

Aktuelle Entwicklung des Beihilferechts im Bereich der Unternehmensbesteuerung

Prof. Dr. Jens Blumenberg

Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft
69. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag, AK Steuern

Düsseldorf, 24. September 2015

Inhalt

1. Unternehmensbesteuerung und unionsrechtliches Beihilfeverbot
2. Beihilfekontrolle der Kommission betreffend Tax Rulings zu Verrechnungspreisvereinbarungen
3. Vorschlag eines automatischen Informationsaustauschs über „Steuervorbescheide“
4. Fazit und Ausblick

1. Unternehmensbesteuerung und unionsrechtliches Beihilfeverbot

Unionsrechtliches Beihilfeverbot (1)

- Grundsätzliches Beihilfeverbot – Art. 107 ff. AEUV

„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus **staatlichen Mitteln** gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die **Begünstigung bestimmter Unternehmen** oder Produktionszweige den **Wettbewerb verfälschen** oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den **Handel** zwischen Mitgliedstaaten **beeinträchtigen**.“ (Art. 107 Abs. 1 AEUV)
- Ausnahmen – vgl. Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV (Legalausnahmen, Ermessensausnahmen, Gruppenfreistellung, De-minimis-Beihilfen)

Unionsrechtliches Beihilfeverbot (2)

- Verfahren und Ermächtigung zum Erlass von Durchführungsverordnungen (vgl. Art. 108, 109 AEUV)
- Generell:
 - Die Beihilfekontrolle obliegt der KOM; ihre Entscheidungen richten sich an die Mitgliedstaaten
 - Die Mitgliedstaaten haben die KOM über die Einführung/Verlängerung von Beihilfen zu informieren
 - Rechtswidrig gewährte Beihilfen haben die Mitgliedstaaten von den Unternehmen zurückzufordern

Mitteilungen der KOM zur Unternehmensbesteuerung

- Mitteilung der Kommission (KOM) über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung vom 10.12.1998 (Abl. Nr. C 384 (1998), S. 3)
- Dezember 2012: Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung (COM (2012) 722)
- Seither verstärkte Beihilfenkontrolle steuerlicher Maßnahmen: u.a. Errichtung einer „Task Force Tax Planning Practices“ (GD Wettbewerb)
- Januar 2014: Entwurf einer Bekanntmachung der KOM zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV
 - Abschnitt 5.4: „Besondere Fragen in Bezug auf steuerliche Beihilfen“

Beihilfeverfahren im Bereich der Unternehmensbesteuerung – Beispiele (1)

- Deutschland: Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) (Abl. Nr. L 235 (2010), S. 26) – Nichtigkeitsklagen mehrerer Unternehmen gegen KOM-Entscheidung beim EuG anhängig
- Finnland: Mantelkaufregelung, Fortbestehen der steuerlichen Verluste aus besonderen Gründen und auf Antrag, Ermessensentscheidung der Finanzbehörde, EuGH: wenn überhaupt, eine „bestehende Beihilfe“; P Oy (C-6/12), EuGH-Urteil v. 18.7.2013 (Abl. C 260 (2013), S. 10)

Beihilfeverfahren im Bereich der Unternehmensbesteuerung – Beispiele (2)

- Spanien: Möglichkeit für spanische Unternehmen beim Erwerb von Beteiligungen (nur) an ausländischen Unternehmen den Goodwill/ Firmenwert für Zwecke der Körperschaftsteuer abzuschreiben (Abl. Nr. L 7 (2011), S. 48) – Nichtigkeitsklärung der KOM-Entscheidung durch den EuGH (Urteile vom 07.11.2014, T-219/10 (Autogrill) und T-399/11 (Banco Santander)
→ KOM hat Rechtsmittel zum EuGH eingelegt
- Gibraltar: Steuerfreiheit für Offshore-Unternehmen stellt mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe dar; Selektivität liegt vor, wenn die in einem Steuersystem als Besteuerungsgrundlage festgelegten Kriterien geeignet sind, die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen; EuGH vom 15.11.2011 (C-106/09 und C-107/09)

Beihilfeverfahren im Bereich der Unternehmensbesteuerung – Beispiele (3)

- Belgien: Eröffnung eines Prüfverfahrens am 3.2.2015 betreffend Steuervorbescheide über „Mehrgewinne“. Umsetzung von Art. 9 OECD-MA in belgisches Recht – auf Antrag einseitige Gewinnberichtigung nach unten (ohne dass zuvor (Gegen)Korrektur im Ausland erfolgt sein muss), wenn Unternehmen geltend macht, dass der vereinbarte Verrechnungspreis zu hoch war und es bei Anwendung des arm's-length Grundsatzes einen niedrigeren Gewinn erzielt hätte (SA.37667, Abl. Nr. C 188 (2015), S. 24)

