

Das Urteil des EuG in der Rechtssache Apple

Relevant auch für steuerbegünstigte Körperschaften?



Art. 107 Abs. 1 AEUV definiert staatliche, im Grundsatz verbotene bzw. unter den Voraussetzungen von Art. 108 Abs. 3 AEUV notifizierungspflichtige Zuwendungen als „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, (...) soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“¹

Dieses Beihilfeverbot und die damit verbundene Überprüfung im Sinne einer stetigen Kontrolle durch die EU-Kommission findet auch auf (Steuer-)Gesetze Anwendung. Zwar stellen zum Beispiel Steuervorbescheide oder verbindliche Auskünfte für sich genommen wohl keine Beihilfen dar, das gilt jedoch nicht, wenn diese einem Unternehmen eine bessere steuerliche Behandlung als anderen gewähren oder sich eine solche Art der Behandlung direkt aus einem Gesetz ergibt. Besondere Bedeutung kommt der Regelung aufgrund ihrer potenziellen Rechtsfolgen zu, denn im Falle eines sogenannten Negativbeschlusses der Kommission können gewährte Beihilfen der letzten zehn Jahre zurückgefordert werden. Weder der allgemeine Vertrauensschutz noch verbindliche Auskünfte (§ 89 AO) stehen dem entgegen.²

Die Entscheidung des EuG in der Rechtssache Apple

Mit Urteil vom 15. Juli 2020 hat das Gericht der Europäischen Union (EuG) den Beihilfe-Rückforderungsbeschluss der EU-Kommission in der Rechtssache Apple für nichtig erklärt. Die erfolgreichen Nichtigkeitsklagen von Irland und Apple (Art. 263 f. AEUV) haben zur Folge, dass Irland keine 13

bzw. 14,3 Milliarden Euro unter Berücksichtigung von Zinsen an Steuern von Apple zurückfordern muss.³

Die EU-Kommission war der Ansicht, dass die Steuervorbescheide der irischen Finanzbehörden, welche die steuerliche Bemessungsgrundlage der Geschäftstätigkeit Apple's in Irland und damit de facto in Europa regelten, den Tatbestand einer verbotenen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV, aufgrund Abweichung vom maßgeblichen Referenzsystem der „normalen“ Besteuerung, erfüllen.⁴ Dem folgte der EuG im Ergebnis allerdings nicht.⁵ Die Entscheidung betraf im Kern die Frage der Gewinnzuweisung von geistigem Eigentum zwischen Apple's im steuerlichen Sinne staatenlosen Unternehmen und deren irischen Zweigniederlassungen. Mithin die beihilferechtliche Vereinbarkeit der Verrechnungspreisgestaltung.⁶ Nichtsdestotrotz kann die Entscheidung potenziell auch Bedeutung für die Besteuerung steuerbegünstigter Körperschaften in Deutschland haben, da es auch hier zu als Beihilfe qualifizierenden Begünstigungen kommen kann und Verrechnungspreise eine Rolle spielen.

Obwohl das Gericht klar zum Ausdruck brachte, dass es in der Sache durchaus gewillt war in der vorliegenden Konstellation eine Beihilfe zu sehen, folgte es den Entscheidungen in den Rechtsachen Fiat und Starbucks und stellte fest, dass die EU-Kommission erneut beweisfällig geblieben sei:

“Although the General Court regrets the incomplete and occasionally inconsistent nature of the contested tax rulings, the defects identified by the Commission are not, in themselves, sufficient to prove the existence of an advantage for the purposes of Article 107(1) TFEU.”⁷

¹ Vgl. Bekanntmachung der Kommission über die Rückforderung rechtswidriger und mit dem Binnenmarkt unvereinbarer staatlicher Beihilfen (2019/C 247/01) vom 23.7.2019 mwN.

² Vgl. Helm/Bischoff, Rücknahme der Vorlage zum EuGH: Steuerlicher Querverbund nun gesichert?, Public Governance, Sommerausgabe 2020. Abrufbar unter: https://publicgovernance.de/media/PG-Sommer_Corona_Resilienz_Kommunen.pdf#page=21.

³ vgl. EuG, Urteil vom 15.07.2020 (T-778/16), ECLI:EU:T:2020:338, BeckRS 2020, 15978.

⁴ vgl. Beschluss der Kommission vom 30. August 2016, (EU) 2017/1283, Amtsblatt der Europäischen Union L 187/1.

⁵ Ibid. Fn.3, Rz.505 ff.

⁶ Ibid. Rz.52 ff.

⁷ Pressemitteilung des EuG (No 90/20) vom 15 Juli 2020. Abrufbar unter: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/cp200090en.pdf>.

