

Stefan Bendlinger*)

EU-Kommission beißt in den sauren Apfel – keine unerlaubte staatliche Beihilfe für Apple durch Irland

EU COMMISSION BITES THE BULLET – NO ILLEGAL STATE AID FOR APPLE BY IRELAND

In 2016, the European Commission adopted a decision concerning two tax rulings issued by Irish Revenue in favor of two Irish subsidiaries of the *Apple* group, which were incorporated but not resident in Ireland for corporate tax purposes. The contested tax rulings endorsed the methods used by ASI and AOE to determine the taxable profits to be attributed to Ireland. The Commission considered the tax rulings to constitute state aid incompatible with the internal market. According to the Commission's calculations, Ireland had granted an unlawful tax advantage of 13 billion Euro to *Apple*. Ireland and *Apple* brought the case before the General Court of the European Union. The General Court's judgement of July 15, 2020, annulled the Commission's decision because the Commission did not succeed in showing to the required legal standard that there was an advantage for purposes of Art 107 of the Treaty on the Functioning of the European Union.

I. *Apple* in Irland

Ausgelöst durch die auf unilateralen Vorabbescheiden (*tax rulings*) der irischen Steuerbehörden (*Irish Revenue*) beruhenden steuerlichen Zugeständnisse, die von einzelnen EU-Mitgliedstaaten multinationalen Konzernen gewährt worden sind, hat das in Art 107 ff AEUV geregelte Beihilfenverbot¹⁾ auch im Steuerrecht Bedeutung erlangt. Gemäß Art 107 Abs 1 AEUV sind, „soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, [...] staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktzweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.

Auf dieser Rechtsgrundlage wurde Irland durch Beschluss der Europäischen Kommission²⁾ aufgefordert, Steuern in Höhe von 13 Mrd Euro zuzüglich Zinsen von *Apple* zurückzufordern.³⁾ Der Beschluss der Kommission betraf zwei Steuervorbescheide, die von der irischen Finanzbehörde am 29. 1. 1991 (gültig bis 2007) und am 23. 5. 2007 (gültig bis 2014) zugunsten von *Apple Sales International*, Cork/Irland (ASI), und *Apple Operations Europe*, Cork/Irland (AOE), erteilt worden sind und in denen über die Gewinnzuweisung an Irland abgesprochen wurde.⁴⁾ ASI und AOE waren jeweils Tochtergesellschaft von *Apple Operations International*, einer in Irland ansässigen Tochter-

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

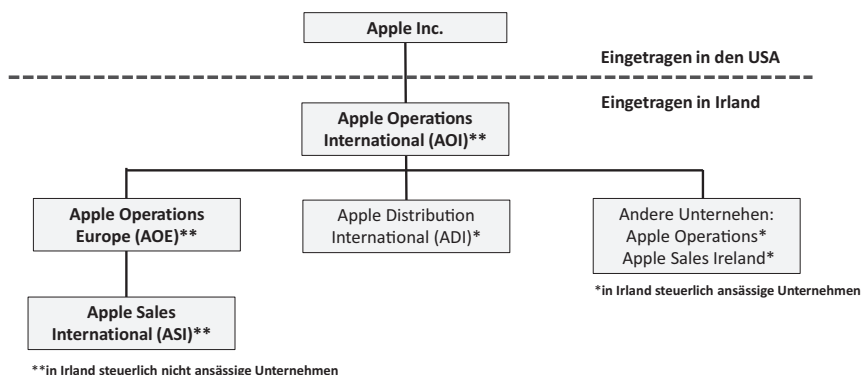
1) Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005) 21.

2) Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016 über die staatliche Beihilfe SA.38273 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) Irlands zugunsten von Apple, ABl L 187 vom 19. 7. 2017, S 1.

3) Europäische Kommission, Staatliche Beihilfen: Irland gewährte Apple unzulässige Steuervergünstigungen von bis zu 13 Mrd. EUR, Pressemitteilung IP/16/2923 vom 30. 8. 2016. Im Jahr 2018 wurden von *Apple* 14,3 Mrd Euro auf einem Treuhandkonto hinterlegt, nachdem im Oktober 2017 die Kommission beim EuGH gegen Irland ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hatte, das aufgrund dieser Zahlung von der Kommission nicht mehr weiterverfolgt wurde.

