

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1

Einführung	19
A. Vorbemerkung	19
B. Europäisierung des Steuerrechts	22
I. Staatliche Souveränität und Steuerrecht	22
II. Europäische Integration und Steuerhoheit	23
III. Die Europäische Union zwischen (Steuer-)Harmonisierung und Wettbewerb ...	25
1. Harmonisierung direkter Steuern	26
2. Harmonisierung indirekter Steuern	28
C. Das Europäische Beihilferecht	29
I. Ökonomische Bedeutung von Beihilfen	29
II. Funktion des Beihilferechts	31
III. Das Steuerrecht als Anwendungsgegenstand des Beihilferechts	33
IV. Grenzen des Beihilferechts	36
V. Wirtschaftliche Bedeutung steuerlicher Beihilfen	36
D. Zielsetzung und Aufbau der Arbeit	38

Kapitel 2

Die Beihilfekontrolle	39
A. Das Verfahren bei der Überprüfung staatlicher Beihilfen	39
I. Verfahrensbeteiligte	39
II. Präventive Kontrolle	40
1. Informelle Vorabkontakte	41
2. Das Vorprüfungsverfahren	41
3. Das Hauptprüfungsverfahren	42
III. Repressive Kontrolle	44
IV. Informations- und Überwachungsrecht der Kommission	44
V. Freistellungen vom Genehmigungsverfahren	45
1. De-minimis-Beihilfen	45

2. Gruppenfreistellungen	46
B. Die Nichtigkeit des Gewährungsaktes als Folge eines Verstoßes gegen das Durchführungsverbot	48
I. Exkurs: Zivilrechtliche Beihilfengewährung	48
II. Verwaltungsakte	50
C. Die Rückforderung rechtswidrig gewährter Beihilfen	51
I. Verwaltungsrechtliche Rückabwicklung durch den Mitgliedstaat	52
1. Effektivitätsgrundsatz, Art. 4 Abs. 3 EUV	53
2. Rückwirkungsverbot	54
3. Unverhältnismäßigkeit	55
4. Ermessen	55
5. Sonstige verwaltungsrechtliche Hindernisse	56
6. Grenzen der Rückforderungspflicht	56
II. Rechtsgrundlage im deutschen Steuerrecht	59
1. Korrektur von Gewährungsbescheiden bei Leistungssubventionen	60
2. Korrektur noch nicht bestandskräftiger Steuerbescheide	61
a) Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 i. V.m. § 172 Abs. 1 S. 1 AO	61
b) Vorläufige Festsetzung, § 165 Abs. 1 S. 1, Abs. 2, § 172 Abs. 1 S. 1 AO	62
3. Bestandskräftige Steuerbescheide	62
a) Schlichte Änderung, § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO	63
b) Änderung wegen neuer Tatsachen, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO	63
c) Korrektur gemäß § 175 Abs. 1 AO	64
aa) § 175 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AO	65
bb) § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO	65
d) Anwendung von § 130 AO	66
4. Zusammenfassende Stellungnahme	69
III. Fazit	70
D. Rechtsschutz	71
I. Aufgabenverteilung zwischen Kommission und Gerichten	71
II. Rechtsschutzmöglichkeiten eines gewährenden Mitgliedstaates	73
III. Rechtsschutzmöglichkeiten eines begünstigten Unternehmens	74
1. Gegen den Kommissionsbeschluss	74
a) Hauptsacheverfahren	74
b) Einstweiliger Rechtsschutz	75
2. Gegen die Rückforderung von Beihilfen durch nationale Behörden	76
3. Schadensersatzanspruch gemäß Art. 340 Abs. 2 AEUV	77
4. Schadensersatzansprüche gegen den Mitgliedstaat	77

