedeutsamsten Vertretern dessen, was wir zumeist unter „digitaler Wirtschaft“ verstehen. Die milliardenschweren *GAFa*-Konzerne, deren Marken zu den wertvollsten weltweit zählen,<sup>69</sup> stehen *pars pro toto* für eine Branche, die sich neuartigen und informationstechnologischen Geschäftsmodellen verschrieben hat. Weil Informations- und Kommunikationstechnologien inzwischen in allen Branchen anzutreffen sind, haben Schlagwörter wie „digitale Wirtschaft“ jedoch kaum eingrenzende Effekte.<sup>70</sup> Die OECD nähert sich im *BEPS*-Projekt<sup>71</sup> dem

Phänomen anhand einiger Charakteristika, die auch hier sachdienlich sind.<sup>72</sup>

Das typische Geschäftsmodell der „*digital economy*“ hängt maßgeblich von immateriellen Werten ab (z.B. Programme, Lizenzen, Algorithmen). Diese sind in besonderem Maße standortungebunden. Mobil sind außerdem die Nutzer und die geschäftlichen Standorte des Unternehmens, weil das Internet den grenzüberschreitenden Verkehr ermöglicht und die Reichweite vervielfacht.<sup>73</sup> Diese Mobilität ist entscheidend dafür, dass die *GAFa*-Konzerne ihre Tochtergesellschaften und Betriebsstätten strategisch danach positionieren können, wo die Steuerlast geringer ist.<sup>74</sup>

Zentral ist zudem die Sammlung von Nutzerdaten („*Big Data*“),<sup>75</sup> die anschließend für die eigene Entwicklung eingesetzt und für Werbezwecke Dritter monetarisiert werden können.<sup>76</sup> Die Unternehmen profitieren ferner von Netzwerkeffekten, die bewirken, dass der Nutzen einer Plattform für alle Nutzer steigt, wenn mehr Nutzer dem Netzwerk beitreten.<sup>77</sup> Beide Phänomene bedingen, dass die Wertschöpfung der Digitalunternehmen dezentraler stattfindet.

Vor diesem Hintergrund haben die *GAFa*-Unternehmen viele Möglichkeiten, um ihre effektive Steuerlast zu verringern, indem die Konzernstruktur dem internationalen Steuererfalle angepasst und Immaterialgüter in Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerländern gesammelt werden, für deren Benutzung weltweit andere Tochtergesellschaften Verrechnungspreise bezahlen. Sowohl *Apple* als auch *Google*, *Amazon* und *Meta* (ehemals *Facebook*) unterhalten Gesellschaften in Irland, Luxemburg oder auf als Steueroasen bekannten Karibikinseln. Die Datenlage ist indes nicht eindeutig – auch die OECD kann den Steuerverlust nur schätzen. Etwa *Apple* verweist auf seine Steuerquote der letzten Jahre von insgesamt ca. 25 % vom Globalgewinn<sup>78</sup>

<sup>58</sup> Damit korrespondiert die von *Ganghof/Genschel* (Fn. 54), S. 316 ff., zusammengetragene Empirie, die einen seit den 80er Jahren anhaltenden Abwärtstrend des Körperschaftsteuersatzes dokumentiert, der in EU-Mitgliedstaaten nachweislich stärker ausgeprägt ist als bei Drittstaaten; s. auch die in Fn. 51 zitierte Statistik.

<sup>59</sup> Dieser ist indes innerhalb Europas unterschiedlich ausgeprägt (universalistisch vs. klientelistisch), s. *Manow*, Die Politische Ökonomie des Populismus, 3. Aufl. 2019, S. 51 ff.

<sup>60</sup> Der Niedergang des Sozialstaats ist eine der klassischen, wenn auch umstrittenen Befürchtungen der politikwissenschaftlichen Globalisierungsforschung der post-sowjetischen Ära, siehe differenziert dazu *Genschel*, J. European Public Policy 11 (2004), 613 (615 u. 623 ff.); *Seils*, in: *Holzinger et al.*, Transfer, Diffusion und Konvergenz von Politiken, 2007, S. 430 (434 u. 446). krit. auch *Manow* (Fn. 59), S. 44 f.

<sup>61</sup> Zu Art. 3 EUV *Ruffert*, in: *Callies/Ruffert*, EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 3 EUV Rn. 27 ff.; zu sozialpolitischen Neuerungen im Vertrag von Lissabon, namentlich der GRCh, *Preis/Sagan*, in: v. Alemann et al., Ein soziales Europa ist möglich. Grundlagen und Handlungsoptionen, 2015, S. 43 ff.; s. auch zur historischen Entwicklung mit Blick auf einen möglichen EU-Mindestlohn *Schlesinger*, WHI-Paper 01/2021, 1 (5 ff.).

<sup>62</sup> S. die in Fn. 6, 11 und 13 in Bezug genommenen EU-Handlungen.

<sup>63</sup> Verhaltenskodex (Fn. 11); hierzu *Birkenmaier* (Fn. 17), S. 78 ff.; *Licht* (Fn. 17), S. 61 f.

<sup>64</sup> Verhaltenskodex (Fn. 10), C2/3.; eing. *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 60 ff.

<sup>65</sup> Verhaltenskodex (Fn. 10), lit. B. 1. u. 2.

<sup>66</sup> Siehe oben Fn. 10 und 29.

<sup>67</sup> Verhaltenskodex (Fn. 11), lit. B. 4.

<sup>68</sup> *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, 2017, S. 32; *Hey* (Fn. 10), S. 296; *Licht* (Fn. 17), S. 61 ff.

<sup>69</sup> *Google*, *Amazon* und *Apple* sind unter den ersten 4, *Facebook* (nun *Meta*) belegt den 7. Platz, *statista*, Ranking der Top-50 Unternehmen weltweit nach ihrem Markenwert im Jahr 2020, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/162524/umfrage/markenwert-der-wertvollsten-unternehmen-weltweit/>, zuletzt abgerufen am 17.6.2022.

<sup>70</sup> *OECD*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: Final Report, 2015, Rn. 109 ff.; zu diesem Bericht *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 361 (362 f.); *Farruggia-Weber*, DStR 2019, 638 f.; *Fehling*, IStR, 2015, 797 ff.; ebenso *Marquardt*, IStR 2020, 292 (293).

<sup>71</sup> Siehe oben Fn. 7, 9 und 10.

<sup>72</sup> *OECD* (Fn. 70), Rn. 151 ff.; dazu auch *Haase* (Fn. 7), Rn. 849.

<sup>73</sup> *OECD* (Fn. 70), Rn. 152 ff.

<sup>74</sup> *Marquardt*, IStR 2020, 292 (293); *Haase* (Fn. 7), Rn. 850.

<sup>75</sup> Hierzu vgl. *Paal/Hennemann*, NJW 2017, 1697 ff.

<sup>76</sup> *OECD* (Fn. 70), Rn. 164 ff.

<sup>77</sup> *OECD* (Fn. 70), Rn. 169 ff.

<sup>78</sup> *Bernau*, Warum zahlt Apple so wenig Steuern?, Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 28.6.2017, <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/technologiekonzern-warum-zahlt-apple-so-wenig-steuern-15063714.html>, zuletzt abgerufen am 17.6.2022.

und ist sich als „größter Steuerzahler der Welt“<sup>79</sup> keinerlei Schuld bewusst. Selbst wenn also die Globalquote „stimmen“ sollte, ergeben dennoch Berechnungen, dass die Steuerlast von *Apple* in den USA höher sein müsste.<sup>80</sup> Das Problem besteht somit jedenfalls darin, *wo* die Steuern anfallen und ob die Internetkonzerne darauf in – zwar legaler – aber nach Ansicht vieler verwerflicher<sup>81</sup> Weise einwirken.

In diesem Kontext ist die Aufmerksamkeit beispielhaft auf die Sachverhalte zu lenken, die den Entscheidungen der Kommission in Sachen *Apple*<sup>82</sup> und *Amazon*<sup>83</sup> zugrunde liegen.

*Amazon* betreibt das europäische Geschäft über eine hundertprozentige luxemburgische Holdinggesellschaft (*LuxSCS*), bei der sämtliche immateriellen Vermögenswerte (Technologie, Kundendaten, Marken) gebündelt sind, für deren Verwertung sie an die Tochtergesellschaften Lizenzen vergibt.<sup>84</sup> Diese ist in Luxemburg aber nicht körperschaftsteuerpflichtig und verfügt weder über Geschäftsräume noch Mitarbeiter.<sup>85</sup> Zwischen dieser Holding und einer weiteren Tochter (*Amazon EU*), die das europäische Geschäft koordiniert und in Luxemburg steuerpflichtig ist, wurde im Jahr 2003 mit Laufzeit bis 2014 ein Lizenzvereinbarung<sup>86</sup> getroffen, in der Gebühren vereinbart wurden, die vorgeblich dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprachen, aber verbindliche Ober- und Untergrenzen festlegten.<sup>87</sup> Die luxemburgische Steuerverwaltung billigte diese Vereinbarung in einem Bescheid, dessen Inhalt sich in nur einem Satz<sup>88</sup> erschöpft, mit der Folge, dass über die fragwürdig berechneten Transferpreise Gewinne von der eigentlich steuerpflichtigen *Amazon EU*-Gesellschaft zur IP-Holding (*LuxSCS*) verschoben wurden, und deshalb weder in Luxemburg noch in den USA, wo die Muttergesellschaft sitzt, besteuert wurden.<sup>89</sup>

*Apple* betreibt sein außerhalb der USA liegendes Geschäft im Wesentlichen über Gesellschaften in Irland, von denen ein Teil dort auch seinen (steuerlichen) Sitz hat, während andere Gesellschaften bloß Betriebsstätten unterhalten und nur insoweit steuerpflichtig sind.<sup>90</sup> Konkreter Verfahrensgegenstand waren irische Steuervorbescheide von 1991 und 2007 an zwei *Apple*-Töchter, die in Irland nicht steuer-

lich ansässig waren,<sup>91</sup> aber Betriebsstätten unterhielten, mit denen sie intern Verrechnungspreise u.a. für die Nutzung immaterieller Güter vereinbarten. Obwohl dies nur pauschal erfolgte – Einzelheiten zur Berechnung wurden nicht vorgelegt<sup>92</sup> –, billigte die Finanzverwaltung diese Konstruktion, sodass eigentlich in Irland zu besteuender Gewinn unbesteuert blieb.

