

## **Der Apple-Beschluss der Europäischen Kommission: Unionsrechtliche Beihilfenaufsicht im Steuersektor**

ein Beitrag von Johanna Pracht, Rechtsreferendarin am Hanseatischen Oberlandesgericht

### **Gliederung**

1. Einleitung
2. Beihilfenaufsicht der Europäischen Kommission im Steuersektor
3. Apples Steuersparmodell
4. EU-beihilfenrechtlicher Hintergrund der Entscheidung
  - a. Tatbestand einer unzulässigen Beihilfe
  - b. Sind Steuern nicht Sache der Nationalstaaten?
  - c. Rechtsfolgen einer unzulässigen Beihilfe
5. Ausblick
6. Quellenverzeichnis

### **1. Einleitung**

Am 30. August 2016 hat eine Entscheidung der Europäischen Kommission für viel Aufsehen gesorgt. Mit ihrem sogenannten „Apple-Beschluss“ verpflichtete sie die Republik Irland knapp 13 Milliarden Euro Steuern vom Apple Konzern einzufordern.

Dabei ging sie davon aus, dass Irland dem Konzern Apple durch Steuervorbescheide selektive Steuervorteile gewährt hat, welche nicht im Einklang mit den EU-Vorschriften für staatliche Beihilfen stünden.<sup>1</sup>

Was sind die Hintergründe dieser Entscheidung? Sind Steuern nicht Sache der Nationalstaaten? Und darf ein Mitgliedstaat gegen seinen Willen verpflichtet werden Steuern zu erheben? Dieser Beitrag versucht hierauf Antworten zu geben und die komplexen Materien des unionsrechtlichen Beihilfenrechts sowie der Steuersparstrukturen von Apple, Amazon und Co. verständlich zu machen.

Ein Steuervorbescheid (engl. „advance tax ruling“) ist eine verbindliche Auskunft einer Steuerbehörde gegenüber einem Steuerpflichtigen zu seiner künftigen Besteuerung. Mit dieser Auskunft will sich der Antragsteller Rechtssicherheit über die steuerliche Beurteilung eines vorgetragenen Sachverhaltes verschaffen.<sup>2</sup> Da die zu zahlenden Steuern eine nicht zu unterschätzende Rolle bei unternehmerischen Entscheidungen spielen, hängt vom Erlass eines verbindlichen Steuervorbescheids häufig auch ab, ob die anvisierte Maßnahme umgesetzt wird.

Im Fall Apple waren Gegenstand der beihilferechtlichen Prüfung insbesondere zwei aufeinanderfolgende irische Steuervorbescheide aus den Jahren 1991 und 2007 mit denen eine

---

<sup>1</sup> Beschluss der Europäischen Kommission v. 30.08.2016, SA.38373.

<sup>2</sup> In Deutschland gibt es hierfür die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO.

Methode der internen Zuweisung von Gewinnen innerhalb der beiden irischen Unternehmen *Apple Sales International* und *Apple Operations Europe* gebilligt wurde.

Die Europäische Kommission ist der Ansicht, dass diese interne Gewinnzuweisung künstlich und weder sachlich noch wirtschaftlich gerechtfertigt sei. Letztlich habe diese Methode dazu geführt, dass in Irland erwirtschaftete Gewinne „Verwaltungssitzen“ zugewiesen wurden, wo sie nicht besteuert wurden. Infolgedessen habe Apple erheblich weniger Steuern als andere Unternehmen gezahlt. Dies ist nach den unionsrechtlichen Beihilfenvorschriften aber unzulässig.

Im Folgenden wird zunächst der Hintergrund des Apple-Beschluss kurz beleuchtet (2.). Darauf folgt eine knappe Darstellung der den Steuervorbescheiden zugrunde liegenden Steuerstruktur, um zu klären, warum die Kommission die interne Gewinnzuweisung bemängelt (3.). Weiter wird bezüglich des EU-beihilfenrechtlichen Hintergrunds der Entscheidung (4.) die Frage beantwortet, was eine staatliche Beihilfe überhaupt ist (a.), ob Steuern nicht Sache der Nationalstaaten sind (b.) und welche Konsequenzen sich im Fall einer unzulässigen Beihilfe ergeben (c.). Schließlich folgt ein kurzer Ausblick dazu wie es im Fall Apple weitergeht (5.).