IV. Rechtsschutzmöglichkeiten eines konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmers	78
1. Gegen den Kommissionsbeschluss	79
a) Nichtigkeitsklage	79
b) Untätigkeitsklage	80
c) Einstweiliger Rechtsschutz	81
2. Gegen die Beihilfegewährung durch den Mitgliedstaat	81
a) Öffentlich-rechtliche Konkurrentenklage	81
b) Auskunftsanspruch	82
c) Feststellungsklage	83
d) Verpflichtungsklage	83
e) Einstweiliger Rechtsschutz	83
3. Unterlassungsklagen gegen den Beihilfeempfänger	84
a) § 8 Abs. 1 S. 2 UWG	84
b) § 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 1004 Abs. 1 S. 2 BGB analog	85
4. Schadensersatz	87
a) Schadensersatzansprüche gegen den Mitgliedstaat	87
aa) Staatshaftung	87
bb) Anspruch aus § 9 UWG	88
b) Schadensersatzansprüche gegen die Europäische Kommission	89
c) Schadensersatzansprüche gegen den Beihilfeempfänger	89
aa) Anspruch aus § 9 S. 1 UWG	90
bb) § 823 Abs. 2 BGB	90
V. Rechtsschutzmöglichkeiten der Europäischen Kommission	91
VI. Rechtsschutzmöglichkeiten der anderen Mitgliedstaaten	92
1. Rechtsschutz vor den europäischen Gerichten	92
2. Anwendung innerstaatlicher Missbrauchsvorschriften	92
VII. Fazit zum Rechtsschutz	96
E. Fazit	97

Kapitel 3

Materielle Voraussetzungen des Beihilfetatbestandes	98
A. Begünstigung eines Unternehmens oder Produktionszweiges	98
I. Leistungs- und Verschonungssubventionen	99
II. Ebenen der Steuerbegünstigung	102
III. Umfang der Begünstigung	103
IV. Market Economy Operator Test	104
1. Das Privatgläubigerprinzip	105

- 2. Anwendung des Privatgläubigerprinzips auf hoheitliche Maßnahmen 107
 - a) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund fehlenden Marktes für Steuerschulden 108
 - b) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Renditeorientierung 110
 - c) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Größe des Staatshaushaltes 112
 - d) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Einseitigkeit 113
 - e) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Grundrechtsbindung 114
 - f) Stellungnahme 114
- 3. Das Privatgläubigerprinzip und die Selektivität 116
- 4. Das Privatgläubigerprinzip bei der Rückforderung rechtswidriger Beihilfen 117
- V. Fazit zur Begünstigung 118
- B. Staatliche Mittelzuführung 119
- C. Zurechnung an den Staat 121
- D. Selektivität 122
 - I. Regionale Selektivität 123
 - 1. Institutionelle Autonomie 127
 - 2. Prozedurale Autonomie 127
 - 3. Wirtschaftliche Autonomie 128
 - 4. Stellungnahme 130
 - II. Materielle Selektivität 132
 - 1. Dreistufige Prüfung der materiellen Selektivität bei Steuermaßnahmen 134
 - a) Der Referenzrahmen und die Vergleichsgruppenbildung 134
 - aa) Kleinräumig-induktiver Ansatz 136
 - bb) Global-deduktiver Ansatz 137
 - cc) Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union bzgl. der Saniierungsklausel 137
 - dd) Rechtsache C-6/12 – P Oy 138
 - ee) Entscheidung bzgl. des Konzernprivilegs gemäß § 6a GrEStG 139
 - ff) Systemwidrige Differenzierung als ausschlaggebendes Kriterium 140
 - gg) Bestimmung des Referenzrahmens im Hinblick auf die Vergleichsgruppenbildung 142
 - hh) Unbeachtlichkeit von Wettbewerbsverhältnissen 143
 - b) Rechtfertigung 145
 - aa) Von der Kommission anerkannte Rechtfertigungsgründe 145
 - bb) Entscheidung bzgl. des Konzernprivilegs gemäß § 6a GrEStG 147
 - cc) Bewertung externer Ziele durch die europäischen Gerichte 147
 - dd) Bewertung im juristischen Schrifttum 150
 - ee) Stellungnahme 151
 - 2. Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtsache Gibraltar 154