#### IV. Zwischenergebnisse

Es bleibt also festzuhalten, dass ein Systemwettbewerb nicht *per se* schädlich ist, sondern ökonomisch positive Wirkungen zeitigen kann. Innerhalb der EU wird der Wettbewerb durch den Binnenmarkt und die Freizügigkeitsrechte verschärft. Internationale Konzerne wie die GAFA-Unternehmen haben strukturell einen Vorteil, weil sie durch die Mobilität ihrer zentralen immateriellen Güter zahlreiche Möglichkeiten kreativer Steuerplanung genießen. Wichtig ist dabei auch der Zugang zu Steuervorbescheiden, bei denen Finanzverwaltungen mitunter politische Erwägungen für wichtiger zu halten scheinen als eingehende betriebswirtschaftliche Nachprüfungen.

#### C. Die beihilfenrechtliche Spannungslage im Steuerrecht

Welche Rolle spielt also in diesem Kontext das Beihilfenrecht, das „Kronjuwel des Binnenmarkts“<sup>93</sup> Bevor die einzelnen Tatbestandselemente des Art. 107 Abs. 1 AEUV untersucht werden, ist es zweckdienlich, einige abstraktere Erwägungen anzustellen. Auszugehen ist hierbei zunächst von der allgemeineren Bedeutung des Beihilfenrechts, die im zweiten Schritt um einige Spezifika mit Blick auf den innerstaatlichen Stellenwert des Steuerrechts anzureichern ist.

Die europäische Beihilfenkontrolle setzt der Regelungshoheit der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Wirtschaftspolitik eine wichtige Grenze. Systematisch ist das Beihilfenrecht Teil der Wettbewerbsvorschriften des AEUV (Titel VII Kapitel 1) und adressiert die Mitgliedstaaten.<sup>94</sup> Es zentralisiert im Interesse des Binnenmarktes die Kontrolle über das Subventionswesen bei der Kommission.<sup>95</sup> Durch diese Verschiebung der Verbandskompetenz soll

<sup>79</sup> *Knop*, *Apple*-Chef Cook: Wir sind der größte Steuerzahler der Welt, *Frankfurter Allgemeine Zeitung* v. 13.10.2017, <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/digitec/apple-chef-tim-cook-wir-sind-der-groesste-steuerzahler-der-welt-15244914.html>, zuletzt abgerufen am 17.6.2022.

<sup>80</sup> *Duhigg/Kocieniewski*, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, *New York Times* v. 28.4.2012, <https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>, zuletzt abgerufen am 17.6.2022. Die Berichterstattung war Teil einer Artikelreihe über Geschäftspraktiken von Digitalunternehmen wie u.a. *Apple*, für die die Autoren 2013 einen Pulitzer-Preis gewannen, <https://www.pulitzer.org/winners/staff-74>, zuletzt abgerufen am 17.6.2022.

<sup>81</sup> Dies legen Umfragen innerhalb der EU nahe, *Obermaier*, „Die große Mehrheit der EU-Bevölkerung hat davon die Nase voll“, *Süddeutsche Zeitung* v. 8.2.2021, <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/openlux-steueroase-luxemburg-zumann-1.5197062?reduced=true>, zuletzt abgerufen am 17.6.2022.

<sup>82</sup> Siehe oben Fn. 3.

<sup>83</sup> Siehe oben Fn. 16.

<sup>84</sup> Kommission, Beschluss (Fn. 16), Rn. 103 ff, insb. Rn. 107.

<sup>85</sup> *Bernhardt* (Fn. 13), S. 8.

<sup>86</sup> Kommission, Beschluss (Fn. 16), Rn. 116 ff.

<sup>87</sup> Kommission, Beschluss (Fn. 16), Rn. 128.

<sup>88</sup> Kommission, Beschluss (Fn. 16), Rn. 121.

<sup>89</sup> *Bernhardt* (Fn. 13), S. 8; *Linn*, IStR 2015, 114 (118 f.).

<sup>90</sup> Kommission, Beschluss (Fn. 3), Rn. 45.

<sup>91</sup> Kommission, Beschluss (Fn. 3), Rn. 48 ff.

<sup>92</sup> Kommission, Beschluss (Fn. 3), Rn. 68; *Blumenberg* (Fn. 14), S. 23.

<sup>93</sup> *Reimer*, in: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V., *Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – Ein Thema für den Mittelstand*, 2018, S. 11.

<sup>94</sup> *Pache/Pieper*, in: *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Kap. 1 Rn. 49.

<sup>95</sup> *Heinrich*, in: *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Einl. Rn. 88 ff.; *Kerber* (Fn. 41), S. 50.

Subventionswettläufen der Mitgliedstaaten vorgebeugt werden, die zu Ineffizienzen führen, aber von den Einzelstaaten nicht verlässlich abgebaut werden könnten.<sup>96</sup> Die Bedeutung des Beihilfenrechts für den Binnenmarkt erschließt sich außerdem im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten, dessen „Kehrseite“ sie gleichsam darstellen.<sup>97</sup> Wenn unilaterale handelsbeschränkende Maßnahmen verboten sind, aber jeder Mitgliedstaat dennoch seine „National Champions“ aufbauen dürfte, führte dies wieder zu einem Subventionswettbewerb. Die subventionierte Ware würde im anderen Mitgliedstaat zu einem geringeren Preis angeboten, so Marktanteile einnehmen und den anderen Staat ebenfalls zu Subventionen veranlassen, um dessen inländische Produzenten konkurrenzfähig zu halten. So würde einerseits der Staatshaushalt geschädigt und andererseits die gesamtwirtschaftliche Nachfrage nach dem subventionierten Gut infolge des niedrigen Preisniveaus auf ein künstliches und deshalb ineffizient hohes Maß katapultiert werden – eine nachhaltige Schädigung des Binnenmarktes wäre absehbar. Die Subvention gerade grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit ist mithin besonders schädlich für den Binnenmarkt.<sup>98</sup> Wenn also im Systemwettbewerb Kollektivgüterbündel für einen bestimmten Preis von den Mitgliedstaaten bereitgestellt werden, so kommt dem Beihilfenverbot außerdem die Funktion eines Rabattverbotes auf diese Standortsteuern zu.<sup>99</sup>

Mit Blick auf das Steuerrecht stellen sich einige Besonderheiten ein. Die hier interessierenden Fälle betreffen die Ertragsbesteuerung, also eine direkte Steuer.<sup>100</sup> In diesem Bereich herrscht innerhalb der EU noch weitgehend die Entscheidungsfreiheit der Mitgliedstaaten.<sup>101</sup> Die Frage direkter Besteuerung gehört „beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts“<sup>102</sup> noch zur mitgliedstaatlichen Regelungsmaterie.<sup>103</sup> Freilich bestehen Harmonisierungs-

möglichkeiten: namentlich Art. 115 AEUV, der den Erlass von Richtlinien für die Rechtsangleichung zur Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes ermöglicht, ist als Kompetenzgrundlage einschlägig,<sup>104</sup> wurde aber aufgrund des darin vorgesehenen Einstimmigkeitserfordernisses bislang nur sporadisch genutzt.<sup>105</sup> Hiervon kann zwar im Wege der Passerelle-Klausel des Art. 48 Abs. 7 EUV abgewichen werden; dies bringt allerdings weitere Schwierigkeiten mit sich.<sup>106</sup> All dies spiegelt zugleich die Bedeutung der Steuern für die mitgliedstaatliche Souveränität wider,<sup>107</sup> die von den nach Art. 114 AEUV möglichen Angleichungsmaßnahmen gem. dessen Abs. 2 ausgenommen sind.<sup>108</sup> Besondere Sperren oder Hürden für unionale Steuergesetzgebung finden sich ferner in Art. 173 Abs. 3 Uabs. 2 (Verbot für steuerliche Vorschriften betreffend Rechte und Interessen der Arbeitnehmer), 192 Abs. 2 Uabs. 1 lit. a und 194 Abs. 3 AEUV (jeweils Einstimmigkeitserfordernis für steuerliche Vorschriften). Die Steuersouveränität ist mithin primärrechtlich verankert.<sup>109</sup>

Dennoch entbindet diese Tatsache die Mitgliedstaaten nicht davon, vorrangiges Unionsrecht, insbesondere das Beihilfenverbot, zu beachten.<sup>110</sup> Art. 107 Abs. 1 AEUV kennt grundsätzlich keine sektoralen Ausnahmen,<sup>111</sup> sodass es für die Frage, ob eine steuerliche Maßnahme als (verbotene) Beihilfe zu bewerten ist, auf die Auslegung des Tatbestandes ankommt.<sup>112</sup>

Weil die Steuerhoheit die grundlegende Aufgabe der Staatsfinanzierung sichert und somit eine Voraussetzung für die Ausübung anderer staatlicher Aufgaben überhaupt ist, steht sie auch verfassungsrechtlich in besonderer Nähe zur Souveränität.<sup>113</sup> Dem trug das *BVerfG* in der Lissabon-Entscheidung Rechnung, indem es die „fiskalischen Grundentscheidungen über Einnahmen und [...] Ausgaben der

<sup>96</sup> *Schwalbe* (Fn. 40), Einleitung Rn. 23 f. verweist auf das sog. „Gefangenendilemma“; so auch *Nicolaidis*, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, 6. Aufl. 2021, Rn. 2-022; *Steinbach/van Aaken* (Fn. 39), Rn. 409; *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 3. Aufl. 2020, Einleitung Rn. 2; *Behrens*, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Einl. Rn. 174.

<sup>97</sup> *GA Wathelet*, Schlussantrag v. 28.7.2016, World Duty Free, verb. Rs. C-20/15 P u. C-21/15 P, EU:C:2016:624, Rn. 137; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 6. Aufl. 2022, Art. 107 AEUV Rn. 5.