2. Beihilfekontrolle betreffend Tax Rulings zu Verrechnungspreisvereinbarungen

Einleitung von Beihilfeverfahren betreffend Tax Rulings

- Seit Juni 2013: Einleitung von Prüfungen in 7 Mitgliedstaaten (Irland, Luxemburg, Malta, Niederlande, UK, Zypern und Belgien)
- Juni/Oktober 2014: Bekanntgabe der Eröffnung förmlicher Prüfverfahren in Bezug auf Tax Rulings in Irland, Niederlande und Luxemburg
 - „Tax Rulings“ als Gegenstand dieser Verfahren: Verbindliche im voraus getroffene, rechtliche Beurteilungen von Verrechnungspreisfragen
 - KOM begründet Beihilfeeigenschaft jeweils damit, dass die Vereinbarungen wegen Abweichungen vom arm's-length-Standard selektive Vorteile darstellen (Einzelheiten siehe unten)
- November 2014: Veröffentlichungen zu Luxemburger Tax Rulings – „LuxLeaks“

Gegenstand der Beihilfeverfahren (1)

- Apple Group (Irland)
 - Tax Rulings aus 1991 und 2007 zur Berechnung des steuerbaren Gewinns irischer Konzerngesellschaften (auf Basis eines Prozentsatzes der operativen Kosten der Gesellschaften)
- Starbucks (Niederlande)
 - Tax Ruling aus 2008 zur Bestimmung der Verrechnungspreise der niederländischen Kaffeeröstungs-Gesellschaft (u.a. Abführung des Gewinns, soweit er einen bestimmten Prozentsatz der Kostenbasis übersteigt, i.R. einer Lizenzzahlung an eine andere Konzerngesellschaft)

Gegenstand der Beihilfeverfahren (2)

- Fiat Finance and Trade (Luxemburg)
 - Tax Ruling aus 2012 zur Berechnung der Bemessungsgrundlage (betragsmäßige Bestimmung des Gewinns, +/- 10% Abweichung)
- Amazon (Luxemburg)
 - Tax Ruling aus 2003 zur Ermittlung des Gewinns der operativen luxemburgischen Konzerngesellschaft (Obergrenze des Gewinns der Gesellschaft, Abführung darüber hinausgehender Beträge i.R. einer Lizenzzahlung an eine andere Konzerngesellschaft)

Selektivität als entscheidendes Kriterium

Prüfung der materiellen Selektivität in 3 Schritten:

1. Bestimmung des „Referenzsystems“ (nationale (!) Regelung)
2. Abweichung der Maßnahme vom Referenzsystem
 - > Vergünstigung, die nur bestimmten Unternehmen gewährt werden
 - > Differenzierung zwischen Unternehmen, die sich in tatsächlich und rechtlich vergleichbarer Situation befinden
3. Keine Rechtfertigung der Maßnahme durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems

Prüfungsmaßstab der KOM

- KOM: Die Erteilung von Steuervorabauskünften (Tax Rulings) als solche ist keine staatliche Beihilfe
- KOM: OECD-Verrechnungspreisrichtlinien bilden das Referenzsystem
- Nationale Regelung(en) zu Verrechnungspreisen als Bezugspunkt für die Referenzregelung?
- Steuerliche Besserstellung einer Gruppe von Unternehmen als Bezugspunkt für die Referenzregelung?

Ausweitung der Ermittlungen durch die KOM

- Ausweitung der Ermittlungen bzgl. verbotener Beihilfen im Wege von Tax Rulings im Dezember 2014 auf alle Mitgliedstaaten:
 - Anforderung von Informationen, die die KOM i.R. eines Beihilfeverfahrens als notwendig erachtet (ggf. detaillierte Listen der Unternehmen, die zwischen 2010 und 2013 Tax Rulings erhalten haben)
- Polen und Estland verweigerten zunächst Weitergabe von Informationen (Begründung: Verletzung des Steuergeheimnis; Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht gewahrt)
 - Erwiderung der Kommission: sie sei selbst an Datenschutzvorschriften gebunden
- Dem Vernehmen nach ist Polen zwischenzeitlich dem Auskunftersuchen nachgekommen; auch Estland hat angekündigt, die angeforderten Informationen zu liefern

3. Vorschlag eines automatischen Informationsaustauschs über „Steuervorbescheide“

Maßnahmenpaket der KOM vom 18. März 2015 (1)

