Amtsblatt
der Europäischen Union

DE
Reihe L

2025/2405

28.11.2025

BESCHLUSS (EU) 2025/2405 DER KOMMISSION

vom 28. November 2024

zu Steuervorbescheid SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) — Luxemburg — mutmaßliche Beihilfe für Amazon

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2024) 8565)

(Nur der englische 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 vorgenannten Artikeln ([1]) und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. VERFAHREN

(1) Mit Schreiben vom 24. Juni 2014 richtete die Kommission ein Auskunftsersuchen an das Großherzogtum Luxemburg (im Folgenden „Luxemburg"), das die Steuervorbescheidpraxis Luxemburgs in Bezug auf die Amazon-Unternehmensgruppe (im Folgenden „Amazon" oder „Amazon-Gruppe") zum Gegenstand hatte.

(2) Mit diesem Schreiben forderte die Kommission sämtliche zu diesem Zeitpunkt noch gültigen Steuervorbescheide an, die an die Amazon-Gruppe gerichtet worden waren. Mit E-Mail vom 18. Juli 2014 beantragte Luxemburg eine Verlängerung der Frist für die Beantwortung des Schreibens der Kommission; diese Verlängerung wurde Luxemburg gewährt.

(3) Mit Schreiben vom 4. August 2014 antwortete Luxemburg auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 24. Juni 2014. Der Antwort beigefügt war u. a. ein an Amazon.com, Inc. gerichtetes Schreiben der Administration des contributions directes (im Folgenden „luxemburgische Steuerverwaltung") vom 6. November 2003 (im Folgenden „streitiger Steuervorbescheid" oder „Amazon-Vorabvereinbarung").

(4) Am 7. Oktober 2014 erließ die Kommission einen Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV in Bezug auf den streitigen Steuervorbescheid mit der Begründung, dass sie ernste Zweifel an der Vereinbarkeit der in Rede stehenden Maßnahme mit dem Binnenmarkt hatte (im Folgenden „Einleitungsbeschluss") ([2]). Mit dem Beschluss wurde Luxemburg aufgefordert, zusätzliche Informationen über den streitigen Steuervorbescheid zu übermitteln ([3]).

(5) Mit Schreiben vom 21. November 2014 übermittelte Luxemburg seine Stellungnahme zum Einleitungsbeschluss. Das Schreiben enthielt u. a. einen Verrechnungspreisbericht.

(6) Am 6. Februar 2015 wurde der Einleitungsbeschluss im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht ([4]). Die Beteiligten wurden aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen.

(7) Mit Schreiben vom 13. Februar 2015 sandte die Kommission ein weiteres Auskunftsersuchen an Luxemburg.

(8) Mit Schreiben vom 5. März 2015 nahm Amazon zum Einleitungsbeschluss Stellung. Auch Dritte übermittelten Stellungnahmen zum Einleitungsbeschluss.

([1]) ABl. C 44 vom 6.2.2015, S. 13.
([2]) Es wurden mehrfach Geschäfts- und Berufsgeheimnisse ausgetauscht, worauf in diesem Abschnitt jedoch nicht im Einzelnen eingegangen wird.
([3]) ABl. C 44 vom 6.2.2015, S. 30.
([4]) ABl. C 44 vom 6.2.2015, S. 13.

(9) Mit Schreiben vom 17. März 2015 übermittelte Luxemburg eine Teilantwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 13. Februar 2015.

(10) Am 19. März 2015 leitete die Kommission die Anmerkungen Dritter zum Einleitungsbeschluss an Luxemburg weiter.

(11) Am 26. März 2015 informierte die Kommission Luxemburg über ihre Feststellung nach Artikel 6a der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates ([5]), dass sich das förmliche Prüfverfahren zu dem streitigen Steuervorbescheid bisher als wirkungslos erwiesen habe. Auf dieser Grundlage und mit der Genehmigung Luxemburgs richtete die Kommission am 26. März 2015 gemäß Artikel 6a Absatz 6 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 ein Auskunftsersuchen an Amazon.

(12) Mit Schreiben vom 4. Mai 2015 übermittelte Amazon eine Teilantwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 26. März 2015.

(13) Mit Schreiben vom 13. Mai 2015 äußerte sich Luxemburg zu den Stellungnahmen Dritter zum Einleitungsbeschluss.

(14) Mit Schreiben vom 24. und 31. Juli 2015 übermittelte Amazon eine Teilantwort auf das Auskunftsersuchen der Kommission vom 3. Juli 2015.

(15) Mit Schreiben vom 21. August 2015 übermittelte Amazon eine Teilantwort auf das Ersuchen der Kommission vom 31. Juli 2015, mit dem die Kommission Amazon daran erinnert hatte, ihr alle angeforderten Informationen zukommen zu lassen, insbesondere vollständige Informationen über Vereinbarungen über geistiges Eigentum sowie über einen neuen Steuervorbescheid für Amazon aus dem Jahr 2014.

(16) Im Zeitraum vom 30. September 2015 bis zum 12. September 2017 fanden weitere Briefwechsel und Treffen zwischen der Kommission, Luxemburg und Amazon statt (weitere Einzelheiten sind den Erwägungsgründen 27 bis 89 des Einleitungsbeschlusses zu entnehmen).

(17) Am 4. Oktober 2017 schloss die Kommission das förmliche Prüfverfahren mit einem abschließenden Beschluss (Beschluss (EU) 2018/859 der Kommission ([6])) ab, in dem sie feststellte, dass der Amazon-Steuervorbescheid eine Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV darstellte (im Folgenden „abschließender Beschluss“). Zudem stellte sie fest, dass die Beihilfe mit dem Binnenmarkt unvereinbar und von Luxemburg unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig gewährt worden war. Luxemburg wurde angewiesen, die mit dem Binnenmarkt unvereinbare und rechtswidrige Beihilfe von Amazon zurückzufordern.

(18) Am 12. Mai 2021 erklärte das Gericht den Beschluss (EU) 2018/859 für nichtig ([7]).

(19) Am 22. Juli 2021 legte die Kommission beim Gerichtshof ein Rechtsmittel ein, um die Aufhebung des Urteils des Gerichts vom 12. Mai 2021 zu erwirken.

(20) Am 14. Dezember 2023 wies der Gerichtshof das Rechtsmittel der Kommission zurück und bestätigte damit die Nichtigerklärung des abschließenden Beschlusses (im Folgenden „Amazon-Urteil“) ([8]). Ebenso wie das Urteil des Gerichts vom 12. Mai 2021 ließ das Amazon-Urteil den Einleitungsbeschluss unberührt. Das förmliche Prüfverfahren zu dem in Erwägungsgrund 42 beschriebenen streitigen Steuervorbescheid läuft daher noch und muss noch abgeschlossen werden.

([5]) Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1). Die Verordnung (EG) Nr. 659/1999 wurde mit Wirkung vom 14. Oktober 2015 aufgehoben und durch die Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (kodifizierter Text) (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9. ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj) ersetzt.

([6]) Beschluss (EU) 2018/859 der Kommission vom 4. Oktober 2017 über die staatliche Beihilfe Luxemburgs SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) zugunsten von Amazon (Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2017) 6740) (ABl. L 153 vom 15.6.2018, S. 1. ELI: http://data.europa.eu/eli/dec/2018/859/oj).

([7]) Urteil des Gerichts vom 12. Mai 2021, Luxemburg/Kommission, T-816/17 und T-318/18, ECLI:EU:T:2021:252.

([8]) Urteil des Gerichtshofs vom 14. Dezember 2023, Kommission/Amazon.com u. a., C-457/21 P, ECLI:EU:T:2023:985. Der Gerichtshof kam zu dem Schluss, dass das Gericht das relevante Bezugssystem fehlerhaft bestimmt habe und infolgedessen auch die Prüfung des selektiven Vorteils im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV fehlerhaft sei (Amazon-Urteil, Rn. 46 bis 50). Der Gerichtshof stellte jedoch fest, dass das Gericht zu Recht festgestellt habe, dass die Kommission das Vorliegen eines Vorteils zugunsten der Amazon-Gruppe nicht nachgewiesen habe, und das Gericht den abschließenden Beschluss infolgedessen zu Recht für nichtig erklärt habe (Amazon-Urteil, Rn. 53 bis 58). Vor diesem Hintergrund und aufgrund einer Ersetzung von Gründen wies der Gerichtshof somit das Rechtsmittel insgesamt zurück (Amazon-Urteil, Rn. 59).

