



Walter Hallstein-Institut
für Europäisches Verfassungsrecht
Humboldt Universität zu Berlin

WHI-PAPER 02/2021

**Keine Steuern für GAFA –
zur beihilfenrechtlichen Kontrolle von Steuervorteilen für
Internetgiganten**

Jakob S. Feddersen¹

¹ Dieses WHI-Paper wurde im Rahmen des Seminars „Perspektiven des Europarechts“ bei Herrn Prof. Dr. Matthias Ruffert als Studienarbeit im Schwerpunktbereich 6 – Völkerrecht und Europarecht – im Sommersemester 2021 an der Humboldt Universität zu Berlin verfasst.

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung und Gang der Untersuchung	1
B. Internetgiganten als Gewinner des internationalen Steuerwettbewerbs?	3
I. Grundlagen internationaler Besteuerung	3
II. System- und Steuerwettbewerb	5
1. Konzept	5
2. Steuerwettbewerb in der EU	7
III. Die Rolle der GAFA	8
IV. Zwischenergebnisse	11
C. Die beihilfenrechtliche Spannungslage im Steuerrecht	11
D. Tatbestand des Art. 107 AEUV Abs. 1	14
I. Dogmatische Grundlinien	14
1. Staatlich oder aus staatlich gewährten Mitteln	14
2. Unternehmensbegriff	15
3. Begünstigung	15
4. Selektivität	16
5. Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeschränkung	17
II. Steuerrechtliche Besonderheiten	18
1. Verhältnis von Begünstigung und Selektivität	18
a) Market economy operator principle (MEOP)	18
b) Der „gleichheitsrechtliche“ Ansatz	19
2. Die Problematik steuerlicher Vorbescheide	20
a) Grundlinien	20
b) Normativität des Fremdvergleichsgrundsatzes	21
3. Übriger Tatbestand und Ausnahmen	23
4. Was bleibt von der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit?	23
E. Fazit und Ausblick	25

Literaturverzeichnis

- Anzinger*, Heribert: Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU. In: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.): Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektive. Berlin 2017. S. 123ff. (zit. *Anzinger* in Kube/Reimer, EU-Finanzrecht).
- Ault*, Hugh J.: Akteure des Internationalen Steuerrechts und ihre Handlungsformen. In: Achatz, Markus (Hrsg.): Internationales Steuerrecht. 37. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Köln 2013. S. 113ff (zit. *Ault*, DStJG 36 (2013)).
- Balbinot*, Chiara: Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität. Zugleich ein Beitrag zu Auslegung des Beihilfeverbots im Steuerrecht. Köln 2018.
- Bartosch*, Andreas: (Neu-)Entwicklungen in der materiellen Selektivität. In: EuZW 2017, 756ff.
- Bartosch*, Andreas: Die Selektivität der Selektivität – Wie ist es um die Gestaltungsfreiräume der Mitgliedstaaten in der Wirtschaftsförderung bestellt? In: EuZW 2015, 99ff.
- Bartosch*, Andreas: EU-Beihilfenrecht. Kommentar. 3. Aufl. München 2020 (zit. *Bartosch*, AEUV [bzw. andere Rechtsdokumente]).
- Bartosch*, Andreas: Die Verwaltungspraxis der Kommission betreffend Steuerbeihilfen vor dem Hintergrund der allerjüngsten Rechtsprechungsaussagen. In: EuZW 2018, 891ff.
- Bernhardt*, Lorenz: Europäisches Beihilferecht: Sind Verrechnungspreise tatsächlich wesentliche Ursachen für Wettbewerbsverzerrungen? In: Lüdicke, Jörn et al. (Hrsg.): Besteuerung internationaler Unternehmen. Festschrift für Dieter Endres zum 60. Geburtstag. München 2016. S. 5-16.
- Birkenmaier*, Markus: Die Vorgaben der EG-Beihilfavorschriften für die direkte Unternehmensbesteuerung. Unter Berücksichtigung der Anpassung der

polnischen Sonderwirtschaftszonen an den gemeinschaftsrechtlichen Besitzstand. Baden-Baden 2007.

Birnstiel, Alexander/Bungenberg, Marc/Heinrich, Helge (Hrsg.): Europäisches Beihilfenrecht. 1 Aufl. Baden-Baden 2013 (*zit. Bearbeiter* in Birnstiel et al.).

Blumenberg, Jens: Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung. Schrift Nr. 516 des Instituts Finanzen und Steuern (ifst). Berlin 2017 (*zit. Blumenberg*, ifst-Schrift).

Blumenberg, Jens: Tax Rulings und unionsrechtliches Beihilfeverbot. In: Lüdicke, Jörn et al. (Hrsg.): Besteuerung internationaler Unternehmen. Festschrift für Dieter Endres zum 60. Geburtstag. München 2016. S. 17-30.

Callies, Christian/Ruffert, Matthias: EUV/AEUV. Kommentar. 5. Aufl. München 2016 (*zit. Bearbeiter* in Callies/Ruffert).

Dreher, Meinrad: Wettbewerb oder Vereinheitlichung der Rechtsordnungen in Europa? In: JZ 1999, 105-112.

Eilers, Stephan/*Oppel*, Florian: Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen. Überblick über die Arbeiten der OECD und EU mit kritischer Einordnung. In: IStR 2018, 361ff.

Ellenrieder, Benedikt: Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen. Tübingen 2020.

Farruggia-Weber, Francesco: Signifikante digitale Präsenz und Digitalsteuer – Gedanken zu den Richtlinienvorschlägen der EU-Kommission zum „einjährigen Jubiläum“. DStR 2019, 638ff.

Fehling, Daniel: Neues zu den Herausforderungen für die Besteuerung der Digitalen Wirtschaft – Der Abschlussbericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans liegt vor. In: IStR 2015, 797ff.

Frotscher, Gerrit: Internationales Steuerrecht. 5. Aufl. München 2020 (*zit. Frotscher*, §§ Rn.).

Ganghof, Steffen/*Genschel*, Philipp: Deregulierte Steuerpolitik: Körperschaftssteuerwettbewerb und Einkommensbesteuerung in Europa. In: Höpner, Martin/Schäfer, Armin (Hrsg.): Die Politische Ökonomie der europäischen Integration. Frankfurt/New York 2008. S. 311-334.

- Genschel*, Philipp: Globalization and the welfare state: a retrospective. In: *Journal of European Public Policy* Vol. 11 (2004), 613-636.
- Giesberts*, Ludger/*Streit*, Thilo: Anforderungen an den „Private Investor Test“ im Beihilfenrecht. In: *EuZW* 2009, 484ff.
- Grabitz*, Eberhard/*Hilf*, Meinhard/*Nettesheim*, Martin (Hrsg.): *Das Recht der Europäischen Union. Band I EUV/AEUV*. München. 71. Ergänzungslieferung August 2020 (zit. *Bearbeiter* in *Grabitz/Nettesheim/Hilf*).
- Haase*, Florian: *Internationales und Europäisches Steuerrecht*. 6. Aufl. Heidelberg 2020.
- Hancher*, Leigh/*Ottervanger*, Tom/*Slot*, Jan Piet (Hrsg.): *EC State Aids*. 3. Aufl. London 2006 (zit. *Bearbeiter* in *Hancher et al.*, Rn.).
- Hey*, Johanna: Steuerrecht und Wettbewerb. In: *WiR – Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg.): *Wettbewerb und Recht*. Wien 2015. S. 285-301 (zit. *Hey* in *WiR*, Wettbewerb, 285).
- Hirschmann*, Albert: *Exit, Voice and Loyalty – Responses to Decline in Firms, Organizations, and States*. Cambridge/MA 1970. Vorliegend zitiert nach dem Auszug (dort abgedruckt: S. 1-5, 14-43 u. 76-83) in: *Grundmann*, Stefan et al. (Hrsg.): *Privatrechtstheorie Bd. II*, Tübingen 2015. S. 1609ff. (zit. mit ursprünglicher Seitenzahl).
- Immenga*, Ulrich/*Mestmäcker*, Ernst-Joachim (Hrsg.): *Wettbewerbsrecht. Band 3. Beihilfenrecht/Sonderbereiche*. 5. Aufl. München 2016 (zit. *Bearbeiter* in *Immenga/Mestmäcker*).
- Ismer*, Roland/*Piotrowski*, Sophia: Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen. In: *IStR* 2015, 257ff.
- Jaeger*, Thomas: Fehlstellungen im Verhältnis von Steuer- und Beihilferecht: Ein Plädoyer für mehr Ausgewogenheit. In: *EuZW* 2012, 92ff.
- Jaeger*, Thomas: Vier Jahre Beihilfereform – Eine Bilanz. In: *EuZW* 2010, 47ff.
- Jochum*, Heike: Faires Steuerrecht für Europa. In: *ZRP* 2015, 115ff.

- Kadelbach*, Stefan: Wettbewerb der Rechtsordnungen? In: ders. (Hrsg.): Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs in der EU. Baden-Baden 2017. S. 9-19 (*zit. Kadelbach* in *Kadelbach*, Wettbewerb).
- Kemmeren*, Eric: Where is EU law in the OECD BEPS Discussion? In: EC Tax Review, 23 (2014), S. 190-193.
- Kerber*, Wolfgang: Die EU-Beihilfenkontrolle als Wettbewerbsordnung: Probleme aus der Perspektive des Wettbewerbs zwischen Jurisdiktionen. In: Cassel, Dieter (Hrsg.): Europäische Integration als ordnungspolitische Gestaltungsaufgabe. Probleme der Vertiefung und Erweiterung der Europäischen Union. Berlin 1998. S. 37-74 (*zit. Kerber* in Cassel, Integration, 37).
- Kirchhof*, Paul: Die Zukunft der Demokratie im Verfassungsstaat. In: JZ 2004, 981-986.
- Klein*, Franz (Begr.): Abgabenordnung Kommentar. 15. Aufl. München 2020 (*zit. Bearbeiter* in Klein).
- Koenig*, Christian/*Kühling*, Jürgen: Reform des EG-Beihilfenrechts aus der Perspektive des mitgliedstaatlichen Systemwettbewerbs. Zeit für eine Neuausrichtung? In: EuZW 1999, 517ff.
- Koenig*, Christian: Europäische Integration und Systemwettbewerb zwischen mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen. In: EuZW 1998, 513ff.
- Kofler*, Georg: Ist der Spuk des Europäischen Steuerrechts bald vorbei? In: Schön, Wolfgang/Heber, Caroline (Hrsg.): Grundfragen des Europäischen Steuerrechts. Berlin/Heidelberg 2015 (*zit. Kofler* in Schön/Heber, Grundfragen).
- Kokott*, Juliane: Das Steuerrecht der Europäischen Union. München 2018. (*zit. Kokott*, §).
- Kokott*, Juliane: Entwicklungslinien der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern. In: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.): 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018. Festschrift für den Bundesfinanzhof. Köln 2018. S. 735-761 (*zit. Kokott* in FS BFH).
- Kokott*, Juliane: Steuerrecht und unionsrechtlicher Beihilfebegriff. In: Lang, Michael (Hrsg.): Europäisches Steuerrecht. 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Köln 2018. S. 535 (*zit. Kokott*, DStJG 41 (2018)).