## **2. Beihilfenaufsicht der Europäischen Kommission im Steuersektor**

Der Apple-Beschluss steht nicht für sich alleine, sondern ist in die Reihe neuerer Kommissionsentscheidungen einzuordnen, die allesamt Steuermaßnahmen der Mitgliedstaaten betreffen. Ein Verfahren auf dem Gebiet der Steuern ist beihilferechtlich kein Novum. Der Steuersektor ist in jüngerer Zeit auf der Agenda der Europäischen Kommission spürbar nach vorne gerückt. Im Jahr 2013 wurde eine Task Force der Europäischen Kommission eingerichtet, die gezielt nationale Steuermaßnahmen und insbesondere Steuervorbescheide am Maßstab des Europäischen Beihilferechts überprüft. Im Oktober 2015 gelangte die Europäische Kommission zu dem Ergebnis, dass das Großherzogtum Luxemburg und die Niederlande Fiat<sup>3</sup> bzw. Starbucks<sup>4</sup> selektive Steuervorteile gewährt hätten. Im Januar 2016 stellte sie mit einem dritten Beschluss fest, dass im Königreich Belgien mindestens 35 multinationalen Unternehmen ebenfalls in den Genuss solcher selektiver Steuervorteile gelangt seien.<sup>5</sup>

In allen drei Fällen kam die Europäische Kommission zu dem Ergebnis, dass die jeweiligen nationalen Steuerpraktiken nicht mit den EU-Vorschriften für staatliche Beihilfen im Einklang stehen und ordnete deren Rückforderung durch die Mitgliedstaaten an. Diese Kommissionsbeschlüsse sind aber noch nicht bestandskräftig, da sie von den betroffenen Unternehmen und Mitgliedstaaten vor dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuG) im Wege der Klage angefochten wurden.<sup>6</sup> Bislang hat der EuG hierzu noch kein Urteil gefällt.

---

<sup>3</sup> Beschluss der Europäischen Kommission v. 21.10.2015, SA.38375.

<sup>4</sup> Beschluss der Europäischen Kommission v. 21.10.2015, SA.38374.

<sup>5</sup> Beschluss der Europäischen Kommission v. 11.01.2016, SA.37667.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu u.a. Niederlande/Kommission Rs. T-760/15, Starbucks/Kommission Rs. T-636/16, Luxemburg/Kommission Rs. T-755/15.

Zudem gibt es derzeit auch Ermittlungen zu Steuervorbescheiden des Großherzogtums Luxemburg, die gegenüber den Unternehmen Engie (früher GDF Suez)<sup>7</sup>, McDonald's<sup>8</sup> und Amazon<sup>9</sup> erfolgt sind.<sup>10</sup>

Insgesamt lässt sich also feststellen, dass die Europäische Kommission in jüngster Zeit dazu übergegangen ist, das Europäische Beihilfenrecht als Instrument zu nutzen, um Druck auf die Mitgliedstaaten bezüglich ihrer Steuerpolitik auszuüben und bestimmte (unternehmensfreundliche) Gestaltungen zu verhindern.<sup>11</sup>

### **3. Apples Steuersparmodell**

Zunächst einmal ist festzuhalten, dass der US-amerikanische Apple Konzern in Irland zwei Tochterunternehmen gegründet hat, *Apple Sales International (ASI)* und *Apple Operations Europe (AOE)*. Da die von der Europäischen Kommission bemängelte interne Gewinnzuweisung innerhalb von *ASI* und *AOE* gleichermaßen angewandt wurde, wird das Modell aus Vereinfachungszwecken nur für *ASI* dargestellt.

*ASI* kauft Apple-Produkte von Geräteherstellern in aller Welt und verkauft diese Produkte u.a. in Europa. Apple hat dabei sein europäisches Vertriebsgeschäft so gestaltet, dass (nahezu) alle Gewinne aus Verkäufen in Europa in Irland anfallen. Dies hat Apple dadurch erreicht, dass *ASI* selbst Vertragspartner der Kunden ist. Wenn z.B. ein Kunde in Deutschland ein iPhone erwirbt, schließt er den Kaufvertrag mit *ASI* und nicht mit dem deutschen Händler, der ihm das iPhone übergibt. Der Gewinn aus diesem Verkauf ist dann bei *ASI* und nicht dem deutschen Händler zu verbuchen.

Stark vereinfacht kann man sagen, dass ein Gewinn in dem Land besteuert wird, in dem er erwirtschaftet wird. Bei Unternehmen kommt es dabei insbesondere auf den Sitz des zu steuernden Unternehmens an.