3. Die Selektivitätsprüfung seit dem Gibraltar-Urteil	158
a) De-jure und de-facto Selektivität	158
b) Folgerungen für die Selektivitätsprüfung	159
aa) Prüfungssystematik	159
bb) Herausgehobene Bedeutung der Vergleichbarkeitsprüfung	160
cc) Die Selektivität als steuerliche Differenzierungsprüfung	162
(1) Keine per se Selektivität von steuerlichen Differenzierungen	162
(2) Bedeutung der Systemimmanenz für die Differenzierung	163
dd) Selektivität und spezifische Eigenart der Unternehmen	165
III. Fazit zur Selektivität	169
E. Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels	171
I. Bisherige Rechtsprechungspraxis	171
II. Keine Rechtfertigung durch Maßnahmen anderer Mitgliedstaaten	174
III. Trennung beider Kriterien erforderlich	175
1. Wettbewerbsverfälschung	175
a) Wettbewerbsbegriff	177
b) Geographische Begrenzung	178
c) Potenzielle Wettbewerbsverfälschung	180
2. Handelsbeeinträchtigung	181
F. Legal- und Ermessenausnahmen	182
G. Fazit	183

Kapitel 4

Tax Rulings als Anwendungsgegenstand des Beihilfeverbotes	186
A. Tax Rulings	187
I. Sinn und Zweck	187
II. Advanced Pricing Agreements und Verrechnungspreise	188
1. Verrechnungspreise und ihre Bedeutung für die Konzernbesteuerung	189
a) Bedeutung für die nationalen Fiskalbehörden	191
b) Bedeutung für Konzerne	192
aa) Steuerplanung	192
bb) Konzernsteuerung	193
c) Betriebsstättenkonzern	194
d) Preisbestimmung und Fremdvergleichsgrundsatz	195
aa) Fremdvergleichsgrundsatz und staatliche Steuersouveränität	197
bb) Fremdvergleichsgrundsatz und Steuergerechtigkeit	198
(1) Internationale Steuergerechtigkeit	198

(2) Nationale Steuergerechtigkeit	198
cc) Fremdvergleichsgrundsatz und Rechtssicherheit	199
dd) Fremdvergleichsgrundsatz und Planungssicherheit	200
ee) Schwächen des Fremdvergleichsgrundsatzes	200
(1) Dogmatischer Ansatz	201
(2) Grenzüberschreitende Tätigkeiten	201
(3) Aufteilung der strategischen Rente bzw. des Mehrgewinns	202
(4) Zunehmende Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter	202
(5) Zeitliche Perspektive	203
ff) Alternative: Indirekte Methode	203
2. Advanced Pricing Agreements als Mittel der Steuerplanung	205
3. Inhalt eines Advanced Pricing Agreements	207
4. Uni- und bilaterale Advanced Pricing Agreements	208
III. Tax Rulings in Deutschland	210
1. Verbindliche Auskunft, § 89 Abs. 2 AO	211
2. Verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung, § 204 AO	212
3. Tatsächliche Verständigung	213
4. Verständigungen im Gerichtsverfahren	215
5. Tax Rulings auf Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen	215
B. Tax Rulings und das Beihilfeverbot	217
I. Untersuchungen der Europäischen Kommission	218
II. Keine per se Beihilfe	219
III. Vorteilsgewährung zulasten des öffentlichen Haushalts	221
1. Planungs- und Rechtssicherheit	221
a) Keine beihilferechtliche Relevanz von Planungs- und Rechtssicherheit ...	222
b) Bedeutung der Laufzeit	223
2. Verrechnungspreisdokumentationen	224
3. Vorteilsgewährung durch Abweichungen vom Fremdvergleichsgrundsatz ...	225
a) Steuerrechtliche Trennung: Die Konzerneinheiten als Vorteilsempfänger	226
aa) Vorteilsbestimmung	227
(1) Zu niedriger Verrechnungspreis	227
(2) Zu hoher Verrechnungspreis	228
(3) Mittelbare Vorteile	228
(4) Gewinnverlagerungen als verdeckte Gewinnausschüttungen	230
bb) Bestimmung der Haushaltsbelastung	231
(1) Exkurs: Reine Inlandssachverhalte	231
(a) Tatsächlicher Mittelabfluss im öffentlichen Haushalt ist ent-	
scheidend	232
(b) Bedeutung von Verlusten	233