4) Myzithra, Apple – Ireland and European Union State Aid Rules, in Kerschner/Somare, Taxation in a Global Digital Economy (2017) 442 (450); Robertson, Apple, Starbucks & Co im Beihilfefokus, in Jaeger/Haslinger, Beihilferecht, Jahrbuch 2015 (2015) 419 (427 ff); Smit, International Juridical Double Non-taxation and State Aid, EC Tax Review 2016, 109 (109 ff); Manhart, Die neue Rückforderungsmittelteilung, in Jaeger/Haslinger, Beihilferecht, Jahrbuch 2020 (2020) 275 (275 ff); Schimpfhuber, Die Beihilfenpriorität der neuen Kommission von der Leyen: Vestager 2.0., in Jaeger/Haslinger, Beihilferecht, Jahrbuch 2020, 245 (245 ff); Eisendle, Steuervergünstigungen für multinationale Konzerne: Das erste Urteil des EuG, in Jaeger/Haslinger, Beihilferecht, Jahrbuch 2020, 349 (349 ff).

gesellschaft der in den USA ansässigen Konzernobergesellschaft *Apple Inc.* Beide Gesellschaften waren zwar in Irland registriert, wurden dort aber als nicht ansässig qualifiziert. Allerdings waren die beiden Gesellschaften auch in keinem anderen Hoheitsgebiet außerhalb Irlands steuerlich ansässig („ghost company“⁵⁾). Die Unternehmenstätigkeit von ASI und AOE wurde in Irland über eine Zweigniederlassung abgewickelt, ein die unbeschränkte Steuerpflicht auslösendes „Stammhaus“ (Verwaltungssitz) war in keinem Staat der Welt vorhanden. Die irische ASI-Zweigniederlassung war für Beschaffungs-, Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten in Zusammenhang mit dem Verkauf von *Apple*-Produkten in Europa, im Mittleren Osten, in Indien, Afrika (EMEIA) und dem asiatisch-pazifischen Raum (APAC) zuständig.⁶⁾ Die AOE-Zweigniederlassung beschäftigte sich mit der Fertigung und Montage bestimmter Produkte am Standort Irland, die ausschließlich an verbundene Unternehmen geliefert wurden. AOE erbrachte außerdem bestimmte Konzerndienstleistungen für andere Unternehmen der *Apple*-Gruppe.⁷⁾ ASI und AOE hatten über ein *cost-sharing agreement* mit der in Cupertino/Kalifornien ansässigen *Apple Inc.* Zugriff auf die für ihre Geschäftstätigkeit notwendigen immateriellen Wirtschaftsgüter. ASI leistete dafür an *Apple Inc.* auf Basis eines *marketing service agreement* Zahlungen für die Entwicklung von Marktstrategien, Programmen und Werbekampagnen. Im Beschluss der Kommission wurde die Unternehmensstruktur von *Apple* wie folgt dargestellt:⁸⁾



II. Die Tax Rulings des Irish Revenue

Die Steuervorbescheide der irischen Finanzverwaltung hatten den folgenden Inhalt: Aufgrund des 1991 erlassenen Steuervorbescheides sollte der irischen ASI-Zweigniederlassung ein Nettogewinn in Höhe von 12,5 % der Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung zugeordnet werden, abzüglich der Aufwendungen der für den Wiederverkauf bestimmten Materialien. Auf Grundlage des aus 2007 stammenden Vorbescheides sollte der Gewinn der ASI-Zweigniederlassung zwischen 10 % und 15 % der Betriebsaufwendungen der Zweigniederlassung betragen, abzüglich der Materialkosten und der an Konzerngesellschaften geleisteten Vergütungen.⁹⁾

Der Steuervorbescheid aus 1991 für die AOE-Zweigniederlassung hatte vorgesehen, dass der Gewinn in Höhe von 65 % der Betriebsaufwendungen festgelegt werden sollte,

⁵⁾ Die EU-Kommission bezeichnet in ihrem Beschluss ASI und AOE als „Staatenlos“, siehe Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 48 ff.

⁶⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 56.

⁷⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 57 ff.

⁸⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 47.

⁹⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 59 f.

gedeckt mit 60 bis 70 Mio USD jährlich, sowie 20 % der Betriebsaufwendungen inklusive Abschreibungen (ohne Material und Aufwendungen für immaterielle Wirtschaftsgüter), die diesen Betrag übersteigen, sofern der nach dieser Formel errechnete tatsächliche Gewinn nicht unter diesem Betrag gelegen ist. Nach dem im Jahr 2007 modifizierten Bescheid sollte sich die Bemessungsgrundlage der AOE-Zweigniederlassung aus 10 % bis 15 % der Betriebsaufwendungen zusammensetzen (ohne Materialkosten und Vergütungen an Konzerngesellschaften), zuzüglich einer vom Umsatz für verfahrenstechnische Prozesse bemessenen Vergütung von 1 % bis 5 % abzüglich der Abschreibungen für Anlagen und Gebäude.¹⁰⁾ Aufgrund der fehlenden Ansässigkeit der beiden Gesellschaften wurden letztlich die von ASI und AOE erwirtschafteten Gewinne nur in einem sehr geringen Ausmaß besteuert.

