

A. Einleitung

Der „kleine Buchladen um die Ecke“ ist das wohl berühmteste Ladengeschäft in der gegenwärtigen steuerpolitischen Diskussion. Nach einem weit verbreiteten Narrativ stemmt sich dieser in der Welt des globalisierten und digitalisierten Handels gegen die erdrückende Überlegenheit von Amazon und weiterer, großer, multinationaler Digitalkonzerne. Vor diesem Hintergrund ist auf allen politischen Ebenen der Wille zu beobachten, das Steuerrecht an die Herausforderungen der Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft anzupassen, die steuerlichen Wettbewerbsvorteile der „großen“ multinationalen Konzerne zu beseitigen und ein „faites“ System der Unternehmensbesteuerung zu schaffen.

Das namhafteste Vorhaben in diesem Bereich ist sicherlich das OECD/G20 „BEPS“ Projekt, das inzwischen durch das *Inclusive Framework* von über 140 Staaten betrieben wird. Die fehlende Wettbewerbsneutralität zwischen rein nationalen (kleinen) und multinationalen (großen) Unternehmen ist Ausgangspunkt dieses Projekts.¹ Auch die EU verfolgt das Ziel einer fairen und effizienten Unternehmensbesteuerung unter anderem mit Blick darauf, dass das gegenwärtige System vor allem „kleinere Unternehmen, die das Rückgrat der europäischen Wirtschaft bilden“, benachteiligt.² Ähnliche Forderungen, die Wettbewerbsnachteile kleiner, lokal verwurzelter Unternehmen durch steuerliche Maßnahmen auszugleichen, werden schließlich regelmäßig auf nationaler, regionaler und kommunaler Ebene laut.³

1 OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2014, 9.

2 Europäische Kommission, Mitteilung vom 17.6.2015, COM(2015) 302 final (Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Fünf Aktions-schwerpunkte), 2.

3 Sitzmann, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 14. Beispielhaft die politischen Forderungen einer Paketabgabe zum Schutz des örtlichen Einzelhandels, z.B. Christian Haase, Lebendige Innenstädte - Beitrag MdB Jung/Haase, https://haasechristian.de/aktuelles/artikel/news/lebendige-innenstaedte-beitrag-mdb-junghaase/?tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=2eb673eb3e9c6297affacfd0171473, zuletzt geprüft am 24.10.2023.

Doch auch abseits der Diskussion um eine faire Unternehmensbesteuerung und BEPS spielt die Unternehmensgröße im Steuerrecht seit jeher vielfältige Rollen⁴: Allen voran richtet sich die Höhe der zu zahlenden Steuer nach Größenmerkmalen wie zum Beispiel dem Gewinn und steigt proportional oder progressiv mit diesem. Insofern versucht der Gesetzgeber mit dem verwendeten quantitativen Merkmal die Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu bemessen und danach zu differenzieren. Die zahlreichen Größendifferenzierungen im Verfahrensrecht zielen hingegen eher darauf ab, den Befolgungsaufwand der Steuerpflichtigen an deren Größe auszurichten. Beispiele hierfür sind die Größenabhängigkeit der Buchführungspflichten, die Einteilung der Größenklassen in § 3 der Betriebsprüfungsordnung 2000, die über Häufigkeit und Umfang der Außenprüfung entscheidet, sowie Verfahrensregeln wie die Pflicht zur Erstellung und Übermittlung eines länderbezogenen Berichts nach § 138a AO, die nur für besonders große, multinationale Unternehmensgruppen gilt.

Solche Anpassungen der materiellen und verfahrensrechtlichen Lasten an die Größe des Unternehmens lassen sich steuerpolitisch als Streben nach der Neutralität des Steuerrechts verstehen. Das politische Ziel, Unternehmen unabhängig von ihrer Größe gleichermaßen steuerlich zu belasten (Größenneutralität des Steuerrechts) ist dabei ein Unterfall der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts.⁵ Durch die Unternehmensbesteuerung sollen möglichst weder Wettbewerbsvorteile noch -nachteile für große oder kleine Unternehmen entstehen. Gleichzeitig bietet das Steuerrecht aber auch ein Instrument, anderweitig bestehende größenbedingte Wettbewerbsvorteile und -nachteile durch ungleichmäßige Besteuerung auszugleichen und zu korrigieren. Das untergeordnete Ziel der Größenneutralität wird dann zugunsten des übergeordneten Ziels der Wettbewerbsneutralität aufgegeben.⁶

All diese Steuerpolitiken, die darauf angelegt sind zwischen „großen“ und „kleinen“ Unternehmen zu differenzieren, stellen den Gesetzgeber aber vor dasselbe grundlegende Problem: Welche Unternehmen sind groß, welche Unternehmen sind klein? Eine universelle Definition von Größe scheidet von vornherein aus, denn diese stellt immer das Produkt aus einer Mess-

4 Eingehende Darstellungen bei *Philipps*, Die Unternehmensgröße, 1997, 105 ff.; *Möhlenbrock*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018.

