

**BESCHLUSS (EU) 2019/1252 DER KOMMISSION****vom 19. September 2018****über die Steuervorbescheide SA.38945 (2015/C) (ehemals 2015/NN) (ehemals 2014/CP), die McDonald's Europe von Luxemburg erteilt wurden***(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2018) 6076)***(Nur der französische Text ist verbindlich)****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 108 Absatz 2,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme gemäß den genannten Bestimmungen<sup>(1)</sup> und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

**1. VERFAHREN**

- (1) Mit Schreiben vom 19. Juni 2013 übermittelte die Kommission dem Großherzogtum Luxemburg ein Auskunftsersuchen, in dem sie um detaillierte Informationen über die Praxis des Landes im Bereich der Steuervorbescheide ersuchte<sup>(2)</sup>.
- (2) Mit Schreiben vom 24. Juni 2014 folgte ein weiteres Auskunftsersuchen mit der Bitte um Informationen über die Unternehmensgruppe McDonald's. Unter anderem forderte die Kommission Luxemburg auf, alle Steuervorbescheide vorzulegen, die von der luxemburgischen Steuerverwaltung an die Unternehmensgruppe McDonald's erteilt worden waren.
- (3) Am 4. August 2014 übermittelten die luxemburgischen Behörden ihre Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 24. Juni 2014. Insbesondere legten die luxemburgischen Behörden zwei an die McD Europe Franchising, S.à.r.l. (im Folgenden „McD Europe“) gerichtete Steuervorbescheide vor: den am 30. März 2009 erteilten Steuervorbescheid (im Folgenden „erster Steuervorbescheid“) und den am 17. September 2009 erteilten Steuervorbescheid (im Folgenden „zweiter Steuervorbescheid“, zusammen „angefochtene Steuervorbescheide“). Außerdem legten die luxemburgischen Behörden eine Reihe anderer Steuervorbescheide vor, die von der luxemburgischen Steuerverwaltung an die Unternehmen der Unternehmensgruppe McDonald's erteilt worden waren<sup>(3)</sup>.
- (4) In ihrer Antwort vom 4. August 2014 beschrieben die luxemburgischen Behörden zudem, wie in Luxemburg die Erteilung von Steuervorbescheiden gehandhabt wird, und erläuterten, warum die der Unternehmensgruppe McDonald's erteilten Steuervorbescheide ihrer Meinung nach keine staatlichen Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden „AEUV“) darstellen.
- (5) Mit Schreiben vom 23. März 2015 forderte die Kommission die luxemburgischen Behörden auf, zu den Informationen eines Bündnisses von Gewerkschaften<sup>(4)</sup> (im Folgenden auch „Bündnis“) über eine staatliche Beihilfe, die McDonald's von den luxemburgischen Steuerbehörden gewährt worden sein sollen, Stellung zu nehmen.
- (6) Am 23. April 2015 übermittelten die luxemburgischen Behörden ihre Antwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 23. März 2015.
- (7) Mit Schreiben vom 18. Mai 2015 ersuchte die Kommission die luxemburgischen Behörden unter anderem, die von McD Europe seit dem Datum des ersten Steuervorbescheids eingereichten Unterlagen vorzulegen, die auf der Anforderung beruhten, nachzuweisen, dass die Gewinne der US-amerikanischen Franchise-Filiale und der schweizerischen Service-Niederlassung in den Vereinigten Staaten bzw. in der Schweiz ausgewiesen und versteuert werden.

<sup>(1)</sup> ABl. C 258 vom 15.7.2016, S. 11.

<sup>(2)</sup> Dieses Schreiben trug das Aktenzeichen HT.4020 — Pratiques en matière de ruling fiscal.

<sup>(3)</sup> Im vorliegenden Fall beschränkt sich die Untersuchung jedoch auf die angefochtenen Steuervorbescheide und lässt die Würdigung der übrigen von der luxemburgischen Steuerverwaltung an die Unternehmensgruppe McDonald's und ihre Tochtergesellschaften erteilten Steuervorbescheide unberührt.

<sup>(4)</sup> Bei den Gewerkschaften handelt es sich um den Europäischen Gewerkschaftsverband für den öffentlichen Dienst (EGÖD), die Europäische Föderation der Gewerkschaften des Lebens-, Genussmittel-, Landwirtschafts- und Tourismussektors (EFFAT) und die amerikanische Dienstleistungsgewerkschaft SEIU (Service Employees International Union).

- (8) Mit Schreiben vom 9. Juni 2015 antworteten die luxemburgischen Behörden auf diese Ersuchen und teilten unter Vorlage der entsprechenden Dokumente mit, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale von McD Europe im Jahr 2014 einer Steuerprüfung durch den Internal Revenue Service (Bundessteuerbehörde der USA, im Folgenden „IRS“) unterzogen worden war, die sich auf die Steuerjahre 2009 und 2010 bezog, und dass der IRS bestätigt habe, dass keine Änderungen an den von der US-amerikanischen Franchise-Filiale von McD Europe in den Vereinigten Staaten eingereichten Steuererklärungen vorgenommen werden mussten.
- (9) Am 3. Dezember 2015 erließ die Kommission den Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV im Hinblick auf die angefochtenen Steuervorbescheide mit der Begründung, dass es sich bei diesen Vorbescheiden möglicherweise um staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV handelt, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt werden könnten (im Folgenden „Einleitungsbeschluss“).
- (10) Die luxemburgischen Behörden gaben mit Schreiben vom 4. Februar 2016 ihre Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss ab.
- (11) Der Einleitungsbeschluss wurde am 15. Juli 2016 im *Amtsblatt der Europäischen Union* <sup>(5)</sup> veröffentlicht. Die Kommission forderte die Beteiligten auf, zu der Maßnahme Stellung zu nehmen. Das Bündnis von Gewerkschaften übermittelte mit Schreiben vom 5. August 2016 seine Stellungnahme. Mit Schreiben vom 9. August 2016 ging die Stellungnahme von McDonald's bei der Kommission ein.
- (12) Mit Schreiben vom 30. September 2016 übermittelten die luxemburgischen Behörden ihre Stellungnahme zu den bei der Kommission eingereichten Anmerkungen Dritter zum Einleitungsbeschluss.
- (13) Mit Schreiben vom 23. November 2016 ersuchte die Kommission die luxemburgischen Behörden um ergänzende Auskünfte.
- (14) Die luxemburgischen Behörden beantworteten dieses Auskunftsersuchen am 14. Dezember 2016 und am 12. Januar 2017.

## 2. AUSFÜHRLICHE BESCHREIBUNG DER BEIHILFEMAßNAHME

### 2.1. Beschreibung des Begünstigten

- (15) Die McDonald's Corporation ist eine in Delaware eingetragene Aktiengesellschaft mit Sitz in Oak Brook, Illinois, USA, die an der New Yorker Börse notiert ist. Sie wurde am 21. Dezember 1964 gegründet und betreibt McDonald's-Restaurants und Franchise-Filialen, die lokal relevante Speisen und Getränke anbieten <sup>(6)</sup>.
- (16) Zu den Segmenten des Unternehmens gehören die USA, führende internationale Märkte (Australien, Kanada, Frankreich, Deutschland und Vereinigtes Königreich), wachstumsstarke Märkte (China, Italien, Korea, Polen, Russland, Spanien, Schweiz und Niederlande) sowie „Foundational Markets & Corporate“ (Gründungsmärkte & Corporate) <sup>(7)</sup>. Von den 37 241 Restaurants in mehr als 100 Ländern sind rund 34 108 Franchise-Filialen und 3 133 werden von McDonald's betrieben <sup>(8)</sup>. Zum Zeitpunkt der angefochtenen Steuervorbescheide wurden von den weltweit 31 677 McDonald's-Restaurants 21 183 von Franchisenehmern, 3 855 von verbundenen Unternehmen und 6 639 von der McDonald's Corporation und ihren Tochtergesellschaften betrieben <sup>(9)</sup>. Die McDonald's Corporation ist daher in erster Linie ein Franchisegeber — über 80 % der McDonald's-Restaurants sind im Besitz und werden von unabhängigen Franchisenehmern betrieben <sup>(10)</sup>. Im Jahr 2017 zählte die McDonald's Corporation rund 400 Tochtergesellschaften und 235 000 Mitarbeiter.
- (17) Im Jahr 2017 verzeichnete McDonald's einen Gesamtumsatz in Höhe von 22,8 Mrd. USD, wovon 12,7 Mrd. USD vom Unternehmen selbst und 10,1 Mrd. USD von Franchise-Filialen erzielt worden waren. Zum Zeitpunkt der angefochtenen Steuervorbescheide belief sich der Gesamtumsatz von McDonald's auf 26,216 Mrd. USD und das Unternehmen betrieb 32 478 Restaurants <sup>(11)</sup>.

<sup>(5)</sup> ABl. C 258 vom 15.7.2016, S. 11.

<sup>(6)</sup> Seite 1 des Formulars 10-K, das von der McDonald's Corporation bei der US Securities and Exchange Commission (US-amerikanische Wertpapier- und Börsenaufsichtsbehörde) für das Jahr 2017 eingereicht wurde.

<sup>(7)</sup> Seite 2 des Formulars 8-K, das von der McDonald's Corporation bei der US Securities and Exchange Commission (US-amerikanische Wertpapier- und Börsenaufsichtsbehörde) am 18. September 2015 eingereicht wurde.

<sup>(8)</sup> Seite 13 des Formulars 10-K, das von der McDonald's Corporation bei der US Securities and Exchange Commission (US-amerikanische Wertpapier- und Börsenaufsichtsbehörde) für das Jahr 2017 eingereicht wurde.

<sup>(9)</sup> Seite 1 des ersten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

<sup>(10)</sup> Im Rahmen einer konventionellen Franchisevereinbarung besitzt die McDonald's Corporation das Grundstück und das Gebäude oder sichert einen langfristigen Mietvertrag für den Restaurant-Standort und der Franchisenehmer zahlt für die Ausstattung, die Schilder, die Bestuhlung und die Einrichtung.

<sup>(11)</sup> Formular 10-K, das von der McDonald's Corporation bei der US Securities and Exchange Commission (US-amerikanische Wertpapier- und Börsenaufsichtsbehörde) für das Jahr 2009 eingereicht wurde.

- (18) Vom gesamten unternehmenseigenen Umsatz entfallen 3,260 Mrd. USD auf die USA, 4,080 Mrd. USD auf führende internationale Märkte <sup>(12)</sup>, 4,592 Mrd. USD auf wachstumsstarke Märkte <sup>(13)</sup> und 0,787 Mrd. USD auf das Segment „Foundational Markets & Corporate“ (Gründungsmärkte & Corporate) <sup>(14)</sup>.
- (19) Außerhalb der Vereinigten Staaten vergeben die McDonald's Corporation und ihre US-amerikanische Schwestergesellschaft McDonald's International Property Company (im Folgenden „MIPCO“) Lizenzen für das Recht, McDonald's-Restaurants in jedem einzelnen Markt zu entwickeln und zu betreiben, und zwar an Unternehmen, die in den meisten wichtigen Märkten direkte oder indirekte Tochtergesellschaften der McDonald's Corporation sind.
- (20) Nach den Angaben der luxemburgischen Behörden kontrollierte die Unternehmensgruppe McDonald's zum Dezember 2013 fünf Unternehmen in Luxemburg: i) McD Europe, ii) McD Europe Holdings S.à.r.l., iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l., iv) Lux MC Holdings S.à.r.l. und v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. und Lux MC Holdings S.à.r.l. hielten Anteile an anderen Tochtergesellschaften von McDonald's in Europa und in den Vereinigten Staaten, während McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. als Instrument für den Abschluss eines zentralisierten Cash-Managementvertrags mit einer Bank fungierte. Luxembourg McD Investments S.à.r.l. hielt zudem Anteile an dem US-amerikanischen Unternehmen Golden Arches UK LLC, bei dem es sich um eine in Delaware eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung handelt.
- (22) Im Mittelpunkt der Untersuchung der Kommission und des vorliegenden Beschlusses steht die McD Europe, die zum Zeitpunkt der Erteilung der angefochtenen Steuervorbescheide ihren steuerlichen Sitz in Luxemburg hatte und über eine US-amerikanische Franchise-Filiale und eine schweizerische Service-Niederlassung verfügte. Wie im ersten und zweiten Antrag auf einen Steuervorbescheid erläutert, hat McD Europe bestimmte bereits bestehende und zukünftige Franchiserechte der McDonald's Corporation und der MIPCO eingekauft. In der Folge hat McD Europe das wirtschaftliche Eigentum an einer Reihe von immateriellen Franchiserechten (im Folgenden „Franchiserechte“) erworben <sup>(15)</sup>. Anschließend hat McD Europe die Franchiserechte sowie die vertraglichen Verpflichtungen auf seine US-amerikanische Franchise-Filiale übertragen. Alle zuvor von der McDonald's Corporation vereinnahmten Franchisegebühren wurden daraufhin von McD Europe über ihre US-amerikanische Franchise-Filiale mit Sitz in Oak Brook, Illinois eingezogen. Die schweizerische Service-Niederlassung mit Sitz in Genf vergab Lizenzen für die Franchiserechte an Franchisegeber in verschiedenen europäischen Ländern und erbrachte verschiedene Dienstleistungen im Zusammenhang mit den Franchiserechten. Im Gegenzug für diese Dienstleistungen zahlte die US-amerikanische Franchise-Filiale der schweizerischen Service-Niederlassung eine Servicegebühr, die der Höhe der Kosten der schweizerischen Service-Niederlassung zuzüglich eines Aufschlags entsprach. Zum Zeitpunkt der angefochtenen Steuervorbescheide waren in der schweizerischen Service-Niederlassung [0–10] Mitarbeiter beschäftigt, die [0–10] Vollzeitbeschäftigte vertraten. McD Europe und die US-amerikanische Franchise-Filiale hatten keine Mitarbeiter. Im Jahr 2014 zählte die McD Europe [0–10] Vollzeitbeschäftigte, die schweizerische Service-Niederlassung [10–20] Vollzeitbeschäftigte und die US-amerikanische Franchise-Filiale null Beschäftigte.
- (23) Im Jahr 2015 kündigte McDonald's eine umfassende Neuorganisation seines Geschäfts an, wobei Länder auf der ganzen Welt nach gemeinsamen Marktmerkmalen statt nach geografischer Nähe zusammengefasst wurden. Im Dezember 2016 gab McDonald's seine Entscheidung bekannt, eine neue integrierte internationale Holdingstruktur zu schaffen, um sich an die neue Geschäftsstruktur anzupassen und diese zu unterstützen.
- (24) Dies führte zur Schaffung einer einheitlichen Struktur mit Sitz im Vereinigten Königreich, die für die Lizenzierung der meisten globalen Rechte des geistigen Eigentums des Unternehmens außerhalb der Vereinigten Staaten verantwortlich ist. Sie besteht aus diversen im Vereinigten Königreich eingetragenen und ansässigen Unternehmen sowie US-amerikanischen Unternehmen, die ihren Sitz weiterhin in den USA haben. Diese US-amerikanischen Unternehmen sind auch im Vereinigten Königreich steuerpflichtig. Diese Änderung führte zur Einstellung der Aktivitäten des Unternehmens in Genf. Das andere Schweizer Büro des Unternehmens bleibt offen, und das Büro in Luxemburg ist weiterhin für die Restaurants in Luxemburg verantwortlich <sup>(16)</sup>.