- Kramer, Jörg-Dietrich*: APA – Vorabverständigungsverfahren und Vorabzusagen über Verrechnungspreise. In: *IStR* 2007, 174ff.
- Lampert, Steffen*: Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union. Zur Bedeutung der binationalen Zusammenarbeit als Instrument der Angleichung der Unternehmensbesteuerungssysteme. In: *EuZW* 2013, 493ff.
- Lehner, Morris*: Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten. In: *IStR* 2016, 265ff.
- Licht, Daniel*: EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung. Berlin 2020.
- Linn, Alexander*: Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht. In: *IStR* 2008, 601ff.
- Linn, Alexander*: Die Beihilfeverfahren in Sachen Amazon, Apple, Fiat und Starbucks – Eine neue Dimension der Selektivität. In: *IStR* 2015, 114ff
- Lüdicke, Jochen*: Seminar I: Ein steuerlicher „race to the bottom“ bei örtlich ungebundenen Aktivitäten? In: *IStR* 2009, 544ff.
- Manow, Philipp*: Die Politische Ökonomie des Populismus. 3. Aufl. Berlin 2019.
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter (Begr.)*: Grundgesetz Kommentar. Band III. München (*zit. Bearbeiter* in Maunz/Dürig, Bearbeitungsstand).
- Marquardt, Michael*: Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil 1). In: *IStR* 2020, 292ff.
- Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.)*: Europäisches Steuerrecht. Kommentar. München 2019 (*zit. Bearbeiter* in Musil/Weber-Grellet).
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD): Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Paris 2015.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD): Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. Paris 1998.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD): Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version 2017. Paris 2017.

- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD): OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017. Paris 2018.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD): Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018 (OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung). Paris 2018.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD/BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015 (OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung). Paris 2016.
- Paal, Boris/Hennemann, Moritz*: Big Data im Recht. Wettbewerbs- und daten(schutz)rechtliche Herausforderungen. In: NJW 2017, 1697ff.
- Platzer, Hans-Wolfgang*: Sozialpolitische Integration als Grundbaustein der EU. In: v. Alemann, Ulrich et al. (Hrsg.): Ein soziales Europa ist möglich. Grundlagen und Handlungsoptionen. Wiesbaden 2015. S. 25ff. (zit. *Platzer* in v. Alemann et al., Soziales Europa, 25).
- Potacs, Michael*: Effet utile als Auslegungsgrundsatz. In: EuR 2009, 465ff.
- Preis, Ulrich/Sagan, Adam*: Europäische Sozialpolitik nach Lissabon. In: v. Alemann, Ulrich et al. (Hrsg.): Ein soziales Europa ist möglich. Grundlagen und Handlungsoptionen. Wiesbaden 2015. S. 43ff. (zit. *Preis/Sagan* in v. Alemann et al., Soziales Europa, 43).
- Rapp, Julia*: Das „EU arm’s length principle“ in der Verwaltungspraxis der Kommission zu aggressiven Steuerplanungspraktiken – eine Erläuterung. In: EuZW 2019, 437ff.
- Reimer, Ekkehart*: Impulsreferat „Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – Ein Thema für den Mittelstand“. In: *Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.* (Hrsg.): Europäisches Beihilfenrecht und Steuern – Ein Thema für den Mittelstand. Berlin 2018. S. 11-28 (zit. *Reimer* in DWS, Mittelstand).
- Reimer, Ekkehart*: Rechtsetzungswettbewerb, Rechtsanwendungswettbewerb und ihr Recht: Das Beispiel des Steuerrechts. In: Kadelbach, Stefan (Hrsg.): Wettbewerb der

Systeme – System des Wettbewerbs in der EU. Baden-Baden 2017. S. 21-46
(zit. *Reimer* in *Kadelbach*, Wettbewerb).

Richter, Lutz/Hontheim, Stefanie: Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante
Steuergestaltung der US-Konzerne. In: *Der Betrieb* (DB) 2013, 1260ff.

Säcker, Franz Jürgen (Hrsg.): Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches
Wettbewerbsrecht. Band 5: Beihilfenrecht. 2. Aufl. München 2018 (zit.
Bearbeiter in *MükoBeihilfenR*).

Schäfer, Raphael: Soft law im System des Völkerrechts. In: *JuS* 2020, 827ff.

Schneider, Friedrich: Koreferat zu Wolfgang Kerber: Die EU-Beihilfenkontrolle als
Wettbewerbsordnung. In: *Cassel, Dieter* (Hrsg.): Europäische Integration als
ordnungspolitische Gestaltungsaufgabe. Probleme der Vertiefung und
Erweiterung der Europäischen Union. Berlin 1998. S. 75-78 (zit. *Schneider* in
Cassel, Integration, 75).

Schlesinger, Antonia: Die Einführung eines europäischen Mindestlohns –
kompetenzkonform? In: *WHI-Paper* 01/2021.

Schön, Wolfgang: Selektivität schlägt Souveränität. Zur Transformation des
Beihilfenverbots in einen europäischen Supergleichheitssatz. In: *ZHR* 183
(2019), 393-405.

Schönfeld, Jens/Ellenrieder, Benedikt: Vertrauensschutz bei steuerlichen Beihilfen. In: *IStR*
2018, 444ff.

Seils, Eric: Konvergenz der Staatseinnahmen? Entwicklung und Ursachen der Varianz im
internationalen Vergleich. In: *Holzinger, Katharina et al.* (Hrsg.): Transfer,
Diffusion und Konvergenz von Politiken, *Politische Vierteljahresschrift*,
Sonderheft 38/2007. Wiesbaden 2007. S. 430ff. (zit. *Seils* in *Holzinger et al.*,
Konvergenz, 430).

Selling, Heinz-Jürgen: Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten. Einige
steuerpolitische Überlegungen. In: *IStR* 2000, 225ff.

Soltész, Ulrich: Die Entwicklung des europäischen Beihilferechts im Jahre 2014. In: *EuZW*
2015, 127ff.

- Soltész, Ulrich*: Europäisches „Soft Law“ – Ein Wesen ohne Kuschelfaktor. In: *EuZW* 2013, 881f.
- Steinbach, Armin/van Aaken, Anne*: *Ökonomische Analyse des Völker- und Europarechts*. Tübingen 2020.
- Stöbener de Mora, Patricia Sarah*: Überall Beihilfen? – Die Kommissionsbekanntmachung zum Beihilfenbegriff. In: *EuZW* 2016, 685ff.
- Streinz, Rudolf*: *EUV/AEUV*. 3. Aufl. München 2018 (*zit. Bearbeiter* in Streinz).
- Sutter, Franz Philipp*: *Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen*. Wien 2005.
- v. *Arnauld, Andreas*: *Völkerrecht*. 4. Aufl. Heidelberg 2019.
- v. *Hayek, Friedrich August*: Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren. In: Streit, Manfred (Hrsg.): *F.A. Hayek. Gesammelte Schriften in deutscher Sprache. Abteilung A, Band 4*. Tübingen 2003. S. 132-149. Vorliegend zitiert nach: Vanberg, Viktor J. (Hrsg.): *Hayek Lesebuch*. Tübingen 2011. S. 188-205 (*zit. mit Seitenzahl der Gesamtausgabe*).
- Vogel, Klaus*: § 30 Der Finanz- und Steuerstaat. In: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul: *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Band II: Verfassungsstaat*. 3. Aufl. München 2004. S. 843ff. (*zit. Vogel* in *HStR* II, § 33).
- Wassermeyer, Franz* (Hrsg.): *Doppelbesteuerung: DBA. Loseblatt-Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. Band I: Kommentierung OECD-MA*. München (*zit. als: Bearbeiter* in *Wassermeyer, OECD-MA, Bearbeitungsstand*).
- Wolf, Ullrich*: Generalthema I: Doppelte Nicht-Besteuerung. In: *IStR* 2004, 542ff.

Anmerkung zu zitierten Onlinequellen:

Soweit nichts anderes verzeichnet ist, geschah der letzte Zugriff auf in Bezug genommene Internetseiten am 3. Mai 2021.

Text

A. Einleitung und Gang der Untersuchung

Mit der Entscheidung vom 15.07.2020 hob das EuG¹ auf Klage Irlands und Apple² einen Beschluss der *Kommission*³ auf, in dem diese Irland aufgegeben hatte, in Verstoß gegen das Beihilfenverbot gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht erhobene Steuern iHv. rund 13 Milliarden Euro zurückzufordern.

Das Urteil stellt zunächst einen weiteren – indes nicht letzten⁴ – 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, Facebook und Apple auch mit dem Akronym *GAF A* bedacht – machen sich die Unterschiede der nationalen Steuergesetzgebung gezielt zunutze, um ihre effektive Steuerlast kleinzuhalten. Mithilfe sog. aggressiver Steuerplanung⁵ werden tatsächliche Gewinne in Jurisdiktionen mit niedriger Ertragsbesteuerung verlagert und innerhalb Europas anfallende Gewinne kleingerechnet.⁶ Zahlreiche – auch nicht-digitale – Unternehmen bedienen sich Methoden, die etwa den klangvollen Namen „*Double Irish with a Dutch Sandwich*“ tragen.⁷ Eine solche Bezeichnung mutet angesichts der volkswirtschaftlichen Einbußen nachgerade verharmlosend an: Nach OECD-Schätzungen werden jährlich steuerliche Mindereinnahmen

¹ Verb. Rs. T-778/16 (Apple/Kommission) und T-892/16 (Irland/Kommission).

² 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.

³ *Kommission*, Beschl. v. 30.08.2016, (EU) 2017/1283, ABl. L 187, S. 1ff. (im Folgenden: Apple-Beschluss).

⁴ Die Kommission legte Berufung ein, Rs. *C-465/20 P*; vgl. auch Pressemitteilung d. *Kommission* v. 25.09.2020, https://ec.europa.eu/germany/news/20200925-apple-berufung_de.

⁵ Zum Begriff *Frotscher*, Rn. 1109; s. auch *Kommission*, Empfehlung v. 06.12.2012 betreffend aggressive Steuerpraktiken 2012/772/EU, ABl. L 338, S. 41ff.

⁶ 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*“, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (Zugriff 13.04.2021); vgl. *Haase*, Rn. 844f.; *Rapp*, EuZW 2019, 437, 439.

⁷ Vgl. dazu *Richter/Hontheim*, DB 2013, 1260ff.

von bis zu 240 Milliarden US-Dollar verzeichnet, was etwa 10 % des gesamten weltweiten Unternehmenssteueraufkommens entspricht.⁸

Damit ist die Dimension skizziert und zugleich der Grund benannt, warum die Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs auf internationaler Ebene seit nunmehr 20 Jahren vorangetrieben wird.⁹ Etwa zeitgleich zur OECD trat auch die EU auf den Plan.¹⁰ 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 beanspruchen (können).¹¹ Sie setzen auf die politische Ausstrahlung, um Staaten zur Umsetzung zu bewegen.¹²

Demgegenüber verleihen die Art. 107f. AEUV der Kommission im europäischen Institutionengefüge die Möglichkeit, in einem verrechtlichten Verfahren juristisch bindende Normen durchzusetzen – notfalls bis hin zum Vertragsverletzungsverfahren und Zwangsgeldern. Es nimmt nach alledem nicht Wunder, 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.¹³

In dieser Arbeit soll das Beihilfenrecht mit Blick auf seine Aussagen für die Besteuerung von Internetkonzernen befragt werden. Zunächst wird auf die Rolle der Internetkonzerne vor dem

⁸ OECD, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, S. 4.