(2) Grenzüberschreitende Sachverhalte	233
(a) Bedeutung des Steuerniveaus	233
(b) Ansässigkeitsstaat der die Zahlung erhaltenden Konzerneinheit	234
(c) Saldierung der Haushalte	234
(aa) Kein grenzüberschreitender Steuervorteil	234
(bb) Trennung der staatlichen Haushalte	235
(d) Erfassung sämtlicher Erträge	236
(aa) Abweichung durch ein Tax Ruling	236
(bb) Beihilfewidrige Gesetzeslage	237
(e) Ansässigkeitsstaat der zahlenden Gesellschaft	240
(aa) Der Fall Luxemburg/Amazon	240
(bb) Der Fall Irland/Apple	241
b) Wettbewerbsrechtliche Betrachtung: Der Konzern als Vorteilsempfänger	243
aa) Funktionaler Unternehmensbegriff und Konzernbegünstigung	244
bb) Abgrenzung zur mittelbaren Vorteilsgewährung	245
c) Bestimmung des Konzernvorteils	247
(1) Bedeutung des internationalen Steuergefälles für die Vorteilshöhe	247
(a) Doppelbesteuerung oder Nullsummenspiel	248
(b) Bedeutung latenter Steuern	250
(c) Bedeutung des Prinzips der Einmalbesteuerung für die Vor- teilsbestimmung	253
(d) Implikationen für die Freistellungsmethode	255
(2) Fremdvergleichsgrundsatz als Verteilungsmaßstab	257
(a) Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz und Prudent Ope- rator Principle	258
(b) Bisherige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Bildung von Verrechnungspreisen	261
(c) Der wettbewerbsrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz	262
(d) Exkurs: Verhältnis zur Gemeinsamen Körperschaftsteuerbe- messungsgrundlage	265
dd) Bestimmung der Haushaltsbelastung	266
ee) Begrenzung der Kommissionspraxis durch das unionale Kompetenz- gefüge	268
c) Internationale Steuerharmonisierung und Beihilferecht	270
aa) Mangelnde Steuerharmonisierung als beihilferelevanter Vorteil	270
bb) Zurechnung der fehlenden Harmonisierung an einen Mitgliedstaat	272
(1) Zuweisung durch die Kommission	273
(2) Zuweisung anhand abstrakter Rechtsprinzipien	273
(3) Beihilfe durch Unterlassen	274
cc) Stellungnahme	275
d) Fazit	276