<sup>(12)</sup> Etablierte Märkte, darunter Australien, Kanada, Frankreich, Deutschland, das Vereinigte Königreich und verwandte Märkte.

<sup>(13)</sup> Märkte, von denen das Unternehmen annimmt, dass sie über ein verhältnismäßig höheres Expansions- und Franchisepotenzial für Restaurants verfügen, darunter China, Italien, Korea, die Niederlande, Polen, Russland, Spanien, die Schweiz und verwandte Märkte.

<sup>(14)</sup> Beschreibung der verbleibenden Märkte im System von McDonald's, von denen die meisten nach einem Franchise-Modell betrieben werden.

<sup>(15)</sup> Zu den immateriellen Franchiserechten zählte Folgendes: Markenentwicklung und -positionierung, Werbung und Marketing, Restaurantdesign und -spezifikationen, Neugestaltung von Restaurants, Lebensmittel- und Speisekartenentwicklung, Lieferkette, Betriebsplattform und -systeme (einschließlich immaterieller Vermögenswerte im Zusammenhang mit Schulungen), Systemimplementierung, Franchise-Verwaltung, Unternehmensanalyse, Qualitätssicherung, Personalwesen, Rechtsangelegenheiten.

<sup>(16)</sup> Quelle: Schriftliche Antwort von McDonald's auf die Fragen des Sonderausschusses des Europäischen Parlaments zu Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (TAX3-Ausschuss) vom 18. Juni 2018.

## 2.2. Die angefochtenen Steuervorbescheide

- (25) Der vorliegende Beschluss betrifft zwei Steuervorbescheide der luxemburgischen Steuerverwaltung an McD Europe aus dem Jahr 2009: den ersten Steuervorbescheid und den zweiten Steuervorbescheid, die sich beide auf die Steuerpflichtigeneigenschaft von McD Europe in Luxemburg beziehen.
- (26) Der erste Steuervorbescheid wurde von der luxemburgischen Steuerverwaltung am 30. März 2009 auf Antrag von McDonald's vom 11. Februar 2009 hin erteilt und durch weitere am 10. März 2009 eingereichte Unterlagen ergänzt. In der Folge dieses ersten Steuervorbescheids reichte der Steuerberater von McD Europe (im Folgenden „Steuerberater“) am 27. Juli 2009 einen zweiten Antrag bei der luxemburgischen Steuerverwaltung ein. Auf diesen zweiten Antrag hin erging am 17. September 2009 der zweite Steuervorbescheid.

### 2.2.1. Der erste Steuervorbescheid

#### 2.2.1.1. Unternehmensstruktur von McDonald's, wie sie im ersten Antrag auf einen Steuervorbescheid beschrieben ist

- (27) Im ersten Antrag von McDonald's auf einen Steuervorbescheid vom 11. Februar 2009 wird die Struktur der Unternehmensgruppe McDonald's sowie ihre Präsenz in Luxemburg beschrieben. Ferner wird die Neustrukturierung der Franchiserechte der McDonald's Corporation und der beiden Filialen von McD Europe in den USA bzw. der Schweiz beschrieben. Darüber hinaus werden die steuerlichen Folgen dieser Umstrukturierung für Luxemburg auf der Grundlage der Anwendung der luxemburgischen Steuergesetzgebung und des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA <sup>(17)</sup> dargelegt.
- (28) Insbesondere wird in dem Antrag auf einen Steuervorbescheid beschrieben, dass McD Europe zur Zentralisierung der Aufsicht und Verwaltung der europäischen Franchiserechte innerhalb von McD Europe mit der McDonald's Corporation und der MIPCO ein „Buy-in Agreement“ (Vereinbarung über die Zahlung einer Eintrittsgebühr) und ein „Qualified Cost Sharing Arrangement“ (Kostenteilungsvereinbarung, die vordefinierte Kriterien erfüllt, im Folgenden „QCS-Vereinbarung“) abgeschlossen hat. Im Rahmen des „Buy-in Agreement“ hat McD Europe bestimmte bereits bestehende und zukünftige Franchiserechte der McDonald's Corporation und der MIPCO eingekauft <sup>(18)</sup> und in der Folge das wirtschaftliche Eigentum an diesen Rechten erworben. Anschließend hat McD Europe die Franchiserechte sowie die vertraglichen Verpflichtungen gemäß einer Erklärung zwischen beiden Parteien auf seine US-amerikanische Franchise-Filiale übertragen. Alle zuvor von der McDonald's Corporation vereinnahmten Franchisegebühren sollten daraufhin von McD Europe über ihre US-amerikanische Franchise-Filiale eingezogen werden. Schließlich sollten gemäß dem ersten Antrag auf einen Steuervorbescheid alle notwendigen Schritte im Zusammenhang mit der Neustrukturierung der Franchiserechte für die Region Europa bis spätestens 1. März 2009 umgesetzt sein.
- (29) Gemäß dem ersten Antrag auf einen Steuervorbescheid hat die US-amerikanische Franchise-Filiale von McD Europe ihren Sitz in Oak Brook, Illinois, Vereinigte Staaten von Amerika. Diese Branche übernimmt verschiedene wirtschaftliche Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung der Franchiserechte und trägt die damit verbundenen Kosten. Durch die Übernahme dieser Kosten beteiligt sich die US-amerikanische Franchise-Filiale gemäß dem Antrag auf einen Steuervorbescheid effektiv an der mit der McDonald's Corporation und der MIPCO geschlossenen QCS-Vereinbarung. Die damit verbundenen Aktivitäten der McDonald's Corporation (oder ihrer Schwesterunternehmen), die von der US-amerikanischen Franchise-Filiale vergütet werden, werden von Mitarbeitern der McDonald's Corporation verwaltet und durchgeführt.
- (30) Die US-amerikanische Franchise-Filiale ist in den Vereinigten Staaten tätig und wird von einem in den Vereinigten Staaten ansässigen Filialleiter <sup>(19)</sup> kontrolliert, der bestimmte Aktivitäten im Zusammenhang mit den Franchiserechten <sup>(20)</sup> überwacht und von der McDonald's Corporation im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags gegen eine zusätzliche, im Dienstleistungsvertrag festgelegte Gebühr in Teilzeit abbestellt wird. Bei den Managementdienstleistungen der US-amerikanischen Franchise-Filiale handelt es sich um Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Filialleitung <sup>(21)</sup>, für die die US-amerikanische Franchise-Filiale jährlich [10 000–20 000] USD an die McDonald's Corporation zahlt.

<sup>(17)</sup> Abkommen zwischen der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika und der Regierung des Großherzogtums Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerflucht auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Kapital, unterzeichnet am 3. April 1996 in Luxemburg.

<sup>(18)</sup> Zu den Gebieten, die Gegenstand des „Buy-in Agreement“ und der QCS-Vereinbarung waren, gehörten [...].

<sup>(19)</sup> Gemäß den Angaben, die der Kommission von Luxemburg übermittelt wurden, beschäftigt die US-amerikanische Franchise-Filiale keine direkten Mitarbeiter.

<sup>(20)</sup> Dazu gehören die Koordinierung der QCS-Vereinbarung zwischen McD Europe und der McDonald's Corporation, in der die Franchiserechte für die Region Europa geregelt sind, die das Kreditoren- und Debitorenmanagement und die Führung der Filialkonten nach den United States Generally Accepted Accounting Principles (allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze der Vereinigten Staaten, US-GAAP).

<sup>(21)</sup> Anhang 4 des ersten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

- (31) Gemäß dem ersten Antrag auf einen Steuervorbescheid hat die schweizerische Service-Niederlassung von McD Europe ihren Sitz in Genf, Schweiz. Diese Niederlassung vergibt Lizenzen für die Franchiserechte an Franchisegeber in verschiedenen europäischen Ländern<sup>(22)</sup> (im Folgenden „Master-Franchisegeber“), erzielt Lizenzentnahmen von den Master-Franchisegebern und erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Management, Unterstützung, Entwicklung sowie andere ähnliche oder damit verbundene Dienstleistungen im Zusammenhang mit den Franchiserechten<sup>(23)</sup>. Im Gegenzug für diese Dienstleistungen zahlt die US-amerikanische Franchise-Filiale der schweizerischen Service-Niederlassung eine Servicegebühr, die der Höhe der Kosten der schweizerischen Service-Niederlassung zuzüglich eines Aufschlags von [0–10] Prozent entspricht<sup>(24)</sup>.
- (32) Die wichtigsten Personen, die von der schweizerischen Service-Niederlassung beschäftigt, abbestellt oder beauftragt werden, sind Teil des „Key European Management“ (zentrales europäisches Management). Auch wenn die schweizerische Service-Niederlassung die mit diesen Personen verbundenen Kosten, insbesondere die Kosten für Gehälter und Boni, trägt, werden diese Kosten gemäß dem ersten Antrag auf einen Steuervorbescheid letztendlich von der US-amerikanischen Franchise-Filiale durch eine Senkung der von der schweizerischen Service-Niederlassung an die US-amerikanische Franchise-Filiale gezahlten Lizenzgebühren getragen.
- (33) Schließlich werden die Führungskräfte der in Luxemburg ansässigen McD Europe gemäß dem ersten Antrag auf einen Steuervorbescheid allgemeine und administrative Dienstleistungen sowie andere Unterstützungsdienste erbringen und Geschäftsstrategien festlegen. Für diese Dienstleistungen ist von der US-amerikanischen Franchise-Filiale eine jährliche Gebühr in Höhe von [400 000–500 000] EUR an McD Europe zu zahlen<sup>(25)</sup>.

#### 2.2.1.2. Die steuerlichen Folgen für Luxemburg, wie sie im ersten Antrag auf einen Steuervorbescheid beschrieben sind

- (34) Nach Ansicht des Steuerberaters sollte McD Europe gemäß Artikel 159 Absatz 1 des Luxemburger Einkommensteuergesetzes als steuerlich in Luxemburg ansässig anzusehen<sup>(26)</sup>. McD Europe unterliege in Luxemburg somit vollständig der Körperschaftsteuerpflicht. Als Unternehmen mit steuerlichem Sitz in Luxemburg profitiere McD Europe jedoch auch von Bestimmungen sämtlicher von Luxemburg geschlossener Doppelbesteuerungsabkommen.
- (35) Darüber hinaus werde nach Ansicht des Steuerberaters die Tätigkeit der US-amerikanischen Franchise-Filiale gemäß Artikel 5 des zwischen Luxemburg und den USA geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens als in den Vereinigten Staaten ausgeübt angesehen. Folglich seien die von der US-amerikanischen Franchise-Filiale erwirtschafteten Gewinne möglicherweise nur in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig und nach den Artikeln 7 und 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA von der luxemburgischen Körperschaftsteuer befreit.
- (36) Ebenso gelten nach Angaben des Steuerberaters die von der schweizerischen Service-Niederlassung ausgeübten Tätigkeiten, d. h. die Unterlizenzierung der Franchiserechte an die Master-Franchisegeber, gemäß Artikel 5 des zwischen Luxemburg und der Schweiz geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens als in der Schweiz durchgeführt<sup>(27)</sup>. Folglich seien die von der schweizerischen Service-Niederlassung erwirtschafteten Gewinne nur in der Schweiz steuerpflichtig und nach den Artikeln 7 und 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und der Schweiz von der luxemburgischen Körperschaftsteuer befreit.
- (37) Der erste Antrag auf einen Steuervorbescheid schließt mit der Aufforderung an die luxemburgische Steuerverwaltung, ihre Zustimmung zur Auslegung der steuerlichen Folgen der im Antrag beschriebenen Transaktionen für Luxemburg durch den Steuerberater zu bestätigen.