III. Der Beschluss der Kommission

Die Kommission warf Irland vor, es zugelassen zu haben, dass *Apple* fast alle Gewinne aus dem Verkauf seiner Produkte außerhalb des nord- und südamerikanischen Raumes in zwei Tochtergesellschaften verschieben konnte, die nirgendwo ansässig gewesen seien und in Irland steuerlich nur über eine (in Irland beschränkt steuerpflichtige) Zweigniederlassung (Betriebsstätte) verfügten. So sei im Jahr 2011 auf die Europa-Gewinne von *Apple* in Höhe von 16 Mrd Euro nur eine Körperschaftsteuer von 50 Mio Euro entfallen. Im Jahr 2014 habe der effektive Steuersatz gar nur 0,005 % betragen. Am 12. 6. 2013 wurde Irland von der Kommission um weitere Auskünfte zur Praxis der Steuervorbescheide für ASI und AOE aufgefordert, und am 11. 6. 2014 wurde ein förmliches Beihilfen-Prüfverfahren eröffnet.¹¹⁾ Im Zuge des Verfahrens kam es auch zu mehreren Treffen zwischen der Kommission, den irischen Steuerbehörden und Vertretern des *Apple*-Konzerns. Am 30. 8. 2016 wurde von der Kommission der Beschluss gefasst, Irland aufzufordern, von ASI und AOE bzw dem *Apple*-Konzern Körperschaftsteuer in Höhe von 13 Mrd Euro zurückzuholen.¹²⁾

In dem Beschluss (EU) 2017/1283 setzte sich die Kommission in einem ersten Schritt ausführlich mit irischem Steuerrecht¹³⁾ und mit dem von der OECD im Bereich der Betriebsstättenergebnisabgrenzung zum Dogma erhobenen „*Authorized OECD Approach*“ (AOA) auseinander, unter Berücksichtigung der OECD-VPL (idF aus 2010).¹⁴⁾ Auf Grundlage der von *Apple Inc.*, ASI und AOE bereitgestellten Informationen äußerte die Kommission in dem (110 Seiten umfassenden) Beschluss Zweifel daran, dass „[...] die durch die Steuervorbescheide gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns von ASI und AOE in Irland eine Vergütung der irischen Zweigniederlassungen von ASI und AOE widerspiegeln, die ein umsichtig handelnder unabhängiger Teilnehmer unter gewöhnlichen Marktbedingungen akzeptiert hätte“. ¹⁵⁾ Die Steuerbemessungsgrundlage sei nicht dem – ungeachtet seiner Verankerung im nationalen Steuerrecht anzuwendenden – Fremdverhaltensgrundsatz entsprechend ermittelt worden, sondern vielmehr zwischen *Apple* und den irischen Steuerbehörden verhandelt worden und sei deshalb nicht angemessen. Außerdem würden die Aktivitäten der beiden Zweigniederlassungen über jene hinausgehen, die auf Basis der von *Apple* präsentierten Funktionsanalyse dargestellt worden ist. Den Steuervorbescheiden seien auch keine Gewinnzuweisungs- bzw Verrechnungspreisstudien zugrunde gelegt wor-

¹⁰⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 61 f.

¹¹⁾ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfen – Irland, Staatliche Beihilfe SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) – Mutmaßliche Beihilfe für Apple, Aufforderung zur Stellungnahme nach Art 108 Abs 2 AEUV, ABI C 369 vom 17. 10. 2014, S 22.

¹²⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016.

¹³⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 69 ff.

¹⁴⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 79 ff.

¹⁵⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 146.

den, mit denen die darin bestätigten Gewinnaufteilungsmethoden begründet hätten werden können.¹⁶⁾ Außerdem seien die in den einzelnen Steuervorbescheiden genehmigten Methoden der Gewinnzuteilung inkonsistent.¹⁷⁾ Da das (nirgendwo steuerlich erfasste) Stammhaus von ASI und AOE nur über einen Verwaltungssitz und ein Board verfügten, aber weder eine physische Präsenz hätten noch Mitarbeiter beschäftigten,¹⁸⁾ hätten nach Ansicht der Kommission auch die (fiktiv) dem (nirgendwo steuerlich erfassten) Verwaltungssitz zugeordneten Gewinne aus der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter in Irland besteuert werden müssen, da es nur dort möglich gewesen sei, die dazugehörenden Funktionen auszuüben.¹⁹⁾

Die Kommission ist deshalb davon ausgegangen, dass die für die Gewinnzuweisung an ASI und AOE gebilligten Gewinnzuweisungsmethoden nicht mit dem Prinzip des „*dealing at arm's length*“ vereinbar waren, die ein umsichtig handelnder unabhängiger Wirtschaftsbeteiligter unter marktüblichen Bedingungen nicht akzeptiert hätte.²⁰⁾ Das gelte ungeachtet der Frage, ob Gewinne im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern (Lizenzen) ASI und AOE oder einer anderen Gesellschaft des *Apple*-Konzerns zuzuordnen sind. Die Vorabbescheide würden deshalb von einer verlässlichen Annäherung an ein marktbasierendes Ergebnis im Einklang mit dem Fremdverhaltensgrundsatz abweichen, da die von Irish Revenue zugelassene Methode der Gewinnaufteilung in jedem Fall auf ungeeigneten methodischen Entscheidungen basiere.