<sup>98</sup> *GA Wathelet* (Fn. 97); *Steinbach/van Aaken* (Fn. 39), Rn. 411.

<sup>99</sup> Oft rezipierte Denkfigur von *Kerber* (Fn. 41), S. 61 f.; *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 44; *Heinrich* (Fn. 95), Einl. Rn. 99; *Koenig/Kühling*, EuZW 1999, 517.

<sup>100</sup> Indirekte Steuern als Konsumsteuern sind schwieriger als Gegenleistung für öffentliche Güter zu konzeptualisieren. Zu indirekten Steuern in der EU *Kokott* (Fn. 21), § 8 Rn. 1 ff.

<sup>101</sup> Hierzu bereits oben, S. 119 f.

<sup>102</sup> *EuGH*, Urt. v. 12.7.2012, Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 47.

<sup>103</sup> *Kokott* (Fn. 21), § 7 Rn. 1 ff.

<sup>104</sup> *Frotscher* (Fn. 6), Rn. 55 ff.; *Kofler*, in: Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 1 (2 f.); *Licht* (Fn. 17), S. 46 ff.; *Tietje*, in: Grabitz/Nettesheim/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Bd. I EUV/AEUV, Art. 115 AEUV Rn. 1 f. (71. EL, Aug. 2020).

<sup>105</sup> Eing. *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 49 ff.; *Korte*, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 6. Aufl. 2022, Art. 115 AEUV Rn. 17; *Licht* (Fn. 17), S. 53;

zu den wenigen RL betreffend direkte Steuern, die aufgrund Art. 115 AEUV erlassen wurden, zählen die sog. Mutter-Tochter-RL (RL 2011/96/EU) und die Fusions-RL (RL 2009/133/EG).

<sup>106</sup> Insbesondere wird das Einstimmigkeitserfordernis bloß gleichsam auf den erforderlichen Beschluss des Europäischen Rates transponiert – mit den gleichen politischen Unwägbarkeiten; *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 6. Aufl. 2022, Art. 48 Rn. 12f.

<sup>107</sup> Krit. *Tietje* (Fn. 104), Rn. 37.

<sup>108</sup> Sonst wäre Art. 114 AEUV insoweit als *lex specialis* gegenüber Art. 115 AEUV vorrangig, *Schröder*, in: Streinz, EUV/AEUV Kommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 115 AEUV Rn. 3.

<sup>109</sup> *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, S. 735 (738); *GA Kokott*, Schlussantrag v. 22.1.2015, C-686/13, EU:C:2015:31, Rn. 40.

<sup>110</sup> St. Rspr. *EuGH*, Urt. v. 20.2.2011, Kommission/Griechenland, C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 39; Urt. v. 16.6.2011, Kommission/Österreich, C-10/10, EU:C:2011:399, Rn. 23; Urt. v. 1.12.2011, Kommission/Belgien, C-250/08, EU:C:2011:793, Rn. 33; Urt. v. 12.7.2012, Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 47.

<sup>111</sup> S. aber Bereichsausnahmen im AEUV (z.B. Art. 42 oder 106 Abs. 2). In den 60er-Jahren wurde noch für eine solche Ausnahme bzgl. Steuern plädiert, *Licht* (Fn. 17), S. 57, Fn. 400.

<sup>112</sup> *EuGH*, Urt. v. 15.3.1994, Banco Exterior, C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14; *Jaeger* (Fn. 17), Steuerliche Maßnahmen, Rn. 1.

<sup>113</sup> *Birkenmaier* (Fn. 17), S. 53; zum sog. „Steuerstaat“ vgl. *Vogel*, § 30 Der Finanz- und Steuerstaat, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. II, 3. Aufl. 2004, Rn. 51 ff.



öffentlichen Hand“<sup>114</sup> zum Kernbestand staatlicher Hoheitsrechte zählte, die qua verfassungsrechtlichen Demokratieprinzips gegen eine Übertragung auf supranationale Ebene resistent sind. Ferner hat die wirtschaftspolitische Rolle von Steuern zugenommen, weil die Mitgliedstaaten infolge der Vergemeinschaftung der Währung auf europäischer Ebene vormals politisch wichtiger Handlungsmöglichkeiten zur Wirtschaftssteuerung (Kursabwertung, Zinssatzänderung) abgegeben haben.<sup>115</sup>

Das Beihilfenrecht betrifft insofern mit dem Steuerrecht eine aus dem Blickwinkel der Souveränität sensible Angelegenheit, die bei zu weiter Auslegung die sowohl primärrechtlich als auch national-verfassungsrechtlich verbürgten mitgliedstaatlichen Handlungsspielräume in Mitleidenschaft zieht.<sup>116</sup> Andererseits ist aus dem Blickwinkel des EU-Rechts zu betonen, dass die Komplexität und Sensibilität einer Materie nicht die effektive Durchsetzung des Beihilfenverbots verhindern dürfen. Hierauf ist zurückzukommen.

#### D. Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV

Im Folgenden sollen die einzelnen tatbestandlichen Elemente des Art. 107 Abs. 1 AEUV untersucht werden. Hierbei werden zunächst die dogmatischen Grundlinien des Beihilfenverbots skizziert, um darauffolgend ausgehend von den Amazon-<sup>117</sup> und Apple-Entscheidungen<sup>118</sup> einigen steuerrechtlichen Besonderheiten Rechnung zu tragen.

#### I. Dogmatische Grundlinien

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb [...] zu verfälschen drohen, [...] soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Der Tatbestand wird gemeinhin in sechs Merkmale aufgeteilt, deren Konturen im Folgenden nachzuzeichnen sind.<sup>119</sup>

#### 1. Staatlich oder aus staatlich gewährten Mitteln

Zunächst ist zu prüfen, ob die mutmaßliche Beihilfe staatlich oder aus staatlich gewährten Mitteln geflossen ist. Diese Unterscheidung bedeutet mitnichten, dass alle in irgendeiner Weise staatlich gewährten Vorteile als Beihilfen einzuordnen sind, sondern soll nur bewirken, dass nicht nur unmittelbar durch den Staat veranlasste Begünstigungen, sondern auch solche, die durch eine zwischengeschaltete Institution ausgeschüttet werden, umfasst sind.<sup>120</sup> Danach handelt es sich um zwei kumulative Merkmale:<sup>121</sup> Einerseits muss die Maßnahme dem Staat zuzurechnen sein.<sup>122</sup> Dafür muss eine Kontrolle durch den Staat gegeben sein.<sup>123</sup> Außerdem muss die Gewährung aus staatlichen Mitteln erfolgen, also zu einer Belastung des öffentlichen Haushaltes führen.<sup>124</sup>

#### 2. Unternehmensbegriff

In Art. 107 Abs. 1 AEUV ist die Rede von „Unternehmen“ als Empfänger einer Beihilfe. Es wird der weit auszulegende unionsrechtliche Unternehmensbegriff zugrunde gelegt.<sup>125</sup> Umfasst ist demnach jede wirtschaftlich tätige Einheit unabhängig von Rechtsform und Finanzierungsart.<sup>126</sup>

#### 3. Begünstigung

Angelpunkt des Art. 107 AEUV ist die Bestimmung einer beihilfenrechtlich relevanten Begünstigung. Unter einem solchen Vorteil versteht sich jede Maßnahme, die die Belastungen, die ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen zu gewärtigen hat, verringert.<sup>127</sup> Nicht nur klassischerweise als Subventionen im Wortsinne verstandene positive Leistungen wie Einmalzahlungen sind erfasst, sondern auch negative Leistungen (z.B. Verschonungen).<sup>128</sup> Dies ist schon im Wortlaut („gleich welcher Art“) angelegt. Eine definitorische Einengung könnte den Anwendungsbebereich des Beihilfenverbots unzulässig verringern.<sup>129</sup> Der *EuGH* legt Art. 107 Abs. 1 AEUV objektiv aus, weshalb die mit einer Maßnahme verfolgten staatlichen Ziele die Einordnung als Beihilfe jedenfalls nicht *a priori* ausschließen und die rechtliche Würdigung auf die faktisch begünst-

<sup>114</sup> BVerfGE 123, 267 (359) – Lissabon.

<sup>115</sup> *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 33 f.

<sup>116</sup> *Jaeger* (Fn. 17), Rn. 43; *Kokott* (Fn. 21), § 3 Rn. 139; *dies.*, DStJG 41 (2018), 535 (538); *Licht* (Fn. 17), S. 67.

<sup>117</sup> Siehe oben Fn. 16.

<sup>118</sup> Siehe oben Fn. 1, 3.

<sup>119</sup> *Jaeger* (Fn. 17), Rn. 1.

<sup>120</sup> *EuGH*, Urt. v. 13.3.2001, *PreussenElektra*, C-379/98, EU:C:2001:160, Rn. 58; hierzu *Bartosch* (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 AEUV Rn. 191.

<sup>121</sup> *EuGH*, Urt. v. 16.5.2002, *Stardust*, C-482/99, EU:C:2002:294, Rn. 24; s. dazu auch die – freilich nicht rechtsverbindliche – Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff der Kommission, ABl. C 262/1, Rn. 38 ff.; *Soltész*, *EuZW* 2015, 127 (130); krit. auch *Stöbener de Mora*, *EuZW* 2016, 685 ff.

<sup>122</sup> *Mestmäcker/Schweitzer*, in: *Immenga/Mestmäcker*, Wettbewerbsrecht, Bd. 5, 6. Aufl. 2022, AEUV Art. 107 Abs. 1 Rn. 247 ff.

<sup>123</sup> *Bartosch* (Fn. 96), Art. 107 AEUV Rn. 194, 205.

<sup>124</sup> *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 122), AEUV Art. 107 Abs. 1 Rn. 260; *Pache/Pieper* (Fn. 94), Kap. 1 Rn. 68; anders *Bartosch* (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 AEUV Rn. 204.

<sup>125</sup> *Bungenberg*, in: *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kap. 1 Rn. 28 ff.