#### 2.2.1.3. Bestätigung der luxemburgischen Steuerverwaltung

- (38) Mit Schreiben vom 30. März 2009 (erster Steuervorbescheid) bestätigte die luxemburgische Steuerverwaltung, dass McD Europe als steuerlich in Luxemburg ansässig anzusehen ist und somit von den derzeit geltenden

<sup>(22)</sup> [Liste der Franchisegeber in verschiedenen europäischen Ländern].

<sup>(23)</sup> Insbesondere sollten die Dienstleistungen im Rahmen der europäischen Aktivitäten Folgendes umfassen: strategische und Managementunterstützung im Zusammenhang mit Finanzgeschäften, operatives Plattformmanagement, Gestaltung der Lieferkette, Immobilienentwicklung, Restaurantdesign, Speisekartenentwicklung, lokale Marktrendanalyse, Personalwesen, Qualitätssicherung und Marketing.

<sup>(24)</sup> Anhang 8 des ersten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

<sup>(25)</sup> Anhang 6 des ersten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

<sup>(26)</sup> Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Gesetz vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer).

<sup>(27)</sup> Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (Abkommen zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Steuern auf Einkommen und Vermögen), unterzeichnet am 21. Januar 1993 in Bern.

Doppelbesteuerungsabkommen Luxemburgs profitieren kann. Darüber hinaus bestätigte die luxemburgische Steuerverwaltung, dass die schweizerische Service-Niederlassung und die US-amerikanische Franchise-Filiale in Anbetracht der im ersten Antrag auf einen Steuervorbescheid dargelegten Erläuterungen als Betriebsstätten anzusehen sind. Die luxemburgische Steuerverwaltung akzeptiert daher, dass die der schweizerischen Niederlassung und der US-amerikanischen Filiale zuzurechnenden Gewinne von McD Europe in der Schweiz bzw. den USA steuerpflichtig und in Luxemburg steuerbefreit sind. Im ersten Steuervorbescheid wird folgender Schluss gezogen: „Um in den Genuss dieser Befreiungen in Luxemburg zu kommen, muss das Unternehmen [McD Europe] jährlich den Nachweis erbringen, dass diese Gewinne in der Schweiz bzw. in den Vereinigten Staaten deklariert werden und dort steuerpflichtig sind“<sup>(28)</sup>.

## 2.2.2. Der zweite Steuervorbescheid

### 2.2.2.1. Der zweite Antrag auf einen Steuervorbescheid

- (39) In Reaktion auf den ersten Steuervorbescheid hat der Steuerberater der luxemburgischen Steuerverwaltung eine detaillierte Analyse dahingehend vorgelegt, ob die US-amerikanische Franchise-Filiale in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist und ob sie aus US-amerikanischer Sicht als Betriebsstätte gilt.
- (40) Im Hinblick auf die Frage, ob das Einkommen der US-amerikanischen Franchise-Filiale in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist, legt der Steuerberater dar, dass ein ausländisches Unternehmen (in diesem Fall McD Europe) nur dann in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist, wenn es seine Geschäftstätigkeit in den Vereinigten Staaten ausübt. Dies ist der Fall, wenn davon ausgegangen werden kann, dass das ausländische Unternehmen über Einkommen verfügt, das in tatsächlichem Zusammenhang mit einer gewerblichen oder industriellen Tätigkeit steht, die in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist. Der Steuerberater vertritt folgende Auffassung: „... damit das Einkommen eines ausländischen Unternehmens in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist, müsste es eine Geschäftstätigkeit in den Vereinigten Staaten ausüben und Einkommen erzielen, das in tatsächlichem Zusammenhang mit dieser Tätigkeit steht.“ Der Steuerberater führt weiter an, dass die in den Vereinigten Staaten ausgeübten Aktivitäten nicht als in den USA durchgeführte gewerbliche oder industrielle Tätigkeit angesehen werden könne: „Auch wenn die Filiale a) die Franchiserechte für die Region Europa besitzt, b) verschiedene wirtschaftliche Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung und Wahrung der erworbenen Franchiserechte übernimmt und c) bestimmte Aktivitäten im Zusammenhang mit den Franchiserechten ausübt, ist die McDonald's-Organisation als Ganzes der Auffassung, dass die primäre Geschäftstätigkeit von anderen Mitgliedern der Unternehmensgruppe ausgeübt wird und dass die Aktivitäten der Filiale nicht als in den USA durchgeführte gewerbliche oder industrielle Tätigkeit angesehen werden können“<sup>(29)</sup>.
- (41) Was die Frage betrifft, ob die US-amerikanische Franchise-Filiale aus US-amerikanischer Sicht eine Betriebsstätte im Sinne von Artikel 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA darstellt, erklärt der Steuerberater, dass „zur Feststellung, ob ein Unternehmen tatsächlich über eine Betriebsstätte [im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA] verfügt, das US-amerikanische Recht konsultiert werden sollte“. Auch wenn die US-amerikanische Franchise-Filiale einen festen Geschäftssitz hat, an dem der Filialleiter bestimmte Tätigkeiten ausübt, erklärt der Steuerberater, dass, um als Betriebsstätte zu gelten, „die Geschäftstätigkeit im Steuerland ausreichend wichtig [sein sollte], um eine Betriebsstätte oder feste Grundlage darzustellen“. Das US-amerikanische Recht verlangt daher, dass die Geschäftstätigkeit der US-amerikanischen Franchise-Filiale „eine bestimmte Schwelle überschreitet“, die nach Angaben des Steuerberaters in diesem Fall nicht erreicht wird.
- (42) In Bezug auf die Überprüfung, ob die US-amerikanische Franchise-Filiale aus luxemburgischer Steuersicht eine Betriebsstätte darstellt, erklärt der Steuerberater: „Die Analyse zur Feststellung, ob die US-amerikanische Filiale von McD Europe für luxemburgische Steuerzwecke eine Betriebsstätte darstellt, hängt letztlich davon ab, ob die Aktivitäten der Filiale nach Luxemburger Recht als ‚Geschäftstätigkeit‘ gelten“<sup>(30)</sup>. Da der Begriff „Geschäftstätigkeit“ im Doppelbesteuerungsabkommen nicht definiert ist, sieht Artikel 3 Absatz 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA vor, dass auf die im nationalen Recht des Vertragsstaates, der das Doppelbesteuerungsabkommen anwendet (also im Luxemburger Recht), festgelegte Definition Bezug genommen werden sollte. Der Steuerberater von McD Europe erklärt weiter, dass, wenn die Aktivitäten der US-amerikanischen Franchise-Filiale nach Luxemburger Steuerrecht unter die Definition der „Geschäftstätigkeit“ oder „Betriebsstätte“ fallen, „Luxemburg dann davon ausgehen würde, dass das Einkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden kann, da die Filiale für luxemburgische Steuerzwecke als Betriebsstätte behandelt werden kann. Es besteht jedoch keine Verpflichtung für den anderen Vertragsstaat (d. h. die Vereinigten Staaten), diese Einkünfte effektiv zu besteuern. In Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a des Doppelbesteuerungsabkommens ist festgelegt, dass Einkommen, das in den Vereinigten Staaten besteuert werden kann, in Luxemburg von der Steuer befreit wird.“ Nach Ansicht des Steuerberaters gibt es „keinen Hinweis auf die Notwendigkeit einer effektiven Besteuerung“<sup>(31)</sup>.

<sup>(28)</sup> Wortlaut der französischen Originalfassung: „En vue de bénéficier de ces exonérations au Luxembourg, la société [McD Europe] doit annuellement apporter la preuve que ces revenus et biens ont été déclarés et soumis aux impôts respectivement en Suisse et aux Etats-Unis.“

<sup>(29)</sup> Seite 3 des zweiten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

<sup>(30)</sup> Seite 3 des zweiten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

<sup>(31)</sup> Seite 4 des zweiten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

- (43) Zur Stützung seiner Auffassung verweist der Steuerberater ferner auf eine Entscheidung der Cour administrative von Luxemburg in der Rechtssache La Coasta (nachfolgend „Urteil La Coasta“) <sup>(32)</sup> betreffend die unterschiedlichen Auslegungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und Frankreich <sup>(33)</sup>, das letztendlich zu einer doppelten Nichtbesteuerung führt. Nach Angaben des Steuerberaters bestätigte die Cour administrative: „Das Fehlen einer Betriebsstätte ist aus französischer Sicht irrelevant, und Luxemburg kann sein Recht auf Besteuerung der Einkünfte nicht wiedererlangen, nur weil Frankreich die Einkünfte nicht als steuerpflichtig betrachtet.“
- (44) Der Steuerberater von McD Europe fährt mit einer Analyse fort, ob die Aktivitäten der US-amerikanischen Franchise-Filiale nach luxemburger Steuerrecht als „Geschäftstätigkeit“ anzusehen sind. Der Steuerberater gelangt auf der Grundlage des Sachverhalts und der Umstände in diesem spezifischen Fall zu dem Schluss, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale eine dauerhafte gewerbliche Tätigkeit an einem festen Geschäftssitz ausübt und als Betriebsstätte nach luxemburgischem Recht zu betrachten ist. Nach Angaben des Steuerberaters stellen die Aktivitäten der US-amerikanischen Franchise-Filiale nach Artikel 16 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) eine andauernde Geschäftstätigkeit dar, die über eine Betriebsstätte ausgeübt wird <sup>(34)</sup>. Dazu gehören Aktivitäten im Zusammenhang mit Rechten des geistigen Eigentums der US-amerikanischen Franchise-Filiale, insbesondere: i) Halten von Vermögensgegenständen; ii) Haftung für Risiken, insbesondere wirtschaftliche Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung und Wahrung der Franchise-Rechte sowie Übernahme der damit verbundenen Kosten und somit wirksame Beteiligung an der QCS-Vereinbarung mit der McDonald's Corporation; iii) Überwachung der Franchise-Rechte, insbesondere Koordinierung der QCS-Vereinbarung und Überwachung der Erstattung der Kosten, die dem Key European Management entstehen; iv) Buchhaltung. Nach Ansicht des Steuerberaters sollte in Verbindung mit der Auslegung des zwischen Luxemburg und den USA bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens aus luxemburgischer Steuersicht „der Schluss gezogen werden, dass die [US-amerikanische Franchise-Filiale] über eine Betriebsstätte im Sinne von Artikel 5 des Abkommens zwischen Luxemburg und den USA Aktivitäten im Bereich des geistigen Eigentums ausübt“ <sup>(35)</sup>.
- (45) Die Analyse des Steuerberaters schließt mit einer Aufforderung an die luxemburgische Steuerverwaltung, ihre Zustimmung zu dieser Schlussfolgerung zu bestätigen. Der abschließende Satz der Analyse lautet wie folgt: „Dieses Schreiben ersetzt Ihr Bestätigungsschreiben vom 30. März 2009. Daher würden wir es sehr begrüßen, wenn mit diesem Schreiben auch unsere Auslegung der in unserem Schreiben vom 11. Februar 2009 beschriebenen steuerlichen Folgen für Luxemburg bestätigt werden könnte“ <sup>(36)</sup>.

#### 2.2.2.2. Der von der luxemburgischen Steuerverwaltung erteilte zweite Steuervorbescheid

- (46) Mit Schreiben vom 17. September 2009 bestätigte die luxemburgische Steuerverwaltung ihre Zustimmung zur Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA durch den Steuerberater im zweiten Antrag auf einen Steuervorbescheid hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der von der US-amerikanischen Franchise-Filiale von McD Europe in den Vereinigten Staaten erzielten Gewinne.

### 3. BESCHREIBUNG DES EINSCHLÄGIGEN RECHTSRAHMENS

- (47) Die allgemeine Regelung zur Erhebung der Körperschaftsteuer in Luxemburg ist im Luxemburger Einkommensteuergesetz (*loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*, im Folgenden „L.I.R.“) zu finden. Artikel 159 Absatz 1 L.I.R. sieht Folgendes vor: „L'impôt sur le revenu des collectivités porte sur l'ensemble des revenus du contribuable.“ Artikel 160 L.I.R. sieht Folgendes vor: „Sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l'article 156, les organismes à caractère collectif de l'article 159 qui n'ont ni leur siège statutaire, ni leur administration centrale sur le territoire du Grand-Duché.“

<sup>(32)</sup> Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, Jugement (Urteil) du 3 décembre 2001, n° 12831 du rôle, gefolgt von Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg, Jugement (Urteil) du 23 avril 2002, n° 14442c du rôle.

<sup>(33)</sup> Convention entre la France et le Grand-duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1<sup>er</sup> avril 1958.

<sup>(34)</sup> Zusätzlich zur Beschreibung der Aktivitäten verweist der Steuerberater auf die folgenden Kriterien, um zu dem Schluss zu kommen, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale über eine Betriebsstätte eine andauernde Geschäftstätigkeit ausübt: Die Filiale mietet Büroräumlichkeiten für die Ausübung ihrer Tätigkeit an einem festen Geschäftssitz; die Filiale hat Zugang zu Dienstleistungen und verfügt über einen Filialleiter und „andere Mitarbeiter“; die Filiale ist zur Nutzung der Räumlichkeiten offiziell berechtigt; es wird davon ausgegangen, dass die Büroräume der Filiale für einen längeren Zeitraum zur Verfügung stehen werden; die Filiale zahlt eine Jahresgebühr an den Vermieter; die Filiale wird formell in den Vereinigten Staaten eingetragen; die Filiale verfügt über ein eigenes Bankkonto, und McD Europe führt getrennte Jahresabschlüsse für die US-amerikanische Filiale; die Mitarbeiter werden ihre Arbeit hauptsächlich in den Räumlichkeiten der Filiale verrichten; die Filiale hat einen eigenen Briefkopf; die Filiale zahlt eine jährliche Gebühr für die Dienste des Filialleiters; alle oben genannten Kosten sind im Jahresabschluss der Filiale aufgeführt.