Die in Europa erwirtschafteten und Irland zugewiesenen Gewinne von *ASI* werden aber dennoch kaum in Irland besteuert. Dies erreicht Apple durch eine interne Zuweisung der Unternehmensgewinne der *ASI* weg von Irland auf einen „Verwaltungssitz“<sup>12</sup>. Hierbei nutzt der Konzern aus, dass nach irischem Steuerrecht die Gewinne in dem Land erwirtschaftet werden, in dem das Unternehmen gemanagt wird. Dies wäre nach der aufgezeigten Struktur das Land,

---

<sup>7</sup> Beschluss der Europäischen Kommission v. 19.09.2016, SA.44888.

<sup>8</sup> Beschluss der Europäischen Kommission v. 03.12.2015, SA.38945.

<sup>9</sup> Beschluss der Europäischen Kommission v. 07.10.2014, SA.38944.

<sup>10</sup> vgl. hierzu auch <http://www.euractiv.de/section/eu-innenpolitik/interview/vestager-wir-haben-amazon-und-mcdonalds-in-der-pipeline/>.

<sup>11</sup> Dies zeigt sich auch an der Bekanntmachung der Kommission vom 19.07.2016 zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2016/C 262/01). Dort wird unter dem Punkt 5.4.4. ein gesamtes Kapitel der Problematik von Steuervorbescheiden und Steuervergleichen als unzulässigen Beihilfen gewidmet.

<sup>12</sup> Ob dieser tatsächlich existent (und wenn ja, wo) oder rein fiktiv ist, ist zwischen den Beteiligten umstritten.

in dem der Verwaltungssitz liegt. Die Europäische Kommission geht jedoch davon aus, dass die interne Gewinnzuweisung künstlich und weder sachlich noch wirtschaftlich gerechtfertigt ist. Der „Verwaltungssitz“ sei weder in irgendeinem Land niedergelassen, noch verfüge er über eigene Mitarbeiter oder Geschäftsräume (fehlende operative Kapazitäten). Die Gewinnzuweisung sei somit fiktiv.

Im Ergebnis wird ein Großteil der Gewinne von ASI weder in Irland noch anderswo versteuert. Diese Methode hat sich Apple durch Steuervorbescheide von Irland absichern lassen, um sicherzugehen, dass die irischen Steuerbehörden nicht doch auf die Gewinne zugreifen.

Nach Ansicht der Europäischen Kommission hätten aber auch die dem „Verwaltungssitz“ zugewiesenen Gewinne in Irland besteuert werden müssen. Bezüglich des großen Gesamtgewinns (Gewinne von ASI und dem ASI-„Verwaltungssitz“) betrug der effektive Steuersatz von ASI im Jahr 2011 nur 0,05 % und im Jahr 2014 sogar nur 0,005 %. Wäre der normale irische Steuersatz (etwa 12,5%) direkt auf den Gesamtgewinn angewendet worden, hätte Apple rund 13 Milliarden Euro mehr Steuern in Irland gezahlt.

#### **4. EU-beihilfenrechtlicher Hintergrund der Entscheidung**

##### **a. Tatbestand einer unzulässigen Beihilfe**

Zunächst einmal stellt sich die Frage, was eine staatliche Beihilfe überhaupt ist. Nach Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sind grundsätzlich 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 Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Der unbestimmte Rechtsbegriff der Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV ist weit zu verstehen, was sich bereits aus dem Wortlaut der Norm ergibt, der Beihilfen „gleich welcher Art“ umfasst.<sup>13</sup> Nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs (EUGH) ist der Begriff „Beihilfe“ weiter als der Begriff „Subvention“, da er nicht nur positive Leistungen wie die Subventionen selbst umfasst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.<sup>14</sup> Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuG) hat konkret zu Steuerentscheiden geurteilt, dass diese den Unternehmen, denen sie gewährt werden, Vorteile verschaffen, wenn durch sie eine Preisvereinbarung gebilligt wird, die von den Bedingungen abweicht, die zwischen unabhängigen Marktteilnehmern gegolten hätten (Fremdvergleichsgrundsatz).<sup>15</sup>

<sup>13</sup> vgl. hierzu auch Thiele, Europarecht, S. 265.

<sup>14</sup> EuGH Urteil v. 18.05.2017 – C 150/16, ECLI:EU:C:2017:388 Rn. 15 m.w.N.

