



Blickpunkt Brüssel



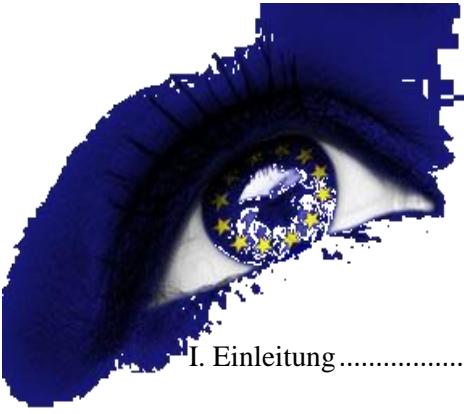
# Der Kampf der EU gegen aggressive Steuerplanung und für eine gerechte Unternehmensbesteuerung

– Eine Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Bedeutung und den  
rechtlichen Möglichkeiten der Union –

---

Paul Lemmen

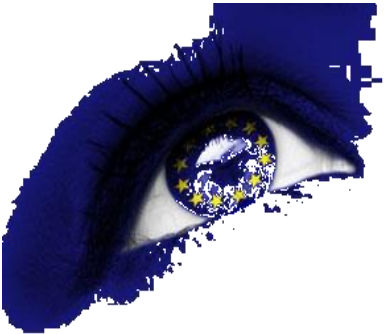
November  
2020



# Blickpunkt Brüssel



I. Einleitung.....	1
II. Folgen staatlicher Steuersouveränität .....	3
1. Steuerwettbewerb der EU-Mitgliedstaaten.....	3
2. Steuervermeidungsstrategien und Missbrauch: Zusammenspiel von Staaten und Unternehmen ...	5
a) Ausmaß und Grundlagen.....	5
b) Steueroptimierung/-vermeidung am Beispiel von Starbucks und den Niederlanden.....	7
aa) Entscheidung der EU-Kommission .....	9
bb) Aufhebung durch das EuG .....	13
c) Strukturelles Problem: Starbucks/Niederlande kein Einzelfall .....	13
III. Scheitern bisheriger Lösungsansätze.....	15
IV. Fazit.....	18



## I. Einleitung

Die Entdeckung der Panama Papers im Jahr 2016 führte zu einem Entsetzen in der breiten Öffentlichkeit. Im Zuge der Veröffentlichung dieser vertraulichen Dokumente, zu denen ein Whistleblower durch ein Datenleck der panamaischen Kanzlei und Offshore-Dienstleister Mossack Fonseca Zugriff erlangte und diese sodann an die Süddeutsche Zeitung übermittelte, wurden sowohl legale, aber moralisch fragwürdige Steuervermeidungsstrategien als auch illegale Steuerpraktiken, insbesondere durch Briefkastenfirmen, offengelegt. Der Schock von 2016 ist heute weitgehend verflogen. Präsent sind heute andere Themen, allen voran die Corona-Pandemie. Gelöst ist das Problem struktureller und von dem Steuerdschungel in der EU geförderten Problem der Steuervermeidung und -hinterziehung indes noch lange nicht.

Im Zusammenhang mit der Bewältigung der derzeitigen Krise um das COVID-19-Virus wird in den Medien aktuell vielfach – negativ konnotiert – von einem kaum mehr überblickbaren „Flickenteppich“ an Regelungen berichtet.<sup>1</sup> Diese strukturelle Kritik kann und wird ebenso hinsichtlich des Steuerrechts innerhalb der Unionsgrenzen in vergleichbarer Form geäußert.<sup>2</sup> Wenngleich die Krise um das COVID-19 Virus und das Steuerrecht auf den ersten Blick (unions-)rechtlich und (unions-)politisch völlig unterschiedliche Themenbereiche betreffen, so zeigt sich bei näherem Hinsehen eine grundlegende Gemeinsamkeit beider Gebiete: Sowohl der Gesundheitsschutz als auch das Steuerrecht zählen zu den Kernbereichen nationaler Identität und Souveränität und sind daher den Kompetenzen der Union weitgehend entzogen.<sup>3</sup> Die Mitgliedstaaten der Union entscheiden in die-

---

<sup>1</sup> <https://www.sueddeutsche.de/politik/corona-regeln-kommentar-1.5008257>;  
<https://www.zdf.de/nachrichten/zdf-morgenmagazin/reisewarnung-eu-grenzen-deutschland-tschechien-100.html>; <https://www.aerzteblatt.de/nachrichten/116745/Kein-schnelles-Ende-von-EU-Flickenteppich-bei-Corona-Reiseregulungen-in-Sicht> (diese und die im Folgenden angegebenen Internetquellen wurden jeweils zuletzt abgerufen am 30.11.2020).

<sup>2</sup> <https://www.boeckler.de/de/context.htm?page=ws/blog-17857-steuerpolitik-steuern-in-fuer-und-gegen-europa-28027.htm>.

<sup>3</sup> Nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EUV gilt für Kompetenzen der EU der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung, wonach die EU lediglich dann eine (Gesetzgebungs-)Kompetenz für einen Bereich hat,

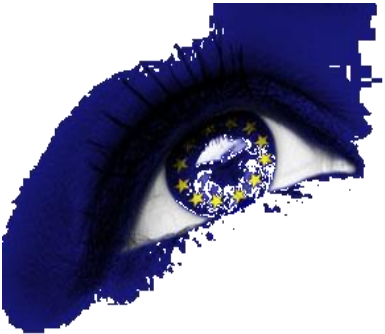


sen Bereichen daher grundsätzlich autonom. Es verwundert folglich nicht, dass im europäischen Verbund eine schier nicht mehr zu überblickende Regelungsdichte an Vorschriften besteht, die die EU als Corona- bzw. Steuerdschungel erscheinen lassen. Der unterschiedliche Umgang mit ein und derselben Materie ist in der Union also kein Einzelfall. Auch das Steuerrecht innerhalb der Unionsgrenzen ist in erheblichem Maß von diesem Phänomen betroffen.

Dass auf die gleichen Fragen – ganz gleich, ob steuerrechtlicher oder anderer Natur – bei einer Anzahl von 27 Mitgliedstaaten unterschiedliche, teils gegensätzliche Antworten gefunden werden, liegt auf der Hand. Dies offenbart die Pandemiebewältigung und der Umgang mit dem Coronavirus im unionalen Vergleich derzeit musterbeispielartig. Die damit verbundenen derzeitigen Politiken der EU-Mitgliedstaaten – Maskenpflicht im einen Land, keine Maskenpflicht im Nachbarland und wiederum Lockdown im dritten Land; Aussprache einer Quarantänepflicht für Reiserückkehrer aus einem bestimmten Land, keine Quarantänepflicht für Reiserückkehrer aus demselben Land in anderen Ländern (die Liste ließe sich über Seiten weiterführen) – zeigen den Unionsbürgern, für die die Landesgrenzen innerhalb der Union in den vergangenen Jahren oftmals nur noch auf der Landkarte existierten, die Auswirkungen staatlicher Souveränität auf ihren Alltag. Aber auch die Unterschiede der Steuerpolitiken innerhalb der Union sind im Alltag einiger Unionsbürger sichtbar. So werden etwa einige Personen mit Wohnsitz im deutschen Grenzgebiet ihren Kaffee im EU-Ausland kaufen, weil es dort, anders als in Deutschland, keine Kaffeesteuer gibt; andersrum werden in Deutschland wiederum, anders als in vielen Grenzgebieten, keine Steuer auf Wein und geringere Steuern auf andere alkoholische Getränke erhoben, was Einkäufer aus dem Grenzgebiet nach Deutschland lockt.