<sup>(35)</sup> Seite 8 des zweiten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

<sup>(36)</sup> Seite 8 des zweiten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

- (48) Artikel 163 L.I.R. sieht vor, dass die luxemburgische Körperschaftsteuer auf den steuerpflichtigen Gewinn eines Steuerpflichtigen in einem bestimmten Jahr erhoben wird<sup>(37)</sup>. Vor 2013 wurde der steuerpflichtige Gewinn von in Luxemburg steuerpflichtigen Unternehmen stets mit dem Standardsteuersatz von 28,80 % besteuert<sup>(38)</sup>. Seit 2013 beträgt der Standardsteuersatz 29,22 %.
- (49) Die Aufnahme von Doppelbesteuerungsabkommen in das Luxemburger Recht stützt sich auf Artikel 134 und 162 L.I.R. in Verbindung mit dem Großherzoglichen Erlass vom 3. Dezember 1969.
- (50) Artikel 134 L.I.R. verfügt für Einzelpersonen: „Lorsqu'un contribuable réside a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126.“
- (51) Gemäß Artikel 162 L.I.R.<sup>(39)</sup> und dem Großherzoglichen Erlass vom 3. Dezember 1969<sup>(40)</sup> ist Artikel 134 L.I.R. auch auf Unternehmen anwendbar, die der Luxemburger Körperschaftsteuer („Impôt sur le revenu des collectivités“, IRC) unterliegen.
- (52) In Artikel 16 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) wird der Begriff „Betriebsstätte“ im Sinne des Luxemburger Steuergesetzes definiert. In diesem Zusammenhang bezeichnet dieser Begriff jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung einer ständigen „industriellen“ oder „gewerblichen“ Tätigkeit dient<sup>(41)</sup>.
- (53) Am 3. April 1996 unterzeichneten Luxemburg und die Vereinigten Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen, nämlich das *Abkommen der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika und des Großherzogtums Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerflucht auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Kapital*<sup>(42)</sup>. Das Abkommen wurde mit dem Gesetz vom 5. März 1999<sup>(43)</sup> in luxemburgisches Recht umgesetzt und trat am 20. Dezember 2000 in beiden Vertragsstaaten mit Wirkung zum 1. Januar 2001 in Kraft.

<sup>(37)</sup> In Artikel 163 Absatz 1 L.I.R. heißt es: „L'impôt sur le revenu des collectivités frappe le revenu imposable réalisé par le contribuable pendant l'année du calendrier.“

<sup>(38)</sup> Die luxemburgische Körperschaftsteuer besteht aus einer auf 21 % festgesetzten Steuer auf die Unternehmensgewinne („impôt sur le revenu des collectivités“ oder „IRC“) und, bei in der Stadt Luxemburg ansässigen Unternehmen, einer Gewerbesteuer („impôt commercial“) in Höhe von 6,75 %. Außerdem wird ein Aufschlag von 5 % auf die IRC von 21 % erhoben, der einem Beschäftigungsfonds zufließt. Im Jahr 2012 wurde der Solidaritätszuschlag mit Wirkung vom Steuerjahr 2013 von 5 % auf 7 % erhöht. Mit den für das Steuerjahr 2013 vorgenommenen Änderungen ist die Gesamtkörperschaftsteuer für in der Stadt Luxemburg ansässige Unternehmen von 28,80 % auf 29,22 % gestiegen. Außerdem unterliegen die Luxemburger Unternehmen einer jährlichen Vermögenssteuer auf ihr Nettovermögen, die in einer Abgabe von 0,5 % auf den Nettowert des weltweiten Vermögens des Unternehmens zum 1. Januar eines jeden Jahres besteht.

<sup>(39)</sup> In Artikel 162 L.I.R. ist Folgendes festgelegt: „1. Les dispositions du titre Ier de la présente loi sont applicables pour la détermination du revenu imposable et des revenus nets qui le composent, pour la détermination du bénéfice de cession ou de liquidation et pour la déclaration, l'établissement et la perception de l'impôt, à moins qu'il n'en soit autrement disposé ci-après ou que l'application de ces dispositions ne se justifie pas, eu égard à la nature spéciale des organismes à caractère collectif. 2. En exécution de l'alinéa qui précède, un règlement grand-ducal spécifiera les dispositions applicables aux organismes à caractère collectif.“

<sup>(40)</sup> Règlement grand-ducal (Großherzogliche Verordnung) du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 162 besagt Folgendes: „Les dispositions du titre I de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu qui sont applicables en vertu de l'article 162 de la même loi pour l'imposition des organismes à caractère collectif visés par le titre II de cette loi sont spécifiée à la liste annexée au présent règlement dont elle fait partie intégrante.“

<sup>(41)</sup> Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (Rgesetzbl. I S. 925) (im Folgenden „StAnpG“). In Artikel 16 Absatz 1 heißt es in der deutschen Originalfassung: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.“

<sup>(42)</sup> Abkommen der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika und des Großherzogtums Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerflucht auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Kapital, unterzeichnet am 3. April 1996 in Luxemburg.

<sup>(43)</sup> Loi du 5 mars 1999 portant approbation de la Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg, le 3 avril 1996, telle qu'elle a été modifiée par l'échange de lettres entre les deux Gouvernements du 28 août 1996, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, 16 mars 1999, A — N°25. Das Gesetz wurde im Jahr 2010 geändert durch Loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, A — N°51, 6 avril 2010.



- (54) Doppelbesteuerungsabkommen sind internationale Übereinkünfte zwischen zwei souveränen Staaten <sup>(44)</sup>. Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen sind bilateral, es gibt jedoch auch multilaterale Steuerabkommen wie das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen <sup>(45)</sup>.
- (55) Doppelbesteuerungsabkommen sollen den grenzüberschreitenden Handel und internationale Investitionen durch Beseitigung oder Abbau von Steuerhemmnissen für Unternehmen und natürliche Personen, die in zwei Vertragsstaaten Handel treiben oder Investitionen tätigen, fördern. Wenn dasselbe Einkommen aus grenzüberschreitenden Geschäften von zwei Ländern besteuert würden, würde dies möglicherweise die Entwicklung des Handels gefährden oder Investitionen zwischen zwei souveränen Staaten verhindern. Das wichtigste Ziel eines Doppelbesteuerungsabkommens ist daher die Vermeidung oder Abschaffung einer etwaigen Doppelbesteuerung <sup>(46)</sup>.
- (56) Der allgemeine Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA ist in Artikel 1 Absatz 1 festgelegt: „Dieses Abkommen gilt nur für Personen, die ihren Wohnsitz in einem oder beiden Vertragsstaaten haben, sofern nichts anderes bestimmt ist.“
- (57) Artikel 3 Absatz 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA („Allgemeine Definitionen“) sieht Folgendes vor: „Für die Zwecke der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat jede darin nicht definierte Bezeichnung, die Bedeutung, die ihm durch das Recht des entsprechenden Staates in Bezug auf die Steuern, auf die das Abkommen Anwendung findet, zugewiesen wurde, es sei denn, der Kontext erfordert eine andere Auslegung oder die zuständigen Behörden vereinbaren gemäß Artikel 27 (Verständigungsverfahren) eine gemeinsame Bedeutung.“
- (58) In Artikel 5 Absatz 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA wird der Begriff der „Betriebsstätte“ definiert: „Für die Zwecke dieses Abkommens bezeichnet der Begriff „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, über die ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt.“
- (59) In Artikel 7 Absatz 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA heißt es in Bezug auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen: „Die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates sind nur in diesem Staat steuerpflichtig, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit in dem anderen Vertragsstaat über eine dort ansässige Betriebsstätte aus. Wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise ausübt, können die Unternehmensgewinne in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind.“
- (60) Absatz 2 des Artikels 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA mit der Überschrift „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ besagt Folgendes: „In Luxemburg wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden: a) Bezieht ein Gebietsansässiger von Luxemburg Einkommen oder verfügt er über Kapital, das nach den Bestimmungen dieses Abkommens in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist, so befreit Luxemburg dieses Einkommen bzw. Kapital vorbehaltlich der Bestimmungen der Buchstaben b) und c) von der Steuer, kann aber zum Zwecke der Berechnung des Steuerbetrags auf das verbleibenden Einkommen bzw. Kapital des Gebietsansässigen die Steuersätze anwenden, die gelten würden, wenn das Einkommen bzw. das Kapital zu versteuern wäre.“

<sup>(44)</sup> Sie werden oftmals auch als „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ bezeichnet.

<sup>(45)</sup> Übereinkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und des Rates der Europäischen Union über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, 2011.

<sup>(46)</sup> Es gibt zwei wesentliche Musterabkommen zur Doppelbesteuerung, die es den Vertragsstaaten ermöglichen, die genauen Bedingungen und Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens auszuhandeln: Das Musterabkommen zur Doppelbesteuerung der Vereinten Nationen und das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen. Das erste OECD-Musterabkommen wurde 1958 veröffentlicht und wird seither regelmäßig überarbeitet und aktualisiert. Das OECD-Musterabkommen wird durch regelmäßig aktualisierte und überarbeitete Kommentare zur Erläuterung und Auslegung der Bestimmungen des OECD-Musterabkommens ergänzt. Diese Kommentare enthalten zudem Anmerkungen mehrerer Länder zu spezifischen Aspekten der Doppelbesteuerungsabkommen und zu ihrer Auslegung bestimmter Artikel nach dem jeweiligen nationalen Recht.

#### 4. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS

- (61) Die Kommission beschloss, das förmliche Prüfverfahren einzuleiten, da sie die vorläufige Ansicht vertrat, dass der McD Europe durch die angefochtenen Steuervorbescheide staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV gewährt wurden, und Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der angefochtenen steuerlichen Maßnahmen mit den Binnenmarkt hegte.
- (62) Insbesondere äußerte die Kommission Bedenken, dass mit der Erteilung des zweiten Steuervorbescheids Artikel 25 Absatz 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA falsch angewandt und der McD Europe dadurch ein selektiver Vorteil gewährt worden war.
- (63) Die Kommission wandte die in drei Schritten vorgenommene Analyse an, um zu bestimmen, ob der zweite Steuervorbescheid prima facie selektiv ist. Erstens betrachtete die Kommission das allgemeine luxemburger Körperschaftsteuersystem als Bezugssystem, dessen Ziel die Besteuerung der Gewinne aller steuerpflichtigen Unternehmen in Luxemburg ist. Sie war zudem der Ansicht, dass das luxemburgische Körperschaftsteuersystem die Doppelbesteuerungsabkommen umfasst, an denen Luxemburg beteiligt ist.
- (64) Zweitens stellte die Kommission fest, ob der zweite Steuervorbescheid zu einer Abweichung vom Bezugssystem führt, die wiederum in einer bevorzugten Behandlung von McD Europe gegenüber Wirtschaftsteilnehmern resultiert, die sich faktisch und rechtlich in einer ähnlichen Lage befinden. Sie war der Auffassung, dass die weltweiten Gewinne der McD Europe grundsätzlich der luxemburgischen Körperschaftsteuer unterliegen, es sei denn, es gilt ein Doppelbesteuerungsabkommen, wonach das Einkommen, das den ausländischen Niederlassungen bzw. Filialen zuzuschreiben ist, von der luxemburgischen Körperschaftsteuer befreit ist. Die Kommission äußerte Zweifel an der Vereinbarkeit des zweiten Steuervorbescheids mit den Artikeln 7 und 25 des zwischen Luxemburg und den USA bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens sowie dem luxemburger Gesetz zur Umsetzung des Doppelbesteuerungsabkommens in nationales Recht, das als Leitprinzip eine weltweite Besteuerung von Gewinnen vorschreibt.
- (65) Artikel 25 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA sieht vor, dass von in Luxemburg Steuerpflichtigen im Ausland erzielte Einkünfte, die „nach den Bestimmungen dieses Abkommens in den Vereinigten Staaten besteuert werden können“, in Luxemburg von der Steuer befreit werden. Zur Feststellung, ob die Einkünfte „in den Vereinigten Staaten ... gemäß den Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden können“, ist auf Artikel 7 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA hinzuweisen.
- (66) Die Kommission stellte fest, dass die Vereinigten Staaten (Quellenstaat) nach Artikel 7 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA die entsprechenden Einkünfte (d. h. die von der US-amerikanischen Franchise-Filiale von McD Europe aus der Verwertung der Franchise-Rechte erzielten Gewinne) nur insoweit besteuern dürfen, als dass eine Betriebsstätte existiert, der diese Gewinne zugerechnet werden können. Andernfalls sind diese Gewinne nur in Luxemburg steuerpflichtig. Sie stellte sodann fest, dass die der US-amerikanischen Franchise-Filiale zugeschriebenen Gewinne in den Vereinigten Staaten nicht besteuert werden können, da die Filiale im Sinne des US-amerikanischen Steuerrechts keine Betriebsstätte darstellt. Mit anderen Worten: Es ist nicht möglich, dass diese Gewinne in den Vereinigten Staaten im Sinne von Artikel 25 Absatz 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA steuerpflichtig sind. Da sich die luxemburgischen Steuerbehörden dieses Umstands voll bewusst waren, argumentiert die Kommission, hätten sie einer Befreiung der der US-amerikanischen Franchise-Filiale zugeschriebenen Erträge von der Körperschaftsteuer in Luxemburg nicht zustimmen dürfen.
- (67) Die Kommission war daher der Ansicht, dass sich die luxemburgischen Steuerbehörden zur Vermeidung der Gewährung eines selektiven Vorteils darauf hätten einigen sollen, diese Einkünfte nur insoweit von der Körperschaftsteuer zu befreien, als dass sie in den Vereinigten Staaten nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA besteuert werden können. Die Tatsache, dass sich die luxemburgische Steuerverwaltung zum Zeitpunkt der Erteilung des zweiten Steuervorbescheids voll bewusst war, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale keine Betriebsstätte im Sinne des US-amerikanischen Steuerrechts darstellt, bedeutet laut der im Einleitungsbeschluss zum Ausdruck gebrachten Auffassung der Kommission, dass sie sich auch im Klaren darüber war, dass die von der Filiale erzielten Einkünfte gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und den USA nicht in den Vereinigten Staaten besteuert werden können und dass daher die Bestätigung der luxemburgischen Steuerbehörden im Hinblick auf die Befreiung der betreffenden Einkünfte von der luxemburgischen Körperschaftsteuer gemäß Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA auf einer fehlerhaften Anwendung dieser Bestimmung beruht.
- (68) Da die selektive Behandlung von McD Europe aufgrund des zweiten Steuervorbescheids nicht begründet ist und alle anderen Bedingungen für das Vorliegen staatlicher Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV erfüllt sind, gelangte die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass der zweite Steuervorbescheid, der McD Europe von der luxemburgischen Steuerverwaltung erteilt worden war, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstellt. Da die angefochtenen Maßnahmen die Bedingungen für eine Betriebsbeihilfe erfüllten, bezweifelte die Kommission zudem deren Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt gemäß Artikel 107 Absatz 2 bzw. 3 des Vertrags.