Die Entscheidung bestätigte erneut die grundsätzliche Möglichkeit der Zuständigkeit der Kommission hinsichtlich der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Handlungen, auch der Finanzverwaltung und auch auf dem Gebiet des Steuerrechts ("while direct taxation, as EU law currently stands, falls within the competence of the Member States, they must nonetheless exercise that competence consistently with EU law"⁸). Darüber hinaus sei auch die Beurteilung auf Grundlage des allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatz sowie des Authorized OECD Approach (AOA) hinsichtlich der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im Rahmen der Beihilfenprüfung von Steuervorbescheiden, jedenfalls dem Grunde nach, zulässig.⁹

Das Gericht stellte ferner fest, dass die Beweislast ausschließlich bei der EU-Kommission liegt. Um hieran anknüpfend eine Begünstigung im Sinne einer Beihilfe nachzuweisen, bedürfe es ferner des Beweises, dass der Unterschied zwischen der rechtmäßigen Festsetzung der geschuldeten Steuer und der letztlich erhobenen nicht lediglich auf methodischen Ungenauigkeiten im Rahmen der Berechnung beruht. Die EU-Kommission müsse vielmehr beweisen, dass die geminderte Steuerlast ausschließlich aus der Abweichung von der rechtmäßigen und beihilferechtskonformen Festsetzung folgt.¹⁰ Insbesondere im Rahmen der Überprüfung von Verrechnungspreisen ergibt sich die Schwierigkeit jedoch bereits daraus, dass selbst die OECD Verrechnungspreisrichtlinien und die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes keine genauen zulässigen Preise, sondern allenfalls eine Spanne solcher enthalten.

Auch wenn das Gericht unter anderem der Auffassung war, dass die angewandte Methodik Irlands hinsichtlich der Berechnung der geschuldeten Steuer bedauernd und die Begründungen kurz, unvollständig und zum Teil widersprüchlich waren, konnte es mangels Beweises der Kausalität hinsichtlich einer Abweichung des steuerlichen Referenzsystems keine Beihilfe feststellen. Entscheidend war, dass es eines „aktiven“ Nachweises bedürfe und Rückschlüsse im Sinne eines „exclusion approach“ dem nicht gerecht werden könnten.¹¹

Bedeutung für die Besteuerung steuerbegünstigter Körperschaften

Nun zur Übertragbarkeit: Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen findet zumeist rein national statt. Doch auch grenzüberschreitende Sachverhalte, etwa bei internationalen Stiftungen, sind zu beobachten. Darüber hinaus finden auch hier Verrechnungspreise, Geschäftskosten-Schlüsselun-

gen und Absprachen mit den zuständigen Finanzämtern hinsichtlich der jeweiligen Besteuerung statt. Hieraus folgen mithin, insbesondere nach Abstimmung mit der Finanzverwaltung, regelmäßig selektive Maßnahmen im Sinne des Beihilfetatbestands.

Sowohl die Ausführungen zur Überprüfbarkeit von Verrechnungspreisen anhand dieser Kriterien, wie auch hinsichtlich der Anforderungen des theoretischen Aufgreifens durch die EU-Kommission und bezüglich der Beweislast, welche letztlich grundsätzlicherer Natur sind, sind damit auf steuerbegünstigte Körperschaften übertragbar. Obwohl der Umfang hinsichtlich der Verrechnungspreisproblematik von geringerem Ausmaß sein mag und ein Aufgriff durch die EU-Kommission generell eher unwahrscheinlich anmutet.

Naheliegender als eine Rückforderung durch die Kommission ist allerdings eine Drittanfechtungsklage gemäß § 263 Abs. 4 AEUV oder eine finanzgerichtliche Konkurrentenklage eines Wettbewerbers einer steuerbegünstigten Körperschaft. Auch eine solche Variante kann, jedenfalls in wesentlichen Fällen, die EU-Kommission wieder auf den Plan rufen. In den zuletzt genannten Verfahrensarten läge die Beweislast sodann entsprechend bei demjenigen, der eine Korrektur der Beihilfe begehrt, und hängt auch von der Dokumentation der Arbeit der Finanzbehörden ab.

Eine Körperschaft, zum Beispiel eine GmbH mit dem Unternehmensgegenstand Krankenhaus kann nämlich, um die Beihilferelevanz weiter zu entfalten, neben der ertragsteuerlichen Regelbesteuerung auch der begünstigten Besteuerung nach dem Gemeinnützigkeitsrecht – mithin den Steuerbegünstigungen i.S.d. §§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, 51 ff. AO – unterliegen. Auch aus betriebswirtschaftlichen Gründen denkbar und häufig in der Praxis anzutreffen ist das Beispiel einer nichtsteuerbegünstigten Holdinggesellschaft, zumeist einer Aktiengesellschaft oder GmbH, als Dachgesellschaft solcher steuerbegünstigten Krankenhäuser.

