

# EUROPÄISCHES GERICHT ENTSCHEIDET FÜR APPLE

## KEINE STAATLICHE BEIHILFE DURCH „TAX RULINGS“



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

NACH BEKANTWERDEN DER STEUERVERMEIDUNGS-STRATEGIEN INTERNATIONALER KONZERNE HAT DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN UNION (KOMMISSION) SCHON VOR JAHREN BEGONNEN, DEREN – VORWIEGEND AUF STEUVORBESCHIEDEN, EINZELNER EU-MITGLIEDSTAATEN, SOGENANNTEN „TAX RULINGS“ BASIERENDE – STEUERLICHE SONDERBEHANDLUNG AUF GRUNDLAGE DES IM VERTRAG ÜBER DIE ARBEITSWEISE DER EUROPÄISCHEN UNION (AEUV) GEREGLTEN BEIHILFENVERBOTES EINER PRÜFUNG ZU UNTERZIEHEN. NEBEN DEN VON DER KOMMISSION GEGEN KONZERNE WIE AMAZON, FIAT, IKEA UND STARBUCKS EINGELEITETEN VERFAHREN, HAT VOR ALLEM DER STEUERSTREIT ZWISCHEN DER KOMMISSION UND APPLE INTERNATIONALE AUFMERKSAMKEIT ERREGT. IMMERHIN WURDE IRLAND VON DER KOMMISSION AUFGEFORDERT, VON DEM US-TECHNOLOGIERIESEN FÜR DIE JAHRE 2003 BIS 2014 STEUERN IN HÖHE VON EUR 14,3 MRD. (INKLUSIVE 1,2 MRD. ZINSEN) ZURÜCKZUFORDERN.

### 1. DAS BEIHILFENVERBOT DES AEUV

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 Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“ Bestimmte, mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen (z.B. solche sozialer Art, zur Beseitigung von Katastrophenschäden, Beihilfen für Gebiete, die durch die Teilung Deutschlands betroffen sind), sind in Art. 107 Abs. 2 AEUV vom Beihilfenverbot ausgenommen. Außerdem können gem. Art.

107 Abs. 3 AEUV einzelne Beihilfen (z.B. zwecks Förderung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder erhebliche Unterbeschäftigung herrscht, zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse oder zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige und der kulturellen Förderung) als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden. Sonstige Arten von Beihilfen sind gem. Art. 107 Abs. 3 lit e AEUV nur zulässig, wenn sie auf Vorschlag der Kommission durch den Rat beschlossen worden sind.

Der EuGH<sup>1</sup> hat schon sehr früh erkannt, dass *auch steuerliche Begünstigungen als verbotene Beihilfen qualifiziert* werden können. Denn es könne keinen Unterschied machen, ob ein Staat an ein Unternehmen direkte Subventionen leistet oder dieses dadurch begünstigt, dass eine Belastung reduziert wird, die ein anderes Unternehmen zu tragen hätte.<sup>2</sup> Die Einordnung einer Maßnahme als Beihilfe setzt jedoch voraus, dass die in Art. 107 Abs. 1 AEUV genannten Kriterien kumulativ erfüllt sind<sup>3</sup>, dass also

1. die Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln finanziert wird,
2. ein Vorteil für ein Unternehmen entsteht,
3. die Maßnahme selektiv ist und
4. der Handel zwischen den Mitgliedstaaten mit daraus resultierender Verfälschung des Wettbewerbs beeinträchtigt wird.

Von zentraler Bedeutung ist das Kriterium der „Selektivität“. Eine solche ist dann gegeben, wenn im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung gewisse Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, *begünstigt* werden. Diese Begünstigung kann sich durch Nichtanwendung von Steuergesetzen

auf einzelne Unternehmen ergeben aber auch durch steuerliche Regelungen, die der Behörde so wenig Bindung auferlegt, dass sie in vergleichbarer Situation befindliche Unternehmen unterschiedlich behandeln kann, ohne gegen das Gesetz zu verstoßen.<sup>4</sup>

## 2. DER BESCHLUSS DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION GEGEN IRLAND

Stellt Kommission die Verstöße gegen Art. 107 AEUV fest, hat sie, gem. Art. 108 Abs. 2 AEUV zu beschließen, dass der betreffende Staat die entsprechende Regelung binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat. Kommt der Staat einem solchen Beschluss innerhalb der gesetzten Frist nicht nach, so kann die Kommission oder jeder betroffene Staat den Gerichtshof der Europäischen Union unmittelbar anrufen. Auf dieser Rechtsgrundlage hat die Kommission unter der Federführung von Wettbewerbskommissarin Margrethe Vestager durch einen 110 Seiten (!) umfassenden Beschluss (EU) 2017/1283 vom 30.8.2016 (Beschluss)<sup>5</sup> festgestellt, dass die von Irland in den Jahren 1991 und 2007 zugunsten von Apple Sales International (ASI) und Apple Operations Europe International (AOE) erteilten Steuervorbescheide („Tax Rulings“) betreffend die Ermittlung der irischen Steuerschuld Beihilfen iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen, die unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV rechtswidrig gewährt worden sind und deshalb mit dem Binnenmarkt unvereinbar sind. Irland wurde aufgefordert, diese Beihilfen von dem US-Technologieriesen Apple (samt Zinsen) zurückzufordern.