## 5. STELLUNGNAHME DER LUXEMBURGISCHEN BEHÖRDEN ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS

- (69) Die luxemburgischen Behörden übermittelten ihre Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss am 4. Februar 2016. Die luxemburgischen Behörden führen an, dass, erstens, die Kommission den Rechtsrahmen falsch bestimmt habe, zweitens, dass die Argumentation der Kommission im Einleitungsbeschluss grundlegend falsch sei, und drittens, dass die Kommission nicht nachgewiesen habe, dass ein selektiver Vorteil vorliegt.

### 5.1. Stellungnahme der luxemburgischen Behörden zum Rechtsrahmen

- (70) Die luxemburgischen Behörden beschreiben zunächst Ziel und Inhalt des Doppelbesteuerungsabkommens, nämlich die Zuweisung des Rechts auf Besteuerung zur Vermeidung von (tatsächlicher oder potenzieller) Doppelbesteuerung, nicht aber zur Gewährleistung der effektiven Besteuerung des Steuerpflichtigen durch einen Vertragsstaat oder einen Drittstaat. Ein Doppelbesteuerungsabkommen führe nicht zu einer Besteuerung, wenn das nationale Recht eine Besteuerung nicht vorsieht. Die Ausübung der Steuerbefugnis liege in der ausschließlichen Zuständigkeit des Vertragsstaates, dem diese Befugnis durch das Doppelbesteuerungsabkommen übertragen wurde. In Ermangelung einer Übergangsklausel<sup>(47)</sup> oder der Anrechnungsmethode<sup>(48)</sup> sei es dem anderen Vertragsstaat nicht möglich, das Problem der Nichtbesteuerung im Alleingang zu lösen, wenn der andere Staat seine Steuerbefugnis nicht ausübt. Nach Angaben der luxemburgischen Behörden besteht die einzige Möglichkeit zur Lösung von Problemen der Nichtbesteuerung in der Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens.
- (71) Die luxemburgischen Behörden erklären ferner, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen von jedem Vertragsstaat autonom ausgelegt wird. Es könne daher nicht von Luxemburg erwartet werden, das mit den USA geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen unter Bezugnahme auf das US-amerikanische Recht auszulegen.
- (72) Was die luxemburgische Rechtsprechung betrifft, so erklären die luxemburgischen Behörden, dass weder im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und den USA noch im Gesetz zur Umsetzung des Doppelbesteuerungsabkommens in luxemburgisches Recht oder in einer anderen Luxemburger Rechtsvorschrift ein Grundsatz der effektiven Besteuerung festgelegt ist. Daraufhin verweisen sie auf das Urteil La Coasta<sup>(49)</sup>, in dem anerkannt wurde, dass es trotz korrekter Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen kann, wobei jeder Vertragsstaat bei der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens unabhängig voneinander ist.
- (73) In vorliegendem Fall legen die luxemburgischen Behörden dar, dass die Nichtbesteuerung der US-amerikanischen Franchise-Filiale in den Vereinigten Staaten auf die Anwendung des US-amerikanischen Rechts und das Konzept des „effektiv verbundenen Ertrags“ zurückzuführen sei. Die Nichtbesteuerung in den Vereinigten Staaten ergebe sich aus der Tatsache, dass die Vereinigten von dem Besteuerungsrecht, das ihnen durch das Doppelbesteuerungsabkommen mit Luxemburg eingeräumt wurde, keinen Gebrauch machen, und Luxemburg könne dies nicht anfechten. Darüber hinaus ist die Kommission nach Ansicht Luxemburgs nicht befugt, ein internationales Abkommen (neu) auszulegen, und verstößt gegen die Artikel 4 und 5 des Vertrags über die Europäische Union, wenn sie über die „richtige“ Auslegung eines bilateralen internationalen Abkommens zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittland entscheidet.

### 5.2. Stellungnahme der luxemburgischen Behörden zur Argumentation der Kommission

- (74) Nach Auffassung der luxemburgischen Behörden beruht die Argumentation der Kommission auf zwei falschen Annahmen: erstens, dass die luxemburgischen Steuerbehörden wussten oder hätten wissen müssen, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale zum Zeitpunkt der Erteilung des Steuervorbescheids nach US-amerikanischem Recht nicht steuerpflichtig war, und zweitens, dass, wenn die luxemburgischen Steuerbehörden gewusst hätten, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale nach US-amerikanischem Steuerrecht in den Vereinigten Staaten nicht steuerpflichtig war, sie verpflichtet waren, McD Europe zu besteuern.

<sup>(47)</sup> Die Übergangsklausel ermöglicht es einem Vertragsstaat, die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einseitig zu ändern, wenn der andere Vertragsstaat das Abkommen oder das nationale Steuerrecht anwendet, um bestimmtes Einkommen oder Kapital von der Besteuerung zu befreien, oder ermäßigte Quellensteuersätze auf Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren erhebt.

<sup>(48)</sup> Das wesentliche Merkmal der Anrechnungsmethode, unabhängig davon, ob sie einseitig oder im Wege bilateraler Steuerabkommen angewendet wird, besteht darin, dass der Niederlassungsstaat eine ausländische Einkommensteuer, die von seinen Gebietsansässigen innerhalb bestimmter gesetzlicher Beschränkungen an den Quellenstaat gezahlt wird, so behandelt, als ob es sich um eine an den Niederlassungsstaat selbst entrichtete Einkommensteuer handelte. Ist der ausländische Steuersatz niedriger als der inländische, so muss lediglich die Differenz zwischen ausländischer und inländischer Steuer an den Niederlassungsstaat abgeführt werden. Liegt die ausländische Steuer höher, muss im Niederlassungsstaat keine Steuer gezahlt werden. Die effektive Gesamtabgabenbelastung ist die höhere inländische oder ausländische Steuer.

<sup>(49)</sup> Siehe Erwägungsgrund 43. Erstens wurde Frankreich in einer Entscheidung des französischen Conseil d'Etat vom 18. März 1994 das Recht verweigert, Veräußerungsgewinne zu besteuern, die von einer luxemburgischen Gesellschaft aus dem Verkauf einer in Frankreich gelegenen Immobilie erzielt wurden, mit der Begründung, dass das bloße Halten von Immobilien nicht für die Qualifikation als Betriebsstätte mit Sitz in Frankreich ausreicht und gewerbliche Erträge in Frankreich nur dann steuerpflichtig sind, wenn sie von einer französischen Betriebsstätte erzielt werden. Infolge dieser Entscheidung versuchte Luxemburg, Erträge und Veräußerungsgewinne luxemburgischer Unternehmen, die von Immobilien mit Sitz in Frankreich stammen, in Luxemburg zu besteuern. In seinem Urteil La Coasta vertrat das luxemburgische Verwaltungsgericht jedoch die gegenteilige Auffassung und entschied, dass das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und Luxemburg dem Staat, in dem sich die Immobilie tatsächlich befindet, in diesem Fall Frankreich, das Recht auf Besteuerung von Immobilienerträgen einräumt.

- (75) Was die erste Annahme der Kommission anbelangt, so legen die luxemburgischen Behörden dar, dass sie nicht befugt seien, das ausländische Steuerrecht zu beurteilen und auszulegen. Darüber hinaus hätten die luxemburgischen Steuerbehörden nicht wissen können, ob die US-amerikanische Franchise-Filiale tatsächlich von den US-amerikanischen Steuerbehörden besteuert wird oder nicht, da sie, erstens, keine Dokumente oder Informationen von den US-amerikanischen Steuerbehörden mit dem Antrag auf einen Steuervorbescheid erhalten hätten und, zweitens, die subjektive Meinung eines privaten Steuerberaters nicht mit einer Position der US-amerikanischen Steuerbehörden gleichgesetzt werden könne.
- (76) Im Hinblick auf die zweite Annahme der Kommission machen die luxemburgischen Behörden geltend, dass, wenn die McD Europe nach luxemburgischen Recht nicht steuerpflichtig ist, es keine Rolle spiele, ob sie nach US-amerikanischem Recht steuerpflichtig ist oder nicht, da Luxemburg sein Recht auf Steuern nicht einfordert. Die Verteilung der Besteuerungsbefugnisse sei bedingungslos und endgültig.

### 5.3. Stellungnahme der luxemburgischen Behörden zur Analyse der Kommission nach Artikel 107 AEUV

- (77) Die luxemburgischen Behörden stimmen der rechtlichen Analyse der Kommission, wonach ein selektiver Vorteil vorliegt, nicht zu. Was die Definition des Bezugssystems betrifft, so umfasse dieses nur das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und den USA sowie die luxemburgischen Vorschriften und Praktiken in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen in der Auslegung durch die luxemburgischen Gerichte.
- (78) Darüber hinaus stellen die luxemburgischen Behörden fest, dass die Kommission in ihrem Einleitungsbeschluss nur auf Artikel 159 L.I.R. verweist, während der korrekte Verweis im Zusammenhang mit der weltweiten Besteuerung von Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, auch die Anwendung von Artikel 160 L.I.R. erfordert. Des Weiteren stütze sich die Aufnahme von Doppelbesteuerungsabkommen in das Luxemburger Recht auf Artikel 134 und 162 L.I.R. in Verbindung mit dem Großherzoglichen Erlass vom 3. Dezember 1969. Allerdings habe sich die Kommission im Einleitungsbeschluss weder auf die genannten Artikel noch diesen Erlass berufen. Nach Ansicht der luxemburgischen Behörden läuft ein solcher Mangel an Klarheit den Anforderungen von Artikel 107 Absatz 1 AEUV zuwider.
- (79) Nach Angaben der luxemburgischen Behörden hat die Kommission zudem versäumt, eine Abweichung vom Doppelbesteuerungsabkommen und/oder vom Recht in der Auslegung durch die luxemburgischen Gerichte und von der luxemburgischen Praxis nachzuweisen.
- (80) Schließlich stimmen die luxemburgischen Behörden nicht mit der Feststellung der Kommission überein, dass ein Vorteil vorliegt. Erstens müsse die Frage, ob ein Vorteil vorliegt, unabhängig von der Entscheidung der US-amerikanischen Behörden sein, ob das Unternehmen zu besteuern ist oder nicht. Zweitens würde, unter der Annahme, dass Luxemburg zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung Steuern erheben muss, ein Vorteil nur dann vorliegen, wenn die luxemburgischen Steuerbehörden zum Zeitpunkt der Erteilung des zweiten Steuervorbescheids sicher gewusst hätten, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale effektiv nicht von den US-amerikanischen Behörden besteuert wird. Die US-amerikanischen Steuerbehörden hätten sich jedoch erst fünf Jahre nach Erteilung des zweiten Steuervorbescheids, d. h. 2014 im Rahmen einer Prüfung durch den IRS, zu der Frage geäußert, ob die US-amerikanische Franchise-Filiale in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist. Die luxemburgischen Steuerbehörden hätten dies zum Zeitpunkt der Erteilung der angefochtenen Steuervorbescheide nicht wissen können. Drittens hätte die Kommission nach Angaben der luxemburgischen Behörden die angefochtenen Steuervorbescheide nie in Frage gestellt, wenn der IRS am Ende seiner Steuerprüfung zu dem Schluss gekommen wäre, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist. Da die Vereinigten Staaten ein System der weltweiten Besteuerung anwenden, würden die Einnahmen von McD Europe besteuert, sobald sie an die Vereinigten Staaten zurückgeführt werden. Das Resultat sei somit lediglich ein Steueraufschub. Was die Kommission zur Feststellung eines Vorteils zugunsten von McD Europe veranlasst hat, sei daher die Nichtbesteuerung der Einnahmen der US-amerikanischen Franchise-Filiale durch die US-amerikanischen Steuerbehörden nach Erteilung der angefochtenen Steuervorbescheide.