---

wenn sich die Mitgliedstaaten ausdrücklich auf eine Kompetenzzuweisung des entsprechenden Bereichs in den EU-Verträgen geeinigt haben.



Dieses Geflecht divergierender Regelungen spiegelt den Status quo der EU wider. Die Union ist in ihrer derzeitigen Form ein „Staatenverbund“.<sup>4</sup> Diese vom Bundesverfassungsgericht geprägte Bezeichnung verdeutlicht, dass die in der Union gemeinsam handelnden Mitgliedstaaten zwar über einen losen Staatenbund hinausgehen, indes noch keinen gemeinsamen (Bundes-)Staat bilden. In den Worten des Bundesverfassungsgerichts vom 30.06.2009 ist die EU als Staatenverbund insofern „eine enge, auf Dauer angelegte Verbindung souverän bleibender Staaten, die auf vertraglicher Grundlage öffentliche Gewalt ausübt, deren Grundordnung jedoch allein der Verfügung der Mitgliedstaaten unterliegt und in der die Völker [...] der Mitgliedstaaten die Subjekte demokratischer Legitimation bleiben.“<sup>5</sup> Das hat zwar Vorteile und bewahrt nationale Souveränität. Es birgt aber auch erhebliche Risiken und Ausnutzungspotenzial – nicht nur durch Dritte, sondern auch durch die Mitgliedstaaten selbst.

## II. Folgen staatlicher Steuersouveränität

### 1. Steuerwettbewerb der EU-Mitgliedstaaten

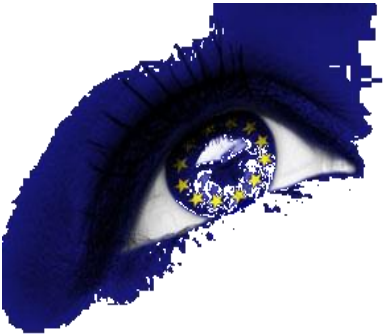
Während die bereits erwähnten steuerrechtlichen Unterschiede für Konsumgüter wie Kaffee oder Wein meist nur von einem vergleichsweise geringen Teil der EU-Bevölkerung, nämlich Personen mit Wohnsitz im Grenzgebiet, genutzt werden und daher keinen nennenswerten Einfluss auf andere Mitgliedstaaten haben, sieht dies bei der Besteuerung von Unternehmen gänzlich anders aus. Hier entstand in den vergangenen Jahrzehnten ein regelrechter Steuerwettbewerb unter den EU-Staaten um die Steuereinnahmen (sowie Arbeitsplätze und Investitionen) großer Konzerne. Symptomatisch fiel der durchschnittliche Unternehmenssteuersatz der EU-Mitgliedstaaten zwischen 1996 und 2018 von 38 auf 21,3 Prozent – das entspricht einem Rückgang um 44 Prozent.<sup>6</sup> Die Freiheiten der Mitgliedstaaten, ihr Steuerrecht und insbesondere die Höhe der Besteuerung weitgehend

---

<sup>4</sup> Dieser Begriff wurde maßgeblich geprägt durch das BVerfG, das diesen erstmals im Urte. v. 30.6.2009 - 2 BvE 2/08 zum Lissabonner Vertrag verwendete.

<sup>5</sup> BVerfG, Urteil v. 30.6.2009 - 2 BvE 2/08 (Rn. 229).

<sup>6</sup> <https://www.bpb.de/nachschlagen/zahlen-und-fakten/europa/70564/unternehmenssteuern>.



autonom festzulegen, führt folglich dazu, dass sich die Staaten im Hinblick auf die Besteuerung von Unternehmen gegenseitig unterbieten. Es kommt letztlich zu einem *race to the bottom*. Luxemburg, das gemeinhin den Ruf einer europäischen Steueroase innehat, konnte einem Bericht der OECD zufolge im Jahr 2012 trotz seiner nur 550.000 Einwohner ausländische Direktinvestitionen in Höhe von rund 2,4 Billionen ins Land ziehen – mehr als Frankreich und Deutschland in diesem Jahr zusammen.<sup>7</sup> Hinter einem Großteil dieser Investitionen in Luxemburg werden steuerliche Gründe stehen. Ähnlich sieht es in Irland aus, das mit einem Steuersatz von 12,5% für Unternehmen gemeinsam mit Zypern den niedrigsten Steuersatz in der EU hat. Nicht zufällig haben daher milliardenschwere Konzerne wie Google, Apple oder Facebook dort ihre europäische Zentrale. Problematisch an diesem steuerlichen Kampf um Unternehmen ist, dass das Wirtschaftswachstum und die steigenden Investitionen in Niedrigsteuerländern spiegelbildlich als entgangener Gewinn der höher besteuerten Länder interpretiert werden können,<sup>8</sup> getreu dem Motto: Des einen Freud ist des anderen Leid. Wer das (steuerliche) Spiel nicht mitspielt, erhält nichts vom Kuchen ab. Dem in Art. 3 Abs. 3 UAbs. 3 EUV festgelegten Postulat, dass die EU „den wirtschaftlichen [...] Zusammenhalt und die Solidarität zwischen den Mitgliedstaaten“ fördern soll, wirkt der Steuerwettbewerb unter den Mitgliedstaaten folglich konträr entgegen. Er führt zu Konflikten zwischen Hoch- und Niedrigsteuerländern statt Zusammenhalt und zu Egoismus statt Solidarität.

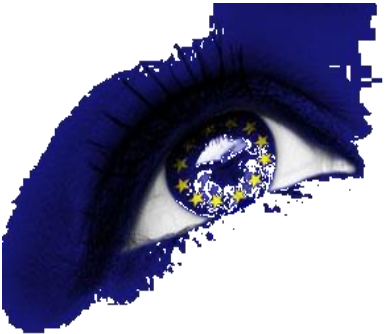
Zwar ist das Phänomen des Steuerwettbewerbs nicht allein auf Ebene der EU präsent, sondern sorgt auch auf internationaler, außereuropäischer Bühne immer wieder für Diskussionsbedarf. Allerdings ist es in der EU besonders ausgeprägt.<sup>9</sup> Das liegt maßgeblich an einem Kernanliegen der europäischen Integration – der Verwirklichung eines gemeinsamen Binnenmarktes.<sup>10</sup> Der europäische Binnenmarkt ermöglicht es Unternehmen, Waren und Dienstleistungen ohne nennenswerte Hürden innerhalb der Union anzubieten.

<sup>7</sup> <https://www.zeit.de/wirtschaft/unternehmen/2014-12/steuern-starbucks-google-amazon>.

<sup>8</sup> <https://www.bpb.de/nachschlagen/zahlen-und-fakten/europa/70564/unternehmenssteuern>.