⁹ Vgl. OECD, Harmful Tax Competition (1998) sowie darauffolgende steuerrechtliche Publikationen, vorliegend bedeutend v.a. die im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt der OECD/G20 stehenden (vgl. OECD, Fn. 8; OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018; OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen); zu nennen ist ferner das Doppelbesteuerungsmusterabkommen: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (im Folgenden: OECD-MA); krit. zur OECD *Hey* in WiR, Wettbewerb, 285, 295.

¹⁰ Zuerst mit dem sog. Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung, s. *Rat*, Mitteilung v. 01.12.1997, ABl. 1998/C 2, S. 1ff. (dort Anh. 1); Vorarbeit leisteten unterschiedl. 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. 05.11.1997, KOM(97) 564 endg.; Mitteilung v. 01.10.1997, KOM(97) 495 endg.; eing. zur Entwicklung s. *Anzinger* in Kube/Reimer, EU-Finanzrecht, 123, 158f.

¹¹ 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, vgl. *Schäfer*, JuS 2020, 827ff. EU-Empfehlungen und Stellungnahmen sind unverbindlich gem. Art. 288 Abs. 5 AEUV bzw. Art. 249 Abs. 5 EGV aF; zu EU-*soft law* vgl. *Soltész*, EuZW 2013, 881f.; zum Verhältnis von EU- und OECD-Handlungen s. *Kemmeren*, EC Tax Review, 23 (2014), 190ff.; allgemein zur OECD *Ault*, DStJG 36 (2013), 113ff.

¹² Vgl. auch *Bernhardt* in FS Endres, 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).

¹³ Ähnliche Metaphorik u.a. bei *Anzinger* (Fn. 10), 123, 180; *Blumenberg* in FS Endres, 16, 17; emphatisch auch *Schön*, ZHR 183 (2019), 393.

Hintergrund des Steuer- und Systemwettbewerbs einzugehen sein (B.). Danach wird die besondere Spannungslage des Beihilfenrechts im Steuerrecht umrissen (C.), um darauf aufbauend die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Art 107 Abs. 1 AEUV zu untersuchen und etwaige steuerrechtliche Besonderheiten zu reflektieren (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 GAFA-Konzerne unter besonderer Beachtung der Sachverhalte der Apple-¹⁴ und Amazon-Entscheidung^{15, 16} beleuchtet werden (III.). Bevor dies geschieht, 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.¹⁷

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.¹⁸ 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.¹⁹ Wenn sich – mangels Ansässigkeit – aus dem Personalitätsprinzip kein Besteuerungsrecht ergibt, kann ein solches aus dem Territorialitätsprinzip folgen, das sich aber auf die inländische Wirtschaftstätigkeit beschränkt.²⁰ Mit Blick auf grenzüberschreitende Sachverhalte ergibt sich daraus zugleich die Grenze staatlicher Regelungsmacht: Allgemein bedarf es zur Besteuerung eines hinreichenden inländischen Anknüpfungspunktes.²¹ 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

¹⁴ *Supra*, Fn. 1 und 3.

¹⁵ *Kommission*, Beschluss v. 04.10.2017, EU 2018/859, ABl. L 153/1.;

¹⁶ *EuG*, verb. Rs. T-816/17 u. T-318/18, Urt. v. 12.05.2021 – Amazon.

¹⁷ Vgl. bereits Monti-Bericht (Fn. 10), Rn. 3.13 u. 6.10. S. auch Verhaltenskodex (Fn. 10), S. 5 lit. J; vgl. hierzu *Ellenrieder*, S. 31f.; *Anzinger* (Fn. 10), 123, 158f.; *Jaeger* in *MüKoBeihilfenR*, Steuerliche Maßnahmen, Rn. 11; *Licht*, S. 66f.; *Birkenmaier*, S. 81ff.

¹⁸ Zur Gebietshoheit im Völkerrecht vgl. v. *Arnauld*, Rn. 337ff.

¹⁹ *Haase*, Rn. 21; zur Personalhoheit v. *Arnauld*, Rn. 343ff.

²⁰ Zum dabei relevanten Begriff der Betriebsstätte vgl. *Frotscher*, Rn. 371ff.

²¹ *Kokott*, § 2 Rn. 142.

Doppelbesteuerungsproblematik – mehrere Staaten beanspruchen dasselbe Besteuerungssubstrat.²² Weil dies ausländische Direktinvestitionen abschreckt und potentiell negative Gesamtwohlfahrtseffekte zeitigt, koordinieren die Staaten ihre Steueransprüche.²³ 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.²⁴

Von besonderer Relevanz sind fernerhin solche Transaktionen, die innerhalb eines Konzerns geschehen. Bei derartigen Geschäftsvorgängen (zB. interne Dienstleistungen oder Lizenzzahlungen) resultiert der bilanziell veranschlagte Preis nur eingeschränkt aus Koordination von Angebot und Nachfrage, sondern kann durch marktfremdes Eigeninteresse dirigiert sein.²⁵ Diese Transaktionen sind zwar nicht *per se*,²⁶ 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.²⁷ Weil unilaterale Maßnahmen die Gefahr der Doppelbesteuerung bzw. doppelten Nicht-Besteuerung²⁸ bergen, wird die OECD koordinierend tätig.²⁹ 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.³⁰

Für die grenzüberschreitende Unternehmensbesteuerung wichtig sind im Übrigen sog. *Advanced Pricing Agreements* (APA) oder Steuervorbescheide.³¹ Es handelt sich um einen

²² Frotscher, Rn. 14ff. Lösungsvorschlag der OECD ist das bereits benannte Musterabkommen, dessen Inhalt in zahlreichen internationale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) aufgegriffen wird, *supra* Fn. 9; s. ebenfalls OECD, Verrechnungspreisleitlinien (Fn. 9), S. 15ff.; diese Angleichung wird mitunter als „stille Harmonisierung“ bezeichnet, Lampert, EuZW 2013, 493, 495.

²³ Haase, Rn. 40f.

²⁴ Schwenke/Greil in Wassermeyer, OECD-MA Art. 9 Rn. 2 (152. EL, Januar 2021).

²⁵ Jochum, ZRP 2015, 115, 116.

²⁶ Auch die OECD selbst weist auf die teilweise nur kompliziert zu simulierenden Marktbedingungen hin, Verrechnungspreisleitlinien (Fn. 9), S. 33f.; zur betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit Haase, Rn. 465.

²⁷ Frotscher, Rn. 939ff.

²⁸ Zum Begriff Wolf, IStR 2004, 542ff.

²⁹ Vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017.

³⁰ Schwenke/Greil (Fn. 24), Rn. 1ff.; vgl. auch Mestmäcker/Schweitzer in Immenga/Mestmäcker, AEUV Art. 107 Abs. 1 Rn. 242 aE.

³¹ Zum Begriff vgl. Blumenberg (Fn. 13), 16, 20f.

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.³² Insbesondere bei Bestimmung der angemessenen Verrechnungspreise stellen sich komplexe betriebswirtschaftliche Fragen, die ein Doppelbesteuerungsrisiko darstellen, sollten nationale Finanzverwaltungen andere Parameter anlegen.³³ DBA sehen deshalb oft Kooperation zwischen den Steuerverwaltungen vor.³⁴ Wenn auch diese Steuervorbescheide aufgrund des Steuergeheimnisses³⁵ grundsätzlich nicht öffentlich gemacht werden und deshalb den Vorwurf der Intransparenz auf sich ziehen,³⁶ sind sie wegen des berechtigten Bedürfnisses nach Rechtssicherheit nicht rundheraus zu verdammen. Anders steht es, wenn die Handhabung nahelegt, dass die Verwaltung und das Unternehmen die Verrechnungspreise frei aushandeln und/oder erhebliche Abweichungen vom Fremdvergleich darin festgeschrieben werden.³⁷

II. System- und Steuerwettbewerb

1. Konzept

Die eigentliche Höhe und die Modalitäten der Besteuerung sind der nationalstaatlichen Souveränität vorbehalten.³⁸ 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 und Unternehmen zu bieten.³⁹ Hiervon profitieren sie wiederum, wenn Einnahmen und Arbeitsplätze steigen.⁴⁰ Ziel ist es, die Präferenzen auf Nachfrageseite bestmöglich zu befriedigen. Staaten schnüren also Bündel mit Kollektivgütern (zB. Rechtsschutz, Infrastruktur) und rufen dafür einen Preis auf – Steuern.⁴¹ Wie auf dem privaten

³² Vgl. *Kokott*, § 3 Rn. 200ff.

³³ *Haase*, Rn. 466; *Frotscher*, Rn. 1303ff.

³⁴ Vgl. Art. 25 OECD-MA (Fn. 9); zum Verfahren s. *Kramer*, IStR 2007, 174, 175f.

³⁵ In Deutschland § 30 Abgabenordnung, s. dazu *Rüsken* in Klein, AO § 30 Rn. 1ff.

³⁶ Vgl. dazu *Kokott*, § 3 Rn. 202.

³⁷ Zur diesbezüglichen Praxis in Luxemburg vgl. *Brinkmann u.a.*, Ärger im Steuer-Märchenland, sz.de v. 07.11.2014 <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuer-maerchenland-1.2206040>.

³⁸ Vgl. *Birkenmaier*, S. 54f.

³⁹ *Steinbach/van Aaken*, Rn. 201; zum Ganzen *Birkenmaier*, S. 74ff.

⁴⁰ Vgl. *Schwalbe* in MükoBeihilfenR, Einl. Rn. 144.

⁴¹ *Kerber* in Cassel, Integration, 37, 39; *Steinbach/van Aaken*, Rn. 202f.

Gütermarkt⁴² wird dann in einem *trial-and-error*-Verfahren dezentral darüber entschieden, welches Bündel (und zu welchem Preis) dasjenige ist, was am besten zu den nachfrageseitigen Präferenzen passt.⁴³ Insoweit auf Nachfrageseite die Subjekte tatsächlich mobil sind, wird auf die Staaten durch die Möglichkeit des Wegzugs⁴⁴ 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.⁴⁵

Aufgrund nationalstaatlich bedingter sozialer, sprachlicher und kultureller Eigenheiten sind Bewegungsmöglichkeiten bei natürlichen Personen nur eingeschränkter gegeben als bei juristischen.⁴⁶ 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.⁴⁷

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,⁴⁸ wenn andere Staaten durch die Niedrigsteuerkonkurrenz dazu angehalten wären, ihre Steuern ebenfalls zu senken, um wettbewerbsfähig zu bleiben.⁴⁹ Außerdem könnten Staaten versucht sein, hochkapitalisierte mobile Akteure anziehen 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“ (Kollektivgutbündel) mit der möglichen mittelfristigen Folge, den Staatshaushalt zu schädigen.⁵⁰ Es birgt auch die Gefahr, andere Akteure nicht-mobiler Natur – Arbeit, Eigentum – stärker zu beanspruchen, um Mindereinnahmen zu kompensieren.⁵¹

⁴² Umstrittene Analogie, *Schneider* in Cassel, Integration, 75f.; *Kadelbach* in Kadelbach, Wettbewerb, 9, 15.