## 6. STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS

### 6.1. Stellungnahme von McD Europe

- (81) McD Europe übermittelte seine Stellungnahme am 9. August 2016. Erstens bestreitet McD Europe die Kompetenz der Kommission zur Auslegung internationaler und nationaler Steuervorschriften, zweitens verweist sie auf eine Reihe von Mängeln bei der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den Vereinigten Staaten durch die Kommission und drittens macht sie geltend, die Kommission habe es versäumt, den Nachweis für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe zugunsten von McD Europe zu erbringen.

6.1.1. *Stellungnahme von McD Europe zur Kompetenz der Kommission zur Auslegung internationaler und nationaler Steuervorschriften*

- (82) McD Europe argumentiert, dass auf der Grundlage von Artikel 113, 114 und 115 AEUV die Festlegung der Körperschaftsteuerregelung und der Abschluss internationaler Abkommen in die alleinige Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen. Der Versuch der Kommission, eine eigene Auslegung eines internationalen Abkommens wie des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA durchzusetzen, stelle daher eine Verletzung der luxemburgischen Steuerhoheit dar. Insbesondere missachte die Kommission die (korrekte) Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens durch die luxemburgischen Steuerbehörden, wenn sie der Ansicht ist, dass i) die im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Voraussetzung des Bestehens einer Betriebsstätte im Lichte des US-amerikanischen Rechts hätte analysiert werden müssen und ii) die Besteuerbarkeit der Einnahmen der US-amerikanischen Franchise-Filiale in den Vereinigten Staaten von den luxemburgischen Steuerbehörden hätte geprüft werden müssen, bevor sie entschieden, dass diese Einnahmen in Luxemburg nicht steuerpflichtig sind.

6.1.2. *Stellungnahme von McD Europe zur Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den Vereinigten Staaten durch die Kommission*

- (83) McD Europe behauptet, dass die Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA durch die Kommission insofern falsch ist, als dass i) die Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte durch die Kommission die Art und Weise, wie Doppelbesteuerungsabkommen üblicherweise ausgelegt bzw. angewendet werden, außer Acht lässt und gegen die Bestimmungen des AEUV verstößt, ii) die Kommission in das Doppelbesteuerungsabkommen die Anforderung einführt, dass das Einkommen der US-amerikanischen Franchise-Filiale in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig ist, und iii) die Kommission auf Bestimmungen des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen<sup>(50)</sup> Bezug nimmt, die auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und den USA nicht anwendbar und/oder in diesem Fall irrelevant sind.
- (84) In Bezug auf den ersten Punkt argumentiert McD Europe, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen an sich kein Recht auf Besteuerung begründet, wenn nach nationalem Recht kein Besteuerungsrecht besteht. Ferner sei jeder Vertragsstaat bei der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens unabhängig voneinander. Daher sei die Auslegung eines bestimmten Begriffs nach US-amerikanischem Recht für Luxemburg irrelevant, auch wenn widersprüchliche Auslegungen zwischen den Vertragsstaaten möglicherweise zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen. Laut McD Europe kann das Problem der doppelten Nichtbesteuerung nur durch eine Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens gelöst werden.
- (85) Zur Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte führt McD Europe aus, dass der Wortlaut des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA, insbesondere Artikel 3, bestätigt, dass die Vertragsstaaten das Abkommen unter Bezugnahme auf ihre jeweilige Rechtsordnung auslegen. Im vorliegenden Fall sei es somit Aufgabe der luxemburgischen Steuerverwaltung gewesen, das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und den USA unter Bezugnahme auf ihre eigene Rechtsordnung auszulegen und zu prüfen, ob die US-amerikanische Franchise-Filiale eine Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens darstellt. Der Abschluss der im Jahr 2014 durchgeführten Prüfung durch den IRS sei irrelevant, da die luxemburgischen Steuerbehörden weder die Position des IRS zum Zeitpunkt der Erteilung der angefochtenen Steuervorbescheide im Jahr 2009 hätten kennen können noch die Steuervorbescheide rückwirkend hätten beeinflussen können.
- (86) Zweitens sei in Artikeln 7 Absatz 2 und Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA nicht vorgeschrieben, dass die Einnahmen der Betriebsstätte in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig sind. Nach Ansicht von McD Europe führt die korrekte Auslegung der Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zu dem Schluss, dass die Tatsache, dass der Vertragsstaat, der nach dem Doppelbesteuerungsabkommen später nach seinem innerstaatlichen Recht davon ausgehen kann, dass die Einkünfte nicht steuerpflichtig sind (Vereinigte Staaten), für den anderen Vertragsstaat, der sein Recht auf Besteuerung der Einkünfte gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen verliert (Luxemburg), nicht relevant ist.
- (87) Drittens sei der Verweis der Kommission auf einen im Jahr 2000 eingeführten Kommentar zum OECD-Musterabkommen, der ihre Schlussfolgerung untermauert, dass die luxemburgischen Steuerbehörden angesichts der Tatsache, dass die Einnahmen der US-amerikanischen Franchise-Filiale in den Vereinigten Staaten nicht steuerpflichtig waren, diese Einnahmen besteuern müssen, nicht von Bedeutung, da die fragliche Bestimmung zum Zeitpunkt des Abschlusses des Doppelbesteuerungsabkommens im Jahr 1996 nicht existierte. Eine neue Auslegung der Kommentare zum OECD-Musterabkommen, die Artikel 23 A des OECD-Musterabkommens eine neue Bedeutung verleiht, könne nur für Abkommen gelten, die nach der entsprechenden Revision des OECD-Musterabkommens im Jahr 2000 ratifiziert wurden. Darüber hinaus weist McD Europe darauf hin, dass das OECD-Musterabkommen nicht rechtsverbindlich, sondern als Empfehlung zu betrachten sei.

<sup>(50)</sup> Das OECD-Musterabkommen ist ein Modell für Länder, die bilaterale Steuerabkommen abschließen, und spielt eine entscheidende Rolle bei der Beseitigung steuerlicher Hindernisse für den grenzüberschreitenden Handel und Investitionen. Es dient als Grundlage für die Aushandlung und Anwendung bilateraler Steuerabkommen zwischen den Ländern, die darauf abzielen, Unternehmen zu unterstützen, und gleichzeitig dazu beizutragen, Steuerflucht und Steuerumgehung zu verhindern. Das OECD-Musterabkommen bietet zudem die Möglichkeit, die häufigsten Probleme im Bereich der internationalen Doppelbesteuerung einheitlich zu regeln.

### 6.1.3. Stellungnahme von McD Europe zur Analyse der Kommission nach Artikel 107 AEUV

- (88) McD Europe zufolge stützt sich die Begründung der Kommission auf die irrtümliche Annahme, dass der Steuervorbescheid eine Bindung staatlicher Mittel darstellt. Zweitens sei McD Europe kein Vorteil verschafft worden, da die luxemburgischen Steuerbehörden die der US-amerikanischen Franchise-Filiale zuzuweisenden Einnahmen nicht hätten besteuern können. Drittens habe die Kommission nicht nachgewiesen, dass McD Europe das einzige Unternehmen war, das von der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens profitierte, geschweige denn, dass es Teil einer selektiven Gruppe von Unternehmen war.
- (89) Was den ersten Punkt anbelangt, so argumentiert McD Europe, dass Steuervorbescheide keine staatliche Beihilfe darstellen, wenn es sich lediglich um Auslegungen und praktische Anwendungen der allgemeinen Steuervorschriften in bestimmten Fällen handelt. Sie könnten nur dann eine staatliche Beihilfe darstellen, wenn sie durch eine behördliche Ermessensausübung von den allgemeinen Regeln abweichen. Im vorliegenden Fall habe der Zweck der Steuervorbescheide darin bestanden, zu bestätigen, dass die der US-amerikanischen Franchise-Filiale zugewiesenen Erträge im Rahmen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA in Luxemburg nicht besteuert werden. Der Steuervorbescheid habe die Steuerbelastung von McD Europe nicht verringert, da die Steuerlast von McD Europe in Luxemburg ohne den Steuervorbescheid gleich hoch gewesen wäre. Die steuerliche Situation von McD Europe werde durch den Steuervorbescheid nicht verändert oder verbessert.
- (90) Zweitens sei die Kommission zu Unrecht zu dem Schluss gekommen, dass die luxemburgischen Steuerbehörden das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und den USA falsch angewandt haben und dass auf dieser Grundlage ein Vorteil zugunsten von McD Europe vorliegt. Auch die Tatsache, dass die Vereinigten Staaten schließlich beschlossen, die Lizenzentnahmen nicht nach US-amerikanischem Steuerrecht zu besteuern, könne nicht als staatliche Beihilfe nach EU-Recht angesehen werden. Luxemburg habe sein Recht auf Besteuerung der Erträge der US-amerikanischen Franchise-Filiale nicht wiedererlangt, nur weil dieselben Erträge nach US-amerikanischem Recht nicht steuerpflichtig waren. Wie die luxemburgischen Behörden beruft sich auch McD Europe auf das Urteil La Coasta, um den Grundsatz zu unterstützen, dass die luxemburgischen Steuerbehörden Auslegungen des anderen Vertragsstaates nicht berücksichtigen können. Doch selbst gemäß Argumentation der Kommission wäre der Vorteil, der McD Europe möglicherweise von den luxemburgischen Steuerbehörden gewährt wurde, tatsächlich auf die vom IRS im Jahr 2014 getroffene Entscheidung, die Einnahmen der US-amerikanischen Franchise-Filiale nicht zu besteuern, zurückzuführen. Allerdings könne das mögliche Bestehen eines Vorteils nicht von der Haltung eines Drittlandes abhängen.
- (91) Was die Selektivität und insbesondere die Frage der Abweichung anbelangt, so führt McD Europe an, dass nach den über LuxLeaks<sup>(51)</sup> verfügbaren öffentlichen Informationen zahlreiche Unternehmen offenbar die gleiche Behandlung erhalten haben wie McD Europe. Dies wäre nicht verwunderlich, da die Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA im Steuervorbescheid voll und ganz im Einklang mit der Anwendung des Luxemburger Rechts stehe. Die anderen über LuxLeaks öffentlich gemachten Steuervorbescheide zeigten, dass die luxemburgischen Behörden einer einheitlichen Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens gefolgt sind, die für alle Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation innerhalb desselben Bezugssystems gilt. Keine dieser anderen Steuervorbescheide enthält die Bedingung, dass Unternehmensgewinne auf Ebene der Betriebsstätte besteuert werden müssen.
- (92) Schließlich argumentiert McD Europe, dass der selektive Vorteil als gerechtfertigt angesehen werden kann, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, und dass die Maßnahme daher keine staatliche Beihilfe darstellt.

### 6.2. Stellungnahmen anderer Beteiligter

- (93) Am 5. August 2016 übermittelte das Bündnis von Gewerkschaften seine Stellungnahme, in der es seine Unterstützung für die Untersuchung zum Ausdruck bringt.
- (94) Darin heißt es, dass angesichts der beherrschenden Stellung von McDonald's in Europa jede Beihilfe zugunsten von McD Europe den Wettbewerb verzerren und den Handel innerhalb der Union beeinträchtigen könnte. Nach Angaben des Bündnisses waren die Ende 2008 und Anfang 2009 vorgenommenen Änderungen in der Unternehmensstruktur von McDonald's, gefolgt von den beiden Anträgen auf einen Steuervorbescheid, steuerlich bedingt und darauf ausgerichtet, eine doppelte Nichtbesteuerung in Luxemburg und den Vereinigten Staaten zu erreichen, um so einen Wettbewerbsvorteil gegenüber seinen Wettbewerbern zu erlangen.
- (95) Nach Ansicht des Bündnisses sollten Auslegungen von Doppelbesteuerungsabkommen, die zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen, nicht als mit dem Buchstaben und dem Geist dieser Art von Abkommen vereinbar angesehen werden.

<sup>(51)</sup> Im Herbst 2014 wurden mehr als 500, insbesondere an die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PricewaterhouseCoopers (PwC) erteilte, Steuervorbescheide preisgegeben und im Internet veröffentlicht (LuxLeaks-Affäre).

- (96) Schließlich fordert das Bündnis diejenigen Mitgliedstaaten, die über Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung verfügen, auf, zu untersuchen, ob McDonald's seine Steuerstruktur optimiert hat, um Steuern zu umgehen. Nach Ansicht des Bündnisses zeigt der Fall McDonald's, wie wichtig es ist, dass Steuerverwaltungen Informationen über die steuerliche Behandlung multinationaler Unternehmen austauschen und eine öffentliche länderbezogene Berichterstattung einführen.