Hierbei kommt in solchen Konzernen, insbesondere im Rahmen von Aufwand in der steuerpflichtigen Sphäre und hiermit verbundenem Ertrag in der steuerbegünstigten Sphäre, also entsprechenden möglichen Gewinnverschiebungen, ebenfalls die Frage nach (nationalen) Verrechnungspreisen auf.

Ein weiterer denkbarer Anknüpfungspunkt ist bei steuerbegünstigten Körperschaften grundsätzlich der Gewinn- und Kostenallokation zwischen

⁸ Ibid. Fn.3, Rz.105.

⁹ Ibid. Rz.103 ff.

¹⁰ Vgl. Hierzu insbesondere Ibid. Rz.125 ff., Rz. 315 ff., Rz. 482 ff. und Rz. 489 ff.

¹¹ Vgl. Ibid. Rz.259 ff.

wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb. So etwa auch die Konstellation einer nicht steuerbegünstigten Chefarztambulanz als ertragsteuerepflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Rahmen eines steuerbegünstigten Krankenhauses, welcher Mietkosten trägt und damit den entsprechenden Aufwand in der steuerbegünstigten Sphäre senken kann. Auch hierin kann bei un-plausibler Kostenallokation eine Beihilfe bestehen.

Aufgrund verhältnismäßig geringerer gesamtwirtschaftlicher Bedeutung werden diese Konstellationen regelmäßig nicht von Amts wegen, sondern am wahrscheinlichsten infolge von Konkurrentenklagen und/oder Drittanfechtungsklagen Bedeutung erlangen.

Im Rahmen solcher müsste der Kläger den dargelegten Beweislastgrundsätzen ebenfalls genügen, wobei insbesondere auch hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale der Wettbewerbsverfälschung und etwaigen Handelsbeeinträchtigungen weitere Fragen hinsichtlich des Vorliegens einer Beihilfe offenbleiben.

Fazit

Die EU-Kommission hat mittlerweile Berufung gegen das Urteil eingelegt¹², eine Entscheidung des EuGHs steht damit noch aus. Auch diese Entscheidung wird mit Sicherheit Wellen schlagen und weitere Ausstrahlungswirkung auf weniger prominente Fallgruppen entfalten. Die vorliegende Entscheidung offenbart aber bereits jetzt das weiterhin komplizierte und bestehende Spannungsverhältnis zwischen nationaler Steuergesetzgebung und EU-Beihilferecht. Darüber hinaus mehren sich mittlerweile, vielleicht auch deshalb, die Anzeichen, dass die EU-Kommission die Anwendung des Art. 116 AEUV plant und damit die Umgehung des Einstimmigkeitserfordernisses auf Ebene der EU-Gesetzgebung.¹³

Ratsam erscheint uns trotz aller beihilferelevanten Einwände eine Abstimmung mit dem jeweiligen Finanzamt oder die Beantragung verbindlicher Auskünfte gemäß § 89 AO. Dabei sollte bei Absprachen und Schätzungen die Steuer der materiell-rechtlich, tatbestandsmäßig, geschuldeten Steuer entsprechen, um inhaltlichen Beihilfevorwürfen zuvorzukommen.¹⁴ Die weitere Anwendung des Beihilferechts auf Administrativakte der Finanzverwaltung gegenüber steuerbegünstigten Körperschaften bleibt zwischenzeitlich abzuwarten.

Mitautor des Beitrags ist Christian Bischoff, Referendar, Tax, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Kontakt

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Schlossgartenstraße 1
68161 Mannheim

Dr. Thorsten Helm
Partner, Tax
T +49 621 4267-427
thelm@kpmg.com

www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2020 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.

12 Vgl. Pressemitteilung: „Statement by Executive Vice-President Margrethe Vestager on the Commission’s decision to appeal the General Court’s judgment on the Apple tax State aid case in Ireland“ vom 25.09.2020. Abrufbar unter: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement_20_1746.

13 Vgl. u.a. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie vom 15.7.2020 (COM 2020, 312 final). Abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_tax_action_plan_de.pdf. Financial Times, An EU tax crackdown is essential for sustainable growth, Gentiloni. Abrufbar unter: <https://www.ft.com/content/92081b99-86a1-4c8f-b10a-39939b40bc09>; Financial Times, Taxing times for Europe as pandemic cripples government revenue, abrufbar unter: <https://www.ft.com/content/67221218-b319-40d2-9bfe-564dec9f0083?shareType=nongift>.

14 Das Problem der Tatbestandsmäßigkeit der geschuldeten Steuer ist ein, insbesondere bei Schätzungen und Absprachen, generelles und wiederkehrendes im Steuerrecht.