Auf Grundlage dieser Bescheide sei für ASI und AOE in den Jahren 1991 bis 2014 eine geringere Steuerbelastung angefallen, was einen Vorteil iSd Art 107 Abs 1 AEUV bedeuten würde. Der Vorteil sei selektiv, da er nur ASI und AOE gewährt worden sei und damit diese Unternehmen „*in eine günstigere Lage als andere Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage versetzt*“ worden sind.²¹⁾ Deshalb waren nach der Schlussfolgerung der Kommission die Voraussetzungen des Art 107 Abs 1 AEUV erfüllt, zumal auch keine offensichtliche Grundlage für eine Vereinbarkeit mit Art 107 Abs 2 und 3 AEUV gegeben sei, sodass die beanstandeten Steuervorbescheide eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen würden. Irland habe es damit dem gesamten *Apple*-Konzern ermöglicht, durch die Reduktion irischer Körperschaftsteuer unter Verstoß gegen Art 108 Abs 3 AEUV rechtswidrige staatliche Beihilfen zu beziehen.²²⁾ Da ASI und AOE Teile des multinationalen *Apple*-Konzerns waren, hat die Kommission den gesamten Konzern für Zwecke des Beschlusses als einheitliche wirtschaftliche Einheit qualifiziert, der als Ganzes von dieser Beihilfe Nutzen ziehen konnte.²³⁾

Gemäß Art 108 Abs 3 Satz 1 AEUV sind Beihilfen vor ihrer beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung bei der Kommission anzumelden und von ihr genehmigen zu lassen. Wird eine Beihilfe unter Verstoß gegen diese Notifizierungspflicht gewährt, hat die Kommission auf Grundlage des Art 108 Abs 3 AEUV eine Rückforderungsentscheidung zu treffen. Die von Irland gewährten Steuervorteile seien deshalb als Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV zu qualifizieren, die Art 108 Abs 3 AEUV widerspricht und deshalb mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar ist. Deshalb sei Irland verpflichtet, die von ASI, AOE bzw der *Apple*-Gruppe im Ruling-Zeitraum 1. 6. 2003 bis 27. 9. 2014 bezogenen Beihilfen in Höhe von insgesamt 13 Mrd Euro zurückzufordern.

¹⁶⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 148.

¹⁷⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 149.

¹⁸⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 51 f.

¹⁹⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 149 ff.

²⁰⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 150.

²¹⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 150.

²²⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 452.

²³⁾ Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30. 8. 2016, Rn 416.

IV. Klagen gegen den Beschluss der Kommission

Gegen den Beschluss der Kommission wurde sowohl von ASI und AOE²⁴⁾ als auch von Irland²⁵⁾ vor dem Gericht der Europäischen Union (EuG)²⁶⁾ Klage erhoben und beantragt, den Beschluss der Europäischen Kommission vom 30. 8. 2016 für nichtig zu erklären. Zur Stützung der Klage brachte *Apple* die folgenden Klagegründe vor:

1. Die Kommission habe irisches Steuerrecht nicht richtig ausgelegt, zumal gebietsfremde Gesellschaften nach irischem Steuerrecht²⁷⁾ nur mit dem Einkommen steuerpflichtig sind, das Tätigkeiten ihrer irischen Zweigniederlassung zugeordnet werden kann. Der Fremdvergleichsgrundsatz müsse dabei nicht zur Anwendung kommen.
2. Der Fremdvergleichsgrundsatz sei auch für die Beurteilung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe gemäß Art 107 AEUV nicht relevant.
3. Der Kommission seien in Bezug auf die von ASI und AOE außerhalb Irlands erbrachten Tätigkeiten schwerwiegende Fehler unterlaufen, weil sie nicht erkannt habe, dass die gewinnbringenden Tätigkeiten, insbesondere die Entwicklung und Vermarktung geistigen Eigentums, in den USA kontrolliert und verwaltet würden und die darauf entfallenden Gewinne deshalb nicht Irland, sondern den USA zuzuordnen seien.
4. Schwerwiegende Fehler seien der Kommission auch unterlaufen, weil sie nicht erkannt habe, dass die irischen Zweigniederlassungen nur mit Routineaufgaben befasst waren und mit den gewinnbringenden Tätigkeiten der Entwicklung und Vermarktung des geistigen Eigentums von *Apple* nichts zu tun hatten.
5. Die Annahmen der Kommission würden gegen OECD-Grundsätze und anerkannte Sachverständigengutachten verstoßen, die bewiesen hätten, dass die von der Kommission Irland zugeordneten Gewinne nicht den Tätigkeiten in Irland zuzuordnen seien.
6. ASI und AOE seien wie andere gebietsfremde Steuerpflichtige in Irland behandelt worden und dürften nicht wie gebietsansässige irische Gesellschaften mit dem Welteinkommen besteuert werden. Ein selektiver Vorteil sei deshalb nicht gegeben.
7. Im Beschluss über die Einleitung des Verfahrens sei die Hauptbegründung nicht so konkret ausgeführt worden, um *Apple* in die Lage zu versetzen, Gegenbeweise darzulegen.
8. Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode seien der Kommission Fehler bei der Ermittlung des Sachverhalts und dessen Beurteilung unterlaufen, indem Sachverständigengutachten zurückgewiesen wurden und nicht dargelegt wurde, wie die Gewinne richtig zuzuordnen seien.
9. Die Kommission habe zu Unrecht die an ASI und AOE ergangenen Bescheide trotz nicht vergleichbaren Sachverhalts mit anderen von Irish Revenue erlassenen Bescheiden verglichen.
10. Im Beschluss sei nicht dargelegt worden, welcher Betrag nach den Hilfs- und Alternativerwägungen der Kommission zurückzufordern wäre, was einen Verstoß

