

# Symposium zum Unternehmenssteuerrecht BEPS locuta – causta finita?

## BEPS-Bekämpfung durch EU-Beihilferecht?



Robin Damberger, MSc (WU)

Alexandra Miladinovic, LL.M. BSc. (WU)

28.01.2019



Institute for Austrian and International Tax Law • [www.wu.ac.at/taxlaw](http://www.wu.ac.at/taxlaw)



1. Von BEPS zum Beihilferecht: Das Verbot staatlicher Beihilfen als Lückenschluss zur ATAD
2. Das Beihilferecht als Mittel zur Bekämpfung von BEPS?
3. Abgrenzung zwischen BEPS-Bekämpfung und Beihilferecht
4. Conclusio

# Von BEPS zum Beihilferecht

## Das Verbot staatlicher Beihilfen als Lückenschluss zur ATAD

- Anti-BEPS-Maßnahmen prägen wesentliche Änderungen im Unternehmenssteuerrecht
  - zahlreiche Initiativen (OECD, EU)
  - ATAD-Mindeststandard auf europäischer Ebene
- darüber hinaus gab es zahlreiche Harmonisierungsversuche der Kommission im Bereich der direkten Steuern
  - GKKB, Digitalsteuer
- Eröffnung einer großen Anzahl an beihilferechtlichen Verfahren seit dem Jahr 2014 im Bereich der direkten Steuern
  - Tax Rulings-Fälle
- **BEPS Bekämpfung durch EU-Beihilferecht?**

# Das Beihilferecht als Mittel zur Bekämpfung von BEPS?

## Grundlegendes zum Beihilferecht

- Beihilfen gem Art 107 Abs 1 AEUV:
  - Vorteile für Unternehmen
  - Finanzierung aus staatlichen Mitteln
  - Selektivität
  - Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten
  - Verfälschung des Wettbewerbs
- → unionsrechtswidrig, außer “mit dem Binnenmarkt vereinbar” (vgl Art 107 Abs 2 und 3 AEUV = Legalausnahmen, Ermessensausnahmen)
- Beihilfekontrolle obliegt gem Art 108 Abs 1 AEUV der Kommission
- Rechtsfolge: Rückforderung der zu unrecht gewährten Beihilfe

# Das Beihilferecht als Mittel zur Bekämpfung von BEPS?

## Die BEPS-motivierte Vorgehensweise der Kommission im Beihilferecht

- Tax Rulings sind seit den LuxLeaks-Affairs in den Fokus der Kommission gerückt
    - „klassische“ Tax Rulings-Fälle (*Engie, McDonalds* – noch offen: *UK CFC-Rules*)
    - Transfer Pricing (TP) Rulings-Fälle (*Fiat, Starbucks, Belgian Excess Profit Scheme, Apple, Amazon* – noch offen: *Nike, Ikea*)
  - Negative Entscheidungen in fast allen Rulings Fällen (außer *McDonalds*)
  - Absolutes Novum: Art 107 AEUV verlangt Fremdvergleichsgrundsatz im nationalen Körperschaftsteuerrecht
    - wird abgeleitet aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz in Art 107 AEUV
    - jede Abweichung davon im TP Ruling ist ein selektiver Vorteil
    - gilt auch, wenn nicht explizit im nationalen Recht geregelt (*Apple*)
    - OECD-VPL können zur Bestimmung hilfsweise herangezogen werden und sind mit hoher Wahrscheinlichkeit beihilferechtskonform („*unlikely*“ to give rise to State aid)
  - Handlungen der Kommission sind inkonsistent – vgl RL-Vorschlag zur GKKB
- BEPS-Motiv bei den aktuellsten beihilferechtlichen Fällen?

# Das Beihilferecht als Mittel zur Bekämpfung von BEPS?

## Eher BEPS statt Beihilfe? - Eine Analyse der Argumente der Kommission am Beispiel der Entscheidungen zu Transfer Pricing Rulings

- Kommission sieht Fremdvergleichsgrundsatz in Rs *Belgium and Forum 187 ASL*, C-182/03 bestätigt
  - EuGH: Belg. Regel über die Gewinnermittlung bei Koordinationszentren auf Basis der Kostenaufschlagsmethode ermöglicht selektiven Vorteil, weil die Kostenbasis nicht alle Kosten umfasste und den steuerlichen Gewinn reduzierte
  - Den Fremdvergleich leitet die Kommission ab aus Rn 96: „*[D]er Ausschluss dieser [...] Kosten [ermöglicht] nicht, zu ähnlichen Verrechnungspreisen wie unter freien Wettbewerbsbedingungen zu gelangen.*“
  - Vergleich erfolgte aber mit der allgemeinen Regel für Körperschaften (Nettoertragsbesteuerung) und nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz [arg: *diese Regelung [ist] mit der sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen, die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt*]
- keine Grundlage für primärrechtlich zwingend vorgegebenen, allgemeingültigen Fremdvergleich aus dem Urteil ableitbar