2. BESCHREIBUNG DER MASSNAHME

2.1. Die Amazon-Gruppe

(21) Laut den während des förmlichen Prüfverfahrens zusammengetragenen Informationen umfasst die Amazon-Gruppe Amazon.com, Inc. sowie alle direkt oder indirekt von Amazon.com, Inc. kontrollierten Unternehmen (im Folgenden zusammen „Amazon“ oder „Amazon-Gruppe“ genannt). Der Sitz von Amazon befindet sich in Seattle, Washington (USA).

(22) Amazon ist im Einzelhandels- und im Dienstleistungsgeschäft tätig. Das Unternehmen generiert auch Einnahmen durch andere Marketing- und Werbedienste, beispielsweise durch Online-Werbung und durch Vereinbarungen über Co-Branding-Kreditkarten. Amazon fertigt und verkauft zudem Hardware-Produkte wie Amazon Kindle, Amazon Fire und Amazon Echo.

(23) Das Unternehmen betreibt weltweit 13 Websites, darunter www.amazon.com und sechs europäische Websites: www.amazon.de, www.amazon.co.uk, www.amazon.fr, www.amazon.it, www.amazon.es und www.amazon.nl (im Folgenden die „europäischen Websites“). Die Geschäftstätigkeit von Amazon ist in drei Segmenten organisiert: North America, International und Amazon Web Services (im Folgenden „AWS“).

(24) Im Jahr 2016 erwirtschaftete Amazon weltweit einen Nettoumsatz von rund 136 Mrd. USD und einen Nettogewinn von 2,37 Mrd. USD. Weltweit erzielt Amazon 91 % seiner Umsätze mit dem Einzelhandelsgeschäft. 59 % des Nettoumsatzes entfallen auf das Segment Nordamerika, 32 % auf das internationale Segment und 9 % auf das Segment AWS. Im Jahr 2016 hatte Amazon 314 400 Mitarbeiter in Voll- und in Teilzeitbeschäftigung.

2.2. Das Geschäft von Amazon in Europa

(25) Zwei luxemburgische Unternehmen der Gruppe sind für die Zwecke der Untersuchung, die die den Zeitraum vom 1. Mai 2006 bis zum 30. Juni 2014 abdeckenden Geschäftsjahre (im Folgenden „relevanter Zeitraum“) betrifft, von besonderer Bedeutung:

— Amazon Europe Holding Technologies SCS (im Folgenden „LuxSCS“): Bei diesem Unternehmen handelt es sich um eine luxemburgische Kommanditgesellschaft (Société en Commandite Simple). Obwohl sich die Eigentümerstruktur im relevanten Zeitraum änderte, waren die Partner von LuxSCS immer in den USA ansässige Unternehmen. Im relevanten Zeitraum sollte LuxSCS ausschließlich als Holdinggesellschaft für immaterielle Wirtschaftsgüter für das Geschäft von Amazon in Europa fungieren, das hauptsächlich von LuxOpCo betrieben wurde. LuxSCS sollte ausschließlich passive Einnahmen (Lizenzgebühren und Zinsen) über seine Tochtergesellschaften erzielen. Außerdem vergab LuxSCS gruppeninterne Darlehen an LuxOpCo und andere Unternehmen der Gruppe. LuxSCS verfügte im relevanten Zeitraum über keine Geschäftsräume und keine Mitarbeiter.

— Amazon EU Société à responsabilité limitée (im Folgenden „LuxOpCo“): Im relevanten Zeitraum war LuxOpCo eine 100%ige Tochtergesellschaft von LuxSCS. Das Unternehmen hatte die Aufgabe, das softwaregestützte Geschäftsmodell, das dem Einzelhandels- und Dienstleistungsgeschäft von Amazon in Europa zugrunde liegt, weiterzuentwickeln und zu verbessern. In diesem Zeitraum fungierte LuxOpCo als Hauptsitz der Amazon-Gruppe in Europa und als Hauptbetreiber des über die EU-Websites durchgeführten Online-Einzelhandels- und -Dienstleistungsgeschäfts von Amazon in Europa. In den Jahren 2013 und 2014 belief sich der konsolidierte Nettoumsatz von LuxOpCo auf 13 612 449 784 EUR bzw. 15 463 362 589 EUR. Im Geschäftsjahr 2013 beschäftigte LuxOpCo durchschnittlich 523 Vollzeitäquivalente („VZÄ“).

2.3. Die Lizenzvereinbarung

(26) Mit Wirkung zum 30. April 2006 schloss LuxOpCo eine Lizenzvereinbarung mit LuxSCS (im Folgenden „Lizenzvereinbarung“). Nach dieser Vereinbarung erwarb LuxOpCo gegen die Zahlung einer Lizenzgebühr das unwiderrufliche ausschließliche Recht zur Entwicklung, Verbesserung und Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter zum Betrieb der EU-Websites sowie für alle sonstigen Zwecke innerhalb des geografischen Gebiets des jeweiligen europäischen Landes. Jegliches geistige Eigentum, das LuxOpCo auf der Grundlage oder infolge des Zugangs zu den immateriellen Wirtschaftsgütern schuf oder weiterentwickelte, wurde an LuxSCS abgetreten. LuxOpCo war verpflichtet, aus eigener Initiative und auf eigenes Risiko tätig zu werden, um die immateriellen Wirtschaftsgüter zu schützen und zu erhalten. Die Lizenzvereinbarung sah auch vor, dass LuxOpCo Unternehmensdienstleistungen für LuxSCS erbringen würde, für die LuxOpCo keine separate Vergütung erhalten sollte. Außerdem verpflichtete sich LuxOpCo, sämtliche Risiken in Verbindung mit allen Tätigkeiten zu tragen, die es gemäß der Lizenzvereinbarung durchzuführen hatte. Wenn LuxOpCo von Dritten geistiges Eigentum zur Verwendung für dieselben Zwecke erwarb, für die auch die immateriellen Wirtschaftsgüter verwendet wurden, musste LuxOpCo LuxSCS gebührenfreie Lizenzen für die Nutzung dieses geistigen Eigentums erteilen.

(27) Die Lizenzvereinbarung sollte für die Nutzungsdauer sämtlicher lizenzierter immaterieller Wirtschaftsgüter gelten und konnte nur bei einer Änderung der Kontrolle oder bei erheblicher Belastung oder in Fällen gekündigt werden, in denen eine der Parteien einer Nichterfüllung ihrer Pflichten nach dieser Vereinbarung nicht abhelfen könnte. Daher hatte LuxSCS keine Möglichkeit, die Lizenzvereinbarung einseitig zu kündigen. Die Lizenzvereinbarung wurde im Januar 2010 rückwirkend zum 1. Januar 2009 geändert. Die Änderung betraf die Definition des Begriffs „Betriebsergebnis in der EU"; das Betriebsergebnis in der EU wurde für die Berechnung der jährlichen Lizenzgebühr verwendet.

2.4. **Der streitige Steuervorbescheid**

(28) Die beihilferechtliche Prüfung in diesem Beschluss bezieht sich auf das Schreiben der luxemburgischen Steuerverwaltung vom 6. November 2003 an Amazon ([9]), mit dem die Verrechnungspreisvereinbarung, die Amazon in seinem Schreiben vom 23. Oktober 2003 an die luxemburgischen Behörden beschrieben hatte, und die Struktur der Amazon-Gruppe, die Amazon in seinen Schreiben vom 23. Oktober 2003 und 31. Oktober 2003 dargelegt hatte, genehmigt wurden ([10]).