5 *Haase/Hinterdobler*, Steuerbelastung und Unternehmensgröße, 1992, 4 f.

6 *Haase/Hinterdobler*, Steuerbelastung und Unternehmensgröße, 1992, 6 f.

größe und einem weiteren Faktor dar.⁷ Stattdessen stellen sich die Fragen, anhand welcher Merkmale die Größe eines Unternehmens zu bestimmen ist (Messgröße) und ab welchen Schwellenwerten eine besondere Rechtsfolge für große oder kleine Unternehmen eintreten soll (Faktor).

Für die *Frage der richtigen Messgröße* kann an eine Vielzahl von Größenmerkmalen angeknüpft werden.⁸ Im Regelfall wird die Messgröße aber nach dem qualitativen Zweck der Größendifferenzierung gewählt. Denn die Differenzierung nach Größe ist kein Selbstzweck, sondern versucht andere, qualitative Unterschiede wie zum Beispiel die Leistungsfähigkeit oder die Marktposition verschiedener Unternehmen zu erfassen.⁹ Auch unter Berücksichtigung des konkreten Differenzierungszwecks kommen aber meistens mehrere mögliche Anknüpfungsmerkmale in Betracht.¹⁰

Die *Frage nach dem richtigen Schwellenwert* erinnert an die sogenannte Paradoxie des Haufens.¹¹ Ein Euro mehr oder weniger Umsatz, ein Mitarbeiter mehr oder weniger, ein Quadratmeter mehr oder weniger Ladenfläche; all dies ändert nichts daran, ob ein Unternehmen als groß oder klein gilt. Aber wie viele Euro Umsatz, wie viele Mitarbeiter, wie viele Quadratmeter Ladenfläche mehr oder weniger führen dann dazu, dass ein Unternehmen als groß oder klein gilt? Die Beantwortung dieser Fragen durch den Gesetzgeber in Fällen der Größendifferenzierung ist notwendigerweise willkürlich.¹² Die Festlegung eines eindeutigen Schwellenwerts kann nicht rational begründet werden, da nach der Paradoxie des Haufens der Gesetzgeber genauso gut eine Einheit mehr oder weniger festsetzen könnte. Es lässt sich also nicht rational argumentieren, warum beispielsweise nach

7 Dementsprechend wird in der Arbeit nur dann unspezifisch von „großen“ oder „kleinen“ Unternehmen gesprochen, wenn gerade vereinfachend auf eine intuitive Gesamtschau von verschiedenen Größenmerkmalen verwiesen wird, wie sie auch dem allgemeinen Sprachgebrauch zugrunde liegt.

8 Denkbare Anknüpfungspunkte finden sich bei *Philipps*, Die Unternehmensgröße, 1997, 26 ff., wobei es keinen *numerus clausus* von Größenmerkmalen gibt.

9 *Rittner*, in: GS Rödиг, 1978, 75, 86.

10 Eine Regel, die umweltbelastende Unternehmen belasten möchte, kann zum Beispiel an die Anzahl der produzierten Produkte, den Energieverbrauch, den Umsatz, die Größe der Ladenfläche, die Anzahl der Kundenparkplätze, usw. anknüpfen. Zu diesen Fällen C.III.

11 Auch „Sorites-Paradoxon“ oder „Sandhaufen-Problem“. Dazu *Guski*, JZ 75 (2020), 129; *Bender*, in: GS Rödиг, 1978. Wie viele Sandkörner sind ein Sandhaufen? Ein Sandhaufen bleibt auch dann ein Sandhaufen, wenn man ein einzelnes Sandkorn wegnimmt. Ein einzelnes Sandkorn, das übrigbleibt nachdem man diesen Vorgang oft genug wiederholt hat, ist aber zweifelsfrei kein Sandhaufen mehr.

12 *Rittner*, in: GS Rödиг, 1978, 82: "die Zahl selbst ist sicher falsch."; *Guski*, JZ 75 (2020), 129, 130 ff.

§ 19 Abs. 1 UStG von einem Unternehmer mit 25 000 Euro Umsatz keine Umsatzsteuer erhoben wird und von einem Unternehmer mit 25 001 Euro Umsatz schon.

Bei der Ausgestaltung einer Größendifferenzierung und der damit einhergehenden Wertungsentscheidung ist der Gesetzgeber nicht gänzlich ungebunden, sondern muss die Vorgaben höherrangigen Rechts beachten. Bisherige Forschung zur Unternehmensgröße im Steuerrecht hat sich weitestgehend darauf beschränkt, das Phänomen der Größenabhängigkeit bestimmter Regelungen deskriptiv zu erfassen¹³, ökonomisch die Auswirkungen verschiedener Regelungen auf verschiedene Größenklassen von Unternehmen zu untersuchen¹⁴ oder die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Ausgestaltung von Größendifferenzierungen auszuarbeiten.¹⁵