- Maßnahmenpaket der KOM zur „Steuertransparenz“ vom 18. März 2015
- Strikte Transparenz von Steuervorbescheiden („Tax Rulings“) durch Ergänzung der AmtshilfeRL (2011/16/EU)
- Meldepflicht der Mitgliedstaaten für alle Tax Rulings bzgl. grenzüberschreitender Transaktionen (an Mitgliedstaaten und KOM)
- Mitzuteilen sind insbesondere:
 - Informationen zum Steuerpflichtigen
 - Angaben zum Vorbescheid, zu relevanten Geschäftstätigkeiten und Transaktionen
- Umsetzung ursprünglich bis 1. Januar 2016 geplant

Maßnahmenpaket der KOM vom 18. März 2015 (2)

- Weitere Initiativen im Rahmen des „Maßnahmenpakets“:
 - Offenlegung von Steuerinformationen multinationaler Unternehmen
 - Reform des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung (Code of Conduct)
 - Aufhebung der Zinsbesteuerungsrichtlinie

Stellungnahme Bundesrat (Beschluss vom 8. Mai 2015)

- Grds. Einverständnis mit der Zielrichtung des RL-Entwurfs
- Änderungsvorschläge bezüglich:
 - Empfängerkreis der Informationen: nur betroffene Mitgliedstaaten (kein Zentralverzeichnis bei der KOM)
 - Ausschließlich zukünftig erteilte Tax Rulings
 - Umsetzungsfrist

Reaktion KOM auf die Stellungnahme des Bundesrates

- Mitteilung an alle Mitgliedsstaaten und KOM soll sicherstellen, dass Mitgliedsstaat keinen Ermessensspielraum hat, wem er Informationen mitteilt
- Zentralverzeichnis bei KOM erleichtert Verfahren und verringert Verwaltungsaufwand
- Beschränkung auf künftige Vereinbarungen nicht ausreichend, um umfassenden Überblick zu bestehenden Praktiken zu erhalten

4. Fazit und Ausblick

Fazit

- Generell zunehmende Bedeutung der unionsrechtlichen Beihilfekontrolle in Steuersachen
- KOM unterwirft Tax Rulings verstärkt der Beihilfeprüfung
 - Neuer Maßstab bei der Selektivität gem. KOM?
 - Kriterium der Selektivität in den eröffneten Prüfverfahren noch nicht sauber begründet
- RL-Vorschlag der KOM zur Transparenz von Steuervorbescheiden

Ausblick

- Beihilfekontrolle als richtiges Instrument zur Bekämpfung angeblich schädlicher Steuergestaltungen?
- Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO als Beihilfe?
 - Selektivität oder Vorwegnahme der Prüfung eines Sachverhalts, der im Rahmen der Veranlagung/Außenprüfung ohnehin (und mit gleichem Ergebnis) geprüft würde?
 - Gesetzliche Klarstellung wünschenswert, dass verbindliche Auskunft Teil des Besteuerungsverfahrens ist (nicht dem Besteuerungsverfahren vorgelagert)
- Auswirkungen des RL-Entwurf der KOM: rechtliche Unsicherheit, solange Prüfung durch KOM aussteht? Geheimhaltung/Vertraulichkeit?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Jens Blumenberg, StB

Linklaters LLP, Frankfurt

Tel.: +49 69 71003 275

Fax: +49 69 71003 89 275

E-Mail: Jens.Blumenberg@Linklaters.com

Linklaters LLP ist eine in England und Wales unter OC326345 registrierte Limited Liability Partnership, die als Anwaltskanzlei durch die Solicitors Regulation Authority zugelassen ist und deren Bestimmungen unterliegt. Der Begriff "Partner" bezeichnet in Bezug auf die Linklaters LLP Gesellschafter sowie Mitarbeiter der LLP oder der mit ihr verbundenen Kanzleien oder sonstigen Gesellschaften mit entsprechender Position und Qualifikation. Eine Liste der Namen der Gesellschafter der Linklaters LLP und der Personen, die zwar nicht Gesellschafter sind, aber als Partner bezeichnet werden, sowie ihrer jeweiligen fachlichen Qualifikation steht am eingetragenen Sitz der Firma in One Silk Street, London EC2Y 8HQ, England, oder unter www.linklaters.com zur Verfügung. Bei diesen Personen handelt es sich um deutsche oder ausländische Rechtsanwälte, die an ihrem jeweiligen Standort als nationale, europäische oder ausländische Anwälte registriert sind.

Wichtige Informationen bezüglich unserer aufsichtsrechtlichen Stellung finden Sie unter www.linklaters.com/regulation.

Bitte beachten Sie, dass die in diesem Dokument enthaltenen Angaben zu Honorarvereinbarungen, Mandanten und Referenzen sowie die Beschreibungen der Beratungstätigkeit vertrauliche Informationen von Linklaters sind und es für einen Zeitraum von vier Jahren ab dem Datum dieses Dokumentes bleiben.