<sup>126</sup> *EuGH*, Urt. v. 16.6.1987, C-118/85, EU:C:1987:283, Rn. 8; Urt. v. 17.3.1991, *Poucet und Pistre*, verb. Rs. C-159/91 u. C-160/91, EU:C:1993:63, Rn. 17; Urt. v. 16.11.1995, *FFSA*, C-244/94, EU:C:1995:392, Rn. 14; Urt. v. 11.12.1997, *Job Centre*, C-55/96, EU:C:1997:603, Rn. 21; zum Ganzen *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, S. 78 f.

<sup>127</sup> *St. Rspr. EuGH*, Urt. v. 11.7.1996, *SFEI*, C-39/94, EU:C:1996:285, Rn. 60 f.; Urt. v. 17.6.1999, *C-75/97*, EU:C:1999:311, Rn. 23; Urt. v. 7.3.2002, C-310/99, EU:C:2002:143, Rn. 51.

<sup>128</sup> *St. Rspr. EuGH*, Urt. v. 15.3.1994, *Banco Exterior*, C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 13; Urt. v. 8.11.2001, *Adria-Wien*, C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 38; bereits zum EGKS: *EuGH*, Urt. v. 23.2.1961, *Steenkolenminjen*, Rs. 30/59, Slg. 1961, S. 7 (42 f.); Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 66; *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 84 ff.; *Kühling*, in: *Streinz*, EUV/AEUV Kommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 107 AEUV Rn. 29; *Sutter* (Fn. 126), S. 79 ff.

<sup>129</sup> *Cremer* (Fn. 97), Art. 107 AEUV Rn. 9 f.

tigende *Wirkung* abhebt.<sup>130</sup> Dies bedeutet zugleich, dass einerseits der *EuGH* die Auslegung des Art. 107 Abs. 1 AEUV durch die Kommission voll gerichtlich nachprüft und andererseits – im Gegensatz zu Art. 107 Abs. 3 AEUV<sup>131</sup> – kein Beurteilungsspielraum besteht.<sup>132</sup> Durch den Fokus auf die Wirkung wird ferner mitgliedstaatlichen Rechtfertigungsversuchen vorgebeugt – und das Beihilfenverbot effektiv durchgesetzt.<sup>133</sup>

Ob es sich um einen marktbedingungswidrigen Vorteil handelt, wird gemeinhin mit dem sog. *Market economy operator principle (MEOP)* untersucht, das danach fragt, ob ein durchschnittlich rationaler und umsichtiger Marktteilnehmer dasselbe Geschäft, wie es der Staat tätigte, unter ähnlichen Bedingungen ebenfalls vorgenommen hätte.<sup>134</sup>

#### 4. Selektivität

Das Merkmal der Selektivität bezieht sich darauf, dass die Begünstigung einem bestimmten Unternehmen oder Produktionszweig zugutekommen muss. Es dient dazu, das Merkmal der *Begünstigung*, das eine Vielzahl staatlicher Maßnahmen erfasst, einzugrenzen und diejenigen auszuschließen, denen zwar keine marktgerechte Gegenleistung gegenüber steht, die aber gerade nicht nur ein bestimmtes Unternehmen, sondern alle Wirtschaftsteilnehmer begünstigen.<sup>135</sup> Die Auslegung der Selektivität zieht gleichsam die Grenze zur mitgliedstaatlichen wirtschafts- und sozialpolitischen Regelungshoheit, in die solcherlei allgemeinen Maßnahmen fallen.<sup>136</sup> Allgemein wird unterschieden zwischen *de jure*- und *de facto*-Selektivität, wobei sich erstere bereits durch tatbestandliche Differenzierung und letztere durch die faktische Differenzierung auf Rechtsfolgenseite auszeichnet.<sup>137</sup> Bei Einzelbeihilfen gem. Art. 1 lit. e der Beihilfenverfahrensverordnung<sup>138</sup> zieht die Feststellung des

wirtschaftlichen Vorteils die Vermutung der Selektivität grundsätzlich nach sich.<sup>139</sup> Schwieriger ist die Prüfung, ob eine Beihilfe vorliegt, im Falle der Beihilfenregelung i.Sd. Art. 1 lit. d Beihilfenverfahrensverordnung, also einer Regelung, nach der einer Vielzahl nur abstrakt definierter Unternehmen ein wirtschaftlicher Vorteil zuteilwird und unklar ist, ob dieser Vorteil sie selektiv gegenüber einer vergleichbaren Unternehmensgruppe, die keinen Vorteil erhält, hervorhebt. Hier ist auf den sog. *3-Stufen-Test* abzustellen, den der *EuGH* in ständiger Rechtsprechung zur Bestimmung der Selektivität bei komplexen Systemen geprägt hat.<sup>140</sup> Zunächst muss ein Referenzrahmen herangezogen werden, der die „normale“ Situation des mitgliedstaatlichen Rechtssystems abbildet.<sup>141</sup> Danach ist zu ergründen, ob zugunsten der potentiell bevorteilten Unternehmen von dieser Regelung abgewichen wurde und andere Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren rechtlichen wie tatsächlichen Situation befinden, auf diese Vorteile keinen Zugriff hatten.<sup>142</sup> Zuletzt ist zu prüfen, ob die festgestellte Ungleichbehandlung nicht durch Strukturprinzipien des Referenzrahmens, dessen Teil sie ist, gerechtfertigt ist.<sup>143</sup> Der Mitgliedstaat trägt für die Rechtfertigung durch Systemimmanenz (3. Stufe) die Beweislast, während die Kommission die ersten beiden Schritte darlegen muss.<sup>144</sup> Im Rahmen dieser 3-Stufen-Prüfung kommt es folglich zu dem – für Mitgliedstaaten womöglich befremdlichen<sup>145</sup> – Ereignis, dass Kommission und EU-Gerichte nationalstaatliche Vorschriften auslegen und übergeordnete Strukturprinzipien des nationalen Rechts „bestimmen“.

#### 5. Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeschränkung

Außerdem ist noch zu prüfen, ob die bereits bejahte Beihilfe den Wettbewerb verfälscht bzw. zu verfälschen droht. Ausreichend ist dafür, dass ein staatlicher Eingriff geeignet

<sup>130</sup> Sog. „Wirkungsdoktrin“, *Bungenberg* (Fn. 125), Kap. 1 Rn. 9; *Bartosch*, *EuZW* 2015, 99 (100 f.); *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 92 ff.; *EuGH*, *Urt. v. 2.7.1974*, C-173-73, *EU:C:1974:71*, Rn. 13 bzw. in dt. Fassung Rn. 26/28; *Urt. v. 26.9.1996*, C-241/94, *EU:C:1996:353*, Rn. 20; *Urt. v. 13.6.2002*, C-382/99, *EU:C:2002:363*, Rn. 61; *Urt. v. 22.12.2008*, *British Aggregates*, C-487/06 P, *EU:C:2008:757*, Rn. 84.

<sup>131</sup> *Kühling/Rüchardt*, in: Streinz, *EUV/AEUV Kommentar*, 3. Aufl. 2018, Art. 107 Rn. 121 ff.; zu Unterschieden ggü. der deutschen Verwaltungsrechtsdogmatik s. *Cremer* (Fn. 97), Art. 107 AEUV Rn. 52.

<sup>132</sup> *EuGH*, *Urt. v. 16.5.2000*, *Ladbroke Racing*, C-83/98 P, *EU:C:2000:248*, Rn. 25; s. aber zur eingeschränkten richterlichen Nachprüfung betriebswirtschaftlicher Bewertungen der Kommission, *Bartosch* (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 Rn. 24; *Kokott*, *DStJG* 41 (2018), 535 (544 ff.).

<sup>133</sup> *Birkenmaier* (Fn. 17), S. 32 f.; *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 93 f.; *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 122), *AEUV* Art. 107 Abs. 1 Rn. 180; zum *effet utile*: *Potacs*, *EuR* 2009, 465 ff.; *Mayer*, in: Grabitz/Nettesheim/Hilf, *Das Recht der Europäischen Union*, Bd. I *EUV/AEUV*, Art. 19 *EUV* Rn. 57 f. (71. EL, Aug. 2020).

<sup>134</sup> *EuGH*, *Urt. v. 16.5.2002*, *Stardust*, C-482/99, *EU:C:2002:294*, Rn. 71; *Giesberts/Streit*, *EuZW* 2009, 484 ff.; *Hancher*, in: *Hancher/Ottersvanger/Slot*, *EU State Aids*, 6. Aufl. 2021, Rn. 3-198ff.; *Kleine/Sühnel*, in: *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Kap. 1 Rn. 105 ff.

<sup>135</sup> *EuGH*, *Urt. v. 8.11.2001*, *Adria-Wien*, C-143/99, *EU:C:2001:598*, Rn. 34 f.; *Balbinot*, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität*, 2018, S. 18 f.

<sup>136</sup> *GA Darmon*, *Schlussantrag v. 17.3.1992*, *Sloman Neptun*, verb. Rs. C-72/91 u. C-73/91, *EU:C:1992:130*, Rn. 55; *Bartosch* nennt sie deshalb

„wesentliche Drehschraube“, *EuZW* 2015, 99 (100); eing. *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 119 ff.; *Jaeger* (Fn. 17), Rn. 43; *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 122), *AEUV* Art. 107 Abs. 1 Rn. 169; *Sutter* (Fn. 126), S. 92.

<sup>137</sup> *Licht* (Fn. 17), S. 157 ff.; *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 122), *AEUV* Art. 107 Abs. 1 Rn. 183 ff.

<sup>138</sup> *Verordnung (EU) 2015/1589* über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 *AEUV*, *ABl. L* 248 v. 24.9.2015, S. 9.

<sup>139</sup> *EuGH*, *Urt. v. 15.6.2015*, *MOL*, C-15/14, *EU:C:2015:362*, Rn. 60; *EuG*, *Urt. v. 24.9.2019*, *Fiat*, verb. Rs. T-755/15 u. T-759/15, *EU:T:2019:670*, Rn. 333; vgl. ferner *Bartosch* (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 *AEUV* Rn. 136.