<sup>9</sup> Dazu im Einzelnen Genschel/Kemmerling/Seils, in: *Journal of Common Market Studies*, Vol. 49 Nr. 3, 2011, S. 585 (592 ff.).

<sup>10</sup> In Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV, der die Ziele der Union festlegt, heißt es: „Die Union errichtet einen Binnenmarkt.“;



Gleichzeitig folgt aus einem freien Binnenmarkt aber auch, dass Unternehmen ihre Investitionen, ihre Produktionsstätte oder ihren Unternehmenssitz im Unionsraum beliebig verlagern können. In Zeiten digitaler Geschäftsmodelle ist dies sogar oftmals ohne größeren Aufwand möglich, weil diese – anders als etwa das produzierende Gewerbe – nicht ortsgebunden sind und daher nahezu mühelos vom einen ins andere Land verschoben werden können. Entsprechend groß (und legitim) sind die Anreize für Unternehmen, ihre Gewinne dort zu versteuern, wo die Besteuerung am niedrigsten ist. Bedenklich ist daran jedoch, dass Unternehmen trotz divergierender Steuerbelastung auf dem gleichen Markt miteinander konkurrieren. Durch unterschiedliche steuerliche Bedingungen wird somit fairer Wettbewerb, der Voraussetzung für einen funktionierenden Binnenmarkt ist, unterlaufen. Die Souveränität der EU-Mitgliedstaaten, Steuern selbst festlegen zu können und das Unionsziel, einen Binnenmarkt zu verwirklichen, stehen also in einem paradoxen Verhältnis: Je unterschiedlicher die Besteuerung in den einzelnen Mitgliedstaaten ausgestaltet ist, desto unterschiedlicher sind die Wettbewerbsbedingungen. Je unterschiedlicher die Wettbewerbsbedingungen im gleichen Markt sind, desto weniger lässt sich ein gemeinsamer und fairer Binnenmarkt verwirklichen.

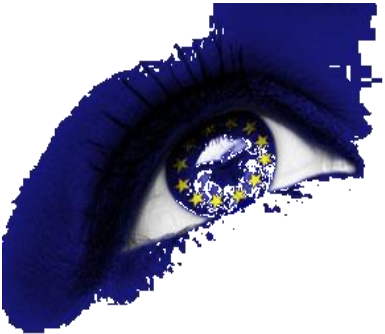
## **2. Steuervermeidungsstrategien und Missbrauch: Zusammenspiel von Staaten und Unternehmen**

### a) Ausmaß und Grundlagen

Neben die reine – rechtlich legitime – Ausnutzung unterschiedlicher Besteuerungsniveaus treten – teils illegale – Steuervergünstigungen, die bestimmten Unternehmen durch einzelne Mitgliedstaaten gewährt werden. Die Vergabe von Steuervergünstigungen durch Mitgliedstaaten an Unternehmen ist nur möglich, weil jeder Mitgliedstaat grundsätzlich autonom über die von ihm zu erhebenden Steuern entscheiden kann. Schätzungen zu-

---

zur Bedeutung des Binnenmarktes für die europäische Integration s. auch Ruffert, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, Art. 3 EUV Rn. 22.



folge liegt der Verlust infolge von Steuervermeidungspraktiken EU-weit bei über 35 Milliarden Euro pro Jahr.<sup>11</sup> Das entspricht in etwa dem Beitrag, den die EU im Jahr 2019 von all ihren Mitgliedstaaten zusammen mit Ausnahme der fünf größten Beitragszahler Deutschland, Frankreich, Italien, Großbritannien und Spanien erhielt.<sup>12</sup> Prominente Beispiele für Steuerdeals zwischen EU-Mitgliedstaaten und Großkonzernen aus den letzten Jahren sind beispielsweise die Gewährung von Steuervorteilen der Niederlande an Starbucks, von Irland an Apple oder von Luxemburg an Amazon sowie die Fiat Gruppe.<sup>13</sup> Amazon etwa zahlte – in Absprache mit Luxemburg – zwischen 2003 und 2014 auf 75% seiner Gewinne keine Steuern. Apple erzielte im Jahr 2011 in Irland verbuchte Gewinne in Höhe von 16 Milliarden Euro, zahlte allerdings lediglich 50 Millionen Euro Steuern an den irischen Staat. Das entspricht einem Steuersatz von rund 0,3%. Wie werden derartige Steuerpraktiken ermöglicht? Und sind sie mit dem geltenden Recht der EU überhaupt vereinbar?

Ermöglicht wird eine derartig niedrige Besteuerung nicht etwa durch einen dem jeweiligen Unternehmen gewährten entsprechenden Sondersteuersatz. Dies verstieße nämlich gegen das EU-Beihilfenverbot aus Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).<sup>14</sup> Danach dürfen die Mitgliedstaaten der EU keine Zuwendungen an einzelne Unternehmen richten, weil derartige Zuwendungen einen erheblichen Wettbewerbsvorteil zur Konsequenz hätten. Dies widerspräche der Idee des fairen Binnenmarktes innerhalb der EU. Unter Zuwendungen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV

---

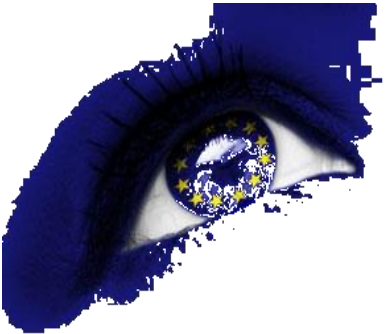
<sup>11</sup> Europäische Kommission v. 15.07.2020, COM(2020) 312 final, S. 5.

<sup>12</sup> <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/155196/umfrage/die-zehn-wichtigsten-beitragszahler-im-eu-haushalt-2010/>.

<sup>13</sup> <https://www.juve-steuermarkt.de/nachrichten/namenundnachrichten/2019/09/staatliche-beihilfen-fiat-muss-steuern-nachzahlen-starbucks-nicht>.

<sup>14</sup> Art. 107 Abs. 1 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.





fallen nicht lediglich positive Geldzuführungen (z.B. Subventionen), sondern auch Belastungsminderungen (etwa Steuern).<sup>15</sup> Niedrigere Steuersätze für nur bestimmte Marktteilnehmer sind daher beihilferechtlich nach Art. 107 Abs. 1 AEUV europarechtswidrig. Im Übrigen würden derartige Einzelfallgesetze, die einen besonders niedrigen Steuersatz nur für ein (oder einige wenige) Unternehmen festlegten, auch gegen den in den Verfassungen der Mitgliedstaaten kodierten Gleichheitssatz (Gleichbehandlungsgebot) verstoßen. Um Konzerne in ihr Land zu locken, Arbeitsplätze zu schaffen und zu sichern und Investitionen zu fördern, lassen sich EU-Mitgliedstaaten daher bisweilen andere Methoden einfallen, die zwar letztlich den gleichen Effekt wie einen niedrigeren Steuersatz zur Folge haben, indes wesentlich schwerer nachzuweisen sind.