#### 7. ANTWORT DER LUXEMBURGISCHEN BEHÖRDEN AUF DIE STELLUNGNAHMEN DRITTER

- (97) Die luxemburgischen Behörden haben mit Schreiben vom 30. September 2016 zu den Stellungnahmen von McD Europe und des Bündnisses von Gewerkschaften zum Einleitungsbeschluss Stellung genommen.
- (98) Die luxemburgischen Behörden erklärten, dass die Analyse von McD Europe weitgehend mit ihrer eigenen Analyse übereinstimmt.
- (99) Sie sind der Ansicht, dass die Stellungnahme des Bündnisses nicht die Frage betreffen, ob staatliche Beihilfen zugunsten von McD Europe gewährt wurden, sondern im Wesentlichen die Praktiken von McDonald's auf globaler Ebene zum Gegenstand hat und die Steuer-, Sozial- und Lohnpolitik der Unternehmensgruppe kritisieren.
- (100) Die luxemburgischen Behörden stellen fest, dass der Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens entgegen den Behauptungen des Bündnisses in der Vermeidung einer Doppelbesteuerung und nicht in der Gewährleistung einer effektiven Besteuerung besteht. Die Aufteilung der sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergebenden Besteuerungsrechte zwischen zwei Vertragsstaaten sei endgültig und bedingungslos. Wenn die luxemburgischen Steuerbehörden daher vertraglich auf ihre Besteuerungsrechte verzichten, könnten sie diese nicht zurückfordern, nur weil der andere Vertragsstaat betreffenden Einkünfte nicht effektiv besteuert.
- (101) In Bezug auf die Forderung des Bündnisses, die Instrumente zur Bekämpfung der Steuerumgehung zu stärken, bekräftigen die luxemburgischen Behörden, dass sie dieses Ziel uneingeschränkt unterstützen und dass sämtliche Maßnahmen im Zusammenhang mit der Transparenz und dem Austausch von Informationen zwischen den Mitgliedstaaten in geeigneter Form und entsprechend den einschlägigen Verfahren erörtert und angenommen werden sollten.

#### 8. WÜRDIGUNG

- (102) Nach eingehender Untersuchung und nach gründlicher Prüfung der Stellungnahmen zum Einleitungsbeschluss gelangt die Kommission zu der Auffassung, dass die im Einleitungsbeschluss geäußerten Bedenken nicht den Rückschluss erlauben, dass durch die angefochtenen Steuervorbescheide staatliche Beihilfen gewährt wurden.

##### 8.1. Vorliegen einer Beihilfe

- (103) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV 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. So muss es sich, damit eine Maßnahme als staatliche Beihilfe qualifiziert werden kann, erstens um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln, zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden und viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen <sup>(52)</sup>.
- (104) Die Qualifizierung einer Maßnahme als „Beihilfe“ im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV verlangt, dass alle in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen erfüllt sind <sup>(53)</sup>. Im Folgenden wird die Kommission ihre Würdigung darauf konzentrieren, ob McD Europe durch die angefochtenen Steuervorbescheide ein selektiver Vorteil gewährt wurde. Da kein selektiver Vorteil und somit auch keine staatlichen Beihilfen im Sinne von Artikel 107 AEUV vorliegen, braucht die Kommission nicht zu prüfen, ob die anderen Bedingungen erfüllt sind.

<sup>(52)</sup> Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 2. September 2010, Kommission/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung.

<sup>(53)</sup> Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 2. September 2010, Kommission/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung.

## 8.2. Vorliegen eines selektiven Vorteils für McD Europe

- (105) Wenn eine von einem Staat getroffene Maßnahme die Nettofinanzlage eines Unternehmens verbessert, liegt ein Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV vor<sup>(54)</sup>. Bei der Feststellung des Vorliegens eines Vorteils ist die Wirkung der Maßnahme selbst zu berücksichtigen<sup>(55)</sup>. Was steuerliche Maßnahmen anbelangt, kann ein Vorteil durch verschiedene Arten der steuerlichen Entlastung eines Unternehmens gewährt werden, insbesondere durch eine Reduzierung der Steuerbemessungsgrundlage oder des fälligen Steuerbetrags<sup>(56)</sup>.
- (106) Für die Zwecke der Prüfung der Selektivität hat der Gerichtshof eine dreistufige Analyse entwickelt, um festzustellen, ob eine konkrete Steuermaßnahme selektiv ist<sup>(57)</sup>. In einem ersten Schritt wird die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder normale Steuerregelung ermittelt: das „Bezugssystem“. Danach ist zu bestimmen, ob die betreffende Maßnahme insofern eine Abweichung von diesem Bezugssystem darstellt, als sie zwischen Wirtschaftsteilnehmern unterscheidet, die sich im Hinblick auf die Ziele, die mit diesem System verfolgt werden, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Wenn die Maßnahme eine Abweichung vom Bezugssystem darstellt, muss dann in einem dritten Schritt festgestellt werden, ob die Natur oder der innere Aufbau des Bezugssystems diese Maßnahme rechtfertigen. Eine steuerliche Maßnahme, welche eine Abweichung von der Anwendung des Bezugssystems darstellt, kann gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sich diese Maßnahme direkt aus den Grund- oder Leitsätzen dieses Steuersystems ergibt<sup>(58)</sup>. Ist das der Fall, so ist die Steuermaßnahme nicht selektiv. In diesem dritten Schritt der Analyse liegt die Beweislast beim Mitgliedstaat.
- (107) Es sei darauf hingewiesen, dass sich die im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifel darauf beziehen, dass als Bezugssystem vorläufig das allgemeine luxemburger Körperschaftsteuersystem, einschließlich der Doppelbesteuerungsabkommen, an denen Luxemburg beteiligt ist, festgelegt wurde. Die Kommission war der Ansicht, dass die Möglichkeit bestand, dass McD Europe ein selektiver Vorteil gewährt wurde, der aus der falschen Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA resultierte. Insbesondere war die Kommission der Auffassung, dass die Bestätigung der luxemburgischen Steuerbehörden im Hinblick auf die Befreiung der Geschäftseinnahmen der US-amerikanischen Franchise-Filiale von McD Europe von der Körperschaftsteuer in Luxemburg im Sinne von Artikel 5 und 7 sowie Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA möglicherweise auf eine falsche Anwendung dieser Bestimmungen zurückzuführen ist. Im Einleitungsbeschluss wurde keine andere Art von Diskriminierung oder Fehlanwendung berücksichtigt.
- (108) Die folgende Analyse konzentriert sich auf die im Einleitungsbeschluss zum Ausdruck gebrachten Zweifel, wobei berücksichtigt wird, dass die Stellungnahmen Luxemburgs und anderer Beteiligten sowie die während der Untersuchung gesammelten Informationen die Kommission nicht dazu veranlasst haben, das förmliche Verfahren, das sich lediglich auf die an die McD Europe erteilten Steuervorbescheide und die mögliche Fehlanwendung von Artikel 5, Artikel 7 Absatz 1 und Artikel 25 Absatz 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA bezieht, in diesem speziellen Fall auszuweiten. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Beweislast für das Vorliegen eines selektiven Vorteils bei der Kommission liegt (mit Ausnahme der Begründung der Maßnahme durch die Grund- oder Leitsätze des Steuersystems).
- (109) Es ist nicht erwiesen, dass die angefochtenen Steuervorbescheide eine Abweichung von den Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens darstellen. Eine solche Abweichung bestünde dann, wenn die Erteilung der angefochtenen Steuervorbescheide eine falsche Anwendung einer Bestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens (also eine Abweichung davon) darstellten, wodurch die Steuerschuld von McD Europe verringert und somit eine Diskriminierung zwischen McD Europe und anderen Unternehmen in einer sachlich und rechtlich und vergleichbaren Situation verursacht würde.
- (110) Die McD Europe hat ihren steuerlichen Sitz in Luxemburg. Nach Artikel 159 und 160 L.I.R. unterliegen die weltweiten Gewinne von McD Europe grundsätzlich der luxemburger Körperschaftsteuer. Für die der US-amerikanischen Franchise-Filiale zugewiesenen Gewinne gilt jedoch das zwischen Luxemburg und den USA geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen, das durch Artikel 134 und 162 L.I.R. und den Großherzoglichen Erlass vom 3. Dezember 1969 in luxemburger Recht umgesetzt wurde. Durch das Doppelbesteuerungsabkommen werden die Besteuerungsrechte Luxemburgs insofern eingeschränkt, als dass bestimmte Einkünfte, die einer Betriebsstätte in den Vereinigten Staaten nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zuzurechnen sind, in den Vereinigten Staaten und nicht in Luxemburg steuerpflichtig sind.

<sup>(54)</sup> Siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden „Bekanntmachung zum Begriff der Beihilfe“) (ABl. C 262 vom 19.7.2016, S. 1), Rn. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung.

<sup>(55)</sup> Urteil des Gerichtshofs vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, Rn. 13.

<sup>(56)</sup> Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 15. Dezember 2005, Italien/Kommission, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, Rn. 78; Urteil des Gerichtshofs vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 132; Urteil des Gerichtshofs vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, Rn. 21 bis 31.

<sup>(57)</sup> Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550.

<sup>(58)</sup> Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., verbundene Rechtssachen C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 65.



- (111) Nach Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA sind „Einkünfte ... die nach den Bestimmungen dieses Abkommens in den Vereinigten Staaten besteuert werden können“, steuerbefreit. Um festzustellen, welche Einkünfte „in den Vereinigten Staaten besteuert werden können“, sieht Artikel 7 Absatz 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA vor, dass Unternehmensgewinne, die von einem Unternehmen eines der Vertragsstaaten erzielt werden, in dem betreffenden Staat steuerpflichtig sind, es sei denn, sie werden von einer Betriebsstätte im jeweils anderen Vertragsstaat erzielt oder ihr zugerechnet. In diesem Fall kann der erste Vertragsstaat davon ausgehen, dass die auf diese Betriebsstätte entfallenden Gewinne in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden können, und diese Gewinne zur Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung entsprechend von der Steuer befreien.
- (112) Für die Zwecke des Doppelbesteuerungsabkommens ist daher entscheidend, ob die US-amerikanische Franchise-Filiale von McD Europe eine Betriebsstätte in den Vereinigten Staaten darstellt, die in Luxemburg steuerfreie Gewinne erzielt. Artikel 5 Absatz 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA definiert eine Betriebsstätte als eine feste Geschäftseinrichtung, über die ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt“. Im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und den USA ist nur der Begriff der Betriebsstätte, jedoch nicht der Begriff „Geschäftstätigkeit“ definiert. Ebenso enthält Artikel 7 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA den nicht definierten Begriff „Unternehmensgewinne“.
- (113) In diesem Zusammenhang besagt Artikel 3 Absatz 2 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA, dass jeder im Abkommen nicht definierte Begriff die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht des Staates, der das Abkommen anwendet (in diesem Fall Luxemburg), zugewiesen wurde. Wie in den Erwägungsgründen 119 bis 121 näher ausgeführt und entgegen den Behauptungen der Kommission im Einleitungsbeschluss, ist es im Falle von Unterschieden bei der Auslegung oder der Beurteilung des Sachverhalts zwischen den Vertragsstaaten für die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Luxemburg nicht entscheidend, ob die US-amerikanische Franchise-Filiale eine Betriebsstätte nach US-amerikanischem Steuerrecht darstellt <sup>(59)</sup>, und es ist ebenso wenig von Bedeutung, ob die luxemburgischen Steuerbehörden Kenntnis von der Nichtbesteuerung der Geschäftseinnahmen in den Vereinigten Staaten hatten <sup>(60)</sup>. Stellt die US-amerikanische Franchise-Filiale eine Betriebsstätte dar, die nach Luxemburger Steuerrecht eine Geschäftstätigkeit in den Vereinigten Staaten ausübt und somit Unternehmensgewinne erwirtschaftet, so sind diese Gewinne gemäß Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA von der Besteuerung nach Luxemburger Steuerrecht ausgenommen.
- (114) Im Sinne des Luxemburger Steuergesetzes wird in Artikel 16 StAnpG der Begriff „Betriebsstätte“ in diesem Zusammenhang als jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung definiert, die der Ausübung einer ständigen „industriellen“ oder „gewerblichen“ Tätigkeit dient. In seinem Antrag auf einen Steuervorbescheid wendet der Steuerberater die Kriterien von Artikel 16 StAnpG auf die Merkmale der von der US-amerikanischen Franchise-Filiale ausgeübten Geschäftstätigkeit an <sup>(61)</sup> und kommt zu dem Schluss, dass diese Kriterien erfüllt sind. Aus luxemburgischer Steuersicht sollte daher „der Schluss gezogen werden, dass die [US-amerikanische Franchise-Filiale] über eine Betriebsstätte im Sinne von Artikel 5 des Abkommens zwischen Luxemburg und den USA Aktivitäten im Bereich des geistigen Eigentums ausübt“ <sup>(62)</sup>.
- (115) Im Einklang mit den in Reaktion auf den Einleitungsbeschluss übermittelten Stellungnahmen der luxemburgischen Behörden und von McD Europe <sup>(63)</sup> sieht die Kommission keinen Grund, der Einschätzung des Steuerberaters, dass die US-amerikanische Franchise-Filiale eine Betriebsstätte im Sinne von Artikel 16 StAnpG darstellt, zu widersprechen. Nach Luxemburger Recht existiert eine Betriebsstätte in den Vereinigten Staaten, und es ist nicht erwiesen, dass die luxemburgischen Steuerbehörden das Doppelbesteuerungsabkommen falsch angewandt haben, indem sie der Ansicht waren, dass die Einnahmen der US-amerikanischen Franchise-Filiale gemäß Artikel 7 Absatz 1 und Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a des zwischen Luxemburg und den USA bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens in den Vereinigten Staaten „besteuert werden können“.
- (116) In Bezug auf die Luxemburger Rechtsprechung verweisen der Steuerberater sowie Luxemburg und McDonald's in ihren Stellungnahmen zum Einleitungsbeschluss <sup>(64)</sup> auf das Urteil La Coasta betreffend die unterschiedlichen Auslegungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und Frankreich. In diesem Urteil erkennt das Luxemburger Verwaltungsgericht an, dass es trotz korrekter Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen kann, wobei jeder Vertragsstaat bei der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens unabhängig voneinander ist. Das Hauptziel eines Doppelbesteuerungsabkommens ist die Beseitigung von tatsächlicher und potenzieller Doppelbesteuerung. Es gewährleistet nicht immer die effektive Besteuerung <sup>(65)</sup>.