<sup>140</sup> *EuGH*, *Urt. v. 8.9.2011*, *Paint Graphos*, verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, *EU:C:2011:550*, Rn. 49; *Urt. v. 21.12.2016*, *World Duty Free*, verb. Rs. C-0/15 u. C-21/15 P, *EU:C:2016:981*, Rn. 57; *EuG*, *Urt. v. 24.9.2019*, *Fiat*, T-755/15 u. T-759/15, *EU:T:2019:670*, Rn. 334; *Birkenmaier* (Fn. 17), S. 91 ff.; *Licht* (Fn. 17), S. 200 ff.

<sup>141</sup> *Bartosch*, *EuZW* 2017, 756 (758 f.); *Linn*, in: *Birnstiel/Bungenberg/Heinrich*, *Europäisches Beihilfenrecht*, 1. Aufl. 2013, Kap. 1 Rn. 578 ff.

<sup>142</sup> *Bartosch* (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 Rn. 137; *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 122), Art. 107 Abs. 1 *AEUV* Rn. 194 f.

<sup>143</sup> *Jaeger*, *EuZW* 2012, 92 (97 f.); *Bartosch* (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 *AEUV* Rn. 155.

<sup>144</sup> *EuGH*, *Urt. v. 29.4.2004*, C-159/01, *EU:C:2004:246*, Rn. 43; *Urt. v. 8.9.2011*, C-279/08 P, *EU:C:2011:551*, Rn. 62.

<sup>145</sup> S. etwa das Vorbringen Irlands im *Apple-Verfahren*, *EuG*, *Urt. v. 15.7.2020*, *Apple/Kommission* und *Irland/Kommission*, Verb. Rs. T-778/16 und T-892/16, *EU:T:2020:338*, Rn. 98.

ist, dem begünstigten Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil auch nur gegenüber bloß potentiellen Wettbewerbern zu verschaffen.<sup>146</sup> Ob diese Verfälschung spürbar ist, bleibt grundsätzlich außer Betracht.<sup>147</sup>

Zuletzt darf die Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Eine solche Beeinträchtigung liegt vor, wenn die Beihilfe auch nur geeignet ist, die zwischenstaatlichen Handelsströme so zu beeinflussen, dass sie – wäre die Beihilfe nicht gewährt worden – anders verlaufen wären.<sup>148</sup> Auch dieses Tatbestandsmerkmal wird weit ausgelegt, sodass auch *prima facie* rein innerstaatliche Sachverhalte erfasst sein können, wenn und soweit durch die Förderung potentiellen Wirtschaftstätigen aus anderen Mitgliedstaaten der Marktzugang erschwert wird.<sup>149</sup>

## II. Steuerrechtliche Besonderheiten

Mit Blick auf Fälle wie Amazon und Apple, deren Gegenstand der Streit um die Gewährung von Steuervorbescheiden ist, stellen sich bei der Prüfung des soeben dargelegten „klassischen“<sup>150</sup> Schemas einige besondere Probleme, die im Folgenden diskutiert werden. Hierbei wird zunächst auf die Schwierigkeiten im Verhältnis zwischen Begünstigung und Selektivität einzugehen sein (1.). Sodann werden Besonderheiten der Nachprüfung von Steuervorbescheiden untersucht (2.). Kurz erwähnt werden ferner die unproblematischen Tatbestandsmerkmale (3.). Abschließend werden die genannten Aspekte unter Berücksichtigung der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit bewertet (4.).

### 1. Verhältnis von Begünstigung und Selektivität

Bei der Frage, ob durch eine Regelung in einem Steuersystem für ein Unternehmen eine beihilfenrechtlich relevante Begünstigung eintritt, kommt es im Grundsatz – ebenso wie bei der Selektivität – notwendig auf einen Vergleich zwischen der Situation des Unternehmens und einem noch näher zu definierenden Normalfall an.<sup>151</sup> Hierfür kommt zunächst der Vergleich nach dem *Market economy operator principle* in Betracht.

#### a) *Market economy operator principle*

Im Ausgangspunkt kann das MEOP<sup>152</sup> nur angewandt werden, wenn der wirtschaftliche Vorteil nicht in Ausübung öffentlicher Hoheitsrechte gewährt wurde, sondern in einer Eigenschaft, in der der Staat gleichsam wie ein Privater handelt.<sup>153</sup> Bei der Ausübung hoheitlicher Gewalt kommt ein Vergleich mit einem durchschnittlichen privaten Marktteilnehmer deshalb nicht in Betracht, weil letzterer solche Rechte schon gar nicht ausüben kann.<sup>154</sup> Dies legt den Schluss nahe, dass das MEOP bei Steuern, die Mitgliedstaaten stets in Ausübung ihrer Steuerhoheit erheben, von vornherein ausscheidet.<sup>155</sup> Der *EuGH* vertrat indes den Standpunkt, dass nur aufgrund des formalen steuerlichen Maßnahmencharakters die Anwendung des MEOP nicht *a priori* ausgeschlossen ist, sondern von der konkreten Rolle des Staates in einem Sachverhalt abhängt.<sup>156</sup> Ausgangspunkt im vom *EuGH* entschiedenen Fall war, dass der Staat als Anteilseigner eines Unternehmens für eine spezielle diesem gewährte Steuererleichterung, die *de facto* einer Einlage gleichkam, sehr wohl eine auf seine Marktkonformität zu untersuchende Gegenleistung erhielt.<sup>157</sup> Dem ist zu entgegen, dass Steuern voraussetzungslos geschuldet werden und sich schon deshalb nicht als Gegenleistung fassen lassen, wie für das MEOP erforderlich.<sup>158</sup> Die Ausübung hoheitlicher Besteuerungsbefugnisse schließt somit die Anwendung des MEOP aus.<sup>159</sup> In den Fällen Amazon und Apple ging es um die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage im Wege eines Steuervorbescheids. Weder Irland noch Luxemburg waren Anteilseigner. Etwaige makroökonomische Erwartungen wie ein Zugewinn an Arbeitsplätzen o.ä. bleiben ohnedies außer Betracht.<sup>160</sup> Es ergibt sich also nach den unterschiedlichen Auffassungen in jedem Fall eine Unanwendbarkeit des MEOP.<sup>161</sup>

#### b) Der „gleichheitsrechtliche“ Ansatz

Welcher Vergleichsmaßstab ist stattdessen maßgeblich? Da es in der Natur eines mutmaßlichen Steuervorteils liegt, eine Abweichung von einer „Normalbesteuerung“ festzuschreiben, kommt es auf einen Vergleich zwischen Regel und Ausnahme an. Auch aus diesem Grund verschwimmen

<sup>146</sup> Eilmansberger, in: Birnstiel/Bungenberg/Heinrich, Europäisches Beihilfenrecht, 1. Aufl. 2013, Kap. 1 Rn. 293.

<sup>147</sup> Bartosch (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 Rn. 217, dort auch zur *de-minimis*-VO (EU) 1407/2013; Licht (Fn. 17), S. 284 ff.

<sup>148</sup> Eing. Sutter (Fn. 126), S. 136 ff.; Bartosch (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 Rn. 218.

<sup>149</sup> *EuGH*, Urt. v. 13.7.1988, C-102/87, Rn. 19; Urt. v. 17.6.1999, C-75/97, EU:C:1999:311, Rn. 47 f.

<sup>150</sup> Balbinot (Fn. 135), S. 14.

<sup>151</sup> Balbinot (Fn. 135), S. 30 ff.

<sup>152</sup> Siehe hierzu Fn. 134.

<sup>153</sup> *EuGH*, Urt. v. 5.6.2012, EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, Rn. 79 ff.; Differenzierung nach *EuGH*, Urt. v. 14.9.1994, verb. Rs. C-278/92, C-279/92 u. C-280/92, EU:C:1994:325, Rn. 22; Urt. v. 28.1.2003, C-334/99, EU:C:2003:55, Rn. 134.

<sup>154</sup> Licht (Fn. 17), S. 90 ff.; Ellenrieder (Fn. 17), S. 110 ff.; Bartosch (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 Rn. 4; ebenso Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot, EU State Aids, 6. Aufl. 2021, Rn. 12-051.

<sup>155</sup> So nämlich *GA Fennelly*, Schlussantrag v. 21.9.2000, Banks, C-390/9, EU:C:2000:477, Rn. 19; ebenso Balbinot (Fn. 135), S. 28; Birkenmaier (Fn. 17), S. 103; Schön (Fn. 56), Rn. 10-015.

<sup>156</sup> *EuGH*, Urt. v. 5.6.2012, EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, Rn. 88.

<sup>157</sup> *EuGH*, Urt. v. 5.6.2012, EDF, C-124/10 P, EU:C:2012:318, Rn. 92.

<sup>158</sup> Balbinot (Fn. 135) mit Verweis auf § 3 Abs. 1 Abgabenordnung, S. 28 Fn. 154; Reimer (Fn. 48), S. 22.

<sup>159</sup> Nach Zeitpunkt differenzierend Jaeger (Fn. 17), Rn. 83 ff.; ders., *EuZW* 2012, 92 (94 f.).

<sup>160</sup> Sutter (Fn. 126), S. 85; vgl. hierzu auch Jaeger, *EuZW*, 2012, 92 (94).

