

D. Fazit

I. Zur Zulässigkeit von Größendifferenzierungen

Diese Arbeit hat den Versuch unternommen, steuerrechtliche Differenzierungen nach Unternehmensgröße auf ihre europarechtliche Zulässigkeit zu untersuchen. Dazu wurden vier Fallgruppen gebildet.

Für die erste Fallgruppe, Größendifferenzierungen bei Steuern mit Fiskalzweck, hat die Untersuchung ergeben, dass der EuGH den Mitgliedstaaten in hohem Maße Spielräume für die Ausgestaltung einer leistungsfähigkeitsgerechten Steuer zugesteht. Aus Sicht der Grundfreiheiten führt eine Differenzierung zwischen Unternehmen nach Leistungsfähigkeit auch dann nicht zu einer mittelbaren Diskriminierung, wenn die Größendifferenzierung dazu führt, dass nur oder weit überwiegend grenzüberschreitend tätige Unternehmen belastet werden (C.II.3.a)). Jedenfalls liegt die Rechtfertigung der Differenzierung anhand des nationalen Leistungsfähigkeitsverständnis nahe (C.II.3.c)bb)). Dasselbe gilt aus Sicht des Beihilfeverbots. Größendifferenzierungen in der Tarifgestaltung und die Wahl der Bemessungsgrundlage können als Teil des Referenzsystems mangels Abweichung keinen *de jure* selektiven Vorteil begründen (C.II.4.a)). Etwas anderes gilt sowohl aus Sicht der Grundfreiheiten (C.II.3.a)cc)(2)(b)) als auch aus Sicht des Beihilfeverbots (C.II.4.b)bb)(1)) allenfalls in Extremfällen, in denen die Größendifferenzierung eine Umgehung primärrechtlicher Vorgaben darstellt. Abgesehen von klaren Umgehungskonstellationen sind progressive Steuern zur Erfassung der Leistungsfähigkeit mithin primärrechtlich unbedenklich.

Im Rahmen der Untersuchung der zweiten Fallgruppe, Größendifferenzierungen bei Steuern mit extrafiskalischen Lenkungszwecken, hat die Untersuchung ergeben, dass der EuGH in diesen Fällen maßgeblich darauf abstellt, ob die gewählte Größendifferenzierung eine kohärente Umsetzung des Lenkungsziels darstellt. Ist dies der Fall, scheidet sowohl das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung (C.III.2.a), C.III.2.b)aa)) als auch die Annahme eines *de facto* selektiven Vorteils für bestimmte Unternehmen (C.III.3.a)) regelmäßig aus. Bei Steuern mit Lenkungszielen prüft der EuGH die Sachgerechtigkeit der gewählten Bemessungsgrundlage und Tarifgestaltung teilweise intensiver als bei Steuern mit Fiskalzwecken. Zuletzt hat er den Mitgliedstaaten allerdings insbesondere für die Festle-

gung von quantitativen Schwellenwerten größere Spielräume zugestanden (C.III.2.b)bb), C.III.3.b)).

Die dritte untersuchte Fallgruppe hat ergeben, dass Größendifferenzierungen als Indiz für unerwünschte Steuergestaltung tendenziell einem Verdacht der mittelbaren Diskriminierung unterliegen, da der Schutz des nationalen Steuersubstrats gerade nur in grenzüberschreitenden Sachverhalten sinnvoll ist (C.IV.2.b)aa)). Eine Rechtfertigung allein unter Berufung auf das Ziel der Missbrauchsvermeidung ist nicht möglich (C.IV.2.b)bb) (1)). Größendifferenzierungen zur Verwaltungsvereinfachung können nach hier vertretener Ansicht jedoch gerechtfertigt werden (C.IV.2.b)bb)(4)). Beihilferechtliche Probleme ergeben sich im Regelfall nicht (C.IV.2.c)). Jedenfalls lassen sich auch im Beihilferecht Größendifferenzierungen mit dem Zweck der Verwaltungsvereinfachung rechtfertigen (C.IV.2.c)bb)).