Die Kommission warf Irland vor, es zugelassen zu haben, dass Apple Gewinne, die aus dem Verkauf seiner Produkte außerhalb des nord- und südamerikanischen Raumes erwirtschaftet worden sind, in zwei Tochtergesellschaften (ASI und AOE) verschieben konnte, die als „Ghost Company“ in keinem Hoheitsgebiet steuerlich ansässig waren und in Irland nur durch eine Zweigniederlassung der beschränkten Steuerpflicht unterlegen sind. Es wurde zwar anerkannt, dass ein Großteil der Apple-Produkten zugrunde liegenden Immaterialgüterrechte in den USA entwickelt worden sind. Allerdings habe es Irland im Rahmen der Erteilung der „Tax Rulings“ unterlassen, das Geschäftsmodell von Apple genau zu untersuchen, um eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende Gewinnzuteilung vornehmen zu können. Außerdem warf die Kommission Irland vor, sich allein auf die von Apple präsentierte Funktions- und Risikoanalyse gestützt zu haben, wonach die beiden irischen Zweigniederlassungen nur für Vertrieb und Fertigung zuständig gewesen sein sollen. Nach Auffassung der Kommission würden die in Irland durchgeführten Tätigkeiten deutlich darüber hinausgehen. Die Kommission zog den Schluss, dass die durch Irland gebilligte formelhafte Methode der Gewinnzuweisung von einem umsichtig handelnden unabhängigen Marktteilnehmer unter gewöhnlichen Marktbedingungen nicht akzeptiert worden wäre. Die irische Steuerbemessungsgrundlage sei vielmehr zwischen Apple und dem irischen Finanzamt verhandelt worden und stünde deshalb im Widerspruch zu dem bei der internationalen Gewinnabgrenzung gebotenen Prinzip des „dealing at arms length“. Damit sei ASI, AOE und dem Apple-Konzern in den Jahren 2003 bis 2014 eine steuerliche Begünstigung zuteil geworden, die als Beihilfe iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizieren

sei. Auch das Tatbestandsmerkmal der Selektivität liege vor, da Apple in Irland in eine günstigere Position gebracht worden sei, als andere Unternehmen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage. Die von Irland erteilten Steuervorbescheide würden deshalb eine mit dem Binnenmarkt nicht vereinbare staatliche Beihilfe darstellen.

## 3. IRLAND UND APPLE KLAGEN

Apple deponierte 2018 den strittigen Betrag auf einem Treuhandkonto, um ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Irland zu verhindern. AOI und AOE erhoben allerdings – ebenso wie Irland<sup>6</sup> – Klage beim Gericht der Europäischen Union (EuG)<sup>7</sup> indem beantragt wurde, den Beschluss der Kommission vom 30.8.2016 über die staatliche Beihilfe SA.38373 Irlands zugunsten von Apple für nichtig zu erklären. Apple brachte insgesamt 14 Klagegründe vor.<sup>8</sup> Materiellrechtlich wurde vor allem gerügt, dass die irischen Grundsätze der Zurechnung von Einkünften zu beschränkt steuerpflichtigen durch die Kommission falsch ausgelegt worden sind, der Fremdverhaltensgrundsatz zu Unrecht ins Treffen geführt worden ist, nicht berücksichtigt wurde, dass Apple die gewinnbringenden Tätigkeiten, insbesondere die Entwicklung und Vermarktung des geistigen Eigentums in den USA kontrolliert und verwaltet hat und die von der Kommission unterstellten Sachverhalte nicht den tatsächlich von ASI und AOE in Irland wahrgenommenen Funktionen entsprochen hätten. Die beiden Zweigniederlassungen seien in Irland genauso behandelt worden, wie andere gebietsfremde Steuerpflichtige, die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht eben nicht mit dem Welteinkommen besteuert werden. Im Rahmen der Hilfserwägungen seien der Kommission bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode Beurteilungsfehler unterlaufen und die Alternativverwägungen der Kommission hätten fälschlicherweise versucht, Ungleiches gleich zu behandeln.