<sup>15</sup> EuGH Urteil v. 22.06.2006 - C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

Die Europäische Kommission geht davon aus, dass die irischen Finanzbehörden mit den zwei verbindlichen Steuervorbescheiden eine künstliche interne Gewinnzuweisung von Irland auf den „Verwaltungssitz“ billigten. Infolgedessen habe Apple in Irland erheblich weniger Steuern gezahlt als andere Unternehmen, die denselben Steuervorschriften unterliegen. Darum habe Apple ungerechtfertigt einen wesentlichen Vorteil erlangt.

Apple bestreitet dies und bringt insbesondere vor, dass der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Zuordnung der Gewinne nicht zur Anwendung komme und der „Verwaltungssitz“ keine rein künstliche Gestaltung sei. Die Kommission seien bei ihrer Beurteilung des Umfangs der dort ausgeübten Tätigkeiten schwerwiegende Fehler unterlaufen.

Welcher Ansicht die Europäischen Gerichte folgen werden ist schwer abzusehen, da auch in den genannten vergleichbaren Fällen Urteile noch ausstehen (s. unter 2.).

#### **b. Sind Steuern nicht Sache der Nationalstaaten?**

Grundsätzlich steht die Steuerhoheit tatsächlich weitgehend den Mitgliedstaaten und nicht der Europäischen Union zu. Lediglich die Verbrauchssteuern (z.B. die Umsatzsteuer) sind europarechtlich harmonisiert.

Die Europäische Kommission stellt mit ihrem Beschluss aber nicht das allgemeine Steuersystem Irlands in Frage. Auch äußert sie sich nicht zu der Höhe des in Irland geltenden Körperschaftsteuersatzes, oder der Steuerstruktur von Apple in Europa als solche. Sie zieht mithilfe des Europäischen Beihilfenrechts lediglich dort die Grenze, wo Unternehmen Vorteile von staatlicher Seite erhalten, die anderen Marktteilnehmern unter vergleichbaren Bedingungen verwehrt bleiben. Für das Vorliegen einer (unzulässigen) Beihilfe ist es egal, ob ein Mitgliedstaat dem Unternehmen eine Geldsumme direkt zuwendet oder auf die Erhebung von ihm zustehenden Steuern verzichtet, s.o.

Die unionsrechtliche Beihilfenaufsicht ist das Gegenstück zum Lenkungsinstrument der Steuererhebung. Wenn die Staaten Steuern für ihre Zwecke lenkend einsetzen (gleich ob durch Steuererhebung oder Verzicht auf Steuern), dann muss auch die Europäische Kommission überprüfen können, ob die Grenzen des beihilferechtlich Zulässigen eingehalten worden sind. Andernfalls wäre der Steuersektor eine europarechtlich unberührbare Zone, in der die Mitgliedstaaten unter dem Schutzmantel der Steuersouveränität frei wären einzelne Unternehmen gezielt zu begünstigen.

#### **c. Rechtsfolgen einer unzulässigen Beihilfe**

Nach Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV sind Beihilfen vor ihrer beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung bei der EU-Kommission anzumelden und von ihr genehmigen zu lassen

(Notifizierungspflicht)<sup>16</sup>. Mit dieser Notifizierungspflicht ist ein generelles Durchführungsverbot verbunden. Solange kein positiver Bescheid der Europäischen Kommission vorliegt, darf die Beihilfe nicht gewährt werden (sog. „Stand-still-Klausel“). Wird eine Beihilfe unter Verstoß hiergegen gewährt, so ist auf der Rechtsgrundlage des Art. 108 Abs. 3 AEUV eine Rückforderungsentscheidung der Europäischen Kommission zu treffen.<sup>17</sup> Nach Art. 14 Abs. 1 der Verfahrensverordnung ist die Kommission verpflichtet, rechtswidrige, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfen zurückzufordern, es sei denn, die Rückforderung verstieße gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts.<sup>18</sup>

Im Fall Apple sind die irischen Finanzbehörden also durch die Europäische Kommission dazu verpflichtet, von Apple die nach Ansicht der Kommission unzulässig nicht erhobenen Steuern nun einzufordern.

Gegen die Rückforderungsentscheidung stand sowohl Irland als betroffenem Mitgliedstaat, sowie auch Apple als betroffenem Unternehmen Rechtsschutz im Wege der Nichtigkeitsklage nach Art. 263 Abs. 1 und 4 AEUV vor dem EuG zu.<sup>19</sup> Beide haben hiervon Gebrauch gemacht.

