

Steuerwissenschaftliche Schriften

Paul Hintermayer

Europarechtliche Grenzen der Größendifferenzierung im Steuerrecht

Ein Beitrag zur Dogmatik der Grundfreiheiten
und des Beihilferechts



Nomos

Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 98

Paul Hintermayer

Europarechtliche Grenzen der Größendifferenzierung im Steuerrecht

Ein Beitrag zur Dogmatik der Grundfreiheiten
und des Beihilferechts



Nomos

Open-Access-Förderung durch die Max-Planck-Gesellschaft.

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zagl.: Diss., Ludwig-Maximilians-Universität München, 2025

1. Auflage 2026

© Paul Hintermayer

Publiziert von

Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG

Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

www.nomos.de

Gesamtherstellung:

Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG

Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-4270-8

ISBN (ePDF): 978-3-7489-7098-9

DOI: <https://doi.org/10.5771/9783748970989>



Onlineversion
InLibra



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung 4.0 International Lizenz.

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2025/2026 von der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität München als Dissertation angenommen. Sie ist während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München entstanden.

Diese Zeit war nicht nur geprägt von idealen äußeren Arbeitsbedingungen am Institut (ob mit oder ohne Lockdown), sondern auch und vor allem von dem fachlich und menschlich bereichernden persönlichen Umfeld, das maßgeblich zum Entstehen dieser Arbeit beigetragen hat.

Meinem Doktorvater, Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, gilt dabei mein ganz besonderer Dank. Er ließ mir große wissenschaftliche Freiheiten, gab in allen Phasen immer wieder wichtige Denkanstöße und fand motivierende Worte zur richtigen Zeit. Meinen Kolleginnen und Kollegen am Institut danke ich für die zahllosen Diskussionen und Gespräche, die den Doktorandenalltag immer bereichert (und in schwierigeren Phasen durch manche Ablenkung auch erst erträglich gemacht) haben. Allen voran gilt dieser Dank Dr. Savvas Kostikidis, ohne den ich mir im Rückblick meine Promotionszeit weder vorstellen kann noch möchte. Ich bin froh, dass er auch darüber hinaus als guter Freund in meinem Leben bleibt.

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens. Dem Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen danke ich für die großzügige finanzielle Förderung der Veröffentlichung dieser Arbeit, der Max Planck Digital Library für die Übernahme der Kosten der Open-Access-Publikation.

Aus meinem persönlichen Umfeld danke ich besonders meiner Freundin Beatrice, die mein Vorhaben mit großer Geduld begleitet und mir zu jeder Zeit bedingungslos den Rücken gestärkt hat. Der größte Dank aber gebührt meinen Eltern, die mich mit unermesslicher Unterstützung und Zuneigung auf meinem Lebensweg begleiten. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	17
B. Grundlagen	23
I. Das Spannungsfeld zwischen Binnenmarktverwirklichung und nationaler Steuersouveränität	23
1. Steuerrecht als Gegenstand der Rechtsangleichung	23
2. Grenzen der Auslegung von Primärrecht im Lichte des Binnenmarktziels	27
II. Grundfreiheiten	29
1. Anwendungsbereich	30
2. Formen der Beschränkung	31
a) Verbot unmittelbarer und mittelbarer Diskriminierung	32
b) Nichtdiskriminierende Beschränkungen	34
c) Mittelbare Diskriminierung als Graubereich	36
3. Vergleichbarkeit	38
4. Rechtfertigung	41
a) Rechtfertigungsgründe	41
aa) Kein Schutz des nationalen Steueraufkommens, aber Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	43
(1) Territorialitätsgrundsatz	45
(2) Kohärenz und Symmetrie	46
(3) Missbrauchsverhinderung	50
bb) Kein Schutz reiner Verwaltungsvereinfachung, aber wirksame steuerliche Kontrolle	52
cc) Extradiskriminierende Zwecke	54
b) Verhältnismäßigkeit und Folgerichtigkeit	55
5. Zwischenergebnis	57
III. Beihilferecht	58
1. <i>De jure</i> Selektivität	61
a) Bestimmung des Referenzsystems	61
b) Abweichung vom Referenzsystem	64
c) Systemimmanente Rechtfertigung	65