(29) In seinem Schreiben vom 31. Oktober 2003 an die luxemburgische Steuerverwaltung (im Folgenden „Schreiben von Amazon vom 31. Oktober 2003") ersuchte Amazon um Bestätigung der steuerlichen Behandlung von LuxSCS, seiner in den USA ansässigen Partner und der Dividenden, die innerhalb der neuen in Betracht gezogenen Struktur an LuxOpCo ausgeschüttet wurden. In diesem Schreiben wurde erläutert, dass LuxSCS als Société en Commandite Simple kein von seinen Partnern unabhängiges eigenes steuerliches Rechtssubjekt sei und daher in Luxemburg weder der Körperschaftsteuer noch der Vermögenssteuer unterliege. Ungeachtet der steuerlichen Transparenz von LuxSCS könnten LuxSCS bzw. seine in den USA ansässigen Partner dennoch in Luxemburg besteuert werden, wenn davon ausgegangen würde, dass ihre Tätigkeiten von einer Betriebsstätte in Luxemburg erbracht werden. In dem Schreiben wurde daher näher erläutert, dass weder bei LuxSCS noch bei seinen Partnern von einer konkreten Präsenz in Luxemburg (Büros, Mitarbeiter usw.) ausgegangen werden könne, sodass LuxSCS ohne einen festen Geschäftsort nicht als von seinen Partnern unabhängiges Rechtssubjekt betrachtet werden könne und auch nicht angenommen werden könne, dass LuxSCS einer Geschäftstätigkeit in Luxemburg nachgeht. Auch seine Partner könnten nicht als Unternehmen mit einer Betriebsstätte in Luxemburg angesehen werden.

(30) In seinem Schreiben vom 23. Oktober 2003 an die luxemburgische Steuerverwaltung (im Folgenden „Schreiben von Amazon vom 23. Oktober 2003") beantragte Amazon einen Steuervorbescheid zur Bestätigung der steuerlichen Behandlung von LuxOpCo betreffend die luxemburgische Körperschaftsteuer. In dem Schreiben wurde die von Amazon vorgesehene Geschäftsstruktur in Europa erläutert und um Bestätigung ersucht, dass die Verrechnungspreisvereinbarung für die in dem Schreiben beschriebene Lizenzvereinbarung angesichts der Verrechnungspreispolitik und der Bestimmungen unter Artikel 56 und Artikel 164 Absatz 3 des luxemburgischen Einkommensteuergesetzes zu einem angemessenen und annehmbaren Gewinn für LuxOpCo führe. Das Schreiben nahm Bezug auf eine beigefügte wirtschaftliche Analyse, in der die von LuxOpCo auszuübenden Funktionen und zu übernehmenden Risiken sowie Art und Umfang der voraussichtlich von der Lizenzvereinbarung betroffenen immateriellen Wirtschaftsgüter erläutert wurden. Ausgehend von dieser Analyse wurde eine Verrechnungspreisvereinbarung vorgeschlagen, auf deren Grundlage die Höhe der jährlichen Lizenzgebühr festgesetzt wurde, die LuxOpCo für die Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter an LuxSCS zahlen sollte.

(31) Im vorliegenden Beschluss wird geprüft, ob die mit dem streitigen Steuervorbescheid genehmigte Verrechnungspreisvereinbarung zu einem selektiven Vorteil geführt hat, der eine staatliche Beihilfe darstellt.

3. **BESCHREIBUNG DES RELEVANTEN RECHTSRAHMENS**

3.1. **Der nationale Rechtsrahmen**

(32) Die Standardvorschriften für die Unternehmensbesteuerung in Luxemburg sind dem luxemburgischen Einkommensteuergesetz (Loi modifiée du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenu, im Folgenden „LIR") zu entnehmen.

([9]) Siehe Erwägungsgrund 2.

([10]) Nach einer Verzögerung bei der Durchführung der Umstrukturierung des europäischen Geschäfts von Amazon ersuchte Amazon die luxemburgische Steuerverwaltung mit Schreiben vom 5. Dezember 2004 um Bestätigung, dass der streitige Steuervorbescheid weiterhin gelte; die luxemburgische Steuerverwaltung bestätigte dies mit Schreiben vom 23. Dezember 2004. Der ursprünglich für fünf Jahre gewährte streitige Steuervorbescheid wurde 2010 verlängert und galt bis Juni 2014. Die Struktur von Amazon in Europa, die im Antrag auf einen Steuervorbescheid dargelegt und durch den streitigen Steuervorbescheid bestätigt worden war, wurde im Mai 2006 eingeführt und galt bis zu ihrer Änderung im Juni 2014.

(33) In Artikel 18 Absatz 1 LIR wird die Methode zur Ermittlung des Jahresgewinns eines Körperschaftsteuerpflichtigen beschrieben: Der Gewinn wird ermittelt als Differenz zwischen dem Nettovermögen am Ende und dem Nettovermögen zu Beginn des Berichtzeitraums, erhöht um die Barmittel oder sonstigen Vermögenswerte, die der Steuerpflichtige zu seiner persönlichen Verwendung oder zu einer sonstigen nicht im Interesse des Unternehmens vorgesehenen Verwendung aus dem Unternehmensvermögen entnommen hat, und reduziert um zusätzliche Beiträge im Berichtszeitraum.

(34) Nach Artikel 159 LIR ist der gesamte Gewinn von in Luxemburg steuerlich ansässigen Unternehmen zu versteuern. Nicht in Luxemburg steuerlich ansässige Unternehmen unterliegen nach Artikel 160 LIR nur der Quellensteuer (die in Artikel 156 LIR definiert ist). Seit 2011 müssen alle in Luxemburg steuerpflichtigen Unternehmen ihren steuerpflichtigen Gewinn zum Standardsatz von 28,80 % versteuern.

(35) In Artikel 164 Absatz 3 LIR heißt es: Verdeckte Gewinnausschüttungen sind in das steuerpflichtige Einkommen einzubeziehen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Gesellschafter, ein Mitglied oder ein sonstiger Begünstigter direkt oder indirekt Vorteile von einem Unternehmen oder Verein erhält, die er bzw. es ohne diese Eigenschaft nicht erhalten hätte. ([11]) Im Einleitungsbeschluss (siehe insbesondere Erwägungsgrund 59) vertrat die Kommission die Auffassung, dass Artikel 164 LIR die luxemburgische Rechtsgrundlage für Verrechnungspreise darstellt und damit Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung umsetzt, in dem der Fremdvergleichsgrundsatz verankert ist, dem zufolge die Preise bei gruppeninternen Transaktionen den Marktpreisen entsprechen müssen (siehe Erwägungsgrund 40 dieses Beschlusses).

(36) Seit dem 1. Januar 2017 regelt der neue Artikel 56bis LIR ausdrücklich die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im luxemburgischen Steuerrecht. Dies wurde vom Gerichtshof im Amazon-Urteil bestätigt. „[E]rst seit dem 1. Januar 2017, d. h. nach dem Erlass des fraglichen Steuervorbescheids, [regelt] ein neuer Artikel des Einkommensteuergesetzes ‚die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im luxemburgischen Steuerrecht ausdrücklich'".

3.2. **Orientierungshilfen zu Verrechnungspreisen**

(37) Dieser Beschluss betrifft einen Steuervorbescheid, mit dem eine Verrechnungspreisvereinbarung, auch Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung (im Folgenden „Vorabvereinbarung") genannt, gebilligt wurde. Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung sind Vereinbarungen, mit denen für steuerliche Zwecke im Voraus für einen bestimmten Zeitraum geeignete Kriterien für die Bestimmung der Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen festgelegt werden.

(38) In diesem Zusammenhang sind Verrechnungspreise die Preise, die für geschäftliche Transaktionen zwischen verschiedenen Teilen derselben Unternehmensgruppe in Rechnung gestellt werden, insbesondere Preise für Waren oder Dienstleistungen, die ein Tochterunternehmen einer Unternehmensgruppe einem anderen Tochterunternehmen derselben Gruppe zur Verfügung stellt. Die Verrechnungspreise haben somit Einfluss auf die Gewinnverteilung zwischen den einzelnen Teilen einer Unternehmensgruppe.