<sup>161</sup> Damit im Einklang steht, dass die Kommission zum MEOP keine Stellung bezog, auch wenn die Äußerungen Apples und Irlands sich damit befassten, s. Apple-Beschluss (Fn. 3), Rn. 156, 165, 192 u. 197; bei Steuervorbescheiden hielt auch das *EuG* das MEOP für unanwendbar, s. Urt. v. 24.9.2019, Starbucks, verb. Rs. T-760/15 u. T-636/16, EU:T:2019:669, Rn. 244f.

die Tatbestandsmerkmale der Begünstigung und Selektivität. Hier ist in der jüngeren Kommissionspraxis<sup>162</sup> und Rechtsprechung<sup>163</sup> ein Ansatz aufgekommen, der durch die Konvergenz der beiden Prüfungspunkte gekennzeichnet ist und gemeinhin als gleichheitsrechtlich beschrieben wird.<sup>164</sup> Beide Merkmale werden dort als gemeinsamer Prüfungspunkt begriffen und dem 3-Stufen-Test, der im Steuerrecht sein wichtigstes Anwendungsfeld findet, unterzogen.<sup>165</sup> Bei dieser Auslegung schwimmt insbesondere die persönliche Komponente von Art. 107 Abs. 1 AEUV („bestimmte Unternehmen“) und bereits die abstrakte Differenzierung zwischen zwei Sachverhalten kann ausreichen, um einen selektiven Vorteil zu begründen<sup>166</sup> – das Beihilfenverbot mutiert in dieser wortlautfernen Auslegung zu einem speziellen Gleichheitssatz.<sup>167</sup> Hierbei gerieten weiträumig im Rahmen der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit erlassene Differenzierungen innerhalb der Steuersysteme unter Rechtfertigungsdruck, trägt doch im 3-Stufen-Test der Mitgliedstaat die Beweislast für die Rechtfertigung durch systemimmanente Prinzipien.<sup>168</sup> Ob dies noch mit der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität vereinbar ist, ist zweifelhaft.<sup>169</sup>

## 2. Die Problematik steuerlicher Vorbescheide

Mit Blick auf die beihilfenrechtliche Einfassung steuerlicher Vorbescheide stellen sich bei der Selektivität zwei weitere Fragen. Einerseits ist zu klären, wie sich eine ins Ermessen der Verwaltung gestellte Entscheidung über die Erteilung eines Steuervorbescheides auf die beihilfenrechtliche Bewertung auswirkt. Andererseits ist auf den Fremdvergleichsgrundsatz einzugehen, der in den eingangs beschriebenen Verfahren entscheidend dafür war, dass die Kommission von einer verbotenen Beihilfe ausging.

### a) Grundlinien

Grundsätzlich werden Verwaltungsentscheidungen, die einen wirtschaftlichen Vorteil gewähren, als selektive Beihilfen eingeordnet, wenn der Verwaltung durch die fragliche Rechtsvorschrift dergestalt ein Ermessen eingeräumt wird,

dass sie *de facto* über die Person des Begünstigten frei entscheiden kann.<sup>170</sup> Dies gilt auch für Steuervorbescheide.<sup>171</sup> Diese sind jedoch nicht *per se* als Beihilfen einzuordnen, weil sie für die Rechtssicherheit des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs wichtig sind.<sup>172</sup> Dieses Bedürfnis erkennt auch die *Kommission an*.<sup>173</sup> Sie dürfen jedoch keine mit dem Beihilfenverbot unvereinbare Steuervergünstigung festschreiben.

Unklar ist, ob es sich bei Steuervorbescheiden um eine Einzelbeihilfe oder eine Beihilfenregelung handelt, wobei nur in letzterem Fall nach Feststellung eines wirtschaftlichen Vorteils noch auf die Selektivität nach dem 3-Stufen-Test einzugehen wäre. Die *Kommission* hielt einen solchen Vorbescheid für eine Einzelbeihilfe, weil dieser sich schließlich nur auf *ein* Unternehmen beziehe, dem womöglich ein Vorteil zugutekommt.<sup>174</sup> Die Selektivität wäre demnach bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils zu vermuten.<sup>175</sup> Dies ist indes nicht zwingend, da immerhin ein Vorbescheid nicht als klassische Einzelsubvention daherkommt, sondern vielmehr der Konkretisierung des abstrakten Systems dient.<sup>176</sup> Die Einordnung als Einzelbeihilfe vermag dennoch zu überzeugen, da in einer Beihilfenregelung (Art. 1 lit. d VO 2015/1589) der Verwaltung einerseits kein Ermessen mehr verbleibt und andererseits darin bereits die wesentlichen Leitlinien des Inhalts festgeschrieben sind – beides trifft auf die Steuervorbescheide nur bedingt zu.<sup>177</sup> Ferner ist ein Steuervorbescheid nie an eine abstrakte Gruppe, sondern als Einzelakt stets an ein bereits individualisiertes Unternehmen adressiert, für dessen Begünstigung es auch keiner weiteren Durchführungsmaßnahmen bedarf.

### b) Normativität des Fremdvergleichsgrundsatz

Zu klären ist noch die Frage des wirtschaftlichen Vorteils. Nach Auffassung der Kommission in den Fällen Apple und Amazon hatten Irland respektive Luxemburg Gewinnverteilungen akzeptiert, die dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprachen und dazu führten, dass die inländische Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage verringert wurde.<sup>178</sup> Der wirtschaftliche Vorteil der EU-Gesellschaften bestand da-

<sup>162</sup> Apple-Beschluss (Fn. 3), Rn. 225 ff.; Kommission, Beschluss v. 21.10.2015, ABl. 2017 L 83, 38, Rn. 253 – Starbucks; Beschluss v. 21.10.2015, ABl. 2016 L 351, 1, Rn. 217 – Fiat Finance and Trade.

<sup>163</sup> EuGH, Urt. v. 6.9.2006, Azoren, C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 52 ff.; Urt. v. 22.12.2008, British Aggregates, C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 82 ff.; Urt. v. 8.9.2011, C-279/08 P, EU:C:2011:551, Rn. 61 f.; Urt. v. 15.11.2011, Gibraltar, verb. Rs. C-106/09 u. C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 91 f.

<sup>164</sup> Balbinot (Fn. 135), S. 35 ff.; Birkenmaier (Fn. 17), S. 97 f.; zu Abgrenzungsschwierigkeiten Ellenrieder (Fn. 17), S. 447 ff.

<sup>165</sup> Hierzu oben, Fn. 140 bis 145.

<sup>166</sup> So die verbreitete Lesart von EuGH Urt. v. 21.12.2016, World Duty Free, verb. Rs. C-20/15 u. C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 88.

<sup>167</sup> Deshalb krit. Schön, ZHR 183 (2019), 393 (399 f.); Bartosch, EuZW 2017, 756 (757 f.); Blumenberg (Fn. 68), S. 27 ff.; Kokott (Fn. 21), § 3 Rn. Licht (Fn. 17), S. 170 ff.

<sup>168</sup> Siehe hierzu Fn. 144; Balbinot (Fn. 135), S. 73; Jaeger (Fn. 17), Rn. 9.

<sup>169</sup> Kokott (Fn. 21), § 3 Rn. 163 aE; Blumenberg (Fn. 68), S. 29; Schön, ZHR 183 (2019), 393 (405).

<sup>170</sup> EuGH Urt. v. 26.9.1996, C-241/94, EU:C:1996:353, Rn. 23; Urt. v. 1.12.1998, Ecotrader, C-200/97, EU:C:1998:579, Rn. 40; Urt. v. 17.6.1999, Piaggio, C-295/97, EU:C:1999:313, Rn. 39; Urt. v. 29.6.1999, DM Transport, C-256/97, EU:C:1999:332, Rn. 27; Licht (Fn. 17), S. 163 ff.; Sutter (Fn. 126), S. 63 f.

<sup>171</sup> Fetzer (Fn. 30), Rn. 80 ff.

<sup>172</sup> Siehe oben, Fn. 36.

<sup>173</sup> Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 169.

<sup>174</sup> Amazon-Beschluss (Fn. 16), Rn. 585 f.; Apple-Beschluss (Fn. 3), Rn. 224.

<sup>175</sup> Rspr. siehe Fn. 139; dies wird indes durch die oben (D.II.1.b.) beschriebene Konvergenzentwicklung unbedeutender.

<sup>176</sup> Bartosch (Fn. 96), Art. 107 Abs. Rn. 173.

<sup>177</sup> EuG, Urt. v. 24.9.2019, Fiat, verb. Rs. T-755/15 u. T-759/15, EU:T:2019:670, Rn. 346 f.

<sup>178</sup> Amazon-Beschluss (Fn. 16), Rn. 401 ff.; Apple-Beschluss (Fn. 3), Rn. 223.

rin, dass sie einen höheren Netto-Gewinn verzeichneten als andere Unternehmen, die einen solchen Vorbescheid nicht erhielten. Es erfolgte also ein Vergleich mit einem noch zu definierenden Referenzsystem.<sup>179</sup> Hier zieht die *Kommission* den Fremdvergleichsgrundsatz heran. Sie geht seit jüngstem davon aus, dass sich die Notwendigkeit der Fremdüblichkeit konzerninterner Verrechnungspreise bereits ohne weiteres aus Art. 107 Abs. 1 AEUV selbst ergibt und zieht dabei die Verrechnungspreisleitlinien der OECD<sup>180</sup> als Auslegungshilfen heran.<sup>181</sup> Es komme nicht darauf an, ob die Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz im nationalen Recht festgeschrieben hätten.<sup>182</sup> An jenem unionseigenen Fremdvergleichsgrundsatz erhitzt sich seither der Konflikt.<sup>183</sup> Normativer Ursprung ist Art. 9 OECD-MA,<sup>184</sup> dessen Rechtsverbindlichkeit hingegen von der Umsetzung der Staaten abhängt.<sup>185</sup> Die *Kommission* stützt ihre Argumentation wesentlich auf ein Urteil des *EuGH*,<sup>186</sup> in dem – mehr oder weniger *en passant* – der Fremdvergleich zu einem Kriterium für die Bestimmung des Vorteils gemacht wurde. Daraus nun eine derartig grundlegende Wende in der Auslegung des Beihilfeverbots herzuleiten, wie es die *Kommission* tut, erscheint allerdings zweifelhaft.<sup>187</sup>

Vorgebracht wird von Verfechtern des Fremdvergleichsgrundsatzes, dass er sich aus den Prinzipien ergebe, die *jedem* mitgliedstaatlichen Körperschaftssteuersystem zugrunde lägen, dass nämlich für steuerliche Zwecke stets nur ein Unternehmen allein berücksichtigt würde.<sup>188</sup> Ergibt sich also die Anforderung der Fremdüblichkeit schlechthin aus dem Rechtsträgerprinzip? So mag dies zwar *prima facie* schlüssig klingen – indes ersetzt eine apodiktische Behauptung wohl kaum die im Rahmen des 3-Stufen-Tests erforderliche Definition des Referenzrahmens, die stets vom konkreten mitgliedstaatlichen Regelungssystem auszuge-

hen hat.<sup>189</sup> Das Beihilfenrecht dient nicht der europaweiten Vereinheitlichung des Referenzsystems.<sup>190</sup> Jedenfalls insofern ähnlich entschied das *EuG* in der Apple-Entscheidung, dass zwar der Fremdvergleichsgrundsatz herangezogen werden könne, aber unter der Bedingung, dass er seine Wurzeln im nationalen Recht findet.<sup>191</sup> Nach alledem ist der unionale Fremdvergleichsgrundsatz abzulehnen.