⁴³ *Kerber* (Fn. 41), 37, 40f.; die Idee von Wettbewerb als Entdeckungsverfahren stammt ursprünglich von v. *Hayek*, S. 132ff.; vgl. *Hey* (Fn. 9), 285, 291.

⁴⁴ Die Konzeptualisierung der Handlungsmöglichkeiten („Exit“, „Voice“ oder „Loyalty“) von Akteuren auf Leistungsabfall in Organisationseinheiten geht zurück auf *Hirschmann*, S. 1ff.

⁴⁵ *Ellenrieder*, S. 37f.

⁴⁶ *Steinbach/van Aaken*, Rn. 204; *Dreher*, JZ 1999, 105, 109; vgl. auch *Kadelbach* (Fn. 42), 9, 14f.

⁴⁷ Phänomen der sog. „IP-Boxen“; vgl. Aktionspunkt 5 des BEPS-Projekts der OECD/G20, s. dazu *OECD*, Abschlussbericht (Fn. 8), S. 14f.; hierzu auch *Ismer/Piotrowski*, IStR 2015, 257f.

⁴⁸ *Lüdicke*, IStR 2009, 544ff.; *Reimer* in Kadelbach, Wettbewerb, 21, 31; *Birkenmaier*, S. 75f.; dramatisch *Kirchhof* JZ 2004, 981, 986.

⁴⁹ Freilich als These umstritten, vgl. *Ellenrieder*, S. 35ff.

⁵⁰ *Ellenrieder*, S. 45f.

⁵¹ *Selling*, IStR 2000, 225, 226. Dies legte außerdem eine Statistik nahe, der zufolge die Steuerlast beim Faktor Arbeit zwischen 1980 und 1995 um 7% stieg, während sie sich zB. bei Kapital bis zu 10% verringerte, *Kommission*, Mitteilung v. 01.10.1997 (Fn. 10), S. 3.

2. Steuerwettbewerb in der EU

Auch in der EU kann von einem solchen Systemwettbewerb die Rede sein.⁵² 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.“⁵³

Die fortschreitende Integration der EU verschärft jedoch den Wettbewerb. Einerseits begünstigen die Freizügigkeitsrechte innereuropäische Mobilität und erhöhen potentiell den Wettbewerbsdruck.⁵⁴ Zum anderen haben die Grundfreiheiten auch für den Systemwettbewerb marktöffnende Funktion.⁵⁵ Sie versperrern den Mitgliedstaaten unilaterale Abwehrmaßnahmen gegen eine innerunionale Niedrigbesteuerung, da solche diskriminierender Natur sind.⁵⁶ Die Diskussion um kleine EU-Länder (zB. 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 Körperschaftssteueraufkommen verfügten, weshalb sie Steuern zunächst ohne weitreichende fiskalische Konsequenzen senken können, um Unternehmen anzulocken.⁵⁷

All dies legt nahe, dass die EU besonders vulnerabel für die negativen Auswirkungen des Steuerwettbewerbs ist.⁵⁸ Sollte sich dies in einem Maße auf die mitgliedstaatlichen Haushalte auswirken, das den Wohlfahrtsstaat⁵⁹ gefährdet,⁶⁰ 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.⁶¹

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

⁵³ Kommission, Mitteilung v. 01.10.1997 (Fn. 10), S. 2 [*alte Rechtschreibung beibehalten*].

⁵⁴ Hey (Fn. 9), 285, 294; ebenso Ganghof/Genschel in Höpner/Schäfer, Politische Ökonomie, 311, 317f.

⁵⁵ Kadelbach (Fn. 42), 9, 15.

⁵⁶ Vgl. EuGH C-279/03, Urt. v. 14.02.1995, Rn. 24 – Schumacker; Frotzcher, Rn. 1111; Hey (Fn. 9), 285, 294. Schön in Hancher et al., Rn. 10-004.; vgl. Kokott, § 3 Rn. 79ff.; Musil in Musil/Weber-Grellet, Einl. Rn. 62ff.

⁵⁷ Reimer (Fn. 48), 21, 31; vgl. auch Ellenrieder, S. 44f.; allg. zur Rolle kleiner Staaten im Steuerwettbewerb Ganghof/Genschel (Fn. 54), 311, 316ff.

⁵⁸ Damit korrespondiert die von Ganghof/Genschel (Fn. 54) zusammengetragene Empirie, die einen seit den 80er Jahren anhaltenden Abwärtstrend des Körperschaftssteuersatzes dokumentiert, der in EU-Mitgliedstaaten nachweislich stärker ausgeprägt ist als bei Drittstaaten, 311, 316ff.; vgl. auch die in Fn. 51 zitierte Statistik.

⁵⁹ Dieser ist indes innerhalb Europas unterschiedlich ausgeprägt (universalistisch vs. klientelistisch), vgl. Manow, S. 51ff.

⁶⁰ Der Niedergang des Sozialstaats ist eine der klassischen, wenn auch umstrittenen Befürchtungen der politikwissenschaftlichen Globalisierungsforschung der post-sowjetischen Ära, dazu eing. u. differenziert Genschel, J. European Public Policy 11 (2004), 613, 615 u. 623ff.; vgl. ferner Seils in Holzinger et al., Konvergenz, 430, 434 u. 446; krit. dazu auch Manow, S. 44f.

⁶¹ Zu Art. 3 EUV vgl. Ruffert in Callies/Ruffert, EUV Art. 3, Rn. 27ff.; zu sozialpolitischen Neuerungen im Vertrag von Lissabon, namentlich der GRCh, s. Preis/Sagan in v. Alemann et al., Soziales Europa, 43ff.; zur Konzeption des Sozialen als Grundbaustein der EU vgl. Platzer in v. Alemann et al., Soziales Europa, 25ff.; vgl.

Die Behandlung dieses Themas auf EU-Ebene⁶² nimmt im Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung ihren Ausgang.⁶³ Darin wurden als schädlich aufgenommene Maßnahmen thematisiert und einem Monitoring unterstellt.⁶⁴ Von einer solchen sei auszugehen, wenn etwa Steuervorteile nur Gebietsfremden gewährt würden, ohne dass im Mitgliedstaat eine nennenswerte wirtschaftliche Präsenz bestehe.⁶⁵ Auch wenn die Gewinnberechnung internationaler Konzerne von OECD-Verrechnungspreisleitlinien⁶⁶ abweicht, handele es sich um ein Indiz für eine Schädlichkeit.⁶⁷ Obgleich eine rechtliche Bindung ausblieb, zeitigte der Kodex weitreichende Wirkungen und war zugleich die Initialzündung für die weiterreichende beihilfenrechtliche Erschließung des Steuerrechts.⁶⁸

III. Die Rolle der GAFA

Welche Rolle spielen nun die GAFA-Konzerne vor diesem Hintergrund?

Die Konzerne Google, Amazon, 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 Marken weltweit zählen,⁶⁹ 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.⁷⁰ Die OECD nähert sich im BEPS-Projekt⁷¹ dem Phänomen anhand einiger Charakteristika, die auch hier sachdienlich sind.⁷²

auch zur historischen Entwicklung mit Blick auf einen möglichen EU-Mindestlohn *Schlesinger*, WHI-Paper 01/2021, S. 5ff.

⁶² Vgl. die in Fn. 5, 10 und 12 in Bezug genommenen EU-Handlungen.

⁶³ Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung (Fn. 10); hierzu *Licht*, S. 61f.; *Birkenmaier*, S. 78ff.

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

⁶⁵ Verhaltenskodex (Fn. 10), *lit.* B. 1. u. 2.

⁶⁶ *Supra*, Fn. 9 und 29.

⁶⁷ Verhaltenskodex a.a.O., *lit.* B. 4.

⁶⁸ Vgl. *Blumenberg*, ifst-Schrift, S. 32; *Hey* (Fn. 9), 285, 296; *Licht*, S. 61ff.

⁶⁹ Google, Amazon und Apple sind unter den ersten 4, Facebook belegt den 7. Platz, vgl. *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/>.

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

⁷¹ *Supra*, Fn. 6, 8 und 9.

⁷² *OECD* (Fn. 70), Rn. 151ff. Vgl. auch *Haase*, Rn. 849.

Das typische Geschäftsmodell der „digital economy“ hängt maßgeblich von immateriellen Werten ab (zB. 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.⁷³ Diese Mobilität ist entscheidend dafür, dass die GAFKA-Konzerne ihre Tochtergesellschaften und Betriebsstätten strategisch danach positionieren können, wo die Steuerlast geringer ist.⁷⁴

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

Vor diesem Hintergrund haben die GAFKA-Unternehmen viele Möglichkeiten, um ihre effektive Steuerlast zu verringern, indem die Konzernstruktur dem internationalen Steuergeschehen angepasst und Immaterialgüter in Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerländern gesammelt werden, für deren Benutzung weltweit andere Tochtergesellschaften Verrechnungspreise bezahlen. Sowohl Apple als auch Google, Amazon und Facebook unterhalten Gesellschaften in Irland oder 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 Globalgewinn⁷⁸ und ist sich als „größter Steuerzahler der Welt“⁷⁹ keinerlei Schuld bewusst. Selbst wenn also die Globalquote „stimmen“ sollte, ergeben dennoch Berechnungen, dass die Steuerlast von Apple in den USA höher sein müsste.⁸⁰ Das

⁷³ OECD (Fn. 70), Rn. 152ff.

⁷⁴ Marquardt, IStR 2020, 292, 293; Haase, Rn. 850.

⁷⁵ Vgl. Paal/Hennemann, NJW 2017, 1697ff.

⁷⁶ OECD (Fn. 70), Rn. 164ff.

⁷⁷ OECD (Fn. 70), Rn. 169ff.

⁷⁸ Bernau, Warum zahlt Apple so wenig Steuern?, *faz.net* v. 28.06.2017

https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/technologiekonzern-warum-zahlt-apple-so-wenig-steuern-15063714.html?printPage&article=true#pageIndex_2.

⁷⁹ Knop, Apple-Chef Cook: Wir sind der größte Steuerzahler der Welt, *faz.net* v. 13.10.2017,

<https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/digitec/apple-chef-tim-cook-wir-sind-der-groesste-steuerzahler-der-welt-15244914.html>.

⁸⁰ Duhigg/Kocieniewski, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, *nytimes.com* v. 28.04.2012,

<https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?ref=business>. Die Berichterstattung war Teil einer Artikelreihe über Geschäftspraktiken von Digitalunternehmen wie u.a. Apple, für die die Autoren 2013 einen Pulitzer-Preis gewannen, vgl. <https://www.pulitzer.org/winners/staff-74> (letzter Zugriff: 28.07.2021).

Problem besteht somit jedenfalls darin, *wo* die Steuern anfallen und ob die Internetkonzerne darauf in – zwar legaler – aber nach Ansicht vieler verwerflicher⁸¹ Weise einwirken.