(39) Multinationale Unternehmen zahlen Steuern in Steuergebieten mit unterschiedlichen Steuersätzen. Der auf Ebene der Unternehmensgruppe erzielte Gewinn nach Steuern ist die Summe der in den einzelnen Ländern, in denen die Unternehmensgruppe steuerpflichtig ist, erzielten Gewinne nach Steuern. Für multinationale Unternehmen besteht daher ein finanzieller Anreiz, nicht den in den einzelnen Ländern angegebenen Gewinn zu maximieren, sondern bei der Zuweisung der Gewinne zu den einzelnen Unternehmen ihrer Unternehmensgruppe den Unternehmen in Niedrigsteuergebieten möglichst hohe Gewinne und den Unternehmen in Hochsteuergebieten möglichst niedrige Gewinne zuzuweisen.

(40) Um eine gerechte Besteuerung zu erreichen, wurde ein international vereinbarter Standard für die Festsetzung der Verrechnungspreise festgelegt. So wird in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der sogenannte Fremdvergleichsgrundsatz festgelegt, nach dem die Preise bei gruppeninternen Transaktionen den Marktpreisen entsprechen müssen. Der Fremdvergleichsgrundsatz wird in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ([12]) näher ausgeführt.

([11]) Die Anwendung von Artikel 164 Absatz 3 LIR auf Finanzierungsgesellschaften wurde von der luxemburgischen Steuerverwaltung in den Rundschreiben Nr. 164/2 vom 28. Januar 2011 und Nr. 164/2bis vom 8. April 2011 beschrieben; diese Rundschreiben wurden durch das Rundschreiben „Circulaire du directeur des contributions LIR no 56/1-56bis/1 du 27 décembre 2016, traitement fiscal des sociétés exerçant des transactions de financement intra-groupe" ersetzt.

([12]) Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, OECD, 2010.

4. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS

(41) Im Einleitungsbeschluss äußerte die Kommission ernste Zweifel an der Vereinbarkeit des streitigen Steuervorbescheids mit dem Binnenmarkt, insbesondere daran, ob die durch den streitigen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung zu einer fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr für LuxSCS und zu einer fremdvergleichskonformen Vergütung für LuxOpCo führte.

(42) In ihrem Einleitungsbeschluss stellte die Kommission fest, dass die luxemburgische Steuerverwaltung mit dem streitigen Steuervorbescheid die von Amazon in seinem Antrag auf einen Steuervorbescheid vorgeschlagenen Verrechnungspreisvereinbarungen auf der Grundlage des Artikels 164 LIR genehmigt hatte, mit dem nach Ansicht der Kommission Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung umgesetzt und der Fremdvergleichsgrundsatz im luxemburgischen Recht verankert wurde. Dieser Grundsatz besagt Folgendes: Um zu verhindern, dass eine Transaktion zu Steuerumgehung führt, muss der Verrechnungspreis mit dem Preis vergleichbar sein, der zwischen unabhängigen Wirtschaftsteilnehmern nach der klassischen Methode erzielt worden wäre, wonach der steuerpflichtige Gewinn auf der Grundlage der Differenz zwischen dem Betriebsergebnis und den betrieblichen Aufwendungen des Unternehmens ermittelt wird. Jedes Ergebnis, das davon abweicht und die Steuerbemessungsgrundlage verringert, hat zur Folge, dass dem betreffenden Steuerpflichtigen ein Vorteil verschafft wird.

(43) Daher vertrat die Kommission in ihrem Einleitungsbeschluss die Auffassung, dass die Genehmigung einer Verrechnungspreisvereinbarung, die nicht das Marktergebnis widerspiegelt und ein bestimmtes Unternehmen begünstigt, prima facie als selektiv anzusehen ist. Eine solche selektive Behandlung würde sich aus einer Abweichung oder fehlerhaften Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergeben, wie er im OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien festgelegt ist und durch Artikel 164 LIR im nationalen Recht verankert wurde.

(44) Auf dieser Grundlage äußerte die Kommission in ihrem Einleitungsbeschluss die folgenden Zweifel, die sich ausschließlich auf die Rechtmäßigkeit des streitigen Steuervorbescheids vor dem Hintergrund des Fremdvergleichsgrundsatzes beziehen, wie er im OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien festgelegt ist und durch Artikel 164 LIR im nationalen Recht verankert wurde.

(45) Erstens befand die Kommission, dass der streitige Steuervorbescheid offenbar gewährt wurde, ohne dass ein Verrechnungspreisbericht vorlag, der die Fremdvergleichskonformität der Vereinbarung nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien belegt hätte. Ferner stellte die Kommission fest, dass der Vorbescheid innerhalb von elf Arbeitstagen nach Eingang des Antrags erteilt wurde.

(46) Zweitens kam die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass die mit dem streitigen Steuervorbescheid gebilligte Verrechnungspreisvereinbarung offenbar nicht auf einer der in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebenen und allgemein anerkannten Verrechnungspreismethoden beruhte.

(47) Drittens stellte die Kommission fest, dass die mit dem streitigen Steuervorbescheid gebilligte Lizenzgebühr entgegen den Empfehlungen unter Ziffer 6.16 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 und 2010 nicht mit der Produktion, dem Umsatz oder dem Gewinn in Verbindung stand. Vielmehr war die Lizenzgebühr als Restgewinn aus gruppeninternen Geschäftsvorfällen von LuxOpCo berechnet worden; dieser Restgewinn wurde ermittelt, indem ein den Funktionen von LuxOpCo zuzuschreibender regelmäßiger Ertrag vom tatsächlich verbuchten Gewinn von LuxOpCo abgezogen wurde.

(48) Viertens hatte die Kommission auf Grundlage der OECD-Verrechnungspreisleitlinien Zweifel daran, ob es korrekt war anzunehmen, dass LuxOpCo weniger komplexe Funktionen als LuxSCS ausübte. Laut der Beschreibung der von LuxOpCo übernommenen Funktionen und Risiken schienen diese tatsächlich sogar komplexer zu sein als die von LuxSCS. Die spezifischen Funktionen, die mit den immateriellen Wirtschaftsgütern in Verbindung standen, für die LuxSCS angeblich eine Vergütung erhielt, wurden weder im Antrag auf einen Steuervorbescheid noch im streitigen Steuervorbescheid der luxemburgischen Steuerverwaltung erläutert. Zudem sollte LuxSCS dem Antrag auf einen Steuervorbescheid zufolge weiterhin sämtliche Risiken in Verbindung mit dem Eigentum an diesem geistigen Eigentum tragen; die von LuxSCS als Inhaber der immateriellen Wirtschaftsgüter zu übernehmenden Risiken wurden jedoch nicht spezifiziert; dies gilt insbesondere angesichts der von LuxOpCo übernommenen unternehmerischen Risiken.

(49) Fünftens betrachtete die Kommission einen Aufschlag von [4-6] % auf die Betriebskosten in Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode (transactional net margin method, im Folgenden „TNMM“) nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, der durch den streitigen Steuervorbescheid für die von LuxOpCo wahrgenommenen Funktionen gebilligt worden war, als verhältnismäßig gering. Grund dafür war insbesondere die Tatsache, dass die Funktionen von LuxOpCo als zentrale und strategische unternehmerische Entscheidungen beschrieben wurden, auf die sich das Geschäftsrisiko des gesamten europäischen Marktes konzentrierte. Außerdem wurde die Anwendung einer Unter- und einer Obergrenze für die Ermittlung einer fremdvergleichskonformen Vergütung für LuxOpCo, mit der die auf den Betriebskosten beruhende Verrechnungspreisvereinbarung faktisch übergangen wurde, nicht erläutert. Die Kommission stellte zudem infrage, ob die Wahl einer indirekten Verrechnungspreismethode zur Ermittlung der Vergütung von LuxOpCo gerechtfertigt war, da die OECD-Verrechnungspreisleitlinien der Anwendung direkter Methoden zur Festsetzung einer angemessenen Höhe für die steuerpflichtigen Gewinne Vorzug gaben.