In Fällen, in denen die Widerlegung des Verdachts unerwünschter Steuergestaltung an das Überschreiten bestimmter quantitativer Mindestschwellen geknüpft wird, liegt eine nicht gerechtfertigte mittelbare Diskriminierung nahe, wenn dadurch bei Unterschreiten der Schwelle ein unwiderlegbarer Missbrauchsverdacht entsteht. Ist die Regel hingegen als Safe Harbour gestaltet, das heißt unterhalb der Schwelle kann der Beweis genuiner wirtschaftlicher Tätigkeit erbracht werden, ist dies aus Sicht der Grundfreiheiten unproblematisch (C.IV.3.a)). Anders stellt sich die Situation aus Sicht des Beihilfeverbots dar. Danach sind gerade Mindestschwellen unproblematisch, während die Einführung von Safe Harbour Regelungen dem Beihilfeverdacht ausgesetzt sein kann. Nach hier vertretener Auffassung lässt sich eine Safe Harbour Regelung aber, auch wenn dadurch vom Belastungsgrund der Steuer abgewichen wird, durch die dadurch erreichte Vereinfachung rechtfertigen (C.IV.3.b)).

Schließlich hat die Untersuchung der vierten Fallgruppe – Größendifferenzierungen bei Verfahrenspflichten – ergeben, dass diese zwar in den meisten Fällen nicht zu mittelbaren Diskriminierungen führen, allerdings im Verfahrensrecht auch nichtdiskriminierende Doppelbelastungen eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen können (C.V.2.b)). Die Auferlegung von Verfahrenspflichten kann dem Grunde nach zwar gerechtfertigt werden, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebietet jedoch, den Befolgungsaufwand an die Größe (im Sinne der Verfahrensleistungsfähigkeit) des Steuerpflichtigen anzupassen (C.V.2.c)). Aus Sicht des Beihilferechts sind verfahrensrechtliche Erleichterungen regelmäßig unproblematisch, weil es an einer Gewährung aus staatlichen Mitteln fehlt (C.V.3.d)). Jedenfalls fehlt es an der Selektivität der Differenzierung, wenn die Größen-

differenzierung dem Ziel entspricht, den jeweils zu tragenden Befolgungsaufwand an die Verfahrensleistungsfähigkeit des jeweiligen Unternehmens anzupassen (C.V.3.b)).

II. Vorschläge zur Dogmatik der Grundfreiheiten und des Beihilferechts

Darüberhinaus konnten im Laufe der Untersuchung weitergehende Erkenntnisse zur Dogmatik der Grundfreiheiten und des Beihilferechts gewonnen werden, die im folgenden thesenartig zusammengefasst werden:

- Die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung in der Grundfreiheitsdogmatik und die Kategorie der *de facto* selektiven Maßnahme in der Dogmatik des Beihilfeverbots erfüllen die gleiche Rolle (C.II.3.a)cc)(2) (b), C.II.4.b)bb)(1)). Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten beziehungsweise des Beihilfeverbots soll dadurch nicht ausgeweitet werden, aber umgehungsfest gemacht werden. Die Mitgliedstaaten sollen sich nicht den Grundfreiheiten oder dem Beihilfeverbot durch geschickte Gestaltung ihrer Regelungen entziehen können.
- Bei dem Verständnis der mittelbaren Diskriminierung und der *de facto* Selektivität als Umgehungsschutzkategorien liegt es nahe, dass diesen einheitliche dogmatische Strukturen zugrundeliegen (C.II.4.b)bb)).
- Dies lässt sich auch in der Rechtsprechung des EuGH erkennen. In beiden Kategorien geht es für den EuGH darum, eine hinreichend starke Korrelation zwischen dem verwendeten (zum Beispiel Größe) und dem verbotenen Merkmal (Staatsangehörigkeit beziehungsweise „bestimmte Unternehmen“) festzustellen. Die verwendeten Argumentationslinien ähneln sich dafür jeweils. Insgesamt fehlt es allerdings an einer gefestigten Dogmatik.
- Der EuGH stellt regelmäßig auf eine quantitative oder qualitative Korrelation ab, ohne dass deren genaue Voraussetzungen oder Verhältnisse hinreichend geklärt sind. Zudem prüft der EuGH die nationale Regelung häufig auf ihre kohärente Ausgestaltung, wobei die angelegte Kontrolldichte von einer Plausibilitäts- bis zu einer Verhältnismäßigkeitskontrolle reicht.
- Zur Erhöhung der Transparenz über die maßgeblichen Wertungen bei der Entscheidungsfindung wurde in dieser Arbeit vorgeschlagen, ein subjektives Tatbestandsmerkmal kumulativ zu objektiven Kriterien zu verwenden. Vereinfacht gesprochen liegt eine mittelbare Diskriminierung oder eine *de facto* selektive Maßnahme dann vor, wenn die Maß-