Die von *Irland* in seiner Klage vorgebrachten 9 Klagegründe waren weitestgehend mit den von Irland vorgebrachten Argumenten deckungsgleich, wobei der Kommission von Irland vor allem Fehler bei der *Sachverhaltsanalyse*, der Auslegung des irischen Rechts, des *Fremdverhaltensgrundsatzes* und der *beihilfenrechtlichen Beurteilung* der „Tax Rulings“ vorgeworfen wurden. ASI und AOE sei dadurch nämlich kein „Vorteil“ gewährt worden, weil von der „normalen“ Besteuerung nicht abgewichen wurde, zumal diese nicht weniger Steuern gezahlt hätten als nach irischem Steuerrecht geschuldet. Ungeachtet der Frage der Anwendbarkeit des Fremdverhaltensgrundsatzes, hätte ein von Irland vorgelegtes und von der Kommission zurückgewiesenes Sachverständigengutachten belegt, dass die steuerliche Behandlung von ASI und AOE mit diesem Grundsatz in Einklang stünde.

Nach Ansicht von *Apple* habe die Kommission dadurch, dass sie bei einer unvorhersehbaren Auslegung der Rechtsvorschriften über staatliche Beihilfen die Rückforderung von EUR 13 Mrd. (zuzüglich Zinsen) angeordnet habe, gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit verstoßen und unter *Verletzung ihrer Sorgfaltspflicht* nicht alle relevanten Beweise untersucht, ihren Beschluss *nicht hinreichend begründet* und ihre Befugnis gem. Art. 107 AEUV überschritten,

indem sie versucht habe, *das irische KöSt-System umzuschreiben*. Irland rügte, dass die Kommission offensichtlich ihre Pflicht verletzt habe, ihren Beschluss klar und eindeutig zu begründen. Sie habe gleichzeitig auf völlig verschiedene tatsächliche Szenarien abgestellt, sich hinsichtlich der Rechtsquelle der Regelung, gegen die Irland verstoßen haben soll, widersprochen und angenommen, dass Irland in Bezug auf Gewinne, die in anderen Rechtsordnungen steuerpflichtig seien, eine staatliche Beihilfe gewährt habe.

#### 4. DIE ENTSCHEIDUNG DES EUROPÄISCHEN GERICHTS

Am 15.7.2020 hat der EuG über die von Irland und Apple eingebrachten Klagen entschieden und den Beschluss der Kommission für nichtig erklärt. Nach dem Urteil des EuG konnte die Kommission nicht nachweisen, dass die von der irischen Steuerbehörde erlassenen „Tax Rulings“ einen *selektiven Vorteil* iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV bewirken würden und damit eine verbotene Beihilfe gewährt worden sei. Das Gericht ist den von Apple und Irland vorgebrachten Klagegründen gefolgt, indem unter anderem bestätigt wurde, dass Irland nur jene Gewinne besteuern darf, die auf in Irland ausgeübte Tätigkeiten entfallen, nicht jedoch jene, die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten zuzuordnen sind, die außerhalb Irlands erbracht worden sind. Es sei deshalb nicht zulässig, den gesamten Gewinn aus dem Verkauf von Produkten außerhalb des amerikanischen Raumes den irischen Zweigniederlassungen zuzuordnen. Die Kommission hätte vielmehr nachweisen müssen, dass die ASI und AOE in Irland zugeordneten Gewinne jenem Wert entsprechen, der mit den in den irischen Zweigniederlassungen durchgeführten Tätigkeiten korreliert.<sup>9</sup>

Die auf Grundlage des „*authorized OECD approach*“ der OECD vorgegebenen Grundsätze der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung würden eine *Funktionsanalyse* notwendig machen, die von der Kommission nicht in ausreichender Form vorgenommen worden sei. Der Umstand allein, dass Funktionen mangels fehlender Ansässigkeit von ASI und AOE steuerlich keinem „Stammhaus“ zugerechnet werden könnten, rechtfertige nicht, diese deshalb den irischen Zweigniederlassungen zuzuordnen. Nach Ansicht des EuG seien Irland und Apple auch keine methodischen Fehler nachweisbar. Die Kommission konnte auch nicht beweisen, dass die in den „Tax Rulings“ der irischen Steuerbehörde Apple zugestandene Methode der Ergebniszuordnung in einer *nicht zu gerechtfertigten Nutzung eines behördlichen Spielraums* durch die irischen Steuerbehörden ihre Ursache hatten und dadurch dem Konzern ein selektiver Steuervorteil gewährt worden sei. Wenngleich der EuGH die *unvollständigen und teilweise widersprüchlichen Inhalte* der „Tax Rulings“ bestätigte, würden die von der Kommission bemängelten Makel als solche nicht ausreichen, die Gewährung eines Vorteils iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV zu unterstellen. Nach Ansicht des EuGH konnte die Kommission auch nicht nachweisen, dass die strittigen „Tax Rulings“ Ergebnis eines *zu weit gefassten Spielraumes* der irischen Finanzverwaltung bei der Auslegung irischen Steuerrechts gewesen sind, der eine Selektivität der Regelung zur Folge nach sich ziehen könnte. Denn wenn eine Regelung einer Steuerbehörde so wenig Bindung auferlegt, dass diese in vergleichbarer Situation stehende Unternehmen unterschiedlich behandeln und dadurch einzelne Unternehmen begünstigen kann und andere nicht,