2. Kritik	66
3. Selektivität im engeren Sinne	69
4. <i>De facto</i> Selektivität	71
5. Kritik	72
6. Sonderbelastungen als Beihilfen	75
7. Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung	83
8. Zwischenergebnis	84
IV. Zusammenspiel von Grundfreiheiten und Beihilferecht	85
C. Europarechtliche Grenzen bei Größendifferenzierungen	89
I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	89
II. Größe und Höhe der Besteuerung	92
1. Die Korrelation zwischen Größe und Lastenverteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip	92
2. Die Fälle progressiver Umsatzsteuern	94
a) Das Ziel progressiver Umsatzsteuern	94
b) Die Tarifstruktur und Lastenverteilung	97
3. Die Perspektive der Grundfreiheiten	100
a) Mittelbare Diskriminierung	100
aa) Quantitative Kriterien	102
(1) Verwendung durch den EuGH	102
(2) Einwände gegen quantitative Kriterien	104
(3) Aufgabe quantitativer Kriterien durch den EuGH?	108
bb) Qualitative Kriterien	110
(1) Verwendung durch den EuGH	110
(2) Einwände gegen qualitative Kriterien	113
(3) Zur qualitativen Korrelation zwischen Größe und grenzüberschreitender Tätigkeit	116
cc) Relevanz subjektiver Kriterien	119
(1) Maßnahmenzweck in der Rechtsprechung des EuGH	120
(2) Drei Begründungen für die Berücksichtigung subjektiver Kriterien	126
(a) Konsequenz aus der qualitativen Abgrenzung diskriminierender und nichtdiskriminierender Maßnahmen	126
(b) Verbot des Rechtsmissbrauchs	127

(c)	Kein eigener materieller Gehalt des Verbots mittelbarer Diskriminierung im Bereich der Grundfreiheiten	130
(d)	Zwischenergebnis	133
(3)	Einwände gegen die Relevanz subjektiver Kriterien	134
(4)	Aufgabenteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten	140
(5)	Nachweis der Diskriminierungsabsicht	142
(a)	Rolle der amtlichen Gesetzesbegründung	144
(b)	Kohärente Ausgestaltung der Maßnahme	145
(c)	Disparate Belastungswirkungen	147
(d)	Vorarbeiten	149
(e)	Individuelle Äußerungen	150
(f)	Sozioökonomischer Kontext	153
(g)	Ergebnis und Vorschlag	155
(6)	Maßstab	157
dd)	Ergebnis zum Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung	160
b)	Vergleichbarkeit mit Blick auf die Leistungsfähigkeit	161
aa)	Fehlende Vorgaben aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip	162
bb)	Konsequenz für die Fälle progressiver Umsatzsteuern	164
cc)	Verzicht auf Vergleichbarkeitsprüfung	168
c)	Rechtfertigung	168
aa)	Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	169
bb)	Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Umverteilung	170
(1)	Argumentation von GA in <i>Kokott</i>	171
(2)	Fehlende Rechtsprechung des EuGH	172
(3)	Das Leistungsfähigkeitsprinzips als Rechtfertigungsgrund	174
(4)	Verhältnismäßigkeitserwägungen	175
(5)	Kontrolldichte und mitgliedstaatliche Beurteilungsspielräume	179
(6)	Rechtspolitische Folgenbetrachtung	180

cc)	Herstellung von Wettbewerbsgleichheit	181
(1)	Kohärenz	182
(2)	Weitergehender Vorteilsausgleich	183
(3)	Verhältnismäßigkeitserwägungen	187
dd)	Missbrauchsverhinderung	189
ee)	Verwaltungsvereinfachung	191
ff)	Zwischenergebnis	191
4.	Die Perspektive des Beihilfeverbots	192
a)	Selektiver Vorteil durch Abweichung von Normalbesteuerung	192
aa)	Rechtsprechung des EuGH	192
bb)	Bewertung	194
(1)	Was ist der richtige Referenzrahmen?	195
(2)	Welche Regelungen sind Teil des Referenzrahmens?	197
(3)	Konsequenz für die beihilferechtliche Überprüfung der Tarifgestaltung	201
b)	Selektiver Vorteil durch inkohärente Ausgestaltung der Normalbesteuerung	202
aa)	Rechtsprechung des EuGH	202
bb)	Bewertung	204
(1)	<i>De facto</i> Selektivität als Umgehungsverhinderung	204
(2)	Voraussetzungen der <i>de facto</i> Selektivität	206
(3)	Weitere potentielle Kriterien für die <i>de facto</i> Selektivität	208
(a)	Quantitative Kriterien	208
(b)	Relevanz der gesetzgeberischen Intention	210
(4)	Abgrenzung zu selektiven Sonderlasten	213
(5)	Zum konkreten Fall der progressiven Umsatzbesteuerung	214
c)	Hilfswise zur Ungleichbehandlung und Rechtfertigung	216
d)	Selektivität im engeren Sinn	217
e)	Zwischenergebnis	220
III.	Größe und extrafiskalische Lenkungszwecke	221
1.	Die Korrelation zwischen Größe und extrafiskalischen Zwecken	221