²⁴⁾ Klage, eingereicht am 19. 12. 2006, *Apple Sales International und Apple Operations Europe/Kommission*, T-892/16 (2017/053/46), ABI C 53 vom 20. 2. 2017, S 37.

²⁵⁾ Klage, eingereicht am 9. 11. 2016, *Irland/Kommission*, T-778/16 (2017/C 038/48), ABI C 38 vom 6. 2. 2017, S 35.

²⁶⁾ Das Gericht der EU (EuG) – früher „Europäisches Gericht erster Instanz“ – hat seinen Sitz in Luxemburg und hat die Aufgabe – zusammen mit dem EuGH –, das Recht bei Auslegung und Anwendung der Gründungsverträge durch die Gemeinschaftsorgane und die Mitgliedstaaten zu wahren.

²⁷⁾ Section 25 Taxes Consolidation Act 1997.

gegen die Rechtsvorschriften über staatliche Beihilfen und den Grundsatz der Rechtssicherheit darstelle.

11. Die Kommission habe mit der Anordnung der Rückforderung der angeblichen Beihilfe gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit und gegen das Rückwirkungsverbot verstoßen.
12. Die Kommission habe gegen Art 296 AEUV²⁸⁾ und Art 41 Abs 2 lit c GRC²⁹⁾ verstoßen.
13. Die Kommission habe dadurch, dass sie bei einer unvorhersehbaren Auslegung der Rechtsvorschriften über staatliche Beihilfen die Rückforderung angeordnet habe, gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen, unter Verletzung ihrer Sorgfaltspflicht nicht alle relevanten Beweise untersucht, den Beschluss nicht hinreichend begründet und ihre Befugnis gemäß Art 107 AEUV überschritten, indem sie versucht habe, das Körperschaftsteuersystem Irlands umzuschreiben.

Irland brachte in seiner Klage insgesamt neun Klagegründe vor, die sich im Wesentlichen mit den von *Apple* vorgebrachten Argumenten decken. Insbesondere wurde von Irland gerügt, dass der Kommission durch eine falsche Würdigung des Sachverhalts (weil die Gesamtsituation des *Apple*-Konzerns nicht untersucht wurde) und der Rechtslage in Irland Beurteilungsfehler unterlaufen seien. Auch sei es unrichtig, dass ASI und AOE ein „Vorteil“ gewährt worden sei, zumal deren irische Zweigniederlassungen nicht weniger Steuern zahlen mussten als nach irischem Recht geschuldet. Selbst wenn man den Fremdverhaltensgrundsatz angewandt hätte (der nach Ansicht Irlands im konkreten Fall für die Zurechnung der Gewinne von Zweigniederlassungen nicht relevant sei), wäre dieser eingehalten worden, wie sich aus einem von Irland vorgelegten Sachverständigengutachten ergeben hatte, das von der Kommission zurückgewiesen worden war. Insofern sei auch der Vorwurf der widersprüchlichen Anwendung irischen Rechts und der unzulässigen Ausnutzung des der Behörde bei der Rechtsauslegung eingeräumten Spielraums zurückzuweisen. Außerdem habe die Kommission dadurch, dass sie nicht unparteiisch gehandelt habe und ihre Sorgfaltspflicht verletzt habe, indem die Beihilfentheorie nicht erläutert worden ist, ihre Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Verwaltung verletzt. Irland brachte als Klagegrund auch vor, dass die Kommission dadurch, dass sie sich auf „angebliche Regeln des Unionsrechts berufen habe, die bislang nicht identifiziert worden seien“, gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verstoßen habe. Diese Regeln seien neu gewesen, und ihr Anwendungsbereich und ihre Tragweite völlig ungewiss. Irland bezieht sich dabei auf die von der Kommission herangezogenen OECD-VPL 2010,³⁰⁾ die aber 1991 oder 2007 (selbst wenn sie verbindlich wären) nicht hätten vorhergesehen werden können. Irland bringt auch vor, dass die Kommission für den Erlass des angefochtenen Beschlusses nicht zuständig war und damit gegen die Art 4 und 5 AEUV und den Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten verstoßen habe. Denn diese sei nach den unionsrechtlichen Beihilferegeln nicht befugt, einseitig ihre Auffassung vom räumlichen Geltungsbereich und der Tragweite der Steuerregelung eines Mitgliedstaates durch ihre eigene zu ersetzen. Ziel der Beihilferegeln sei es, gegen staatliche Maß-