ohne gegen gesetzliche Grundlagen zu verstoßen, dann hätte die gesetzliche Grundlage als solche als staatliche Beihilfe qualifiziert werden können.<sup>10</sup> Der Beschluss der Kommission wurde deshalb vom EuG *in seiner Gesamtheit aufgehoben*.

#### 5. DER STEUERSTREIT GEHT IN DIE NÄCHSTE RUNDE

Wenngleich zu erwarten ist, dass der Fall in weiterer Folge den EuGH als Letztinstanz beschäftigen wird, ist die vorliegende Entscheidung des EuG ein massiver Rückschlag in den Bemühungen der Kommission unter der Federführung der für Wettbewerb und Digitales zuständigen EU-Vizekommissionspräsidentin *Margrethe Vestager*, innereuropäische Steueroasen im Wege des unionsrechtlichen Beihilfeverbots *trockenzulegen* und vor allem der in Belgien, den Niederland, in Luxemburg und in Irland gelebten Ruling-Praxis den Garaus zu machen. Das Urteil im Steuerfall Apple hat jedenfalls gezeigt, dass das europäische Wettbewerbsrecht kein geeignetes Mittel ist, um den internationalen Steuerwettbewerb zu verhindern.

Das Urteil wird allerdings zur Folge haben, dass die EU-Kommission den mit ATAD I<sup>11</sup> und ATAD II<sup>12</sup> beschriebenen Weg weiterverfolgen wird und durch Richtlinienvorgaben die Mitgliedstaaten dazu zwingen wird, weitere Maßnahmen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb innerhalb der EU zu implementieren. Nicht zuletzt um die infolge von COVID-19 in die Budgets der Mitgliedstaaten gerissenen Löcher zu füllen. Dabei könnte erstmals auch Art. 116 AEUV herangezogen werden, wonach Europäisches Parlament und Rat zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen – auch im Steuerbereich – die dazu erforderlichen Richtlinien erlassen können. Natürlich liefert die von Irland, vor allem aber von Apple-Chef Tim Cook gefeierte Entscheidung Zündstoff in der Auseinandersetzung zwischen Europa und den USA zur Frage der *Besteuerung international tätiger Unternehmen im Bereich der digitalen Wirtschaft*, von der überwiegend US-Konzerne betroffen sein werden. ■

- 1 EuGH 23.2.1961, C-30/59, De gezamenlijke Steenkolenmijnen.
- 2 *Lang*, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilfrechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, 593 (593).
- 3 EuGH 8.9.2011, verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, Paint Graphos.
- 4 *Lang*, Die Vorgaben des Unionsrechts für das Steuerrecht in Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht, Jg. 84/1-2 (2015-2016), 119 (130).
- 5 Beschluss (EU) 2017/1283 der Kommission vom 30.8.2016 über die staatliche Beihilfe SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) Irlands zugunsten von Apple, ABI L 187/1 v. 19.7.2017.
- 6 Klage, eingereicht am 9.11.2016 – Irland/Kommission (Rechtssache T-778/16) (2017/C 038/48), Abl C 38/35 v. 6.2.2017.
- 7 Klage, eingereicht am 19.12.2016 – Apple Sales International und Apple Operations Europa/Kommission (Rechtssache T-892/16) (2017/C 053/46).
- 8 Ausführlich dazu *Bendlinger*, EU-Kommission beißt in den sauren Apfel – keine unerlaubte staatliche Beihilfe für Apple durch Irland, SWI 2020, 394 (398 ff.).
- 9 *Bendlinger*, SWI 2020, 394 (401).
- 10 *Lang*, Archiv für schweizerisches Abgabenrecht, Jg. 84/1-2 (2015-2016), 119 (130 f.).
- 11 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, Abl L 193/1 v. 19.7.2016.
- 12 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, Abl L 144/1 v. 7.6.2017.