2. Die Perspektive der Grundfreiheiten	222
a) Mittelbare Diskriminierung	222
aa) Quantitative Kriterien	222
bb) Qualitative Kriterien	224
b) Rechtfertigung durch die Verfolgung extrafiskalischer Zwecke	226
aa) Eine redundante Prüfung der kohärenten Maßnahmengestaltung?	226
bb) Maßstab für die Prüfung der Verhältnismäßigkeit	229
cc) Verhältnismäßigkeitserwägungen	231
c) Zwischenergebnis	232
3. Die Perspektive des Beihilfeverbots	232
a) Reine Vergleichbarkeitsprüfung durch den EuGH	232
b) Beweislast und Prüfungsintensität	234
c) Folgerungen für die Prüfung der Tarifstruktur	238
d) Bewertung	239
e) Zwischenergebnis	240
IV. Größe und unerwünschte Steuergestaltung	241
1. Die Korrelation zwischen Größe und Steuergestaltung	241
2. Größenmerkmale als Indiz für unerwünschte Steuergestaltung	242
a) Kurze Darstellung von GloBE	243
b) Die Perspektive der Grundfreiheiten	244
aa) Diskriminierung	244
bb) Rechtfertigung	248
(1) Missbrauchsverhinderung	249
(2) Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	250
(3) Wettbewerbsgleichheit	250
(4) Verwaltungsvereinfachung	253
(a) Verwaltungsvereinfachung durch Typisierungen	254
(b) Anerkennung durch den EuGH	256
i. Grundsatz und Ausnahmen	256
ii. Rechtsprechung zu Artikel 110 AEUV	260
iii. Beurteilungsspielraum des Unionsgesetzgebers	262

iv. Bewertung	263
(c) Maßstäbe für die Verhältnismäßigkeit der Verwaltungsvereinfachung	266
i. Maß der „Treffsicherheit“	266
ii. Möglichkeit des Gegenbeweises	269
(d) Anwendung der Maßstäbe auf GloBE	270
c) Die Perspektive des Beihilfeverbots	273
aa) Keine <i>de jure</i> selektive Begünstigung	274
bb) Rechtfertigung: Typisierung und Beihilferecht	275
cc) Keine <i>de facto</i> selektive Begünstigung	279
d) Zwischenergebnis	280
3. Größenmerkmale und die Widerlegung des Missbrauchsverdachts	281
a) Die Perspektive der Grundfreiheiten	283
aa) <i>De minimis</i> Vorbehalt im Schutzbereich der Grundfreiheiten	283
bb) Rechtfertigung	285
b) Die Perspektive des Beihilfeverbots	287
c) Zwischenergebnis	291
V. Größe und Verfahrenspflichten	291
1. Die Korrelation zwischen Größe und Verfahrensleistungsfähigkeit	291
2. Die Perspektive der Grundfreiheiten	293
a) Diskriminierung durch Verfahrensrecht	294
b) Beschränkungsverbot für Verfahrenspflichten	295
c) Rechtfertigung	297
aa) Einschlägiger Rechtfertigungsgrund für verfahrensrechtliche Benachteiligungen	297
bb) Pflicht zur Größendifferenzierung als Gebot der Verhältnismäßigkeit?	298
d) Zwischenergebnis	302
3. Die Perspektive des Beihilfeverbots	303
a) Begünstigung	303
b) Selektivität	305
aa) Unterschiedliche Verfahrensleistungsfähigkeit kleiner und großer Unternehmen	306
bb) Messgrößen der Verfahrensleistungsfähigkeit	307
c) Selektivität im engeren Sinne	310
d) Keine Gewährung aus staatlichen Mitteln	310

e) Zwischenergebnis	311
D. Fazit	313
I. Zur Zulässigkeit von Größendifferenzierungen	313
II. Vorschläge zur Dogmatik der Grundfreiheiten und des Beihilferechts	315
Literaturverzeichnis	319