### 3. Übriger Tatbestand und Ausnahmen

Die übrigen Tatbestandsmerkmale sind ohne Weiteres erfüllt. Bei den Internetgiganten handelt es sich um Unternehmen. Auch sind Ausnahmen von Steuern stets dem Staat zurechenbar und wirken sich, indem er verzichtet, auf staatliche Einnahmen aus.<sup>192</sup> Ferner sind auch Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung gegeben – einerseits ist an die ohnehin weite Auslegung dieser Merkmale durch den *EuGH* zu erinnern,<sup>193</sup> andererseits ist auch angesichts des Gewinnaufkommens von Unternehmen wie *Apple* und *Amazon* die grenzüberschreitende Relevanz dieser Fragestellungen augenfällig.<sup>194</sup> Zuletzt scheidet eine Legal- oder Ermessensausnahme gem. Art. 107 Abs. 2 oder 3 ohnehin regelmäßig aus.<sup>195</sup>

### 4. Was bleibt von der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit?<sup>196</sup>

Womöglich scheint die Frage überzogen. Was ist so schlimm daran, dass einige Großunternehmen Steuern nachzahlen müssen, dass notorischen Niedrigsteuerländern wie Irland und Luxemburg unionsrechtlich beigegeben wird? Gerade solche intuitiven Gut-Böse-Einteilungen mögen der *Kommission* mit ihren Verfahren gegen *Apple* und *Amazon* mediale Beifallsströme eingebracht haben. Mit Recht wird außerdem darauf hingewiesen, dass die Kom-

<sup>179</sup> *Rapp*, EuZW 2019, 437 (439 f.); dazu *Bartosch*, EuZW 2018, 891 (895 f.).

<sup>180</sup> Siehe oben, Fn. 10.

<sup>181</sup> Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 172 f.; *Bartosch* EuZW 2018, 891 (892 f.); *ders.*, (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 Rn. 171; im jüngsten *EuG*-Urteil war indes gerade die Berücksichtigung der OECD-Leitlinien, die in der Anwendung durch die *Kommission* unzulässigerweise zeitliche Rückwirkung entfalteten, ein Grund für die Aufhebung der Kommissionsentscheidung, *EuG*, Urt. v. 12.5.2021 (Fn. 16), Rn. 147 ff.

<sup>182</sup> Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 172 f.; *Apple*-Beschluss (Fn. 3), Rn. 257; vgl. ferner die nicht-digitale Unternehmen betreffende Kommissionsbeschlüsse v. 21.10.2015, ABl. 2016 L 351, 1 Rn. 228 (*Fiat* Luxemburg) und v. 21.10.2015, ABl. 2017 L 83, 38 Rn. 264 (*Starbucks* Niederlande); hierzu auch *Rapp*, EuZW 2019, 437 (439).

<sup>183</sup> *Linn*, IStR 2015, 114 (119 f.); Einzelheiten der Kritik nachgezeichnet bei *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 837 ff.

<sup>184</sup> *Schwenke/Greil* (Fn. 24), OECD-MA Art. 9 Rn. 2.

<sup>185</sup> Dies erkennt auch die *Kommission* an, Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 173; dennoch krit. *Bartosch*, EuZW 2017, 756 (760).

<sup>186</sup> *EuGH*, Urt. v. 22.6.2006, Forum 187, verb. Rs. C-182/03 u. C-271/03, EU:C:2006:416, Rn. 95.

<sup>187</sup> Dazu *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 843 f.; *Bartosch*, EuZW 2017, 756 (760); a.A. *Rapp*, EuZW 2019, 437 (439); vgl. auch das insoweit inhaltlich ähnliche (wenn auch letztendlich aus prozessrechtlichen Gründen unzulässige) Vorbringen des Streithelfers Irland im *EuG*-Verfahren gegen die Kommissionsentscheidung in Sachen *Amazon*, *EuG*, Urt. v. 12.5.2021, *Amazon*, verb. Rs. T-816/17 u. T-318/18, EU:T:2021:252.

<sup>188</sup> *Rapp*, EuZW 2019, 437 (439 f.).

<sup>189</sup> Zum Verbot der hypothetischen Referenzregelung *Bartosch* (Fn. 96), Art. 107 Abs. 1 Rn. 141; *ders.*, EuZW 2018, 891 (895 f.); *ders.*, EuZW 2017, 756 (759 f.); außerdem *Birkenmaier* (Fn. 17), S. 107 ff.

<sup>190</sup> *GA Jääskinen* Schlussantrag v. 7.4.2011, Gibraltar, verb. Rs. C-106/09 P u. C-107/98 P, EU:C:2011:215, Rn. 202; *Blumenberg* (Fn. 68), S. 65; *Linn*, IStR 2015, 114 (119).

<sup>191</sup> *EuG* (Fn. 1), Rn. 207. Der *Apple*-Fall war indes anders gelagert, da es um Transaktionen zwischen Betriebsstätten ohne eigene Rechtssubjektivität ging. Im *Starbucks*-Fall akzeptierte das *EuG* den unionalen Fremdvergleichsgrundsatz, Urt. v. 24.9.2019, verb. Rs. T-760/15 u. T-636/16, EU:T:2019:669, Rn. 172; hierzu *Linn*, IStR 2015, 114 (119 f.); im jüngsten *EuG*-Urteil in Sachen *Amazon* kam es nicht auf den unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz an, da sich dieser bereits aus luxemburgischem Steuerrecht ergab, *EuG*, Urt. v. 12.5.2021, *Amazon*, verb. Rs. T-816/17 u. T-318/18, EU:T:2021:252, Rn. 133 ff., insb. Rn. 137.

<sup>192</sup> *Kommission*, Beschluss v. 4.10.2017, *Amazon*, EU 2018/859, ABl. L 153/1, Rn. 394 f.

<sup>193</sup> Statt vieler *EuGH*, Urt. v. 8.9.2011, *Paint Graphos*, verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 80; *Linn*, IStR 2008, 601 (604); hierzu auch bereits oben, Fn. 147, 149.

<sup>194</sup> *Kommission*, Beschluss v. 4.10.2017, *Amazon*, EU 2018/859, ABl. L 153/1, Rn. 396 f.; ähnlich *Kokott* (Fn. 21), § 3 Rn. 138.

<sup>195</sup> *Balbinot* (Fn. 135), S. 28, dort Fn. 152.

<sup>196</sup> Angelehnt an *Bartosch*, EuZW 2018, 891.

mission bislang nur wenige Steuervorbescheide beihilfenrechtlich angegriffen hat und demnach der weit überwiegende Großteil derselben nicht zu beanstanden ist.<sup>197</sup> Weder hat der beschriebene Gleichheitsansatz flächendeckend um sich gegriffen noch ist mit Blick auf Steuervorbescheide das letzte Wort vom *EuGH* gesprochen.<sup>198</sup>

Dem sind jedoch einige Erwägungen entgegenzusetzen. Die herausgestellten Besonderheiten, die sich nicht nur, aber gerade auch mit Blick auf die beihilfenrechtliche Einhegung des mitgliedstaatlichen Steuerwettbewerbs stellen, sind Teil einer größeren Entwicklung. Viele der in diesem Kontext interessierenden Einzelfälle haben gemeinsam, dass die Ergebnisse vertretbar erscheinen. Die dogmatische Entwicklung ist es indes, die das Beihilfenverbot grenzenlos erscheinen lässt. Die genannten Problempunkte greifen potentiell weit in die mitgliedstaatliche Steuersouveränität ein.<sup>199</sup> Anders als namentlich die Grundfreiheiten hat das Beihilfenverbot keine sachliche oder räumliche Beschränkung, sondern erfasst auch und gerade rein innerstaatliche Sachverhalte.<sup>200</sup> Vor diesem Hintergrund entpuppt sich die geschilderte Entwicklung als Weg der Kommission zum europäischen Superfinanzamt.<sup>201</sup> Jede steuerliche Differenzierung und jeder Steuervorbescheid müssten gem. Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV notifiziert werden. Von der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit verbliebe nur wenig. Werden außerdem weiträumig parlamentarische Gesetze der Binnenmarkt-rationalitätsprüfung unterzogen, wird sich auch die Frage stellen, ob nicht die grundgesetzliche Bedeutung der Haushaltsgewalt, die das BVerfG im Lissabon-Urteil fest-schrieb,<sup>202</sup> dem eine Grenze zu setzen vermag.