In diesem Kontext ist die Aufmerksamkeit beispielhaft auf die Sachverhalte zu lenken, die den Entscheidungen der Europäischen Kommission in Sachen Apple⁸² und Amazon⁸³ 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.⁸⁴ Diese ist in Luxemburg aber nicht körperschaftssteuerpflichtig und verfügt weder über Geschäftsräume noch Mitarbeiter.⁸⁵ 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 Lizenzvereinbarung⁸⁶ getroffen, in der Gebühren vereinbart wurden, die vorgeblich dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprachen, aber verbindliche Ober- und Untergrenzen festlegten.⁸⁷ Die luxemburgische Steuerverwaltung billigte diese Vereinbarung in einem Bescheid, dessen Inhalt sich in einem (!) Satz⁸⁸ 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.⁸⁹

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.⁹⁰ Konkreter Verfahrensgegenstand waren irische Steuervorbescheide von 1991 und 2007 an zwei Apple-Töchter, die in Irland nicht steuerlich ansässig waren,⁹¹ aber Betriebsstätten

⁸¹ Dies legen Umfragen innerhalb der EU nahe, vgl. *Obermaier*, „Die große Mehrheit der EU-Bevölkerung hat davon die Nase voll“, *sz.de* v. 08.02.2021, <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/openlux-steueroase-luxemburg-zucmann-1.5197062?reduced=true>.

⁸² *Supra*, Fn. 3.

⁸³ *Supra*, Fn. 15.

⁸⁴ *Kommission*, Beschluss (Fn.15), Rn. 103ff, insb. Rn. 107.

⁸⁵ *Bernhardt* (Fn. 12), 5, 8.

⁸⁶ *Kommission*, Beschluss (Fn. 15), Rn. 116ff.

⁸⁷ *Ebd.*, Rn. 128.

⁸⁸ *Ebd.*, Rn. 121.

⁸⁹ *Bernhardt* (Fn. 12), 5, 8; *Linn*, IStR 2015, 114, 118f.

⁹⁰ *Kommission*, Beschluss (Fn. 3), Rn. 45.

⁹¹ *Ebd.*, Rn. 48ff.

unterhielten, mit denen sie intern Verrechnungspreise u.a. für die Nutzung immaterieller Güter vereinbarten. Obwohl dies nur pauschal erfolgte – Einzelheiten zur Berechnung wurden nicht vorgelegt⁹² –, 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 GAFKA-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 Nachprüfung.

C. Die beihilfenrechtliche Spannungslage im Steuerrecht

Welche Rolle spielt also in diesem Kontext das Beihilfenrecht, das „Kronjuwel des Binnenmarkts“⁹³ 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.⁹⁴ Es zentralisiert im Interesse des Binnenmarktes die Kontrolle über das Subventionswesen bei der Kommission.⁹⁵ Durch diese Verschiebung der Verbandskompetenz soll Subventionswettläufen der Mitgliedstaaten vorgebeugt werden, die zu Ineffizienzen

⁹² Ebd., Rn. 68; *Blumenberg* (Fn. 13), 16, 23.

⁹³ *Reimer* in DWS, Mittelstand, 11.

⁹⁴ Vgl. etwa *Pache/Pieper* in Birnstiel et al., Kap. 1 Rn. 49.

⁹⁵ *Kerber* (Fn. 41), 37, 50; vgl. *Heinrich* in Birnstiel et al., Einl. Rn. 88ff.

führen, aber von den Einzelstaaten nicht verlässlich abgebaut werden könnten.⁹⁶ Die Bedeutung des Beihilfenrechts für den Binnenmarkt erschließt sich außerdem im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten, dessen „Kehrseite“ sie gleichsam darstellen.⁹⁷ Wenn unilaterale handelsbeschränkende Maßnahmen verboten sind, aber jeder Mitgliedstaat dennoch seine „*National Champions*“ aufbauen dürfte, führte dies wieder zu einem Subventionswettbewerb.⁹⁸ Die Subvention gerade grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit ist jedoch besonders schädlich für den Binnenmarkt.⁹⁹ 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.¹⁰⁰

Mit Blick auf das Steuerrecht stellen sich einige Besonderheiten ein. Die hier interessierenden Fälle betreffen die Ertragsbesteuerung, also eine direkte Steuer.¹⁰¹ In diesem Bereich herrscht innerhalb der EU noch weitgehend die Entscheidungsfreiheit der Mitgliedstaaten:¹⁰² Die Frage direkter Besteuerung gehört „beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts“¹⁰³ noch zur mitgliedstaatlichen Regelungsmaterie.¹⁰⁴ Freilich bestehen Harmonisierungsmöglichkeiten: namentlich Art. 115 AEUV, der den Erlass von Richtlinien für die Rechtsangleichung zur Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes ermöglicht, ist als Kompetenzgrundlage einschlägig,¹⁰⁵ wurde aber aufgrund des darin vorgesehenen Einstimmigkeitserfordernisses bislang nur sporadisch genutzt.¹⁰⁶ In diesem

⁹⁶ *Schwalbe* verweist in *MükoBeihilfenR*, Einl. Rn. 23f. auf das sog. „Gefangenendilemma“; so auch *Nicolaidis* in *Hancher et al.*, Rn. 2-007; vgl. ferner *Bartosch*, Einl. Rn. 2; *Steinbach/van Aaken*, Rn. 409; *Behrens* in *Birnstiel et al.*, Einl. Rn. 174.

⁹⁷ *GA Wathelet*, Schlussantr. v. 28.07.2016 zu verb. Rs. C-20/15 P u. C-21/15 P, Rn. 137 – *World Duty Free* u.a.; *Cremer* in *Callies/Ruffert*, AEUV Art. 107 Rn. 5.

⁹⁸ 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 künstlich und deshalb ineffizient hohes Maß katapultiert werden – eine nachhaltige Schädigung des Binnenmarktes wäre absehbar.

⁹⁹ *GA Wathelet* (Fn. 97); *Steinbach/van Aaken*, Rn. 411; s. außerdem Ausführungen in Fn. 98.

¹⁰⁰ Oft rezipierte Denkfigur von *Kerber* (Fn. 41), 37, 61f.; vgl. *Koenig/Kühling*, *EuZW* 1999, 517; *Heinrich* in *Birnstiel et al.*, Einl. Rn. 99; *Ellenrieder*, S. 44.

¹⁰¹ Indirekte Steuern als Konsumsteuern sind schwieriger als Gegenleistung für öffentliche Güter zu konzeptualisieren. Zu indirekten Steuern vgl. *Kokott*, § 8 Rn. 1ff.

¹⁰² Vgl. hierzu bereits oben, S. 4f.

¹⁰³ Wiederkehrende Formulierung *EuGH* C-269/09, Urt. v. 12.07.2012, Rn. 47 – *Kommission/Spanien*.

¹⁰⁴ *Kokott*, § 7 Rn. 1ff.

¹⁰⁵ *Tietje* in *Grabitz/Nettesheim/Hilf*, AEUV Art. 115 Rn. 1f. (71. EL, Aug. 2020). *Frotscher*, Rn. 55ff. *Licht*, S. 46ff.; *Kofler* in *Schön/Heber*, *Grundfragen*, 1, 2f.

¹⁰⁶ Vgl. *Korte* in *Callies/Ruffert*, AEUV Art. 115 Rn. 19. Eing. *Ellenrieder*, S. 49ff.; *Licht*, S. 53. Zu den wenigen RL betr. 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).

Erfordernis spiegelt sich zugleich die Bedeutung der Steuern für die mitgliedstaatliche Souveränität wider,¹⁰⁷ die von den nach Art. 114 AEUV möglichen Angleichungsmaßnahmen gem. dessen Abs. 2 ausgenommen sind.¹⁰⁸ Besondere Sperren oder Hürden für unionale Steuergesetzgebung finden sich ferner auch in Art. 173 Abs. 3 UAbs. 2 (Verbot für steuerliche Vorschriften betr. 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.¹⁰⁹

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

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.¹¹³ Dem trug das *BVerfG* in der Lissabon-Entscheidung Rechnung, indem es die „fiskalischen Grundentscheidungen über Einnahmen und [...] Ausgaben der öffentlichen Hand“¹¹⁴ 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 sich die Mitgliedstaaten infolge der Vergemeinschaftung der Währung auf europäischer Ebene vormals politisch wichtiger Handlungsmöglichkeiten zur Wirtschaftssteuerung (Kursabwertung, Zinssatzänderung) begeben haben.¹¹⁵

Das Beihilfenrecht betrifft insofern mit dem Steuerrecht eine aus dem Blickwinkel der Souveränität sensible Angelegenheit, die bei zu weiter Auslegung die sowohl primärrechtlich

¹⁰⁷ Krit. *Tietje* (Fn. 105), Rn. 37.

¹⁰⁸ Sonst wäre Art. 114 AEUV insoweit als *lex specialis* ggü. Art. 115 AEUV vorrangig, *Schröder* in *Streinz*, AEUV Art. 115 Rn. 3.

¹⁰⁹ *Kokott* in FS BFH, 735, 738; vgl. auch etwa *GA Kokott*, Schlussantr. v. 22.01.2015, C-686/13, Rn. 40.

¹¹⁰ St. Rspr *EuGH* C-269/09, Urt. v. 12.07.2012, Rn. 47 – Kommission/Spanien; C-155/09, Urt. v. 20.02.2011, Rn. 39 – Kommission/Griechenland; C-10/10, Urt. v. 16.06.2011, Rn. 23 – Kommission/Österreich; C-250/08, Urt. v. 01.12.2011, Rn. 33 – Kommission/Belgien.

¹¹¹ S. aber Bereichsausnahmen im AEUV (zB. Art. 42 oder 106 Abs. 2). In den 60er-Jahren wurde noch für eine solche Ausnahme bzgl. Steuern plädiert, vgl. *Licht*, S. 57 Fn. 400 mwN.

¹¹² *EuGH* C-387/92, Urt. v. 15.03.1994, Rn. 14 – Banco Exterior; *Jaeger* in *MükoBeihilfenR* (Fn. 17), Rn. 1.

¹¹³ *Birkenmaier*, S. 53; zum sog. „Steuerstaat“ vgl. *Vogel* in *HStR* II, § 30 Rn. 51ff.

¹¹⁴ *BVerfG*, Urt. v. 30.06.2009, 2 BvE 2/08 (Lissabon), Rn. 252.

¹¹⁵ *Ellenrieder*, S. 33f. mwN.

als auch national-verfassungsrechtlich verbürgten mitgliedstaatlichen Handlungsspielräume in Mitleidenschaft zieht.¹¹⁶ Andererseits ist aus dem Blickwinkel des EU-Rechts zu betonen, dass die Komplexität und Sensibilität einer Materie nicht die effektive Durchsetzung des Beihilfenverbots obstruieren darf. Hierauf ist zurückzukommen.

D. Tatbestand des Art. 107 AEUV Abs. 1

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-¹¹⁷ und Apple-Entscheidungen¹¹⁸ 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.¹¹⁹

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.¹²⁰ Danach handelt es sich um zwei kumulative Merkmale:¹²¹ Einerseits muss die Maßnahme dem Staat zuzurechnen sein.¹²² Dafür muss eine Kontrolle durch den Staat gegeben sein.¹²³ Außerdem

¹¹⁶ *Kokott*, § 3 Rn. 139; *Jaeger* in *MükoBeihilfenR* (Fn. 17), Rn. 43; *Kokott*, DStJG 41 (2018), 535, 538; *Licht*, S. 67.