(50) Sechstens stellte die Kommission fest, dass der streitige Steuervorbescheid zwar im Jahr 2003 erteilt worden war, aber offenbar auch noch im Jahr 2014 galt. Nach Auffassung der Kommission war diese Laufzeit wesentlich länger als die Laufzeit von in anderen Mitgliedstaaten gewährten Steuervorbescheiden. Die Kommission brachte Zweifel daran zum Ausdruck, ob es angemessen sei, die im Vorbescheid anerkannte Vergütung mehr als zehn Jahre später ohne jegliche Überprüfung oder Meldepflicht gegenüber der Verwaltung im Falle einer zwischenzeitlichen Änderung wesentlicher Sachverhalte immer noch als fremdvergleichskonform zu betrachten.

(51) Angesichts dieser Zweifel in ihrem Einleitungsbeschluss gelangte die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass der streitige Steuervorbescheid Amazon einen selektiven Vorteil verschaffte, da er zu einer Lizenzgebühr für LuxSCS und zu einer Vergütung für LuxOpCo führte, die von einem fremdvergleichskonformen Ergebnis abwichen. Da alle übrigen Voraussetzungen des Artikels 107 Absatz 1 AEUV erfüllt zu sein schienen und keine offensichtliche Grundlage für eine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nach Artikel 107 Absätze 2 oder 3 AEUV gegeben war, gelangte die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass der streitige Steuervorbescheid eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellte.

5. STELLUNGNAHME DER LUXEMBURGISCHEN BEHÖRDEN ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS

5.1. Zu angeblichen Rechtsfehlern im Einleitungsbeschluss

(52) Nach Auffassung Luxemburgs war der Einleitungsbeschluss mit einer Reihe von Rechtsfehlern behaftet.

(53) Erstens stelle der Beschluss einen Eingriff in die hoheitlichen Befugnisse Luxemburgs im Bereich der direkten Besteuerung dar. Insbesondere habe die Kommission ihre Befugnisse im Beihilfebereich überschritten, indem sie ihre eigene Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes entwickelt und zugrunde gelegt habe.

(54) Luxemburg verwies insbesondere auf die besondere Art und die Komplexität von Verrechnungspreisen. Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien benötigen die nationalen Steuerbehörden einen bestimmten Ermessensspielraum, um die Steuervorschriften im Einzelfall prüfen und entscheiden zu können, ob mit der angewandten Verrechnungspreismethode ein angemessener Verrechnungspreis ermittelt werden kann. Luxemburg sei bestätigt worden, dass seine Steuervorbescheidpraxis angemessen und mit dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung und mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien vereinbar sei.

(55) Zweitens erklärte Luxemburg, dass die Präzedenzfälle, auf die sich die Kommission im Einleitungsbeschluss berufen habe, insoweit vom Fall des streitigen Steuervorbescheids unterschieden, als sie Regelungen mit Elementen beträfen, die unabhängig von den individuellen Umständen der einzelnen Steuerpflichtigen zu einem Vorteil führten.

(56) Drittens erläuterte Luxemburg, dass im Einleitungsbeschluss eine Selektivitätsanalyse fehle und insbesondere das Bezugssteuersystem bzw. die Bezugsgruppe von Steuerpflichtigen nicht bestimmt worden seien, mit denen die steuerliche Behandlung von Amazon verglichen werden sollte. Daher habe bei Amazon keine Abweichung vom Bezugssteuersystem vorgelegen und es sei kein Vorteil festzustellen.

(57) Luxemburg betrachtete das nationale Steuerrecht, insbesondere Artikel 164 Absatz 3 und Artikel 18 LIR, als korrekten Bezugsrahmen. Der streitige Steuervorbescheid sei vor dem Hintergrund des geltenden einschlägigen Rechtsrahmens und unter Berücksichtigung der zum Zeitpunkt der Erteilung des Steuervorbescheids (d. h. im Jahr 2003) vorherrschenden wirtschaftlichen Gegebenheiten zu prüfen. Zu dem Zeitpunkt habe es die OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2010 noch nicht gegeben, und im luxemburgischen Recht sei nicht auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 1995 verwiesen worden.

(58) Viertens habe die Kommission keine Kategorie von Unternehmen benannt, denen die Maßnahme zugutegekommen wäre. Hinsichtlich der Bezugsgruppe von Steuerpflichtigen vertrat Luxemburg die Auffassung, dass sich ausschließlich Steuerpflichtige, die den Verrechnungspreisvorschriften und der luxemburgischen Steuervorbescheidpraxis unterliegen, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden.

5.2. **Zu den im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifeln**

(59) Luxemburg nahm auch speziell zu den Zweifeln Stellung, die die Kommission im Einleitungsbeschluss hinsichtlich der Vereinbarkeit des streitigen Steuervorbescheids mit dem Fremdvergleichsgrundsatz gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien geäußert hatte.

(60) Erstens bezeichnete Luxemburg die Bedenken der Kommission, dass der streitige Steuervorbescheid ohne die erforderliche wirtschaftliche Analyse erteilt worden sei, als unbegründet, da zur Untermauerung der im Antrag auf einen Steuervorbescheid beschriebenen Verrechnungspreisvereinbarung ein Verrechnungspreisbericht erstellt worden sei.

(61) Da der Online-Einzelhandel eine Tätigkeit mit geringen Margen und heftigem Wettbewerb sei, habe die Strategie von Amazon darin bestanden, sich durch technische Innovationen abzusetzen. Daher seien die immateriellen Wirtschaftsgüter als wesentliche wertvolle Ressource für die Tätigkeiten von Amazon betrachtet worden.

(62) Luxemburg erklärte ferner, der streitige Steuervorbescheid billige eine Verrechnungspreisvereinbarung, bei der die Höhe der von LuxOpCo an LuxSCS zu zahlenden fremdvergleichskonformen Lizenzgebühr nach der TNMM ermittelt worden sei; dies entspreche dem zum Zeitpunkt der Erteilung des Steuervorbescheids in Luxemburg geltenden Rechtsrahmen. Die TNMM sei eine Verrechnungspreismethode, die den luxemburgischen Verrechnungspreisvorschriften und der luxemburgischen Verwaltungspraxis entspreche. Dass die luxemburgische Steuerverwaltung die TNMM angewendet habe, sei aus der im Verrechnungspreisbericht enthaltenen Funktionsanalyse ersichtlich. Daher sei LuxOpCo als weniger komplexes Unternehmen als LuxSCS angesehen und berechtigterweise als untersuchte Partei ausgewählt worden. Mit anderen Methoden wären weniger verlässliche Ergebnisse ermittelt worden. Angesichts dieser Erwägungen könne nicht davon ausgegangen werden, dass mit dem streitigen Steuervorbescheid das „niedrigstmögliche Ergebnis“ für LuxOpCo angenommen worden sei.

(63) Als Antwort auf die von der Kommission im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifel, dass die von LuxOpCo an LuxSCS gezahlte Lizenzgebühr nicht auf die Produktion, die Umsätze oder den Gewinn bezogen sei, bestätigte Luxemburg drittens, dass die Lizenzgebühr als Restgewinn berechnet worden sei. Luxemburg betrachtete ein solches Ergebnis jedoch als inhärent mit der Anwendung der TNMM verbunden und als konform mit der Funktions- und der Risikoanalyse.

(64) Viertens erklärte Luxemburg, der tatsächliche Finanzertrag von LuxOpCo in jedem einzelnen Jahr des relevanten Zeitraums stehe uneingeschränkt mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang.