Die beschriebene Entwicklung wirft nicht nur verbandskompetenzielle Probleme auf, sondern tangiert auch das europäische institutionelle Gleichgewicht.<sup>203</sup> Es erscheint zweckdienlich, Folgendes in Erinnerung zu rufen: „[D]ie Vorschriften [...] über staatliche Beihilfen, wie im Übrigen das gesamte [EU-]Wettbewerbsrecht [...], [sollen] *keinen vollkommenen Wettbewerb*, sondern einen tatsächlichen und wirksamen Wettbewerb gewährleisten“.<sup>204</sup> Danach verbleibenden Beschränkungen des Binnenmarktes durch mitgliedstaatliche Regelungen kann jedoch durchaus ent-

gegengewirkt werden: Im Wege der Harmonisierung gem. Art. 116 AEUV.<sup>205</sup> Wenn denn die direkte Besteuerung einheitlich geregelt werden soll, so ist dies nicht alleinige Sache der Kommission, sondern des Unionsgesetzgebers.<sup>206</sup>

Diese Erkenntnisse lenken die Aufmerksamkeit auf eine weitere Dimension: Die bei der Kommission monopolisierte und weitgreifende Beihilfenrechtsanwendung lässt sich auch als Demokratieproblem behandeln. Anstelle der Unionsgesetzgebung ist es schließlich allein die Kommission bzw. dann der *EuGH*, die Spielräume der demokratisch legitimierten nationalen Parlamente einschränken, indem sie Rechtsangleichung mit dem Beihilfenrecht betreiben – dies wird gemeinhin als „negative Integration“ bezeichnet.<sup>207</sup> Dieses Phänomen ist von den Grundfreiheiten bekannt, wo es allerdings inzwischen durch die – demokratisch vorzugswürdigere – „positive Integration“ im Wege der Binnenmarktgesetzgebung zurückgedrängt wurde.<sup>208</sup> Ob das Beihilfenrecht im Bereich der Steuern eine ähnliche Entwicklung vollführen wird, ist gegenwärtig noch unabsehbar.<sup>209</sup>

Zuletzt begegnen der beihilfenrechtsdogmatischen Ausweitung auch individualrechtliche Bedenken: So mag zwar bei Einzelsubventionen der Vertrauensschutz zu Recht weit eingeschränkt worden sein,<sup>210</sup> jedoch zahlt jeder Unionsbürger Steuern. Wenn wegen fehlender Notifizierung einer Steuervorschrift nun die Rückforderung als Rechtsfolge droht, wird die dem Mitgliedstaat anzulastende Rechtswidrigkeit der Beihilfe potentiell auf dem Rücken der Steuerbürger ausgetragen.<sup>211</sup>

In Anbetracht all dieser Befunde gibt es – neben möglicher Gesetzgebungsakte – einige an Kommission und *EuGH* adressierte Vorschläge, um konkret-dogmatische beihilfenrechtliche Begrenzungspfosten einzuschlagen: Den Mitgliedstaaten sollte mehr Raum für eine Rechtfertigung einer steuerlichen Differenzierung zugestanden werden.<sup>212</sup> Auch könnte die Zwischenstaatlichkeitsklausel, die vormals in der klassischen Binnenmarktintegrationslogik des *EuGH* nur ein Schattendasein fristete,<sup>213</sup> vor dem Hintergrund des potentiell uferlosen Beihilfenverbotes reaktiviert werden, um zu einem enger definierten Anwendungsbe-

<sup>197</sup> *Rapp*, EuZW 2019, 437.

<sup>198</sup> *Kokott* (Fn. 21), § 3 Rn. 206.

<sup>199</sup> *Blumenberg* (Fn. 68), S. 66 f.

<sup>200</sup> *Bartosch*, EuZW 2017, 756 (761); *Kokott* (Fn. 21), § 3 Rn. 181; *Schön*, ZHR 183 (2019), 393 (402); zu weiteren Wechselwirkungen vgl. auch *ders.*, in: *Hancher/Otterranger/Slot*, EU State Aids, 6. Aufl. 2021, Rn. 12-013ff.

<sup>201</sup> *Kokott* (Fn. 21), § 3 Rn. 204; *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 865.

<sup>202</sup> Siehe oben, Fn. 114.

<sup>203</sup> Vgl. dazu allgemein *Wegener*, in: *Calliess/Ruffert*, AEUV/EUV, 6. Aufl. 2022, Art. 19 EUV Rn. 35 ff.

<sup>204</sup> *EuG*, Urt. v. 28.11.2008, *Hotel Cipriani*, verb. Rs. T-254/00, T-270/00 u. T-277/00, EU:T:2008:537, Rn. 184 [*Hervorhebungen d. Verf.*].

<sup>205</sup> Hierzu oben, Fn. 102 bis 109.

<sup>206</sup> *GA Kokott*, Schlussantrag v. 16.4.2015, Finanzamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:242, Rn. 112 f.; *Kokott*, DSTJG 41 (2018), 535 (545); *Ellenrieder* (Fn. 17), S. 847 f.; *Stübener de Mora*, EuZW 2016, 685 (690 f.).

<sup>207</sup> Zum Begriff *Kingreen*, in *Calliess/Ruffert*, AEUV/EUV, 6. Aufl. 2022, Art. 34-36 AEUV Rn. 2 ff.; hierzu außerdem *Calliess*, in: *FS Ress*, 2005, S. 399 (418); weniger kritisch *Ruffert*, in *Calliess/Ruffert*, Art. 9 EUV Rn. 9.

<sup>208</sup> Dazu *Kingreen* (Fn. 207), Rn. 18.

<sup>209</sup> Zu Harmonisierungsmöglichkeiten bereits oben, Fn. 104 ff.

<sup>210</sup> Dazu etwa *Bungenberg* (Fn. 125), Kap. 2 Rn. 490 ff.; eing. zum beihilfenrechtlichen Vertrauensschutz im Steuerrecht *Schönfeld/Ellenrieder*, IStR 2018, 444 ff.; zur GR-Ch *Lehner*, IStR 2016, 265 (271).

<sup>211</sup> *Anzinger* (Fn. 11), S. 183 f.; *Blumenberg* (Fn. 68), S. 66; eine Grenze bildet hierbei freilich die 10-Jahresfrist gem. Art 17 Abs. 1 VO (EU) 2015/1589.

<sup>212</sup> *Schön*, ZHR 183 (2019), 393 (400 f.); zur bisherigen Irrelevanz vgl. *Bartosch*, EuZW 2018, 891 (896 f.).

<sup>213</sup> *Heinrich* (Fn. 95), Kap. 1 Rn. 240.

reich zu gelangen.<sup>214</sup> Dass diese Ansinnen bislang verhalten, ist misslich, da sie einen Beitrag dazu leisten könnten, das Beihilfenverbot im Steuerrecht zu konturieren und darauf zu beschränken, nur Extremfällen mit dem scharfen Schwert zu begegnen.<sup>215</sup>

### E. Fazit und Ausblick

Im Laufe der Untersuchung hat sich gezeigt, dass der Steuerwettbewerb zwar nicht rundheraus schlecht ist, jedoch mitunter schädliche Praktiken von Ländern und Großunternehmen zu Steuereinbußen führen. In diesen Kontext gehören als Repräsentanten der Digitalwirtschaft im Besonderen die GAFA-Unternehmen, denen es mit ihrer digitalen und auf Immaterialgüter fokussierten Wirtschaftsweise bislang einfach fiel, das mitunter noch im letzten Jahrhundert verhaftete nationale Steuerrecht zu umschiffen und durch aggressive Steuerplanung ihren Effektivsteuersatz zu verringern. Hiergegen treten international neben den Staaten auch die EU und die OECD als Akteure auf. Zu einem wichtigen Instrument für die EU-Kommission im Kampf gegen Steuervermeidung wurde im Laufe der letzten Jahre das Beihilfenrecht. In diesen Zusammenhang gehören auch die Verfahren gegen Apple und Amazon. Bei der Untersuchung der beihilfenrechtlichen Dogmatik im Steuerrecht wurden zwei Neuerungen (unionaler Fremdvergleichsgrundsatz und gleichheitsrechtlicher Ansatz) herausgearbeitet, die von Bedeutung für die genannte Entwicklung und den Kampf gegen Steuervermeidung sind. Insgesamt ist die Anwendung des Beihilfenverbots im Steuerrecht von einem erheblichen Abstraktionsgrad geprägt und bisweilen eher „pures Vabanquespiel“<sup>216</sup> denn rechtssichere Dogmatik. Bei näherem Hinsehen und unter Berücksichtigung der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität, des institutionellen Gleichgewichts und dem Demokratieproblem negativer

Integration ist die neuere Entwicklung jedoch abzulehnen. Das bei dieser Anwendungsweise grenzenlose Beihilfenrecht scheint als Vehikel zur verschleierte Harmonisierung zu dienen. Das Beihilfenrecht ist allerdings insofern nicht das beste Mittel, um dem innereuropäischen Steuerwettbewerb Herr zu werden.

Bleibt es bei dieser Verlustgeschichte? Steht die EU den GAFA-Konzernen unbewaffnet gegenüber? Nein. Die Verfahren der Kommission erregten große mediale Aufmerksamkeit und verschafften der EU einen Popularitätsschub. Die Einsicht, dass das internationale System an die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung anzupassen ist, scheint sich in der Bevölkerung zu verbreiten. Mit diesem Wind in den Segeln des Schlachtschiffes gegen Steuervermeidung wurden nicht nur die ATAD-Richtlinien<sup>217</sup> durchgebracht. Mit Blick auf die für zu niedrig befundenen Steuersätze der GAFA-Unternehmen wurde die EU-weite Einführung einer Steuer auf digitale Transaktionen vorgeschlagen.<sup>218</sup> Auch wurde ein vormals aussichtsloser Richtlinienvorschlag zur Einführung einer EU-weiten gemeinsamen Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage wieder auf die Agenda befördert.<sup>219</sup> Insbesondere letzterer Vorschlag ist zu begrüßen, weil dieser nicht nur zur weitergehenden Integration des Binnenmarktes beitrüge, sondern auch das Kapitel innereuropäischer Steuervermeidung weitgehend schliesse. Denn das natürliche Handelshemmnis 26 unterschiedlich ausgestalteter direkter Besteuerungssysteme ist zugleich der Grund für die problematische Steuerplanungspraxis, von der die GAFA-Konzerne durch ihre digitale Wirtschaftsweise besonders profitieren. Dem ist nur im Wege der Harmonisierung beizukommen – nicht aber mit dem Beihilfenrecht.

<sup>214</sup> Blumenberg (Fn. 68), S. 67; differenziert Kokott (Fn. 21), § 3 Rn. 243.

<sup>215</sup> Kokott (Fn. 21), § 3 Rn. 182 aE.

<sup>216</sup> Jaeger, EuZW 2010, 47 (51).

<sup>217</sup> Hierzu Fn. 13.

<sup>218</sup> Kommission, RL-Vorschlag v. 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

<sup>219</sup> Kommission, RL-Vorschlag v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final; hierzu auch Ellenrieder (Fn. 17), S. 850 f.; zu Art. 115 AEUV s. Fn. 104; zum Einstimmigkeitserfordernis und der Passerelle-Klausel s. Fn. 105 und 106.