## b) Steueroptimierung/-vermeidung am Beispiel von Starbucks und den Niederlanden

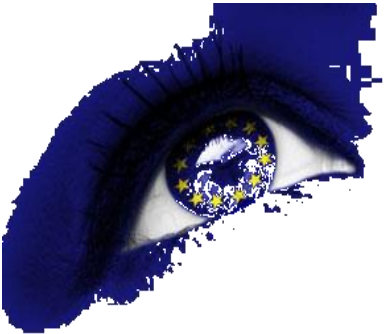
Ein Beispiel für eine solche erfolgreiche Steueroptimierung bietet das Zusammenspiel von Starbucks und den Niederlanden, deren über Jahre praktizierte Steuervermeidungsstrategie bereits die Europäische Kommission<sup>16</sup> sowie das Gericht der Europäischen Union (EuG)<sup>17</sup> beschäftigte. Starbucks unterhielt in den Niederlanden unter dem Namen Starbucks Manufacturing EMEA BV (SMBV) die einzige Kaffeerösterei und wirtschaftliche Hauptzentrale von Starbucks in Europa.<sup>18</sup> Diese Rösterei in den Niederlanden belieferte alle anderen Starbucks-Filialen in Europa, zum Teil im Nahen Osten und in Afrika mit geröstetem Kaffee sowie weiteren in den Starbucks-Filialen erhältlichen Lebensmitteln und Merchandise Artikeln (z.B. Bechern und Tassen). Die dadurch erzielten Gewinne der europäischen Starbucks-Tochter SMBV verblieben allerdings nicht in den Niederlanden, sondern wurden zum Großteil in andere Länder weitertransferiert. Dies funktionierte, indem die niederländische Rösterei SMBV ihrerseits Zahlungen an Schwesterunternehmen im Ausland leistete und dadurch ihren eigenen Gewinn in den Niederlanden schmälerte. So

<sup>15</sup> Kühling, in: Streinz, AEUV/EUV, Art. 107 AEUV Rn. 29.

<sup>16</sup> Europäische Kommission v. 21.10.2015, C(2015) 7143 final.

<sup>17</sup> EuG v. 24.09.2019, Rs. T-760/15 und T-636/16 – Niederlande / Kommission.

<sup>18</sup> Ein Überblick der im Folgenden beschriebenen Geschäftsaufteilung Starbucks lässt sich auch der Pressemitteilung der EU-Kommission zu ihrem Beschluss v. 21.10.2015, SA.38374 entnehmen, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_15_5880).



zahlte die SMBV (Niederlande) zum einen an die im Vereinigten Königreich ansässige Schwestergesellschaft Alki LP Lizenzgebühren, um das geistige Eigentum und Know-how am Kaffeerösten zu erwerben.<sup>19</sup> Zum anderen kaufte die niederländische SMBV grüne, unverarbeitete Kaffeebohnen von ihrer Schwestergesellschaft Starbucks Coffee Trading Company (SCTC) aus der Schweiz (s. Abbildung 1). Durch diese Geschäfte konnte Starbucks die in den Niederlanden verbuchten Gewinne in Drittländer transferieren und konnte das in den Niederlanden zu versteuernde Einkommen drastisch senken.<sup>20</sup> Hinzu kam, dass die Lizenzzahlungen aufgrund steuerrechtlicher Besonderheiten auch im Vereinigten Königreich nicht steuerpflichtig waren.<sup>21</sup>

**Abbildung 1:** Vereinfachte Darstellung der Geschäftsstruktur und der Zahlungsströme von Starbucks in Europa<sup>22</sup>

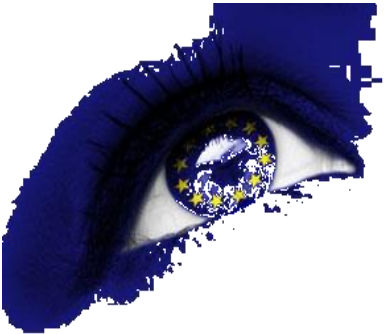
---

<sup>19</sup> Einem Bericht von Starbucks zufolge gehe es dabei insb. um sog. Röstkurven, die die Temperatur und Dauer des gesamten Röstprozesses vorschreiben, s. Europäische Kommission, Beschluss v. 21.10.2015, SA.38374 (Rn. 51).

<sup>20</sup> Die erlangten Steuervorteile werden auf bis zu 30 Millionen Euro geschätzt, <https://www.wiwo.de/politik/europa/stuernachforderung-der-eu-kommission-eu-gericht-lehnt-steuerverfahren-gegen-starbucks-ab/25048730.html>.

<sup>21</sup> Europäische Kommission, Beschluss v. 21.10.2015, SA.38374 (Rn. 44 Fn. 13).

<sup>22</sup> Abbildung übernommen aus der Pressemitteilung der EU-Kommission v. 21.10.2015 zum Verfahren gegen die Niederlande und Starbucks: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_15_5880).



Grundsätzlich steht es Konzernen nach europäischem Recht zwar frei, auch Leistungen innerhalb eines Konzerns zu erbringen. Die Gegenleistung (der Preis) muss dann jedoch ihrer Höhe nach einem sog. Fremdvergleich standhalten. Das bedeutet, dass grenzüberschreitende, konzerninterne Geschäfte so ausgestaltet sein müssen, wie sie auch zwischen zwei unabhängigen Parteien abgeschlossen werden würden (sog. Fremdvergleichsgrundsatz). Insbesondere dürfen danach also konzernintern keine marktfremden Preise gezahlt werden, weil dies zu einer künstlichen Verschiebung von Konzerngewinnen führen würde.

## aa) Entscheidung der EU-Kommission

Die EU-Kommission warf Starbucks mit Blick auf den Fremdvergleichsgrundsatz vor, deutlich überhöhte Preise sowohl (a) für die Lizenz am geistigen Eigentum hinsichtlich des Röstverfahrens an das Schwesterunternehmen im Vereinigten Königreich als auch (b) für die grünen Kaffeebohnen an das Schwesterunternehmen in der Schweiz gezahlt zu haben. Die Lizenzzahlungen für das Know-how am Röstverfahren seien so hoch gewesen,



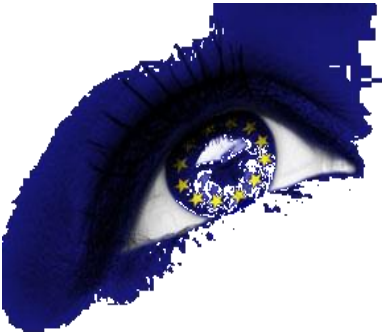
dass die Rösterei in den Niederlanden diese Zahlungen nicht einmal aus den Einnahmen durch den Kaffeeverkauf habe decken können, so die Kommission. So habe die Rösterei in den Niederlanden 2013 einen Verlust durch ihre Rösttätigkeiten zwischen 1 bis 10 Millionen Euro erlitten, aber dennoch 28,8 Millionen Euro an Lizenzgebühren in das Vereinigte Königreich gezahlt. Starbucks Niederlande habe daher zusätzliche Einnahmen aus dem Verkauf von Lebensmitteln und Merchandise Artikeln aufwenden müssen, um die Lizenzgebühren zahlen zu können.<sup>23</sup> Dass ein unabhängiges Unternehmen über einen längeren Zeitraum derart hohe Zahlungen für geistiges Eigentum geleistet hätte, dass diese nicht einmal ansatzweise durch die mittels dieses geistigen Eigentums generierten Einnahmen gedeckt werden können, ist in der Tat kaum vorstellbar. Hinzu kam, dass abgesehen von der niederländischen SMBV kein anderes Unternehmen des Konzerns und auch kein unabhängiges Unternehmen, das für Starbucks Kaffee röstete, für die Nutzung desselben Know-Hows Lizenzgebühren an die Alki LP im Vereinigten Königreich zahlen musste.<sup>24</sup> Die Lizenzgebühren dienten daher nach Ansicht der Kommission einzig dem Ziel der Gewinnverlagerung von den Niederlanden in das Vereinigte Königreich.