(65) Fünftens bemerkte Luxemburg in Bezug auf die Relevanz der Ober- und der Untergrenze für die Vergütung von LuxOpCo, dass die Untergrenze eine positive Vergütung gewährleistet habe, die sich mit der Ausweitung der Geschäftstätigkeit erhöhen würde. Die Ober- und die Untergrenze hätten LuxOpCo zudem zu einer effizienten Durchführung seiner Tätigkeiten motiviert. Da die von LuxOpCo im Zeitraum 2006-2013 erwirtschaftete Marge durchschnittlich bei [3,5-4] (*) % lag und sich in jedem Jahr innerhalb der Grenzen des Interquartilabstands bewegte, war Luxemburg der Auffassung, dass die Unter- und die Obergrenze keine tatsächlichen und praktischen Auswirkungen hätten.

(66) Darüber hinaus erklärte Luxemburg, die Steuerbemessungsgrundlage sei nicht begrenzt worden und habe sich entsprechend der Expansion und der Investitionen von Amazon in der EU erhöht. Die Vergütungsmarge sei nicht nur auf die Betriebskosten von LuxOpCo in Luxemburg, sondern auf sämtliche Betriebskosten von LuxOpCo angewandt worden.

(*) Vertrauliche Angaben.

(67) Sechstens teilte Luxemburg hinsichtlich der Gültigkeitsdauer des streitigen Steuervorbescheids mit, dass der Vorbescheid ursprünglich für fünf Rechnungslegungsperioden ab der Aufnahme der Tätigkeiten von Amazon in Luxemburg gelten sollte (die tatsächliche Aufnahme der Geschäftstätigkeit erfolgte im Jahr 2006 ([13])). Daher habe der streitige Steuervorbescheid anfänglich bis 2011 gegolten. Nach der damaligen luxemburgischen Verwaltungspraxis seien Vorbescheide im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen im Allgemeinen nur bei erheblichen Änderungen des Geschäftsmodells oder der Marktbedingungen geändert worden. Außerdem sei die Vergütung für vergleichbare Tätigkeiten (Online-Einzelhandel) nach der Wirtschaftskrise von 2008 erheblich unter Druck gewesen und die operativen Margen von Amazon seien weiter zurückgegangen. In diesem Zusammenhang vertrat Luxemburg die Auffassung, dass eine Änderung der Verrechnungspreisvereinbarung eine Verringerung der Vergütung für LuxOpCo zur Folge hätte haben können.

6. **STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN ZUM EINLEITUNGSBESCHLUSS**

6.1. **Stellungnahmen von Amazon**

(68) Amazon konzentrierte sich in seinen Stellungnahmen auf angebliche Rechtsfehler und die von der Kommission im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifel.

(69) Hinsichtlich der angeblichen Rechtsfehler erklärte Amazon, die Kommission habe im Einleitungsbeschluss den Bezugsrahmen nicht ordnungsgemäß ermittelt und die Selektivität der Maßnahme nicht nachgewiesen. Der streitige Steuervorbescheid hätte anhand einer spezifischen nationalen Rechtsvorschrift und/oder Verwaltungspraxis und nicht anhand des Körperschaftssteuersystems insgesamt geprüft werden müssen. Der richtige Bezugsrahmen für die Beurteilung des streitigen Steuervorbescheids sei daher der Fremdvergleichsgrundsatz nach Artikel 164 Absatz 3 und Artikel 18 LIR in Verbindung mit der einschlägigen Verwaltungspraxis, die sich auf die in Rede stehenden Vorschriften stütze. Darüber hinaus wären Amazon zufolge beihilferechtliche Bedenken nur dann angebracht, wenn der streitige Steuervorbescheid von der normalen Auslegung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Luxemburg abweichen würde, was Amazon zufolge bei dem streitigen Steuervorbescheid nicht der Fall war. Ferner habe die Kommission die Selektivität der Maßnahme nicht nachgewiesen.

(70) Die Stellungnahme von Amazon zu den von der Kommission im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifeln deckt sich weitgehend mit der Stellungnahme Luxemburgs, insoweit als auch Amazon argumentierte, dem Antrag auf einen Steuervorbescheid sei ein Verrechnungspreisbericht beigefügt gewesen, und dieser Antrag sei gründlich geprüft worden.

(71) Außerdem führte Amazon aus, dass die ausgewählte Verrechnungspreismethode (die Methode der Restgewinnaufteilung) nicht nur mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, sondern auch mit den Verrechnungspreisvorschriften und der Verwaltungspraxis Luxemburgs in Einklang stehe ([14]).

(72) Die Beiträge von LuxSCS beschränkten sich Amazon zufolge außerdem nicht nur auf die Erteilung der Unterlizenz für immaterielle Wirtschaftsgüter, sondern umfassten auch die Übernahme von Risiken in Verbindung mit der Geschäftstätigkeit von LuxOpCo.

(73) Außerdem sei die Anwendung der Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method, „CUP-Methode“) unter den gegebenen Umständen nicht geeignet gewesen. Amazon vertrat die Auffassung, dass die luxemburgische Steuerverwaltung die Verrechnungspreisanalyse in jedem Fall auf der Grundlage der vom Steuerpflichtigen gewählten Methode beginnen müsse. Amazon wies ferner darauf hin, dass jede Verrechnungspreismethode in der Regel keinen genauen Preis, sondern vielmehr eine Bandbreite von Ergebnissen ergebe, da die Ermittlung von Verrechnungspreisen keine exakte Wissenschaft sei und eine Ermessensausübung erfordere.

(74) Amazon verteidigte auch die Gültigkeitsdauer des streitigen Steuervorbescheids und übermittelte dazu einen Ex-post-Verrechnungspreisbericht, den es 2012 in Auftrag gegeben hatte („Ex-post-Verrechnungspreisbericht von 2012“). Dieser Bericht umfasste zwei aktualisierte Unternehmensdatensätze: einen auf der Grundlage von Daten aus dem Zeitraum 2004-2006 und einen weiteren auf der Grundlage von Daten aus dem Zeitraum 2008-2010, der Amazon zufolge bestätigt, dass die Vergütung von LuxOpCo während des relevanten Zeitraums fremdvergleichskonform gewesen sei.

([13]) Mit Schreiben vom 5. Dezember 2004 teilte Amazon Luxemburg mit, dass die Umstrukturierung erst 2006 abgeschlossen sein werde, und bat darum, dass der streitige Steuervorbescheid für die ersten fünf Jahre ab diesem Zeitpunkt gelten würde. Am 23. Dezember 2004 bestätigte Luxemburg, dass sich die angegebene Verzögerung nicht auf die Vereinbarung vom 6. November 2003 auswirke, sofern die übrigen Bedingungen des Antrags vom 23. Oktober 2003 eingehalten würden.

([14]) Amazon erläutert dies unter Verweis auf die von Luxemburg erteilten und vom ICIJ veröffentlichten Steuervorbescheide. Darunter habe Amazon 97 Vorbescheide ausfindig gemacht, die auf der Methode der Restgewinnaufteilung beruhen und bei denen im Rahmen von Finanzierungsvereinbarungen ein nicht einzigartiger Ertrag, d. h. eine feste finanzielle Marge, einem Luxemburger Unternehmen und der Restgewinn dem Inhaber eines Finanzinstruments zugerechnet werde.

6.2. **Stellungnahmen anderer Beteiligter**

(75) EPICENTER ([15]), Computer & Communications Industry Association („CCIA"), ATOZ und Fedil äußerten in ihren Stellungnahmen eine Reihe von Bedenken. EPICENTER vertrat die Auffassung, dass der bei der Verrechnungspreisgestaltung inhärent bestehende Ermessensspielraum im Einleitungsbeschluss nicht angemessen berücksichtigt worden sei und dass die Kommission ihre rechtlichen Befugnisse in direkten Steuerangelegenheiten überschritten habe, indem sie unter Zuhilfenahme der Beihilfevorschriften gegen schädlichen Steuerwettbewerb vorgegangen sei. Sowohl ATOZ als auch Fedil machten geltend, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht bei der beihilferechtlichen Prüfung hätten zugrunde gelegt werden dürfen, da sie zum damaligen Zeitpunkt noch nicht im luxemburgischen Recht verankert gewesen seien.