²⁸⁾ Gemäß Art 296 AEUV sind „[...] Rechtsakte [...] mit einer Begründung zu versehen und [müssen] auf die in den Verträgen vorgesehenen Vorschläge, Initiativen, Empfehlungen, Anträge oder Stellungnahmen Bezug nehmen“.

²⁹⁾ Charta der Grundrechte der Europäischen Union (2000/C 364/01), ABI C 364 vom 18. 12. 2000, S 1 (im Folgenden: GRC). Gemäß Art 41 Abs 1 GRC hat „jede Person ein Recht darauf, dass ihre Angelegenheiten von den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unparteiisch, gerecht und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden“. Nach Art 41 Abs 2 lit c GRC umfasst dieses Recht „insbesondere [...] die Verpflichtung der Verwaltung, ihre Entscheidungen zu begründen“.

³⁰⁾ OECD, OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (22. 7. 2010).

nahmen vorzugehen, mit denen ein selektiver Vorteil gewährt werde. Unterschiede zwischen den Steuersystemen auf globaler Ebene könnten mit den Beihilferegeln naturgemäß nicht beseitigt werden. Ebenso wie *Apple* wurde von Irland auch ein Verstoß gegen Art 296 AEUV und Art 41 Abs 2 lit c GRC vorgebracht. Denn die Kommission habe ihre Pflicht verletzt, ihren Beschluss klar und eindeutig zu begründen, habe gleichzeitig auf völlig unterschiedliche tatsächliche Szenarien abgestellt, sich hinsichtlich der Rechtsquelle des unterstellten Verstoßes widersprochen und angenommen, dass Irland in Bezug auf Gewinne, die in anderen Steuerjurisdiktionen besteuert hätten werden müssen, eine staatliche Beihilfe unterstellt habe.

V. Die Entscheidung des Europäischen Gerichts

Im Urteil des EuG vom 15. 7. 2020,³¹⁾ in dem die von Irland und von ASI und AOE eingebrachten Klagen gemeinsam behandelt worden sind, hat das EuG den klagenden Parteien stattgegeben und die Aufforderung der Kommission an Irland aus dem Jahr 2016, von *Apple* Steuern zurückzufordern, für rechtswidrig bzw nichtig erklärt. Nach Ansicht der Richter des EuG konnte die Kommission nicht nachweisen, dass die von den irischen Finanzbehörden erlassenen Steuervorbescheide ungerechtfertigte staatliche Beihilfen darstellen würden.³²⁾ Einleitend stellte das EuG fest, dass es zwar Sache der Mitgliedstaaten sei, die Besteuerungsgrundlagen zu bestimmen, aber deswegen keineswegs jede damit in Zusammenhang stehende Regelung dem Anwendungsbereich des Beihilfenverbots entzogen sei. Soweit eine solche nationale Regelung Unternehmen in vergleichbarer Lage unterschiedlich behandelt und damit dem Begünstigten einen selektiven Vorteil gewährt, sei Art 107 Abs 1 AEUV anwendbar.³³⁾ Nach ständiger Rechtsprechung können deshalb auch Steuervorteile als staatliche Beihilfe beurteilt werden,³⁴⁾ wenn die dafür vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind.³⁵⁾ Da die Kommission auf Grundlage der relevanten Rechtsnormen nicht nachweisen konnte, dass im streitgegenständlichen Fall ein selektiver Vorteil iSd Art 107 Abs 1 AEUV vorgelegen ist, hat das EuG den Beschluss der Kommission in seiner Gesamtheit aufgehoben.³⁶⁾

Vom EuG wurde der von der Kommission als Maßstab für die internationale Gewinnabgrenzung herangezogene und von der OECD entwickelte Fremdverhaltensgrundsatz grundsätzlich als relevant angesehen.³⁷⁾ Auch die Anwendung des AOA als Maßstab der Ergebnisabgrenzung wurde vom EuG als zulässig erachtet.³⁸⁾ So heißt es in dem Urteil: „[...] *when determining the chargeable profits of non-resident companies carrying on a trade in Ireland through their Irish branches, the relevant analysis [...] must cover the actual activities of those Irish branches and the value of the activities actually carried out by the branches themselves.*“³⁹⁾

Allerdings habe die Kommission den AOA insofern falsch zur Anwendung gebracht, als den Zweigniederlassungen von ASI und AOE auch die Gewinne aus immateriellen Wirtschaftsgütern und damit der gesamte Vertriebsgewinn zugeordnet worden ist, den der *Apple*-Konzern außerhalb des nord- und südamerikanischen Raumes erwirtschaftet hatte. Da die *Apple*-Produkte im Wesentlichen nicht in Irland entwickelt worden

³¹⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16.