Auch der Preis für die grünen Bohnen, den Starbucks an die Schwestergesellschaft in der Schweiz zahlte, hielt nach Auffassung der Kommission einem Fremdvergleich nicht stand. Auffällig war etwa, dass sich der Preis für die Bohnen aus der Schweiz offensichtlich an den Einnahmen durch den Verkauf des gerösteten Kaffee in den Niederlanden orientierte. Der kontinuierlichen Einnahmesteigerung durch den Kaffeeverkauf durch SMBV stand ein kontinuierlicher Anstieg der Preise für grüne Bohnen gegenüber, sodass Starbucks Niederlande durch den Kaffeeverkauf letztlich keinen Gewinn erzielte. Seit dem Jahr 2010 waren die Ausgaben für die Bohnen sogar so hoch, dass sie die Einnahmen durch den Verkauf des gerösteten Kaffees überstiegen (s. Abbildung 2). Besonders erstaunlich war, dass die schweizer Schwester SCTC ihre Marge beim Ein- und Verkauf der grünen Bohnen,

---

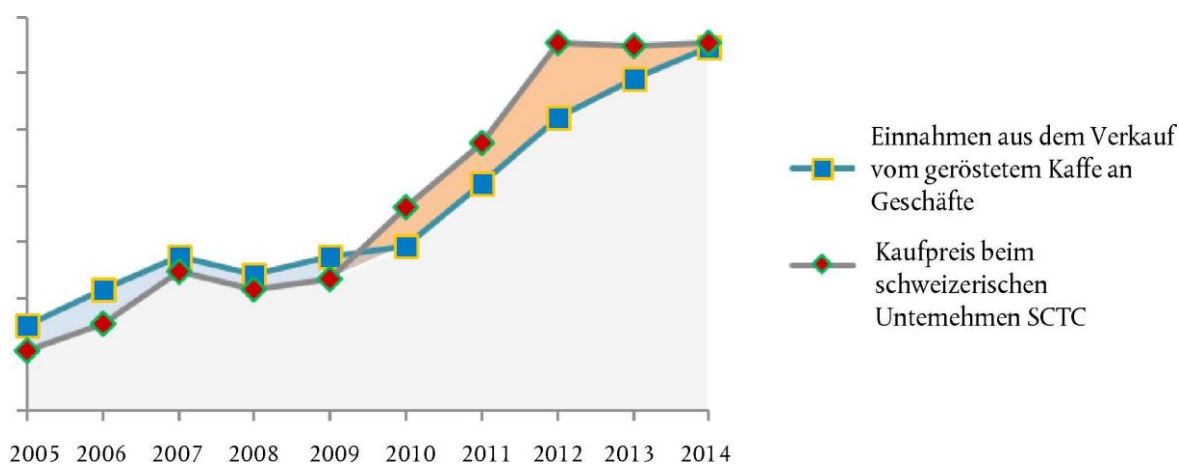
<sup>23</sup> Europäische Kommission, Beschluss v. 21.10.2015, SA.38374 (Rn. 315 ff.).

<sup>24</sup> Pressemitteilung EU-Kommission zu ihrem Beschluss v. 21.10.2015, SA.38374, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_15_5880).



ab dem Jahr 2011 – scheinbar ohne Gründe wie etwa höhere Qualität o.Ä. – verdreifachte.<sup>25</sup> Die dadurch erzielten höheren Gewinne der schweizer Schwester SCTC waren spiegelbildlich die erlittenen Verluste, die die niederländische SMBV für den Aufpreis der grünen Bohnen zahlte.

**Abbildung 2:** Verluste aus den Rösttätigkeiten der SMBV (Niederlande) ab 2010<sup>26</sup>

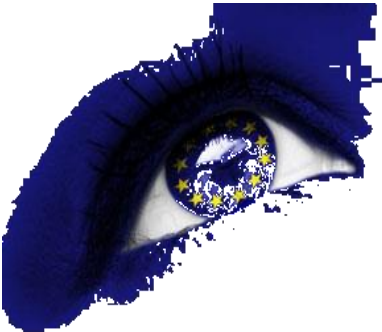


Eine Betrachtung der beiden Zahlungsströme der niederländischen SMBV an seine ausländischen Schwestern – nämlich die Zahlung für Lizenzen in das Vereinigte Königreich und die Zahlungen für die grünen Bohnen in die Schweiz – offenbarte nach Ansicht der Kommission die Folgen dieser konzerninternen Maßnahmen: Die künstliche Verschiebung von Gewinnen der niederländischen SMBV in die genannten beiden Länder um den Betrag, der den eigentlich fairen Marktwert der konzerninternen Leistungen überstieg. Die Bilanz der niederländischen SMBV wies infolge dieser konzerninternen Transaktionen von 2007 bis 2009 lediglich relativ geringe zu versteuernde Bruttogewinne aus, ab 2010 erzielte die niederländische SMBV aufgrund des plötzlichen und erheblichen Preisanstiegs für grüne Bohnen und die Lizenzen gar Bruttoverluste, sodass eine Besteuerung gänzlich entfiel (s. Abbildung 3).<sup>27</sup>

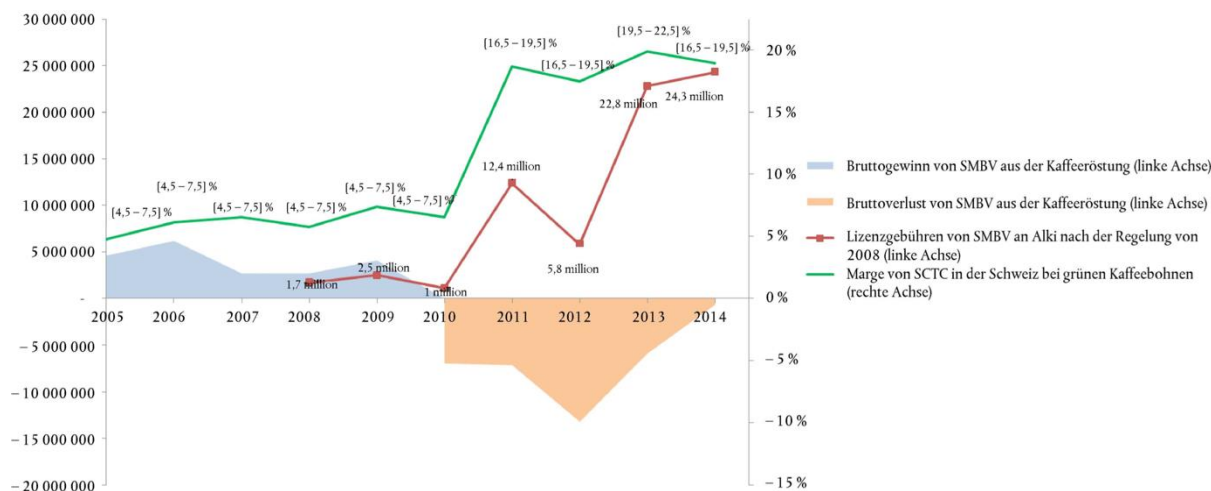
<sup>25</sup> Europäische Kommission, Beschluss v. 21.10.2015, SA.38374 (Rn. 356).