- nahme objektiv eine binnenmarktwidrige Wirkung hat und dies der subjektiven Absicht des Gesetzgebers entspricht (eingehend C.II.3.a)cc)).
- Für die Rechtfertigung von Größendifferenzierungen kommt es regelmäßig darauf an, in welchem Maß dem nationalen Gesetzgeber zugestanden wird, sein Regelungsziel durch eine typisierende Regelung zu verfolgen. Quantitative Merkmale stehen immer stellvertretend für einen qualitativen Differenzierungsgrund.¹¹⁹³ Aus Sicht der Gleichheitssätze stellt sich deshalb immer die Frage, ob die gewählte quantitative Differenzierung den Differenzierungsgrund mit hinreichender Folgerichtigkeit umsetzt. Die Antwort auf diese Frage hängt dabei wesentlich vom Prüfungsmaßstab ab, der auf einem großen Spektrum mit fließenden Grenzen liegen kann: Verlangt der geprüfte Gleichheitssatz lediglich, dass keine offensichtlich willkürlichen Differenzierungen getroffen werden? Oder aber genügt bereits die Erfassung eines einzigen Falls entgegen dem Differenzierungsgrund, um die quantitative Differenzierung gleichheitswidrig zu machen?
 - Auch diese Frage nach der Reichweite der Typisierungsbefugnis ist strukturell gleich gelagert wie die Fragen der mittelbaren Diskriminierung und der *de facto* Selektivität (C.IV.2.b)bb)(4)(c)i). Es geht jeweils darum festzustellen, ob das verwendete Tatbestandsmerkmal mit einem anderen Umstand (im Fall der Typisierung mit dem Normzweck) hinreichend korreliert. Auch hierfür bieten quantitative und qualitative Kriterien keine rechtssicheren Maßstäbe. Denn die Stärke der Korrelation ist notwendigerweise auf einem Spektrum angesiedelt. Ab wann nun eine Korrelation hinreichend stark oder zu schwach ist, lässt sich objektiv nicht beantworten, sondern ist eine Wertungsfrage. Um die Transparenz dieser Wertungsentscheidung zu gewährleisten, wurde deshalb auch für die Reichweite der Typisierungsbefugnis vorgeschlagen, subjektiven Kriterien maßgebende Bedeutung beizumessen. Danach reicht die Typisierungsbefugnis denkbar weit, sofern der nationale Gesetzgeber wahrhaftig den Versuch einer Typisierung unternimmt. In diesem Fall hat der EuGH die nationale Abwägung zwischen Rechtssicherheit und Einzelfallgerechtigkeit zu akzeptieren.

Es ist zu erwarten, dass dem in dieser Arbeit erarbeiteten Vorschlag aufgrund der wiederholten und großen Bedeutung subjektiver Kriterien für das Ergebnis der Prüfung der Vorwurf gemacht werden wird, dies führe zu Rechtsunsicherheit und Gefühlsjurisprudenz. Dem ist jedoch zu wider-

¹¹⁹³ So bereits *Rittner*, in: GS Rüdiger, 1978, 75.

sprechen. Die Unsicherheiten, die bei einer (scheinbar) objektiven Prüfung über die rechtlichen Maßstäbe bestehen (C.II.3.a)bb)(2)) werden bei der Anlegung subjektiver Maßstäbe auf die Ebene der Tatsachenfeststellung und Würdigung verschiedener Indizien verlagert. Der entscheidende Vorteil dabei ist, dass es dem Gericht so möglich ist, die zugrundeliegenden Wertungen offen abzuwägen und zu bewerten. Während insbesondere bei der Verwendung qualitativer Kriterien die Gefahr besteht, entscheidungsleitende Wertungen hinter Axiomen zu verstecken, wird im Rahmen der Tatsachenermittlung transparent und nachvollziehbar gemacht, welche Umstände in welchem Maß für oder gegen das Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht gesprochen haben. Bei Wertungen dieser Art gibt es nicht ein richtiges Ergebnis. Die Transparenz über die zugrundeliegenden Wertungen ist vielmehr das beste erreichbare Ziel.