³²⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 505.

³³⁾ *Eisendle* in *Jaeger/Haslinger*, Beihilferecht, Jahrbuch 2020, 349 (353).

³⁴⁾ EuGH 2. 7. 1974, *Italien/Kommission*, C-173/73, Rn 28; 22. 6. 2006, *Belgien/Kommission*, C-182/03 und C-217/03, Rn 81.

³⁵⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 506.

³⁶⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 507.

³⁷⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 225.

³⁸⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 240.

³⁹⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 209.

sind, habe Irland auch nur das Recht, einen Teil der Gewinne zu besteuern, nämlich jenen Teil, der auf die in Irland ausgeübten Aktivitäten entfallen ist. Die Kommission hätte also nachweisen müssen, dass die ASI und AOE in Irland zugeordneten Gewinne dem Wert der in den Zweigniederlassungen durchgeführten Aktivitäten entsprechen. Dabei hätten einerseits die dort tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten und Funktionen berücksichtigt werden müssen und andererseits die strategischen Entscheidungen, die aber tatsächlich außerhalb Irlands getroffen und umgesetzt worden sind. Die dem AOA immanente Notwendigkeit einer Analyse der durch die Betriebsstätte tatsächlich ausgeübten Funktionen sei von der Kommission nicht in ausreichendem Maße vorgenommen worden. Auch die Annahme, dass diese Funktionen nicht den (nirgendwo ansässigen) Stammhäusern von ASI und AOE zugeordnet werden konnten, rechtfertige nicht, diese deshalb deren irischen Zweigniederlassungen zuzuordnen.⁴⁰⁾ Das EuG stellte deshalb fest, „[...] *that the Commission erred in its application [...] of the functional and factual analysis of the activities performed by the branches of ASI and AOE, on which the application of section 25 of the TCA 97⁴¹⁾ by the Irish tax authorities is based and which corresponds, in essence, to the analysis provided for by the AOA.*“⁴²⁾

Ergänzend dazu stellte das EuG fest, dass es der Kommission in ihren Hilfserwägungen nicht gelungen sei, darzulegen, dass die irischen Steuervorbescheide, die zu einer Reduktion der in Irland steuerpflichtigen Gewinne geführt haben, methodische Fehler enthalten hätten,⁴³⁾ die Höhe der Gewinne, über die in den Steuervorbescheiden abgesprochen worden ist, zu gering⁴⁴⁾ bzw die Vergleichbarkeitsanalyse nicht zuverlässig⁴⁵⁾ gewesen sei. Wenngleich in dem Urteil auf die knappe und teilweise widersprüchliche Argumentation in den Steuervorbescheiden des Irish Revenue hingewiesen wurde, sei das Fehlen einer dokumentierten (Funktions-)Analyse zwar ein bedauerlicher methodischer Mangel der Gewinnermittlung („*methodological defect in the calculation of ASI and AOE's chargeable profits*“). Dieser Mangel könnte jedoch nicht ausreichen, um damit nachzuweisen, dass von den Behörden ein weiter Interpretationsspielraum genutzt worden sei bzw damit eine unzulässige Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV begründen zu können.⁴⁶⁾ In ihren Hilfserwägungen konnte die Kommission auch nicht beweisen, dass die streitgegenständlichen Steuervorbescheide das Ergebnis einer nicht gerechtfertigten Nutzung des behördlichen Spielraums durch die irischen Steuerbehörden waren und deshalb an ASI und AOE ein selektiver Vorteil gewährt worden ist: „*Even assuming that it were established that the tax authorities had discretion, the existence of such discretion does not necessarily mean that it was used to reduce the tax liability of the recipient of the tax ruling as compared with the liability to which that recipient would normally have been subject.*“⁴⁷⁾

VI. Schlussfolgerungen

Wenngleich die Entscheidung des EuG nicht das Ende des Verfahrens sein wird, zumal die Kommission innerhalb der zweimonatigen Rechtsmittelfrist voraussichtlich den EuGH als nächste Instanz mit dem Fall beschäftigen wird, ist das vorliegende Urteil wohl auch ein Rückschlag für die Kommission und die Wettbewerbskommissarin *Margarethe Vestager* in dem Versuch, im Wege des Beihilfenverbots des AEUV dem zwischen den Mitgliedstaaten der EU nach wie vor tobenden Steuerwettbewerb zu beugen und den von einzelnen Mitgliedstaaten angebotenen *tax rulings* den Garas zu

⁴⁰⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 242.