<sup>26</sup> Abbildung übernommen aus dem Beschluss der Europäischen Kommission v. 21.10.2015, SA.38374 (Rn. 314).

<sup>27</sup> Beschluss der Europäischen Kommission v. 21.10.2015, SA.38374 (Rn. 357 f.).



**Abbildung 3:** Profitabilität der SMBV Niederlande<sup>28</sup>

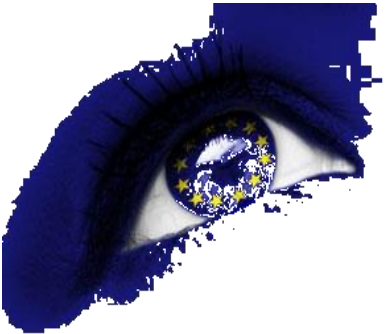


In dieser Geschäfts- bzw. Steuerpraktik sah die EU-Kommission in ihrem Beschluss vom 21.10.2015 eine europarechtswidrige Beihilfe der Niederlande an Starbucks, weil die Niederlande eine künstliche Gewinnreduzierung durch Zahlung überhöhter Preise von Starbucks an seine Schwesterunternehmen im Vereinigten Königreich und der Schweiz im Rahmen von Steuervorbescheiden akzeptiert habe.<sup>29</sup> Die Niederlande profitierte an diesem „Steuerdeal“, indem Arbeitsplätze geschaffen und gesichert sowie Investitionen getätigt wurden. Starbucks profitierte durch massive Steuervorteile. Für die Niederlande und Starbucks stellte sich die Lage daher als win-win Situation dar. Leidtragende waren hingegen die Konkurrenten von Starbucks, insbesondere kleine und mittelständische Betriebe, die ihre Steuerlast nicht durch derartige Geschäftsstrukturen und -tätigkeiten drücken konnten sowie die anderen Mitgliedstaaten, denen eine Besteuerung von Starbucks, die Schaffung neuer Arbeitsplätze, der Erhalt von Investitionen etc. vorenthalten wurden. Der Beschluss der Kommission, der die Europarechtswidrigkeit der Vereinbarung zwischen den Niederlanden und Starbucks feststellte und Starbucks zur nachträglichen Steuerzahlung an die Niederlande verurteilte, wurde daher vielerorts zurecht als Sieg für einen fairen europäischen Binnenmarkt gefeiert.

<sup>28</sup> Abbildung übernommen aus dem Beschluss der EU-Kommission v. 21.10.2015, SA.38374 (Rn. 357).

<sup>29</sup> Europäische Kommission, Beschluss v. 21.10.2015, SA.38374 (Rn. 422 f.).





## bb) Aufhebung durch das EuG

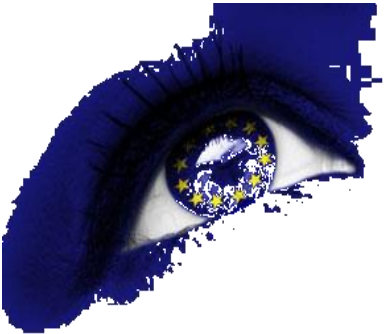
Die Freude der Wettbewerbshüter über diesen Sieg währte allerdings nicht allzu lange. Denn in der nächsten Instanz wurde die Entscheidung der EU-Kommission durch das Gericht der europäischen Union (EuG) gekippt. Die entscheidenden Gründe, weshalb das EuG am 24.09.2019 die Entscheidung der EU-Kommission aufhob, waren beweisrechtlicher Natur.<sup>30</sup> Die Kommission habe nicht ausreichen können, dass Starbucks eine Art. 107 Abs. 1 AEUV zuwiderlaufende Beihilfe von den Niederlanden erhalten habe. Erforderlich dafür wäre eine selektive steuerliche Bevorzugung Starbucks durch die niederländischen Steuerbehörden gewesen. Eine solche steuerliche Vorzugsbehandlung Starbucks gegenüber anderen Unternehmen habe die Kommission jedoch nicht hinreichend nachgewiesen. Insbesondere sei es der Kommission nicht gelungen darzulegen, dass die von SMBV Niederlande geleisteten (und von den niederländischen Steuerbehörden genehmigten) konzerninternen Zahlungen überhöht gewesen seien und Starbucks dadurch künstlich seinen zu versteuernden Gewinn verringert habe.

## c) Strukturelles Problem: Starbucks/Niederlande kein Einzelfall

In dieser Entscheidung des EuG offenbart sich eine grundlegende Schwierigkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes, der für die Beurteilung der Europarechtswidrigkeit einer steuerlichen Maßnahme aber gerade essentiell ist: Es muss ein „marktgerechter“ Preis für ein Produkt bzw. eine Dienstleistung gefunden werden, das bzw. die es in dieser Form auf dem Markt möglicherweise gar kein zweites Mal gibt. Besonders problematisch ist dies bei Lizenzzahlungen, die – wie im Falle von Starbucks – häufig für geistiges Eigentum geleistet werden. Der Preis für Know-How ist nicht messbar, es kann nicht etwa durch die Berechnung der Differenz von Produktionskosten und Verkaufspreis eine Marge errechnet werden, die am Markt verglichen werden könnte oder die zumindest als (markt-)gerecht beurteilt werden könnte. Der Preis, den ein Unternehmen intern für geistiges Eigentum verlangt, ist daher einem Marktvergleich zumeist nicht zugänglich; er wird somit nahezu

---

<sup>30</sup> EuG, Urteil v. 24.09.2019, Rs. T-760/15 und T-636/16 – Niederlande / Kommission.



in das Belieben der Vertragsparteien gestellt. Dass dieses rechtliche System Tür und Angel für Missbrauch öffnet, liegt auf der Hand. Rechtliche Möglichkeiten, dagegen vorzugehen, erweisen sich aufgrund der damit zusammenhängenden Beweisprobleme als äußerst schwierig. Das hat der Fall Starbucks eindrucksvoll gezeigt.

Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass das hier gewählte Beispiel von Starbucks und den Niederlanden keinen Einzelfall darstellt. Jüngst – am 15.07.2020 – hat das EuG ein Urteil der EU-Kommission, das eine Steuergestaltung zwischen Apple und Irland als rechtswidrig einstufte und eine Steuernachzahlung in Höhe von 13 Milliarden Euro vorsah, aufgehoben.<sup>31</sup> Auch in diesem Fall habe die EU-Kommission eine steuerliche Bevorteilung nicht nachweisen können.<sup>32</sup> Auch ein Beschluss<sup>33</sup> der Kommission gegen die Steuerpraxis von Amazon und Luxemburg könnte dieses Schicksal teilen. Amazon hatte – ähnlich wie Starbucks – ebenfalls Lizenzzahlungen für geistiges Eigentum konzernintern gezahlt und nach Ansicht der Kommission dadurch seine Gewinne in Luxemburg künstlich verringert.<sup>34</sup> Eine Klage gegen diesen Beschluss vor dem EuG ist derzeit anhängig. Wie das EuG die (Beweis-)Lage im ähnlich gelagerten Fall gegen Starbucks und die Niederlande beurteilte, ist bekannt. Die Rechtsprechung des letzten Jahrzehnts hat insbesondere eines zutage gefördert: Dass eine Diskrepanz zwischen dem, was politisch gewollt ist – nämlich Vermeidung von dem Binnenmarkt zuwiderlaufender Steuervermeidung – und rechtlicher Durchsetzbarkeit besteht. Es ist vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung nicht abwegig, dass die Kommission – und damit auch die Verfechter der Realisierung einer Steuergerechtigkeit in der EU – auch hier eine Niederlage einstecken werden.

---

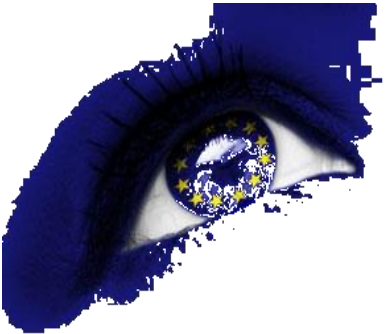
<sup>31</sup><http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=DE&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=15425039>.

<sup>32</sup> <https://www.handelsblatt.com/politik/international/rekord-steuernachzahlung-pleite-fuer-vestager-eu-gericht-annulliert-milliardenforderung-gegen-apple/25948834.html?ticket=ST-759903-gHtcWevQoZaZAa5fcbBx-ap3>.

<sup>33</sup> Europäische Kommission, Beschluss v. 20.06.2014, SA.38944.

<sup>34</sup> [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP\\_17\\_3701](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_17_3701).





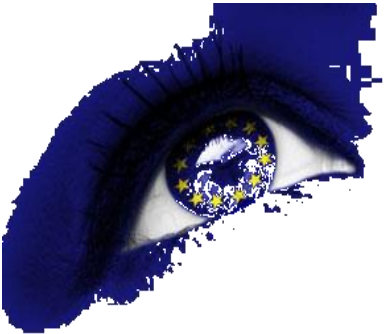
### III. Scheitern bisheriger Lösungsansätze

Die Europäische Kommission, allen voran ihre Wettbewerbskommissarin Margareth Verstaiger, kämpft unermüdlich gegen wettbewerbswidrige Steuerdeals zwischen Mitgliedstaaten und Unternehmen.<sup>35</sup> Staaten und Unternehmen zeigen sich jedoch uneinsichtig und bewegen sich auf schmalen Grat zwischen Legalität und Illegalität. Zu nachteilig wären aus ihrer Sicht die Folgen eines Absehens von Steuervermeidungsstrategien: Arbeitsplätze und das im eigenen Land investierte Kapital stünden auf der Kippe; groteskerweise stehen die Steuereinnahmen gar nicht im Vordergrund, denn diese sind ohnehin gering. Staaten geraten so zusehends in eine Abhängigkeit von Großkonzernen. Die Politik weiß von alledem. Dennoch ist es ihr bisher nicht gelungen, dem schädlichen Steuerwettbewerb in der EU ein Ende zu setzen. Das liegt vor allem an zwei Gründen, die eng miteinander zusammenhängen: Erstens daran, dass das direkte Steuerrecht – also insbesondere die Einkommen- und die Körperschaftsteuer (Unternehmensteuer) – Angelegenheit der Mitgliedstaaten ist und diese autonom für ihre Landesgrenzen festlegen können. Und zweitens am sog. Einstimmigkeitsprinzip, das in Art. 115 AEUV verankert ist. Danach bedürfen Richtlinien der EU, die zwar nicht selbst als unmittelbar geltendes Recht Wirkung in den Mitgliedstaaten entfalten, die aber den nationalen Gesetzgebern Vorgaben machen und sich somit auf das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten auswirken, der Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten.

Der einfachste Weg, Steuervermeidungsstrategien innerhalb der EU einen Riegel vorzuschieben, wäre Steuergesetze und insbesondere Steuersätze unionsweit zu vereinheitlichen. Dies nähme Unternehmen den Reiz, sich in Niedrigsteuerländern niederzulassen bzw. ihre Gewinne dorthin zu verschieben. Die Umsetzbarkeit dieses Ansatzes scheint aus heutiger Sicht indes ausgeschlossen. Staaten nehmen in einer freien Marktwirtschaft – anders als in der Planwirtschaft – gerade nicht als Akteure am Markt teil, sondern schaffen lediglich die Rahmenbedingungen und Infrastruktur des Marktes. Die einzige finanzielle

---

<sup>35</sup> <https://www.lto.de/recht/hintergruende/h/eug-apple-beihilfen-steuern-eu-wettbewerb/>.



Einnahmequelle der Mitgliedstaaten sind daher Steuern (sog. Steuerstaatsprinzip).<sup>36</sup> Ohne Steuereinnahmen wäre staatliches Handeln undenkbar. Auch das BVerfG betonte daher in seinem Urteil zum Vertrag von Lissabon die Bedeutung nationaler Steuerhoheit und erklärte Entscheidungen über Einnahmen und Ausgaben zu einem der „wesentlichen Bereiche [...] demokratischer Gestaltung.“<sup>37</sup> Es verwundert insofern kaum, dass die Mitgliedstaaten zurückhaltend agieren, wenn es um die Übertragung steuerlicher Befugnisse auf die EU geht.

Da eine Steuergesetzgebung unmittelbar durch die EU daher zumindest zum jetzigen Zeitpunkt außerhalb des Möglichen erscheint, versucht die EU durch den Erlass von Richtlinien auf eine Harmonisierung der einzelstaatlichen Steuergesetze hinzuwirken und dadurch Steuermisbrauch und Steuervermeidung zu verhindern. So verfolgt die EU seit dem Jahr 2001<sup>38</sup> die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsbemessungsgrundlage (kurz: GKKB) für Unternehmen. Die Grundidee dieses Ansatzes ist, Unternehmenseinnahmen wertschöpfungsgetreu am Ort ihres Entstehens zu besteuern. Dazu sollen Unternehmen in einem ersten Schritt ihre in der EU erzielten Gewinne unionsweit einheitlich ermitteln, sodass eine EU-weit einheitliche Bemessungsgrundlage für den zu versteuernden Gewinn bestimmt werden kann. Die insgesamt im Unionsraum erzielten Gewinne sollen sodann in einem zweiten Schritt nach einer bestimmten Formel auf die Mitgliedstaaten aufgeteilt werden, in denen das Unternehmen diese Gewinne erzielte, damit am Ort der Entstehung eine Besteuerung stattfinden kann. Die für diese Formel maßgeblichen drei Faktoren sollen Umsatz, Mitarbeiterzahl und investiertes Kapital im jeweiligen Land sein.<sup>39</sup> Hat ein Unternehmen also einen Großteil seiner Mitarbeiter in Mitgliedstaat A angestellt, investiert in diesem Land einen Großteil seines Kapitals und macht

---

<sup>36</sup> Vgl. BVerfG, Urteil v. 8.6.1988, 2 BvL 9/85 und 3/86, BVerfGE 78, 249 (266 f.).