(76) Oxfam, die Booksellers Association of the United Kingdom & Ireland Ltd., die European and International Bookseller Federation, das Syndicat de la Librairie Française, die Federation of European Publishers und das Syndicat des Distributeurs de Loisirs Culturels sowie die Bundesarbeitskammer unterstützten entweder die Argumente der Kommission oder begrüßten die beihilferechtliche Untersuchung der Kommission.

7. **VON UNTERNEHMEN X ÜBERMITTELTE INFORMATIONEN**

(77) Unternehmen X ist ein Wettbewerber von Amazon im Online-Einzelhandel auf einem EU-Markt; das Unternehmen möchte anonym bleiben und übermittelte der Kommission Marktinformationen im Zusammenhang mit der Untersuchung. Das Unternehmen legte dar, dass Kunden und Marketing die wesentlichen Faktoren für ein erfolgreiches und nachhaltiges Online-Einzelhandelsgeschäft seien und eine solide Kundendatenbank und die finanzielle Kapazität für erhebliche Investitionen im Marketingbereich daher entscheidende Wachstumsfaktoren auf diesem Markt seien. Außerdem habe Amazon sehr aggressiv in Technologie und Marketing investiert und so Vorteile erlangt, mit denen Wettbewerber schlecht gleichziehen könnten.

8. **STELLUNGNAHME LUXEMBURGS ZU DEN STELLUNGNAHMEN DRITTER UND DEN VON UNTERNEHMEN X ÜBERMITTELTEN INFORMATIONEN**

(78) Mit Schreiben vom 20. April 2015 schloss sich Luxemburg den Stellungnahmen von Amazon, FEDIL, CCIA, ATOZ und EPICENTER an; die übrigen als Reaktion auf den Einleitungsbeschluss übermittelten Stellungnahmen hielt Luxemburg für diese Sache nicht für relevant.

(79) Am 2. Mai 2016 übermittelte Luxemburg seine Stellungnahme zum Vorbringen von Unternehmen X. In dieser Stellungnahme erklärte Luxemburg, Amazon sei als Marktteilnehmer besser in der Lage, sich zum Vorbringen von Unternehmen X zu äußern.

9. **WEITERE STELLUNGNAHMEN VON AMAZON**

(80) In seinen weiteren Stellungnahmen übermittelte Amazon ergänzende Informationen, um darzulegen, dass die mit dem streitigen Steuervorbescheid gebilligte Vergütung für LuxSCS und LuxOpCo den luxemburgischen Steuervorschriften entspreche.

(81) Darüber hinaus äußerte Amazon Zweifel, ob Unternehmen X tatsächlich mit LuxOpCo vergleichbar sei, und erklärte, dass die von ihm übermittelten Informationen nicht berücksichtigt hätten werden dürfen, da sie zum Zeitpunkt der Erteilung des streitigen Steuervorbescheids noch nicht verfügbar gewesen seien.

(82) Hinsichtlich seines technologiezentrierten Online-Einzelhandelsgeschäfts merkt Amazon an, dass technologische Innovation seinem dienstleistungsorientierten Geschäftsmodell im Online-Einzelhandel zugrunde liege und dafür von größter Bedeutung sei.

(83) Als wesentliche Bedrohungen für das Geschäft von Amazon in Europa nannte das Unternehmen die Folgenden: i) Wettbewerb im Online-Handel, ii) (fehlende) Annahme neuer Produkte, Dienstleistungen und Technologien durch die Kunden, und iii) lokale wirtschaftliche und politische Gegebenheiten und Änderungen des Rechtsrahmens.

(84) In seinen weiteren Stellungnahmen übermittelte Amazon eine Erklärung zum Verfahren vor dem United States Tax Court sowie einen neu in Auftrag gegebenen Verrechnungspreisbericht. Mit der Erklärung beabsichtigte Amazon, die Höhe der Lizenzgebühr, die LuxSCS im relevanten Zeitraum erhielt, zu bekräftigen, und mit dem Ex-post-Bericht verfolgte Amazon das Ziel, die Fremdvergleichskonformität der Vergütung für LuxOpCo zu untermauern.

([15]) EPICENTER beschreibt sich als unabhängige Initiative sechs führender Denkfabriken aus der Europäischen Union. Es ist bestrebt, unter Bündelung der wirtschaftlichen Sachkompetenz seiner Mitglieder Beiträge zur politischen Debatte in der EU zu leisten und die Grundsätze einer freien Gesellschaft zu fördern.

10. **BEIHILFERECHTLICHE WÜRDIGUNG**

(85) 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.

(86) Wie der Gerichtshof der Europäischen Union ([16]) festgestellt hat, setzt die Einstufung einer Maßnahme als Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV daher voraus, dass die folgenden kumulativen Voraussetzungen erfüllt sind: i) Die Maßnahme ist dem Staat zuzurechnen und wird aus staatlichen Mitteln finanziert, ii) sie verschafft dem Begünstigten einen Vorteil, iii) dieser Vorteil ist selektiv, und iv) die Maßnahme verfälscht den Wettbewerb oder droht, ihn zu verfälschen, und ist geeignet, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.

(87) Für die Zwecke dieses Beschlusses ist insbesondere das Vorliegen eines selektiven Vorteils näher zu prüfen.

(88) Nach ständiger Rechtsprechung erfordert „[d]ie Voraussetzung des selektiven Vorteils … die Feststellung, ob die in Rede stehende nationale Maßnahme im Rahmen einer konkreten rechtlichen Regelung geeignet ist, ‚bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige' gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die der Sache nach als diskriminierend eingestuft werden kann" ([17]).

(89) In Steuersachen hat der Gerichtshof ein dreistufiges Analyseverfahren entwickelt, um festzustellen, ob eine bestimmte Steuermaßnahme selektiv ist ([18]). In einem ersten Schritt wird die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder normale Steuerregelung ermittelt. Diese stellt das „Bezugssystem" dar. In einem zweiten Schritt wird festgestellt, ob die betreffende Steuermaßnahme insofern eine Abweichung von diesem Bezugssystem darstellt, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf die mit dem System verfolgten Ziele in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Wenn die Maßnahme eine Abweichung vom Bezugssystem darstellt, wird dann in einem dritten Schritt festgestellt, ob die Maßnahme durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Bezugssystems gerechtfertigt ist. Eine steuerliche Maßnahme, die eine Abweichung von der Anwendung des Bezugssystems darstellt, kann gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien dieses Steuersystems beruht ([19]). Ist das der Fall, so ist die Steuermaßnahme nicht selektiv. In diesem dritten Schritt liegt die Beweislast beim Mitgliedstaat.

(90) Im FIAT-Urteil ([20]) hat der Gerichtshof weiter klargestellt, wie das einschlägige Bezugssystem zu ermitteln ist. Der Gerichtshof wies darauf hin, dass die Kommission bei der Festlegung des Bezugssystems Parameter und Regeln, die außerhalb des fraglichen nationalen Steuersystems liegen, nicht berücksichtigen sollte. Konkret stellte der Gerichtshof unter Randnummer 96 des FIAT-Urteils fest, dass „[b]ei der Prüfung der Frage, ob ein selektiver Steuervorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, und der Feststellung, welche Steuerbelastung ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, … daher Parameter und Regeln, die außerhalb des fraglichen nationalen Steuersystems liegen, nicht berücksichtigt werden [dürfen], es sei denn, das nationale Steuersystem bezieht sich ausdrücklich darauf".

(91) Im Licht dieser Grundsätze, auf die unter Randnummer 44 des Amazon-Urteils verwiesen wird, hat der Gerichtshof unter Randnummer 58 desselben Urteils ([21]) die Feststellung des Gerichts bestätigt, dass die Kommission das Vorliegen eines Vorteils im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV zugunsten der Amazon-Gruppe im abschließenden Beschluss nicht nachgewiesen hat. Der Gerichtshof bestätigte somit die Nichtigerklärung des abschließenden Beschlusses.

([16]) Urteil des Gerichtshofs vom 2. September 2010, Kommission/Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, Rn. 39.