¹¹⁷ *Supra*, Fn. 15.

¹¹⁸ *Supra*, Fn. 3.

¹¹⁹ Vgl. *Jaeger* in *MükoBeihilfenR* (Fn. 17), Rn. 1.

¹²⁰ *EuGH* C-379/98, Urt. v. 13.03.2001, Rn. 58 – *PreussenElektra*; hierzu *Bartosch*, AEUV Art. 107 Abs. 1 Rn. 191.

¹²¹ *EuGH* C-482/99, Urt. v. 16.05.2002, Rn. 24 – *Stardust*; vgl. auch die – freilich nicht rechtsverbindliche – Bekanntmachung zum Beihilfenbegriff der *Kommission*, ABl. C 262/1, Rn. 38ff.; krit. hierzu *Stöbener de Mora*, *EuZW* 2016, 685ff.; *Soltész*, *EuZW* 2015, 127, 130.

¹²² *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 30), Rn. 247, 249ff.

¹²³ *Bartosch* (Fn. 120), Rn. 194, 205.

muss die Gewährung aus staatlichen Mitteln erfolgen, also zu einer Belastung des öffentlichen Haushaltes führen.¹²⁴

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.¹²⁵

Umfasst ist demnach jede wirtschaftlich tätige Einheit unabhängig von Rechtsform und Finanzierungsart.¹²⁶

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.¹²⁷ Nicht nur klassischerweise als Subventionen im Wortsinne verstandene positive Leistungen wie Einmalzahlungen sind erfasst, sondern auch negative Leistungen (zB. Verschonungen).¹²⁸ Dies ist schon im Wortlaut („gleich welcher Art“) angelegt. Eine definitorische Einengung könnte den Anwendungsbereich des Beihilfenverbots unzulässig verringern.¹²⁹ 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 begünstigende *Wirkung* abhebt.¹³⁰ Dies bedeutet zugleich, dass einerseits der EuGH die Auslegung des Art. 107 Abs. 1 AEUV durch die Kommission voll gerichtlich nachprüft und – im Gegensatz zu Abs. 3¹³¹ –

¹²⁴ *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 30), Rn. 260; *Pache/Pieper* in Birnstiel et al., Kap. 1 Rn. 68; anders *Bartosch* (Fn. 120) Rn. 204.

¹²⁵ *Bungenberg* in Birnstiel et al., Kap. 1 Rn. 28ff.

¹²⁶ *EuGH* C-159/91 u. C-160/91, Urt. v. 17.03.1991, Rn. 17 – Poucet und Pistre; C-244/94, Urt. v. 16.11.1995, Rn. 14 – FFSA; C-118/85, Urt. v. 16.06.1987, Rn. 8 – Kommission/Italien; C-55/96, Urt. v. 11.12.1997, Rn. 21 – Job Centre; hierzu auch *Sutter*, S. 78f.

¹²⁷ St. Rsp. vgl. *EuGH* C-310/99, Urt. v. 07.03.2002, Rn. 51 – Italien/Kommission; C-75/97, Urt. v. 17.06.1999, Rn. 23 – Belgien/Kommission; C-39/94, Urt. v. 11.07.1996, Rn. 60f. – SFEL.

¹²⁸ St. Rspr. *EuGH* C-143/99, Urt. v. 08.11.2001, Rn. 38 – Adria-Wien; C-387/92, Urt. v. 15.03.1994, Rn. 13 – Banco Exterior; bereits zum EGKS: *EuGH* Rs. 30/59, Urt. v. 23.02.1961, Slg. 1961, S. 7, 42f – Steenkolenminjen; Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 66; s. zum Ganzen *Kühling* in Streinz, Art. 107 AEUV Rn. 29; *Ellenrieder*, S. 84ff.; *Sutter*, S. 79ff.

¹²⁹ *Cremer* in Callies/Ruffert, Art. 107 AEUV Rn. 10.

¹³⁰ Sog. „Wirkungsdoktrin“, vgl. *Bungenberg* in Birnstiel et al., Kap. 1 Rn. 9; *Ellenrieder*, S. 92ff.; *Bartosch*, *EuZW* 2015, 99, 100f.; vgl. *EuGH* C-382/99, Urt. v.13.06.2002, Rn. 61 – Niederlande/Kommission; C-241/94, Urt. v. 26.09.1996, Rn. 20 – Frankreich/Kommission; C 173-73, Urt. v. 02.07.1974, Rn. 13 bzw. in dt. Fassung Rn. 26/28 – Italien/Kommission; C-487/06 P, Urt. v. 22.12.2008, Rn. 84 – British Aggregates.

¹³¹ Vgl. *Kühling/Rüchardt* in Streinz, Art. 107 Rn. 121ff; zu Unterschieden ggü. der deutschen Verwaltungsrechtsdogmatik s. *Cremer* in Callies/Ruffert, Art. 107 AEUV Rn. 49.

kein Beurteilungsspielraum besteht.¹³² Durch den Fokus auf die Wirkung wird ferner mitgliedstaatlichen Rechtfertigungsversuchen vorgebeugt – und das Beihilfenverbot effektiv durchgesetzt.¹³³

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.¹³⁴

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 auszuschneiden, denen zwar keine marktgerechten Gegenleistung gegenüber steht, die aber gerade nicht nur ein bestimmtes Unternehmen, sondern alle Wirtschaftsteilnehmer begünstigen.¹³⁵ Die Auslegung der Selektivität zieht gleichsam die Grenze zur mitgliedstaatlichen wirtschafts- und sozialpolitischen Regelungshoheit, in die solcherlei allgemeinen Maßnahmen fallen.¹³⁶ 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.¹³⁷ Bei Einzelbeihilfen gem. Art. 1 lit. e der Beihilfenverfahrensverordnung¹³⁸ zieht die Feststellung des wirtschaftlichen Vorteils die Vermutung der Selektivität grundsätzlich nach sich.¹³⁹ Schwieriger ist die Prüfung, ob eine Beihilfe vorliegt, im Falle der Beihilfenregelung iSd. Art. 1 lit. d Beihilfenverfahrensverordnung, also einer Regelung, nach der einer Vielzahl nur abstrakt definierter Unternehmen ein wirtschaftlicher Vorteil zuteilwird und unklar ist, ob

¹³² *EuGH* C-83/98 P, Urt. v. 16.05.2000, Rn. 25 – *Ladbroke Racing*; s. aber *Bartosch* zur eingeschränkten richterlichen Nachprüfung betriebswirtschaftlicher Bewertungen der Kommission, (Fn. 120), Rn. 24; vgl. auch *Kokott*, DStJG 41 (2018), 535, 544ff.

¹³³ *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 30), Rn. 180 u. Fn. 559; *Birkenmaier*, S. 32f.; vgl. auch *Ellenrieder*, S. 93f.; zum *effet utile* vgl. *Mayer* in *Grabitz/Nettesheim/Hilf*, EUV Art. 19 Rn. 57f. und *Potacs*, *EuR* 2009, 465ff.

¹³⁴ Vgl. *EuGH* C-482/99, Urt. v. 16.05.2002, Rn. 71 – *Stardust*; vgl. *Kleine/Sühnel* in *Birnstiel et al.*, Kap. 1 Rn. 105ff.; *Hancher* in *Hancher et al.*, Rn. 3-006; *Giesberts/Streit*, *EuZW* 2009, 484ff.

¹³⁵ *EuGH* C-143/99, Urt. v. 08.11.2001, Rn. 34f. – *Adria-Wien*; *Balbinot*, S. 18f.

¹³⁶ *GA Darmon*, Schlussantr. v. 17.03.1992 zu verb. Rs. C-72/91 u. C-73/91, Rn. 55 – *Sloman Neptun*; *Bartosch* nennt sie deshalb „wesentliche Drehschraube“, *EuZW* 2015, 99, 100; *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 30), Rn. 169; vgl. *Jaeger* in *MükoBeihilfenR* (Fn. 17), Rn. 43; *Sutter*, S. 92; eing. *Ellenrieder*, S. 119ff.

¹³⁷ *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 30), Rn. 183ff.; *Licht*, S. 157ff.

¹³⁸ Verordnung (EU) 2015/1589 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 108 AEUV, ABl. L 248 v. 24.09.2015, S. 9.

¹³⁹ *EuGH* C-15/14, Urt. v. 15.06.2015, Rn. 60 – *MOL*; *EuG* verb. Rs. T-755/15 u. T-759/15, Urt. v. 24.09.2019, Rn. 333 – *Fiat u.a.*; vgl. ferner *Bartosch* (Fn. 120), Rn. 136.

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.¹⁴⁰ Zunächst muss ein Referenzrahmen herangezogen werden, der die „normale“ Situation des mitgliedstaatlichen Rechtssystems abbildet.¹⁴¹ 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.¹⁴² Zuletzt ist zu prüfen, ob die festgestellte Ungleichbehandlung nicht Strukturprinzipien des Referenzrahmens, dessen Teil sie ist, gerechtfertigt ist.¹⁴³ Der Mitgliedstaat trägt für die Rechtfertigung durch Systemimmanenz (3. Stufe) die Beweislast, während die Kommission die ersten beiden Schritte darlegen muss.¹⁴⁴ Im Rahmen dieser 3-Stufen-Prüfung kommt es folglich zu dem – für Mitgliedstaaten womöglich befremdlichen¹⁴⁵ – 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 ist, dem begünstigten Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil auch nur gegenüber bloß potentiellen Wettbewerbern zu verschaffen.¹⁴⁶ Ob diese Verfälschung spürbar ist, bleibt grundsätzlich außer Betracht.¹⁴⁷

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.¹⁴⁸ Auch dieses

¹⁴⁰ *EuGH* verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, Urt. v. 08.09.2011, Rn. 49 – Paint Graphos; verb. Rs. C-0/15 u. C-21/15 P, Urt. v. 21.12.2016, Rn. 57 – World Duty Free; *EuG* T-755/15 u. T-759/15, Urt. v. 24.09.2019, Rn. 334 – Fiat u.a.; *Licht*, S. 200ff.; *Birkenmaier*, S. 91ff.

¹⁴¹ *Linn* in Bungenberg et al., Kap. 1 Rn. 578ff.; *Bartosch*, *EuZW* 2017, 756, 758f.

¹⁴² *Bartosch* (Fn. 120), Rn. 137. *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 30), Rn. 194f.

¹⁴³ *Bartosch* (Fn. 120), Rn. 155; *Jaeger*, *EuZW* 2012, 92, 97f.

¹⁴⁴ *EuGH* C-279/08 P, Urt. v. 08.09.2011, Rn. 62 – Kommission/Niederlande; C-159/01, Urt. v. 29.04.2004, Rn. 43 – Niederlande/Kommission.

¹⁴⁵ Vgl. das Vorbringen Irlands, *EuG* T-778/16 u. T-892/16 (Fn. 1), Rn. 98.