<sup>37</sup> BVerfG, Urteil v. 30.6.2009, BvE 2, 5/08, 2 BvR 1010, 1022, 1259/08 und 182/09, BVerfGE 123, 267 (358).

<sup>38</sup> Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001 bzgl. der Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM(2001) 582 endg. (S. 9).

<sup>39</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates der Europäischen Union v. 25.10.2016, COM(2016) 683 final, S. 2, online abrufbar unter [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_683\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_de.pdf).



dort einen Großteil des Umsatzes, so werden nach dem Konzept der GKKB auch ein Großteil der Gewinne Mitgliedstaat A zugewiesen und entsprechend dort versteuert. Die derzeit bestehende Möglichkeit, Gewinne durch konzerninterne Zahlungen in andere Länder zu transferieren würde durch die strenge Verteilung der Gewinne anhand einer konkreten Formel durch ortsgebundene Kriterien (Umsatz, Mitarbeiterzahl, investiertes Kapital) vermieden. Die sich als missbrauchsanfällig erwiesene Festlegung konzerninterner Preise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz soll somit ersetzt werden. Die Einführung der GKKB ist (bislang) dennoch nicht gelungen. Über einen ersten Richtlinienvorschlag aus dem Jahr 2011 wurde bis heute nicht abgestimmt, weil eine Abstimmung am Einstimmigkeitsprinzip scheitern würde; über einen weiteren, leicht abgewandelten und vergleichsweise zurückhaltenden Vorschlag aus dem Jahr 2016 wird bis heute diskutiert. Die Chancen einer unionsweiten Umsetzung stehen indes schlecht. Europäische Steueroasen wie etwa Luxemburg, Irland oder die Niederlande stellen sich quer. Allein in Irland würden sich infolge dieser EU-Pläne die dort erzielten Konzerngewinne um rund 150 Milliarden Euro verringern – das wären 86 Prozent aller dort versteuerten Unternehmensgewinne.<sup>40</sup> Denkbar ist daher allenfalls eine Einigung einzelner Mitgliedstaaten. Das könnte zwar politisch als erster Schritt in die richtige Richtung verkauft werden. Die Wirkung einer nur teilweisen Einigung wäre allerdings marginal – Amazon, Apple oder Starbucks wird es ausreichen, wenn auch nur ein Mitgliedstaat ihre aggressive Steuerplanung und -vermeidung akzeptiert und fördert.

Ein ähnliches trübes Bild ergibt sich im Hinblick auf die geplante Einführung einer unionsweit gültigen Digitalsteuer. Mit einer solchen Steuer plant die Union, dem Missverhältnis im Hinblick auf die Höhe gezahlter Steuern von digital agierenden Unternehmen und „traditionellen“ Unternehmen entgegenzuwirken. Auch digitale Gewinne sollen daher dort besteuert werden, wo ihre Erwirtschaftung und ihre Wertschöpfung stattfinden. Nach derzeitiger Rechtslage werden digitale Unternehmen, in dem Land, in dem sie ihre digitalen Produkte und Dienstleistungen anbieten, oftmals nicht als Steuerpflichtige behandelt.

---

<sup>40</sup> <https://www.iwd.de/artikel/eu-will-die-koerperschaftsteuer-revolutionieren-419887/>.



Grund dafür ist das Fehlen einer Betriebsstätte, die Voraussetzung für die Besteuerung ist.<sup>41</sup> Durch die Digitalsteuer soll nun auch ein Steuerzugriff dort möglich sein, wo die Kunden sitzen. Die Einführung einer unionsweit gültigen Digitalsteuer scheiterte bislang jedoch – ebenso wie schon die GKKB – am Einstimmigkeitsprinzip. Zu den Vetostimmen gehören die üblichen Verdächtigen – Irland, die Niederlande oder auch Schweden, wo zufälligerweise Spotify seinen Europasitz hat.<sup>42</sup> Auch in Deutschland zeigt sich aber ein gemischtes Bild, denn die Angst vor Gegenmaßnahmen aus den USA, wo die meisten Internetriesen, an die sich die Digitalsteuer primär richtet, ihren Hauptsitz haben, ist enorm.<sup>43</sup> Es blieb daher bislang bei nationalen Alleingängen, etwa von Frankreich.

## IV. Fazit

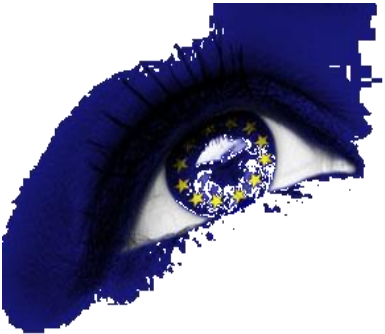
Das Steuerrecht zählt zum fundamentalen Kern staatlicher Souveränität. Die Kompetenz, Steuern zu erheben ist daher den Mitgliedstaaten der EU vorbehalten. Diese regeln ihr Steuerrecht grundsätzlich autonom. Das Steuerrecht im Unionsraum ist daher geprägt von 27 verschiedenen einzelstaatlichen Regelungssystemen. Es entsteht ein kaum mehr zu durchblickender europäischer Steuerdschungel. Hinzu kommt ein Steuerwettbewerb der Mitgliedstaaten untereinander. Dieses System wird von Großkonzernen – verständlicherweise – ausgenutzt; einige Mitgliedstaaten leisten dabei Schützenhilfe, weil sie selbst davon profitieren. Digitale Geschäftsmodelle gepaart mit einem freien EU-Binnenmarkt ermöglichen es heutzutage vielen Großkonzernen noch in größerem Maße, ihre Firmenzentralen innerhalb der EU vom einen ins andere Land zu verschieben, sollten sich die (steuerlichen) Bedingungen in einem Staat zu ihrem Nachteil ändern oder sollte sich die Kooperationsbereitschaft eines Staates hinsichtlich steuerlicher Angelegenheiten nachteilig ändern. Dies übt enormen Druck auf Staaten aus, ihre unternehmensfreundliche Steuerpraxis nicht zu verändern. Das Machtgefälle zwischen Staaten und Unternehmen hat sich dadurch nachhaltig geändert. Korrigiert werden kann dies allein dadurch, dass sich

---

<sup>41</sup> <https://www.roedl.de/themen/entrepreneur/ausblick-2020/digitalsteuern-europa-international>.

<sup>42</sup> <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/digitalsteuer-107.html>.

<sup>43</sup> <https://www.zeit.de/2019/52/digitalsteuer-frankreich-usa-strafzoelle-eu>.



# Blickpunkt Brüssel



die EU geschlossen dem Kampf gegen aggressive Steuerplanung verschreibt. Dies ist bislang jedenfalls noch nicht gelungen. Es gilt insofern abzuwarten, was die Zukunft bringt. Vielleicht wird ja ausgerechnet die Corona-Krise und der dadurch gesteigerte Finanzbedarf zu einem Umdenken führen.