## **5. Ausblick**

Wie die oben unter 2. genannten Beschlüsse ist auch die Apple-Kommissionsentscheidung noch nicht bestandskräftig. Sowohl Irland<sup>20</sup> als auch Apple<sup>21</sup> haben Klage vor dem EuG erhoben mit dem Antrag den Apple-Beschluss der Europäischen Kommission für nichtig zu erklären.

Auf den ersten Blick mag es zwar widersprüchlich erscheinen, dass sich ein Staat gegen die Erhebung von ihm zustehenden Steuern wehrt. Dies beruht aber auf Irlands Angst, als Wirtschaftsstandort Nachteile (Wegzug von ansässigen Unternehmen, Verlust von Attraktivität für Investoren) zu erleiden, bzw. vorhandene Vorteile (Apple Konzern als Arbeitgeber) zu verlieren.

Es ist zu erwarten, dass nach einer Entscheidung des EuG die unterliegende Partei das Urteil wiederum vor dem EuGH anfecht. Bis dieser schließlich eine Entscheidung hierzu trifft werden noch einige Jahre vergehen. Da Nichtigkeitsklagen aber keine aufschiebende Wirkung haben, sind die irischen Behörden zwischenzeitlich dazu verpflichtet unter Anwendung der

---

<sup>16</sup> Diese Notifizierungspflicht ist wiederholt aufgenommen in Art. 2 der Council Regulation (EU) 2015/1589 of 13 July 2015, L 248/11, S. 9. Nach der Verordnung der EU-Kommission vom 18.12.2013 Nr. 1407/2013 sind so genannte „de-minimis-Beihilfen“ (Bagatellbeihilfen) in Höhe von max. 200.000 € an denselben Begünstigten innerhalb von 36 Monaten von dieser Notifizierungspflicht ausgenommen.

<sup>17</sup> Das Rückforderungsverfahren wird in Art. 10 ff. der Verfahrensverordnung (EG) 659/199968 und der Durchführungsverordnung (EG) 794/2004.69 näher ausgeführt.

<sup>18</sup> Die Europäische Kommission verpflichtet den betroffenen Mitgliedstaat unter Anwendung des nationalen Verfahrensrechts die unzulässig gewährte Beihilfe von dem Unternehmen zurückzufordern.

<sup>19</sup> Gegen die Rückzahlungsanordnung der nationalen Behörde muss sich der Betroffene jedoch auf dem nationalen Rechtsweg wehren.

<sup>20</sup> Klage v. 9.11.2016, Rs. T-778/16.

<sup>21</sup> konkret: *Apple Sales International* und *Apple Operations Europe*. Klage v. 19.12.2016, Rs. T-892/16.

Berechnungsmethoden der Europäischen Kommission die exakte Summe der nicht erhobenen Steuern zu berechnen. Diese müssen sie dann auch von Apple einfordern und auf ein Treuhandkonto einzahlen.<sup>22</sup>

Es bleibt abzuwarten, ob die Europäischen Gerichte den Apple-Beschluss, sowie die weiteren Entscheidungen der Europäischen Kommission zu nationalen Steuerpraktiken letztlich bestätigen oder für nichtig erklären werden.

## **6. Quellenverzeichnis:**

- Thiele, Europarecht, 6. Auflage 2008
- Pressemitteilung zum Apple-Beschluss der Europäischen Kommission:  
[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-2923\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_de.htm)
- Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=uriserv:OJ.C\\_.2016.262.01.0001.01.DEU&toc=OJ:C:2016:262:TOC](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2016.262.01.0001.01.DEU&toc=OJ:C:2016:262:TOC)
- Online Beiträge:  
<http://www.euractiv.de/section/eu-innenpolitik/interview/vestager-wir-haben-amazon-und-mcdonalds-in-der-pipeline/>  
<http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apples-steuertricks-in-der-uebersicht-a-901015.html>  
<http://bdi.eu/artikel/news/hohe-rueckforderung-an-apple/>  
<http://www.zeit.de/wirtschaft/unternehmen/2016-08/eu-apple-muss-bis-zu-13-milliarden-euro-steuern-nachzahlen>

---

<sup>22</sup> Dies wurde ebenso in den Fällen Starbucks und Fiat so gemacht.