¹⁴⁶ *Eilmansberger* in Birnstiel et al., Kap. 1 Rn. 293.

¹⁴⁷ *Bartosch* (Fn. 115), Rn. 217, dort auch zur *de-minimis*-VO (EU) 1407/2013; *Licht*, S. 284ff.

¹⁴⁸ *Bartosch* (Fn. 120), Rn. 218; eing. *Sutter*, S. 136ff.

Tatbestandsmerkmal wird weit ausgelegt, sodass auch *prima facie* rein innerstaatliche Sachverhalte erfasst sein können, soweit durch die Förderung potentiellen Wirtschaftstätigen aus anderen Mitgliedstaaten der Marktzugang erschwert wird.¹⁴⁹

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“¹⁵⁰ 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.¹⁵¹ Hierfür kommt zunächst der Vergleich nach dem *Market economy operator principle* in Betracht.

a) *Market economy operator principle (MEOP)*

Im Ausgangspunkt kann das MEOP¹⁵² 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.¹⁵³ 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.¹⁵⁴ Dies legt den Schluss nahe, dass das MEOP bei Steuern, die Mitgliedstaaten

¹⁴⁹ Vgl. *EuGH* C-102/87, Urt. v. 13.07.1988, Rn. 19 – Frankreich/Kommission; C-75/97, Urt. v. 17.06.1999, Rn. 47f. – Maribel.

¹⁵⁰ *Balbinot*, S. 14.

¹⁵¹ Vgl. *Balbinot*, S. 30ff.

¹⁵² *Supra*, Fn. 134.

¹⁵³ Geklärt durch *EuGH* C-124/10 P, Urt. v. 05.06.2012, Rn. 79ff. – EDF; Differenzierung nach *EuGH* C-334/99, Urt. v. 28.01.2003, Rn. 134 – Deutschland/Kommission; verb. Rs. C-278/92, C-279/92 u. C-280/92, Urt. v. 14.09.1994, Rn. 22 – Spanien/Kommission.

¹⁵⁴ *Bartosch* (Fn. 120), Rn. 4; *Licht*, S. 90ff.; *Ellenrieder*, S. 110ff.

stets in Ausübung ihrer Steuerhoheit erheben, von vornherein ausscheidet.¹⁵⁵ 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.¹⁵⁶ Ausgangspunkt im vom *EuGH* entschiedenen Fall war, dass der Staat als Anteiligner eines Unternehmens für eine spezielle diesem gewährte Steuererleichterung, die *de facto* einer Einlage gleichkam, sehr wohl eine auf seine Marktkonformität zu untersuchende Gegenleistung erhielt.¹⁵⁷ Andererseits werden Steuern voraussetzungslos geschuldet und lassen sich deshalb schon nicht als Gegenleistung fassen, wie für das MEOP erforderlich.¹⁵⁸ Die Ausübung hoheitlicher Besteuerungsbefugnisse schließt somit die Anwendung des MEOP aus.¹⁵⁹ 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.¹⁶⁰ Es ergibt sich also nach den unterschiedlichen Ansichten in jedem Fall eine Unanwendbarkeit des MEOP.¹⁶¹

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 die Tatbestandsmerkmale der Begünstigung und Selektivität. Hier ist in der jüngeren Kommissionspraxis¹⁶² und Rechtsprechung¹⁶³ ein Ansatz aufgekommen, der durch die Konvergenz der beiden Prüfungspunkte gekennzeichnet ist und gemeinhin als gleichheitsrechtlich beschrieben wird.¹⁶⁴ Beide Merkmale werden dort als

¹⁵⁵ Vgl. *GA Fennelly*, Schlussantr. v. 21.09.2000 zu *EuGH*, C-390/9, Rn. 19 – Banks; so auch *Balbinot*, S. 28; *Schön* in Hancher et al., Rn. 10-015; *Birkenmaier*, S. 103.

¹⁵⁶ *EuGH* C-124/10 P, Urt. v. 05.06.2012, Rn. 88 – EDF.

¹⁵⁷ Ebd. Rn. 92.

¹⁵⁸ *Balbinot* mit Verweis auf § 3 Abs. 1 Abgabenordnung, S. 28 Fn. 154; vgl. auch *Reimer* (Fn. 48), 21, 22.

¹⁵⁹ Nach Zeitpunkt differenzierend *Jaeger* in *MükoBeihilfenR* (Fn. 17), Rn. 83ff.; *ders.*, *EuZW* 2012, 92, 94f.; vgl. *Ellenrieder*, S. 112.

¹⁶⁰ *Sutter*, S. 85; vgl. *Jaeger*, *EuZW*, 2012, 92, 94.

¹⁶¹ Damit im Einklang steht, dass die Kommission zum MEOP keine Stellung bezog, auch wenn die Äußerungen Apples und Irlands sich damit befassten, vgl. *Apple-Beschluss* (Fn. 3), Rn. 156, 165, 192 u. 197.

¹⁶² Vgl. *Apple-Beschluss* (Fn. 3), Rn. 225ff.; *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.

¹⁶³ *EuGH* C-88/03, Urt. v. 06.09.2006, Rn. 52ff. – Azoren; C-487/06 P, Urt. v. 22.12.2008, Rn. 82ff. – British Aggregates; C-279/08 P, Urt. v. 08.09.2011, Rn. 61f. – Kommission/Niederlande; verb. Rs. C-106/09 u. C-107/09 P, Urt. v. 15.11.2011, Rn. 91f. – Gibraltar.

¹⁶⁴ *Balbinot*, S. 35ff.; zu Abgrenzungsschwierigkeiten *Ellenrieder*, S. 447ff.; vgl. ferner *Birkenmaier*, S. 97f.

gemeinsamer Prüfungspunkt begriffen und dem 3-Stufen-Test, der im Steuerrecht sein wichtigstes Anwendungsfeld findet, unterzogen.¹⁶⁵ Bei dieser Auslegung schwimmt insbesondere die persönliche Komponente von Art. 107 Abs. 1 AEUV („bestimmte Unternehmen“) und bereits die abstrakte Differenzierung zwischen zwei Sachverhalten reicht aus, um einen selektiven Vorteil zu begründen¹⁶⁶ – das Beihilfenverbot mutiert in dieser wortlautfernen Auslegung zu einem speziellen Gleichheitssatz.¹⁶⁷ 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.¹⁶⁸ Ob dies noch mit der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität vereinbar ist, ist zweifelhaft.¹⁶⁹

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.¹⁷⁰ Dies gilt auch für Steuervorbescheide.¹⁷¹ Diese sind jedoch nicht *per se* als Beihilfen einzuordnen, weil sie für die Rechtssicherheit des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs wichtig sind.¹⁷² Dieses Bedürfnis anerkennt auch

¹⁶⁵ *Supra*, Fn. 140 bis 145.

¹⁶⁶ Dies ist die verbreitete Lesart von *EuGH* verb. Rs. C-20/15 u. C-21/15 P, Urt. v. 21.12.2016, Rn. 88 – *World Duty Free*.

¹⁶⁷ Deshalb krit. *Schön*, ZHR 183 (2019), 393, 399f.; *Kokott*, § 3 Rn. 164; *Bartosch*, EuZW 2017, 756, 757f.; *Blumenberg*, ifst-Schrift, S. 27ff.; *Licht*, S. 170ff.

¹⁶⁸ *Supra*, Fn. 144; *Balbinot*, S. 73; vgl. *Jaeger* in *MüKoBeihilfenR* (Fn. 17), Rn. 9.

¹⁶⁹ Vgl. *Schön*, ZHR 183 (2019), 393, 405; *Kokott*, § 3 Rn. 163 aE; vgl. *Blumenberg*, ifst-Schrift, S. 29.

¹⁷⁰ *EuGH* C-241/94, Urt. v. 26.09.1996, Rn. 23 – Frankreich/Kommission; C-200/97, Urt. v. 01.12.1998, Rn. 40 – *Ecotrade*; C-295/97, Urt. v. 17.06.1999, Rn. 39 – *Piaggio*; C-256/97, Urt. v. 29.06.1999, Rn. 27 – *DM Transport*; *Licht*, S. 163ff.; *Sutter*, S. 63f.

¹⁷¹ Vgl. *Mestmäcker/Schweitzer* (Fn. 30), Rn. 245.

¹⁷² *Supra*, Fn. 36.

die *Kommission*.¹⁷³ 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.¹⁷⁴ Die Selektivität wäre demnach bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils zu vermuten.¹⁷⁵ Dies ist indes nicht zwingend, da immerhin ein Vorbescheid nicht als klassische Einzelsubvention daherkommt, sondern vielmehr der Konkretisierung des abstrakten Systems dient.¹⁷⁶ 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.¹⁷⁷ 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 Fremdvergleichsgrundsatzes*

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.¹⁷⁸ Der wirtschaftliche Vorteil der EU-Gesellschaften bestand darin, 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.¹⁷⁹ 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

¹⁷³ Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 169.

¹⁷⁴ Amazon-Beschluss (Fn. 15), Rn. 585f.; Apple-Beschluss (Fn. 3), Rn. 224.

¹⁷⁵ *Supra*, Fn. 139; dies wird indes durch die o. (D.II.1.b.) beschriebene Konvergenzentwicklung unbedeutender.

¹⁷⁶ Vgl. *Bartosch* (Fn. 120), Rn. 173.

¹⁷⁷ *EuG* verb. Rs. T-755/15 u. T-759/15, Urt. v. 24.09.2019, Rn. 346f. – *Fiat*.

¹⁷⁸ Amazon-Beschluss (Fn. 15), Rn. 401ff.; Apple-Beschluss (Fn. 3), Rn. 223.

¹⁷⁹ *Rapp*, *EuZW* 2019, 437, 439f.; dazu *Bartosch*, *EuZW* 2018, 891, 895f.

Verrechnungspreisleitlinien der OECD¹⁸⁰ als Auslegungshilfen heran.¹⁸¹ Es komme nicht darauf an, ob die Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz im nationalen Recht festgeschrieben hätten.¹⁸² An jenem unionseigenen Fremdvergleichsgrundsatz erhitzt sich seither der Konflikt.¹⁸³ Normativer Ursprung ist Art. 9 OECD-MA,¹⁸⁴ dessen Rechtsverbindlichkeit hingegen von der Umsetzung der Staaten abhängt.¹⁸⁵ Die *Kommission* stützt ihre Argumentation wesentlich auf ein Urteil des *EuGH*,¹⁸⁶ 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.¹⁸⁷

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 Unternehmen allein berücksichtigt würden.¹⁸⁸ Ergibt sich also die Anforderung der Fremdüblichkeit schlechthin aus dem Rechtsträgerprinzip?¹⁸⁹ 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 auszugehen hat.¹⁹⁰ Das Beihilfenrecht dient nicht der europaweiten Vereinheitlichung des Referenzsystems.¹⁹¹ Jedenfalls insoweit ähnlich entschied das *EuG* in der Apple-Entscheidung, dass zwar der Fremdvergleichsgrundsatz herangezogen werden

¹⁸⁰ *Supra*, Fn. 9.

¹⁸¹ Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 172f.; *Bartosch* (Fn. 120), Rn. 171; *ders.*, EuZW 2018, 891, 892f.; 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, *supra* Fn. 16, Rn. 147ff.