# Das Beihilferecht als Mittel zur Bekämpfung von BEPS?

## Folgen der Vorgehensweise der Kommission

- Rückforderung als Rechtsfolge des Beihilfeverbots:
  - Negative Entscheidung löst sofort Rückforderungspflicht aus
  - Rückabwicklung dient der Wiederherstellung des Wettbewerbs, nicht als Strafe
  - Rückwirkungszeitraum: 10 Jahre
  - Rückzahlung umfasst gewährte Beihilfe inklusive Zinsen (!)
  - Kaum Ausnahmen von der Rückforderungspflicht
  - Entscheidung der Kommission kann zwar bekämpft werden, aber sehr lange Verfahrensdauer
- Folgen des Einsatzes des Beihilferechts in Rulings-Fällen → irreparable Rufschädigung, beträchtliche finanzielle Folgen für Unternehmen, enormer Verwaltungsaufwand für MS, Rechtsunsicherheit, Wirkung unabhängig von der Entscheidung des EuGH
- Einsatz für BEPS-Zwecke könnte enorme Auswirkungen haben

# Abgrenzung zwischen BEPS-Bekämpfung und Beihilferecht

## Die unterschiedlichen Zielsetzungen von BEPS und Beihilferecht

- Beihilfeverbot ist losgelöst von der BEPS-Debatte nach den primärrechtlichen Vorgaben von Art 107 AEUV zu beurteilen
  - Kommission sichert mit dem Beihilferecht das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes
- Rechtsbegriff vs politischer BEPS-Agenda
  - Überschneidungen möglich, aber nicht zwingend
  - Selbst Anti-BEPS Maßnahmen können dem Beihilfeverbot unterliegen (OECD-VPL, ATAD)
- BEPS ist ein steuerpolitischer Begriff
  - Zahlreiche Initiativen, um Steuergestaltungen, die zu einer niedrigen Steuerbelastung führen, einen Riegel vorzuschieben
- BEPS-Strukturen, stehen nicht zwingendermaßen im Widerspruch zum Beihilferecht
  - Steuerliche Gestaltungen, die eine doppelte Nichtbesteuerung bewirken, stehen nicht *per se* im Widerspruch zum Beihilferecht (zB Fall *McDonalds*)

# Abgrenzung zwischen BEPS-Bekämpfung und Beihilferecht

## Steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten als Grenze

- Steuerliche Souveränität der MS im Bereich der direkten Steuern
- Doppelfunktion der Kommission
  - Die Kommission hat ein Initiativmonopol, mit dem sie die Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern sukzessive vorantreibt
  - Die Kommission nimmt eine Kontrollfunktion im Beihilferecht wahr
- Die weitreichenden Folgen des Beihilfeverbots haben Einfluss auf die nationale Steuergesetzgebung
- „Quasi-Harmonisierung“ ohne ausdrücklicher Zustimmung der MS nach dem Verfahren gem Art 115 AEUV?
  - Kommission gibt „Soll-Verhalten“ für die MS vor
  - steuerpolitische Neuausrichtung der nat. steuerl Bestimmungen bei den MS
  - Eingriff in die Souveränität der MS, wenn BEPS-Bekämpfung ohne Gesetzgebungsverfahren nach Art 115 AEUV durch das Beihilferecht erfolgt

# Conclusio

- Das Beihilferecht ist von großer Bedeutung im Bereich der direkten Steuern
  - Zahlreiche Beihilfeverfahren wurden von der Kommission seit dem Jahr 2014 eröffnet (Tax Rulings-Fälle)
  - nicht stichhaltige/widersprüchliche Argumentation der Kommission
  - laufende Verfahren können zu einer Konkretisierung der beihilferechtlichen Vorgaben im Bereich der direkten Steuern führen
- Das Beihilferecht ist unabhängig von BEPS zu beurteilen
  - Überschneidungen sind möglich, aber nicht zwingend
- Nur die Beihilfekonformität der einzelnen Maßnahmen entscheidend
  - →BEPS Ziele außer Acht zu lassen
- Doppelfunktion der Kommission
  - Initiativfunktion und Kontrollfunktion
  - Abgrenzung der beiden Funktionen wichtig, weil sonst in die steuerliche Souveränität der MS ohne deren Zustimmung eingegriffen werden könnte



VIENNA UNIVERSITY OF  
ECONOMICS AND BUSINESS

**Damberger Robin, MSc.**  
[robin.damberger@wu.ac.at](mailto:robin.damberger@wu.ac.at)

**Alexandra Miladinovic, LL.M. BSc.**  
[alexandra.miladinovic@wu.ac.at](mailto:alexandra.miladinovic@wu.ac.at)

Institut für Österreichisches und Internationales  
Steuerrecht  
WU Wien  
Welthandelsplatz 1, Gebäude D3, 1020 Wien  
[www.wu.ac.at/taxlaw](http://www.wu.ac.at/taxlaw)