([17]) Urteil des Gerichtshofs vom 14. Dezember 2023, Kommission/Amazon.com u. a., C-457/21 P, ECLI:EU:T:2023:985, Rn. 33. Siehe auch Urteil des Gerichtshofs vom 5. Dezember 2023, Luxemburg/Kommission, C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 106. Siehe ferner das Urteil des Gerichtshofs vom 3. März 2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, Rn. 40.

([18]) Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, Rn. 49 und 64-65. Diese dreistufige Methode zur Prüfung der Selektivität einer Beihilfe wurde entwickelt, um die verdeckte Selektivität von vorteilhaften steuerlichen Maßnahmen zu offenbaren, in deren Genuss scheinbar jedes Unternehmen kommen kann: siehe Urteil des Gerichtshofs vom 2. Februar 2023, Spanien/Kommission, C-649/20 P, C-658/20 P und C-662/20 P, ECLI:EU:C:2023:60, Rn. 48.

([19]) Urteil des Gerichtshofs vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, ECLI:EU:C:2009:417, Rn. 65.

([20]) Urteil des Gerichtshofs vom 8. November 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission, C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859.

([21]) Urteil des Gerichtshofs vom 14. Dezember 2023, Kommission/Amazon.com u. a., C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985. Siehe auch die Argumentation unter den Randnummern 41 bis 50 und 53 bis 58 des Urteils.

(92) Gemäß Artikel 266 AEUV ist es daher Aufgabe der Kommission, die sich aus dem Amazon-Urteil ergebenden Maßnahmen zu ergreifen.

(93) Die Feststellungen des Gerichtshofs im Amazon-Urteil sind für die Beurteilung der im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifel hinsichtlich des streitigen Steuerbescheids tatsächlich von unmittelbarer Bedeutung. Diese Zweifel beruhten insbesondere auf einer Prüfung des Vorliegens eines selektiven Vorteils anhand eines Bezugssystems, dem die Annahme zugrunde lag, dass der in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beschriebene Fremdvergleichsgrundsatz im luxemburgischen Steuerrecht verankert war. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im luxemburgischen Steuersystem wurde derselbe Ansatz verfolgt.

(94) Konkret vertrat die Kommission im Einleitungsbeschluss die Auffassung, dass Artikel 164 LIR als Verankerung von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im nationalen Steuerrecht zu betrachten sei. Die Kommission gelangte zu dem Schluss, dass jedes Ergebnis, das vom Fremdvergleichsgrundsatz, wie er im Musterabkommen und in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien festgelegt ist, abweicht und die Steuerbemessungsgrundlage reduziert, dem jeweiligen Steuerpflichtigen einen Vorteil verschaffe ([22]).

(95) Mit anderen Worten stützte sich die vorläufige Einstufung des streitigen Steuervorbescheids als staatliche Beihilfe im Einleitungsbeschluss auf eine Abweichung oder fehlerhafte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie er im OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien festgelegt ist.

(96) Ferner stellt die Kommission fest, dass die sechs in den Erwägungsgründen 63 bis 76 des Einleitungsbeschlusses ausführlich dargelegten und in Abschnitt 4 dieses Beschlusses genannten Zweifel auf der Anwendung eines Fremdvergleichsgrundsatz beruhen, der von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens in der Auslegung durch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien abgeleitet ist.

(97) Die Kommission erkennt jedoch an, dass der Gerichtshof unter Randnummer 54 des Amazon-Urteils festgestellt hat, dass nur im nationalen Recht verankerte Grundsätze für die Bestimmung des Bezugsrahmens für die dreistufige Prüfung, mit der das Vorliegen eines selektiven wirtschaftlichen Vorteils nachgewiesen werden soll, angewendet werden dürfen. Der Gerichtshof stellte daher fest, dass „die Kommission diesen [Fremdvergleichs-] Grundsatz bei der Prüfung der Frage, ob ein selektiver Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt, … nur anwenden [darf], wenn er als solcher im nationalen Recht verankert ist, wofür mindestens erforderlich ist, dass das nationale Recht ausdrücklich auf ihn Bezug nimmt“.

(98) Darüber hinaus hat der Gerichtshof unter Randnummer 55 des Amazon-Urteils entschieden, dass die Kommission bei der Bestimmung des Bezugssystems im abschließenden Beschluss einen Fehler begangen habe, da der Fremdvergleichsgrundsatz nicht im nationalen Recht verankert sei. Der Gerichtshof kam zu dem Schluss, dass, „[w]ie die Kommission … selbst eingeräumt hat, … erst seit dem 1. Januar 2017, d. h. nach dem Erlass des fraglichen Steuervorbescheids, ein neuer Artikel des Einkommensteuergesetzes ‚die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im luxemburgischen Steuerrecht ausdrücklich' [regelt]. Damit steht fest, dass die Anforderung, auf die in der vorstehenden Randnummer angeführten Rechtsprechung hingewiesen wurde, nicht erfüllt war, als der betreffende Mitgliedstaat die Maßnahme erließ, die nach Ansicht der Kommission eine staatliche Beihilfe darstellte, sodass die Kommission diesen Grundsatz im streitigen Beschluss nicht rückwirkend anwenden durfte.“

(99) In Anbetracht dieser Schlussfolgerung ist die Kommission der Auffassung, dass die im Einleitungsbeschluss geäußerten Zweifel zurückzunehmen sind. Da der streitige Steuervorbescheid vom 6. November 2003 stammt, wurde er zu einem Zeitpunkt erlassen, als der Fremdvergleichsgrundsatz noch nicht im luxemburgischen Steuerrecht verankert war, wie aus dem Amazon-Urteil hervorgeht.

(100) Wie im Amazon-Urteil dargelegt, entkräften Fehler bei der Bestimmung der nach dem einschlägigen nationalen Recht tatsächlich anwendbaren Vorschriften und folglich bei der Bestimmung der „normalen“ Besteuerung, anhand derer der streitige Steuervorbescheid zu beurteilen war, zwangsläufig alle Erwägungen zum Vorliegen eines selektiven Vorteils ([23]).

([22]) Die Kommission verwies auf die Beihilfesache C 49/2001, Koordinierungszentren, durchgeführt von Luxemburg (ABl. L 170 vom 9.7.2003, S. 20).

([23]) Urteil des Gerichtshofs vom 14. Dezember 2023, Kommission/Amazon.com u. a., C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985, Rn. 37.

(101) Folglich ist es der Kommission weder aufgrund der im Einleitungsbeschluss geäußerten spezifischen Zweifel noch der darin enthaltenen Argumentation möglich festzustellen, dass Luxemburg Amazon mit dem streitigen Steuervorbescheid einen selektiven Vorteil verschafft hat. In dem Beschluss hat die Kommission weder anhand eines anderen Bezugssystems das Vorliegen eines selektiven Vorteils geprüft noch aus anderen Gründen, die mit dem Vorliegen eines selektiven Vorteils in Zusammenhang stehen, Bedenken in Bezug auf das Vorliegen einer Beihilfe geäußert.

(102) Im vorliegenden Beschluss muss die Kommission daher die im Einleitungsbeschluss geäußerten Bedenken hinsichtlich des Vorliegens eines selektiven Vorteils zurücknehmen. Da die Kriterien für die Feststellung des Vorliegens einer staatlichen Beihilfe gemäß Artikel 107 Absatz 1 AEUV kumulativ sind, erübrigt sich die Prüfung der weiteren in dem Artikel aufgeführten Kriterien.

11. **SCHLUSSFOLGERUNG**

(103) In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen kommt die Kommission zu dem Schluss, dass der streitige Steuervorbescheid Luxemburgs zugunsten von Amazon keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV darstellt —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

Der streitige Steuervorbescheid der Steuerverwaltung des Großherzogtums Luxemburg vom 6. November 2003 zugunsten von Amazon stellte keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dar.

Artikel 2

Dieser Beschluss ist an das Großherzogtum Luxemburg gerichtet.

Brüssel, den 28. November 2024

Für die Kommission
Margrethe VESTAGER
Exekutiv-Vizepräsidentin