¹⁸² Beihilfenbekanntmachung ebd.; Apple-Beschluss (Fn. 3), Rn. 257; vgl. ferner die nicht-digitale Unternehmen betr. 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.

¹⁸³ *Linn*, IStR 2015, 114, 119f.; Einzelheiten der Kritik nachgezeichnet bei *Ellenrieder*, S. 837ff.

¹⁸⁴ *Supra*, Fn. 24.

¹⁸⁵ Dies anerkennt auch die *Kommission*, Beihilfenbekanntmachung (Fn. 121), Rn. 173; krit. *Bartosch*, EuZW 2017, 756, 760.

¹⁸⁶ *EuGH* verb. Rs. C-182/03 u. C-271/03, Urt. v. 22.06.2006, Rn. 95 – Forum 187.

¹⁸⁷ Dazu *Bartosch*, EuZW 2017, 756, 760; *Ellenrieder*, S. 843f. mwN; aA *Rapp*, 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 Kommissionentscheidung in Sachen Amazon, *supra* Fn. 16, dort in Rn. 133ff.

¹⁸⁸ *Rapp*, EuZW 2019, 437, 439f.

¹⁸⁹ Darauf scheint dieses Argument mE aufzubauen.

¹⁹⁰ Vgl. *Bartosch* zum Verbot der hypothetischen Referenzregelung, (Fn. 120), Rn. 141; *ders.*, EuZW 2018, 891, 895f.; *ders.*, EuZW 2017, 756, 759f.; vgl. *Birkenmaier*, S. 107ff.

¹⁹¹ Vgl. *GA Jääskinen* Schlussantr. v. 07.04.2011, verb. Rs. C-106/09 P u. C-107/98 P, Rn. 202 – Gibraltar; *Blumenberg*, ifst-Schrift, S. 65; *Linn*, IStR 2015, 114, 119.

könne, aber unter der Bedingung, dass er seine Wurzeln im nationalen Recht findet.¹⁹²

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 sie verzichten, auf staatliche Einnahmen aus.¹⁹³ Ferner sind auch Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung gegeben – einerseits ist an die ohnehin weite Auslegung dieser Merkmale durch den *EuGH* zu erinnern,¹⁹⁴ andererseits ist auch angesichts des Gewinnaufkommens von Unternehmen wie Apple und Amazon die grenzüberschreitende Relevanz dieser Fragestellungen augenfällig.¹⁹⁵ Ferner scheidet eine Legal- oder Ermessensausnahme gem. Art. 107 Abs. 2 oder 3 ohnehin regelmäßig aus.¹⁹⁶

4. Was bleibt von der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit?¹⁹⁷

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 Kommission bislang nur wenige Steuervorbescheide beihilfenrechtlich angegriffen hat und demnach der weit überwiegende Großteil derselben nicht zu beanstanden ist.¹⁹⁸ Weder hat der beschriebene Gleichheitsansatz flächendeckend um sich gegriffen noch ist mit Blick auf Steuervorbescheide das letzte Wort vom *EuGH* gesprochen.¹⁹⁹

Dem sind jedoch einige Erwägungen entgegenzusetzen. Die herausgestellten Besonderheiten, die sich nicht nur, aber gerade auch mit Blick auf die beihilfenrechtliche Einhegung des

¹⁹² *EuG* (Fn. 1), Rn. 207. Der Apple-Fall war indes anders, da es um Transaktionen zwischen Betriebsstätten ging. Im Starbucks-Fall akzeptierte das *EuG* den unionalen Fremdvergleichsgrundsatz, verb. Rs. T-760/15 u. T-636/16 Urt. v. 24.09.2019, Rn. 172 – Starbucks; hierzu vgl. *Linn*, IStR 2015, 114, 119f.; im jüngsten *EuG*-Urteil in Sachen *Amazon* kam es ebenfalls nicht auf den unionsrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz an, da sich dieser bereits aus luxemburgischem Steuerrecht ergab, *supra* Fn. 16, Rn. 133ff., insb. Rn. 137.

¹⁹³ Vgl. *Amazon*-Beschluss (Fn. 15), Rn. 394f.

¹⁹⁴ Vgl. *EuGH* verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, Urt. v. 08.09.2011, Rn. 80 – *Paint Graphos*; *Linn*, IStR 2008, 601, 604; s. ferner Fn. 147 u. 149.

¹⁹⁵ Dies wird folgerichtig auch nur in zwei von rund 651 Rn. behandelt, *Amazon*-Beschluss (Fn. 15), Rn. 396f.; ähnlich *Kokott*, § 3 Rn. 138.

¹⁹⁶ *Balbinot*, S. 28, dort Fn. 152.

¹⁹⁷ Angelehnt an *Bartosch*, *EuZW* 2018, 891.

¹⁹⁸ *Rapp*, *EuZW* 2019, 437.

¹⁹⁹ Vgl. *Kokott*, § 3 Rn. 206.

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.²⁰⁰ Anders als namentlich die Grundfreiheiten hat das Beihilfenverbot keine sachliche oder räumliche Beschränkung, sondern erfasst auch und gerade rein innerstaatliche Sachverhalte.²⁰¹ Vor diesem Hintergrund entpuppt sich die geschilderte Entwicklung als Weg der Kommission zum europäischen Superfinanzamt:²⁰² 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 Binnenmarkttransaktionsprüfung unterzogen, wird sich auch die Frage stellen, ob nicht die grundgesetzliche Bedeutung der Haushaltsgewalt, die das *BVerfG* im Lissabon-Urteil festschrieb,²⁰³ dem eine Grenze zu setzen vermag.

Die beschriebene Entwicklung wirft nicht nur verbandskompetenzielle Probleme auf, sondern tangiert auch das europäische institutionelle Gleichgewicht.²⁰⁴ Es erscheint zweckdienlich, in Erinnerung zu rufen, dass „die Vorschriften [...] über staatliche Beihilfen, wie im Übrigen das gesamte [EU-]Wettbewerbsrecht [...], *keinen vollkommenen Wettbewerb* [...] gewährleisten sollen“.²⁰⁵ Danach verbleibenden Beschränkungen des Binnenmarktes durch mitgliedstaatliche Regelungen kann jedoch durchaus entgegengewirkt werden: Im Wege der Harmonisierung gem. Art. 116 AEUV.²⁰⁶ Wenn die direkte Besteuerung einheitlich geregelt werden soll, ist dies nicht alleinige Sache der Kommission, sondern des Unionsgesetzgebers.²⁰⁷

Zuletzt begegnen der Ausweitung auch individualrechtliche Bedenken: So mag zwar bei Einzelsubventionen der Vertrauensschutz zu recht weit eingeschränkt worden sein,²⁰⁸ jedoch

²⁰⁰ Blumenberg, ifst-Schrift, S. 66f.

²⁰¹ Schön, ZHR 183 (2019), 393, 402; Kokott, § 3 Rn. 181; Bartosch, 2017, 756, 761.

²⁰² Kokott, § 3 Rn. 204; vgl. auch Ellenrieder, S. 865.

²⁰³ *Supra*, Fn. 114.

²⁰⁴ Vgl. dazu Wegener in Callies/Ruffert, AEUV Art. 19 Rn. 35.

²⁰⁵ EuG verb. Rs. T-254/00, T-270/00 u. T-277/00, Urt. v. 28.11.2008, Rn. 184 – Hotel Cipriani

[*Hervorhebungen hinzugefügt*].

²⁰⁶ *Supra*, Fn. 103 bis 109.

²⁰⁷ Vgl. GA Kokott, Schlussantr. v. 16.04.2015, C-66/14, Rn. 112f. – Finanzamt Linz; vgl. Kokott, DStJG 41 (2018), 535, 545; Stübener de Mora, EuZW 2016, 685, 690f.; Ellenrieder, S. 847f.

²⁰⁸ Vgl. etwa Bungenberg in Birnstiel et al., Kap. 2 Rn. 490ff.; eing. zum beihilfenrechtlichen Vertrauensschutz im Steuerrecht Schönfeld/Ellenrieder, IStR 2018, 444ff.; zur GR-Ch vgl. Lehner, IStR 2016, 265, 271.

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.²⁰⁹

In Anbetracht dieses Befundes gibt es einige Vorschläge, um beihilfenrechtliche Begrenzungspfosten einzuschlagen: Den Mitgliedstaaten sollte mehr Raum für eine Rechtfertigung einer steuerlichen Differenzierung zugestanden werden.²¹⁰ Auch könnte die Zwischenstaatlichkeitsklausel, die vormals in der klassischen Binnenmarktintegrationslogik des *EuGH* nur ein Schattendasein fristete,²¹¹ vor dem Hintergrund des potentiell uferlosen Beihilfenverbotes reaktiviert werden, um zu einem enger definierten Anwendungsbereich zu gelangen.²¹² Dass diese Ansinnen bislang verhallen, 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.²¹³

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

²⁰⁹ *Anzinger* (Fn. 10), 123, 183f.; *Blumenberg*, ifst-Schrift, S. 66; eine Grenze bildet hierbei freilich die 10-Jahresfrist gem. Art 17 Abs. 1 VO (EU) 2015/1589.

²¹⁰ *Schön*, ZHR 183 (2019), 393, 400f.; zur bisherigen Irrelevanz vgl. *Bartosch*, EuZW 2018, 891, 896f.

²¹¹ *Heinrich* in Birnstiel et al., Kap. 1 Rn. 240.

²¹² *Blumenberg*, ifst-Schrift, S. 67; differenziert *Kokott*, § 3 Rn. 243.

²¹³ Vgl. *Kokott*, § 3 Rn. 182 aE.

von einem erheblichen Abstraktionsgrad geprägt und bisweilen eher „pures Vabanquespiel“²¹⁴ denn rechtssichere Dogmatik. Bei näherem Hinsehen und unter Berücksichtigung der primärrechtlich gewährleisteten mitgliedstaatlichen Steuersouveränität ist die neuere Entwicklung jedoch abzulehnen, da das bei dieser Anwendungsweise grenzenlose Beihilfenrecht als Vehikel zur verschleierte Harmonisierung dient. Das Beihilfenrecht ist 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-Richtlinien²¹⁵ durchgebracht. Mit Blick auf die für zu niedrig befundenen Steuersätze der GAFA-Unternehmen wurde die EU-weite Einführung einer Steuer auf digitale Transaktionen vorgeschlagen.²¹⁶ Auch wurde ein vormals aussichtsloser Richtlinienvorschlag zur Einführung einer EU-weiten gemeinsamen Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage wieder auf die Agenda befördert.²¹⁷ Insbesondere letzterer Vorschlag ist zu begrüßen, weil dieser nicht nur zur weitergehenden Integration des Binnenmarktes beitrüge, sondern auch das Kapitel innereuropäischer Steuervermeidung weitgehend schlosse. 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.

²¹⁴ Jaeger, EuZW 2010, 47, 51.

²¹⁵ *Supra*, Fn. 12.

²¹⁶ Kommission, RL-Vorschlag v. 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

²¹⁷ Kommission, RL-Vorschlag v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final; vgl. *Ellenrieder*, S. 850f.