<sup>(59)</sup> Erwägungsgrund 84 des Einleitungsbeschlusses.

<sup>(60)</sup> Erwägungsgrund 91 des Einleitungsbeschlusses.

<sup>(61)</sup> Siehe Erwägungsgrund 44.

<sup>(62)</sup> Seite 8 des zweiten Antrags auf einen Steuervorbescheid.

<sup>(63)</sup> Siehe Erwägungsgründe 70, 71, 76 und 92.

<sup>(64)</sup> Siehe Erwägungsgrund 92.

<sup>(65)</sup> Siehe Erwägungsgrund 72.

- (117) Die Nichtbesteuerung in diesem Fall ergibt sich im Wesentlichen aus der Tatsache, dass die Vereinigten Staaten von dem ihr nach dem Doppelbesteuerungsabkommen übertragenen Besteuerungsrecht aufgrund der Auslegung des Begriffs „Geschäftstätigkeit“ im US-amerikanischen Steuerrecht keinen Gebrauch machen. Die Kommission hat in ihrem Einleitungsbeschluss Zweifel geäußert, ob die doppelte Nichtbesteuerung der Franchiseerträge von McD Europe auf eine unterschiedliche Auslegung zwischen Luxemburg und den Vereinigten Staaten oder auf einen Qualifikationskonflikt bei der Anwendung des zwischen Luxemburg und den USA bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens zurückzuführen ist. Insbesondere der Wortlaut von Artikel 25 Absatz 2 Buchstabe a des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA („In Luxemburg wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:“) scheint darauf hinzudeuten, dass Luxemburg nur dann Einkünfte von der Steuer befreien muss, wenn es eine Doppelbesteuerung zu verhindern gilt <sup>(66)</sup>.
- (118) Im Rahmen der Vorprüfung stellte sich daher die Frage, ob die doppelte Nichtbesteuerung mangels einer scheinbaren Doppelbesteuerung <sup>(67)</sup> in diesem Fall auf einen Qualifikationskonflikt zurückzuführen ist und ob Luxemburg sein Recht auf Besteuerung infolge eines solchen Konflikts wiedererlangen könnte. Der Verweis im Einleitungsbeschluss auf die Kommentare zum OECD-Musterabkommen in Bezug auf Qualifikationskonflikte, insbesondere Ziffer 32.6 <sup>(68)</sup>, ist daher in diesem Zusammenhang zu verstehen.
- (119) Ein Qualifikationskonflikt bezieht sich auf Situationen, in denen die Vertragsstaaten je nach Wechselwirkung zwischen dem jeweiligen nationalen Recht und dem Abkommen verschiedene Artikel des Doppelbesteuerungsabkommens anwenden <sup>(69)</sup>. Den Kommentaren zum OECD-Musterabkommen zufolge muss der Niederlassungsstaat (Luxemburg) bei Qualifikationskonflikten der Qualifikation des Quellenstaates (Vereinigte Staaten) Rechnung tragen <sup>(70)</sup>. Anders ausgedrückt: Wenn der Niederlassungsstaat aus der Sicht des Quellenstaates nicht berechtigt ist, einen Einnahmeposten nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zu besteuern, ist er auch nicht dazu verpflichtet, die Einnahme zu befreien <sup>(71)</sup>.
- (120) Unterschiede in der Auslegung oder der Würdigung der Fakten beziehen sich dagegen darauf, wie die Vertragsstaaten das Abkommen auslegen oder auf einen bestimmten Sachverhalt anwenden, der keinen Bezug zum nationalen Recht aufweist. Aufgrund der uneinheitlichen Auslegung wurde Artikel 23 A Absatz 4 in das OECD-Musterabkommen aufgenommen, um derartige Fälle der doppelten Nichtbesteuerung anzugehen <sup>(72)</sup>.
- (121) Wie in den Erwägungsgründen 112 bis 117 dargelegt, fand die Kommission im Rahmen der förmlichen Prüfung keine Beweise zur Bestätigung der Zweifel, dass im vorliegenden Fall möglicherweise ein Qualifikationskonflikt vorliegt. Die unterschiedlichen Definitionen des Begriffs „Geschäftstätigkeit“ im luxemburgischen und US-amerikanischen Steuerrecht haben Luxemburg und die Vereinigten Staaten nicht dazu veranlasst, unterschiedliche Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens anzuwenden, sondern die gleiche Bestimmung, d. h. Artikel 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA, unterschiedlich auszulegen. Im

<sup>(66)</sup> Siehe OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (Die Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften), Issues in International Taxation Nr. 6 (Fragen der internationalen Besteuerung Nr. 6) (1999) (im Folgenden „Bericht von 1999“), Randnummer 116.

<sup>(67)</sup> Eine scheinbare Doppelbesteuerung entsteht in Situationen, in denen der Quellenstaat zwar eindeutig das Recht hat, eine Einnahme gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zu besteuern, jedoch beschließt, dieses Recht auf der Grundlage des nationalen Steuerrechts nicht auszuüben.

<sup>(68)</sup> In Ziffer 32.6 der Kommentare zum OECD-Musterabkommen (2000) heißt es, dass der „Ausdruck 'kann nach den Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden' auch im Hinblick auf mögliche Fälle der doppelten Nichtbesteuerung, die sich nach Artikel 23 A ergeben können, auszulegen ist. Ist der Quellenstaat der Auffassung, dass die Bestimmungen des Abkommens ihn daran hindern, einen Einnahme- oder Kapitalposten zu besteuern, zu dessen Besteuerung er andernfalls berechtigt gewesen wäre, so sollte der Niederlassungsstaat für die Zwecke der Anwendung von Artikel 23 A Absatz 1 davon ausgehen, dass der Einnahmeposten nach den Bestimmungen des Abkommens vom Quellenstaat nicht besteuert werden darf, auch wenn der Niederlassungsstaat das Abkommen anders angewandt hätte, um das Recht zu haben, die betreffende Einnahme zu besteuern, wenn er sich in der Lage des Quellenstaates befunden hätte. Somit ist der Niederlassungsstaat nach Absatz 1 nicht verpflichtet, den Einnahmeposten zu befreien, was mit der Grundfunktion des Artikels 23, nämlich der Beseitigung der Doppelbesteuerung, vereinbar ist.“

<sup>(69)</sup> Randnummer 94 des Berichts von 1999.

<sup>(70)</sup> Randnummer 105 des Berichts von 1999.

<sup>(71)</sup> Randnummer 109 des Berichts von 1999, in der es wie folgt heißt: „Ist der Quellenstaat der Auffassung, dass die Bestimmungen des Abkommens ihn daran hindern, einen Einnahmeposten zu besteuern, den er andernfalls besteuert hätte, so ist der Niederlassungsstaat ... nach [Artikel 23 A] Absatz 1 nicht verpflichtet, den betreffenden Einnahmeposten zu befreien ...“

<sup>(72)</sup> Artikel 23 A Absatz 4 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen besagt Folgendes: „Die Bestimmungen von Absatz 1 gelten nicht für Einkommen oder Kapital von Gebietsansässigen eines Vertragsstaates, wenn der andere Vertragsstaat die Bestimmungen des Abkommens anwendet, um dieses Einkommen oder Kapital von der Steuer zu befreien, oder wenn er die Bestimmungen von Artikels 10 bzw. Artikel 11 Absatz 2 auf dieses Einkommen anwendet.“

Falle einer unterschiedlichen Auslegung wird in dem Bericht von 1999 klargestellt, dass der Niederlassungsstaat (Luxemburg) nicht verpflichtet ist, die vom Quellenstaat (Vereinigte Staaten) vorgeschlagene Auslegung zu akzeptieren<sup>(73)</sup>. So kann es bei unterschiedlichen Auslegungen und in Ermangelung einer entsprechenden Bestimmung im Doppelbesteuerungsabkommen gemäß Artikel 23 A Absatz 4 des OECD-Musterabkommens (wie es beim Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und den USA der Fall ist) zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen. Eine doppelte Nichtbesteuerung infolge der unterschiedlichen Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens lässt sich entweder durch Aushandlung einer Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens<sup>(74)</sup> oder im Wege des in Artikel 27 des Doppelbesteuerungsabkommens beschriebenen Verständigungsverfahrens beseitigen.

- (122) Darüber hinaus stellt die Kommission fest, dass die Nichtbesteuerung der Einnahmen der US-amerikanischen Franchise-Filiale auch durch eine Änderung von Artikel 16 StAnpG behoben werden könnte, der derzeit nicht auf Situationen eingeht, in denen die Geschäftstätigkeit nach luxemburgischem Recht zwar als Begründung für eine Betriebsstätte gilt, aber nicht ausreicht, um den Schwellenwert zu erreichen, der erforderlich ist, damit ein Unternehmen nach US-amerikanischem Steuerrecht als Betriebsstätte betrachtet werden kann (siehe Erwägungsgrund 41).
- (123) Schließlich zeigt die Analyse weiterer von Luxemburg erteilter und im Rahmen der sogenannten LuxLeaks-Affäre<sup>(75)</sup> preisgebener Steuervorbescheide, wie von McDonald's in seiner Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss vorgebracht<sup>(76)</sup>, dass die angefochtenen Steuervorbescheide nicht von den Steuervorbescheiden abweichen, die anderen Steuerpflichtigen in Übereinstimmung mit dieser Auslegung und Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens durch Luxemburg erteilt wurden. Die Bewertung von weiteren 25 Steuervorbescheiden<sup>(77)</sup> zeigt, dass die luxemburgischen Steuerbehörden einer einheitlichen Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens gefolgt sind, die für alle Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation gilt. Das Doppelbesteuerungsabkommen sieht keine Bedingung für eine effektive Besteuerung vor, und auch die Steuervorbescheide stellen keine solche Bedingung, sofern sie nicht ausdrücklich im betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist.

#### 8.2.1. Schlussfolgerung

- (124) Auf der Grundlage dieser Analyse kommt die Kommission zu dem Schluss, dass in diesem speziellen Fall nicht festgestellt werden kann, dass die luxemburgischen Steuerbehörden das zwischen Luxemburg und den USA bestehende Doppelbesteuerungsabkommen falsch angewandt haben. Ausgehend von den im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifeln und unter Berücksichtigung ihrer Definition des Bezugssystems kann die Kommission daher nicht feststellen, dass die angefochtenen Steuervorbescheide McD Europe wegen Fehlanwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den USA einen selektiven Vorteil verschafft haben.
- (125) Da die Kriterien für die Feststellung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV kumulativ sind, erübrigt sich die Bewertung der weiteren Kriterien.

### 9. SCHLUSSFOLGERUNG ZUM VORLIEGEN EINER BEIHILFE

- (126) Im Lichte des Vorstehenden gelangt die Kommission zu dem Schluss, dass die angefochtenen Steuervorbescheide der luxemburgischen Steuerbehörden an die McD Europe Franchising, S.à.r.l. keine staatlichen Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstellen —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

#### Artikel 1

Die Erteilung der angefochtenen Steuervorbescheide vom 30. März 2009 und 17. September 2009 durch die luxemburgischen Steuerbehörden an die McD Europe Franchising, S.à.r.l. stellt keine falsche Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Luxemburg und den Vereinigten Staaten durch Luxemburg dar, sodass diese Steuervorbescheide nicht als Beihilfen im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union anzusehen sind.

<sup>(73)</sup> Randnummer 108 des Berichts von 1999.

<sup>(74)</sup> Siehe Erwägungsgrund 70.

<sup>(75)</sup> Siehe Erwägungsgrund 91.

<sup>(76)</sup> Im Herbst 2014 wurden mehr als 500, insbesondere an die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PricewaterhouseCoopers (PwC) erteilte, Steuervorbescheide preisgegeben und im Internet veröffentlicht.

<sup>(77)</sup> McDonald's hat die in diesem Zusammenhang offengelegten Steuervorbescheide geprüft und 25 Fälle ermittelt, in denen die luxemburgischen Steuerbehörden bestätigt hatten, dass Unternehmensgewinne, die einer ausländischen Betriebsstätte zugerechnet werden, nach dem entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen in Luxemburg nicht steuerpflichtig sind. Die Betriebsstätten befanden sich in den folgenden Ländern: Frankreich, Deutschland, Hongkong, Island, Irland, Japan, Niederlande, Schweiz, Vereinigtes Königreich, Vietnam und Vereinigte Staaten. Keine dieser Steuervorbescheide enthält die Bedingung, dass Unternehmensgewinne auf Ebene der Betriebsstätte besteuert werden müssen.

*Artikel 2*

Dieser Beschluss ist an das Großherzogtum Luxemburg gerichtet.

Brüssel, den 19. September 2018

*Für die Kommission*  
Margrethe VESTAGER  
*Mitglied der Kommission*

---