Seit dem Vorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer seitens der Kommission und der Einführung unilateraler Digitalsteuern durch verschiedene Mitgliedstaaten stehen Größendifferenzierungen vermehrt unter Verdacht, dass dadurch versteckte protektionistische Maßnahmen zugunsten der heimischen und zulasten der ausländischen Wirtschaftsteilnehmer erlassen werden.¹⁶ Dies legt es nahe, die Zulässigkeit von Größendifferenzierungen am europäischen Primärrecht zu messen.¹⁷ Erste Fälle dazu hatte der EuGH bereits zu entscheiden¹⁸; eine eingehende Untersuchung fehlt aber.¹⁹

Diese Arbeit geht deshalb der Frage nach, welche Vorgaben für den nationalen Gesetzgeber bei der Gestaltung von Größendifferenzierungen aus dem europäischen Primärrecht folgen. Der Umfang der Arbeit beschränkt sich dabei auf diejenigen primärrechtlichen Vorgaben, die auf die Verwirklichung des Binnenmarkts ausgelegt sind: die Grundfreiheiten im Sinne der Marktfreiheiten (Waren-, Arbeitnehmer-, Niederlassungs-, Dienstleis-

13 *Philipps*, Die Unternehmensgröße, 1997; *Möhlenbrock*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018; *Heuermann*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018.

14 *Haase/Hinterdobler*, Steuerbelastung und Unternehmensgröße, 1992.

15 *Luck*, "Alles oder Nichts" - Die Freigrenze im Steuerrecht, 2014; *Straßburger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018.

16 *Hufbauer/Lu*, PIIE Policy Brief 18 (2018), 1; *Alvarado*, ET 61 (2021), 403, 408 f.

17 Auf den Forschungsbedarf hinweisend *E. Reimer*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 163.

18 Dazu eingehend C.II, C.III.

19 Die Literatur beschränkt sich bislang auf Entscheidungsbesprechungen und entsprechende weiterführende Beiträge. Vgl. dazu die Nachweise auf entsprechende Beiträge im Hauptteil der Untersuchung.

tungs-, Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit) (Art. 26 Abs. 2 AEUV) und das Beihilfeverbot (Art. 107 AEUV). Diese Normen sind bislang für das nationale Steuerrecht praktisch am bedeutsamsten.²⁰

Das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) ist „marktakzessorisch“, aber wird von den Marktfreiheiten als *leges speciales* regelmäßig verdrängt.²¹ Es ergänzt die Marktfreiheiten in privaten Bereichen ohne Marktbezug. Das allgemeine Freizügigkeitsrecht (Art. 21 AEUV) ist gänzlich entkoppelt vom Binnenmarktziel und ist auf ein „Europa der Bürger“ gerichtet.²² Auch die Grundrechte der Grundrechtecharta bleiben aus demselben Grund außen vor.

Die Arbeit ist eine rein europarechtliche. Wenn also bei der Auswahl der untersuchten Regelungen Beispiele aus bestimmten nationalen Rechtsordnungen herangezogen werden, ändert dies nichts daran, dass die gewonnenen Untersuchungsergebnisse auch in anderen mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen Geltung beanspruchen können. Schließlich ist es nicht Ziel der Arbeit, *de lege ferenda* Vorgaben zu erarbeiten, wie ein nationaler Gesetzgeber Größenmerkmale im Steuerrecht verwenden sollte, vielmehr geht es ausschließlich darum, den europarechtlichen Gestaltungsrahmen des nationalen Gesetzgebers zu erfassen.

Dazu werden zunächst in Teil B die europarechtlichen Grundlagen dargestellt. Ausgangspunkt (B.I) ist das Verhältnis von europäischem Primärrecht und nationalem (Steuer-) Recht. Der Schwerpunkt liegt dabei auf der Frage, inwieweit im Wege der negativen Integration die nationale Steuergestaltungshoheit beschränkt werden darf. Anschließend werden die Grundzüge der Grundfreiheiten (B.II) und des Beihilfeverbots (B.III) dargestellt.

In Teil C, dem Hauptteil der Untersuchung, wird schließlich anhand dieser Maßstäbe geprüft, welche europarechtlichen Vorgaben für die Verwendung von Größenmerkmalen im nationalen Steuerrecht bestehen. Dafür werden Fallgruppen anhand verschiedener Regelungsziele gebildet und

20 Schaumburg, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 4: Das normative Mehrebenensystem, Rn. 26; Hörner, Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen, 2014, 29; zu anderen primärrechtlichen Vorgaben mit Relevanz für das Steuerrecht Braun Binder, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, 155 ff. m.w.N. In jüngerer Zeit erfährt die Bedeutung der EU Grundrechtecharta zunehmend Interesse, vgl. Ohlendorf, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015; Lemmen, Die Bedeutung der EU-Grundrechtecharta für das nationale Steuerrecht, 2022.

21 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 90; S. Valta, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 81 f.

22 S. Valta, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 70 f.

A. Einleitung

die Zulässigkeit von Größendifferenzierungen in verschiedenen Kontexten untersucht.

Abschließend werden die Ergebnisse dieser Untersuchung zusammengefasst (D.I) und ein übergeordnetes Fazit zu den erlangten Erkenntnissen gezogen (D.II).