IV. Selektivität des Vorteils	278
1. Begrenzung des Adressatenkreises	279
2. Behördenermessen	281
3. Abweichung vom Referenzsystem	282
a) Referenzsystem und Ausnahme	283
aa) OECD-Verrechnungspreisleitlinien	283
bb) Nationales Steuerrecht	284
(1) Auffassung der Europäischen Kommission: Allgemeines nationales Körperschaftsteuerrecht als Referenzrahmen	285
(2) Kritische Würdigung	286
(a) Die nationalen Verrechnungspreisvorschriften als maßgeblicher Referenzrahmen	286
(b) Implikationen für die Kommissionspraxis	288
(c) Zusammenfassung	289
b) Vergleichsgruppenbildung	289
aa) Selbstständige Unternehmen oder Konzerne als Vergleichsgruppe ...	290
(1) Auffassung der Europäischen Kommission	290
(2) Fehlende Vergleichbarkeit von Konzernen und unabhängigen Un- ternehmen	291
(a) Fehlende Vergleichbarkeit aufgrund der Eigenschaft als Kon- zern	291
(b) Fehlende Vergleichbarkeit durch drohende Doppelbesteuerung	293
(aa) Tatsächliche Doppelbesteuerung	294
(bb) Virtuelle Doppelbesteuerung	295
(cc) Zusammenfassung	298
bb) Selektivität aufgrund der Natur als Einzelmaßnahme	299
cc) Steuergesetze	301
c) Begünstigung bestimmter Unternehmen	303
d) Rechtfertigung	304
4. Fazit	305
V. Wettbewerbsverfälschung	306
1. Keine Entlastung aufgrund möglicher Folgeentwicklungen oder durch das Verhalten Dritter	306
2. Differenzierung zwischen den Begünstigten	308
3. Unbeachtlichkeit von Wettbewerbsverzerrungen außerhalb des Binnenmarkts	309
VI. Fazit	310
C. Der Einfluss des Beihilferechts auf Doppelbesteuerungsabkommen	312
I. Keine intrinsische Selektivität	312
II. Abweichungen von Doppelbesteuerungsabkommen als Beihilfe	313
1. Sachverhalt	313

2. Rechtliche Würdigung	314
D. Beihilferelevanz deutscher Rechtsinstitute	318
I. Verbindliche Auskunft, § 89 Abs. 2 AO	318
1. Entschließungsermessen	318
2. Auswahlermessen und unbestimmte Rechtsbegriffe	319
3. Verbindliche Auskunft und Steuersparmodelle	321
4. Bedeutung der föderalen Verwaltungsstruktur	322
II. Verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung, § 204 AO	325
III. Tatsächliche Verständigung	325
E. Sonstige Maßnahmen gegen Steuervermeidung und Gewinnverlagerungen durch Tax Rulings	327
I. Automatischer Informationsaustausch	328
1. Informationsaustausch im Rahmen des BEPS-Projekts	328
2. Informationsaustausch innerhalb der Europäischen Union	329
3. Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung	330
II. Transparenz und Konkurrentenklagen	330
III. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	332
IV. Stellungnahme	333
F. Fazit	334

Kapitel 5

Der internationale Steuerwettbewerb und sein Verhältnis zum Beihilferecht	337
A. Wettbewerb der Steuersysteme	337
I. Begriffsbestimmung und grundlegende Strukturelemente	338
II. Nutzen und Wirkungen des Steuerwettbewerbs	340
III. Wettbewerb um Steuersubstrat	341
1. Neuansiedlungswettbewerb	342
2. Steuerzuordnungswettbewerb	343
3. Bedeutung der effektiven Steuerbelastung	344
IV. Schädlicher Steuerwettbewerb	345
B. Europäischer Steuerwettbewerb	348
I. Intensität des Europäischen Steuerwettbewerbs	348
II. Europäische Grundfreiheiten und Wettbewerb der Steuersysteme	349
III. Schädlicher Steuerwettbewerb innerhalb der Europäischen Union	351
IV. Bedeutung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	353

V. Europäischer Verhaltenskodex 354

 1. Historische Entwicklung 354

 2. Klassifizierung schädlicher Steuermaßnahmen 356

VI. Europäisches Beihilferecht und Standortwettbewerb 357

 1. Das Beihilferecht als Instrument gegen schädlichen Steuerwettbewerb 358

 2. Europäisches Beihilferecht und Europäischer Verhaltenskodex 360

 a) Kompetenzrechtlich 361

 b) Materiell-rechtlich 361

 aa) Rechtsnatur 362

 bb) Zielsetzung 362

 cc) Rechtsfolgen eines Verstoßes 364

C. Fazit 365

Kapitel 6

Schlussfolgerungen 368

Thesen 372

Literaturverzeichnis 376

Sachverzeichnis 393