⁴¹⁾ Taxes Consolidation Act 1997.

⁴²⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 245.

⁴³⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 412 und 417.

⁴⁴⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 448.

⁴⁵⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 464.

⁴⁶⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 500.

⁴⁷⁾ EuG 15. 7. 2020, *Irland/Kommission*, T-778/16 und T-892/16, Rn 493.

machen. In der Rechtssache *Apple* ist jedenfalls der Versuch der Kommission, Steuervorbescheide über Verrechnungspreisvereinbarungen oder Gewinnzuteilungen beihilfenrechtlich anhand des Fremdverhaltensgrundsatzes zu prüfen, vorerst gescheitert. Auch im Fall *Starbucks* (Niederlande) erlitt die Kommission eine Niederlage,⁴⁸⁾ ebenso wie in der Rechtssache *Magnetrol International*⁴⁹⁾ zur belgischen Gewinnüberschussregelung. Nur im Fall *Fiat* wurde die Aufforderung der Kommission an Luxemburg, von dem Konzern Steuern zurückzufordern, bestätigt.⁵⁰⁾ Im Fall der Vorabverständigung zwischen *Amazon EU S.à.r.l* und Luxemburg⁵¹⁾ zur Verrechnungspreisgestaltung zwischen der *Amazon Europe Technology Holding SCS* (luxemburgische Personengesellschaft) und *Amazon EU S.à.r.l.* (Luxemburg) hinsichtlich der Lizenzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern der *Amazon*-Gruppe ist die Entscheidung des EuG noch ausständig. Auch der Fall *IKEA Systems B.V.*, den die Kommission wegen vermuteter Niedrigbesteuerung aufgrund von zwei Steuervorbescheiden der niederländischen Finanzverwaltung prüft, wartet auf eine Entscheidung.⁵²⁾

Das aktuelle Urteil im Steuerstreit der EU mit *Apple* wird wohl auch in dem zwischen der EU und den USA schwelenden Konflikt zur der Besteuerung digitaler Unternehmen den USA Aufwind verschaffen, zumal die OECD an ihrem Plan festhalten will, bis Ende 2020 ein Konzept nach Pillar I und Pillar II vorzulegen, während die USA angeht haben, die Arbeiten zu Pillar I (auch COVID-19-bedingt) vorerst auf Eis zu legen.

⁴⁸⁾ EuG 24. 9. 2019, *Niederlande/Kommission*, T-760/15 und T-636/16.

⁴⁹⁾ EuG 14. 2. 2019, *Belgien/Kommission*, T-131/16 und T-263/16; *Miladinovic*, Das Belgian Excess Profit Scheme und State Aid, TPI 2019, 156 (156 ff).

⁵⁰⁾ EuG 24. 9. 2019, *Luxemburg/Kommission*, T-755/15 und T-759/15.

⁵¹⁾ Beschluss (EU) 2018/859 der Kommission vom 4. 10. 2017 über die staatliche Beihilfe Luxemburgs SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) zugunsten von Amazon, C(2017)6740, ABI L 153 vom 15. 6. 2018, S 1.

⁵²⁾ *Europäische Kommission*, Staatliche Beihilfen: Kommission leitet eingehende Prüfung der steuerlichen Behandlung von Inter IKEA in den Niederlanden ein, Pressemitteilung IP/17/5343 vom 18. 12. 2017; *Bendlinger*, Das internationale Ertragssteuerrecht der EU, ÖStZ 2020, 209 (211).

Pia Spanblöchl / Yasmin Wagner*)

Das BMF-Infoschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes – Segen oder Fluch?

THE AUSTRIAN FEDERAL MINISTRY OF FINANCE'S GUIDANCE ON THE APPLICATION OF DAC 6 – BOON OR BANE?

On June 30th, 2020, the Austrian Federal Ministry of Finance published a draft guidance document on the application of the European Reporting Obligation Act implementing DAC 6. *Pia Spanblöchl* and *Yasmin Wagner* give an overview of this draft guidance document.

I. Überblick

Das österreichische BMF hat am 30. 6. 2020 das von der Praxis langersehnte Informationsschreiben zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes¹⁾ in Begutachtung ge-

*) *Pia Spanblöchl*, LL.M. (WU) ist als Consultant bei der TPA Steuerberatung GmbH mit den Schwerpunkten Konzernsteuerrecht, Internationales Steuerrecht und DAC 6 tätig. Mag. *Yasmin Wagner*, LL.M. ist Steuerberaterin und Partnerin bei der TPA Steuerberatung GmbH und Expertin für Internationales Steuerrecht sowie Lektorin an der FH Wien für internationales Steuerrecht.

1) Das Informationsschreiben des BMF zur Anwendung des EU-Meldepflichtgesetzes idF 30. 6. 2020 wird im Folgenden mit „*BMF-Schreiben*“ abgekürzt.