

C. Europarechtliche Grenzen bei Größendifferenzierungen

I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand

Nachdem die Prüfungsmaßstäbe in Kapitel B dargestellt wurden, kann nun der Hauptteil der Untersuchung folgen. Die übergeordnete Forschungsfrage ist dabei, welche Maßgaben das europäische Primärrecht für die Differenzierung nach Größenmerkmalen im nationalen Steuerrecht aufstellt.³⁴³

Mit dem Begriff „Größenmerkmal“ sind dabei solche Tatbestandsmerkmale gemeint, denen ein quantitatives Element innewohnt; die also durch eine Maßeinheit und einen Faktor bestimmt werden. Beispiele sind die Höhe des Gewinns, die Umsatzhöhe, die Bilanzsumme, die Höhe der Zinsaufwendungen oder aber auch die Größe der Verkaufsfläche oder die Mitarbeiterzahl. Teil der Untersuchung sind sowohl fließende/gleitende Differenzierungen nach Größenmerkmalen³⁴⁴ als auch Schwellenwerte, die zu einer „sprunghaften“ Differenzierung führen³⁴⁵. Steuerrechtliche Differenzierungen nach Unternehmensgröße sind im Rahmen dieser Arbeit also alle solchen Regelungen, die in Abhängigkeit von Größenmerkmalen verschiedene steuerliche Rechtsfolgen vorsehen.

Im Gegensatz zu Größenmerkmalen stehen qualitative Tatbestandsmerkmale, die an die inhaltliche Beschaffenheit eines Sachverhalts anknüpfen und denen ein quantitatives Element fehlt. Beispiele hierfür sind Regelungen, die ihre Rechtsfolge an die Rechtsform des Unternehmens, die

343 Die Arbeit geht davon aus, dass die entsprechenden Differenzierungen durch nationales Recht eingeführt werden. Ob und wie weit andere Maßstäbe gelten, wenn entsprechende Differenzierungen durch europäisches Sekundärrecht eingeführt werden, ist für die Grundfreiheiten umstritten, dazu *Höpner/Haas*, EuR 2022, 165; *Schön*, in: FS Windbichler, 2020; *Zazoff*, Der Unionsgesetzgeber als Adressat der Grundfreiheiten, 2011. Für das Beihilfeverbot ergibt sich bereits aus Art. 107 AEUV, dass es nicht für Maßnahmen der Union gilt, vgl. EuGH, Urteil vom 23.4.2009, C-460/07 (Puffer), 68 ff.

344 Einfachstes Beispiel wäre ein proportionaler Tarif der Gewinnbesteuerung. Werden Gewinne eines Unternehmens mit einem festen Tarif von 15% versteuert, steigt die Steuerlast proportional (gleitend) mit Zunahme der Größe „Gewinn“. Größere Unternehmen (das heißt Unternehmen mit mehr Gewinn) zahlen höhere Steuern als kleinere Unternehmen (Unternehmen mit weniger Gewinn).

345 Damit sind Rechtsfolgen gemeint, die an das Überschreiten einer bestimmten Größenschwelle geknüpft sind.

Zugehörigkeit eines Unternehmens zu einem Konzern oder die Art der wirtschaftlichen Aktivität eines Unternehmens knüpfen. Nun könnte man, etwa in Anlehnung an die Dogmatik zur mittelbaren Diskriminierung, einwenden, dass beispielsweise auch eine Regelung, die an die Rechtsform anknüpft, geeignet ist, mittelbar nach Unternehmensgröße zu differenzieren, denn empirisch werden Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Unternehmensgesellschaften (haftungsbeschränkt) tendenziell kleiner sein (in Bezug auf die meisten Größenmerkmale) als beispielsweise Aktiengesellschaften oder Europäische Aktiengesellschaften (SE).³⁴⁶ Der Begriff der Größendifferenzierung ist aber kein rechtlicher Oberbegriff, unter den es zu subsumieren gilt, sondern lediglich ein Sammelbegriff für eine Vielzahl verschiedener Regelungen. Die Frage, ob eine Regelung eine (mittelbare) Größendifferenzierung enthält oder nicht, ist aus europarechtlicher Sicht unerheblich. Erheblich ist, aus der Perspektive der Grundfreiheiten, ob eine Differenzierung zwischen grenzüberschreitenden und innerstaatlichen Sachverhalten vorliegt, und aus der Perspektive des Beihilferechts, ob eine bestimmte Unternehmensgruppe begünstigt wird. Deshalb werden in dieser Arbeit „mittelbare Größendifferenzierungen“ nicht untersucht.

Weiter unterscheidet die Arbeit nicht zwischen Regelungen, die alleine nach Größe differenzieren und solchen, die neben Größenmerkmale kumulativ qualitative Tatbestandsmerkmale vorsehen.³⁴⁷ Denn die Einordnung, ob eine Regelung auch oder allein größenabhängig differenziert, hängt vor allem davon ab, wie das Vergleichspaar gewählt wird. Die Höhe der Steuer scheint zum Beispiel auf den ersten Blick allein größenabhängig zu sein, weil nach Höhe des Gewinns unterschieden wird. Genauso könnte man diese Differenzierung aber als „auch größenabhängig“ bezeichnen, da auch qualitativ zwischen steuerbaren und nichtsteuerbaren Vorgängen unterschieden wird. Die Einordnung hängt allein davon ab, ob man zwei Personen vergleicht, die alle Tatbestandsmerkmale außer dem Größenmerkmal gleichermaßen erfüllen.

Um gleichzeitig den Versuch einer Systematisierung vorzunehmen, werden in der folgenden Untersuchung die Größendifferenzierungen nach Fallgruppen geordnet. Es scheint dafür sinnvoll, die Fallgruppen anhand verschiedener Regelungszwecke zu bilden. Denn die Zulässigkeit eines

346 Ähnlich unter dem Begriff „indirekte Diskriminierung“ *Güldenagel*, Diskriminierende Wirkungen des steuerlichen Gewinnbegriffs bei verschiedenen Unternehmensgrößen, 1967, 12.

347 Diese Unterscheidung trifft *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 115 für rechtsformspezifische Differenzierungen.

quantitativen Tatbestandsmerkmals wird immer davon abhängen, ob es ein hinreichend genaues Stellvertretermerkmal für ein qualitatives Tatbestandsmerkmal ist, und mithin davon, ob es dem (qualitativen) Normzweck entspricht.³⁴⁸ Dabei erfolgt eine grobe Orientierung an der gängigen Unterscheidung im Steuerrecht nach Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen und Vereinfachungszwecknormen.³⁴⁹ Zu beachten ist jedoch, dass die Zuordnungen der einzelnen Größendifferenzierungen nicht immer eindeutig oder überschneidungsfrei möglich sind. Im Einzelnen werden die folgenden Fallgruppen gebildet:

Größe und Höhe der Besteuerung: Dieser Fallgruppe werden solche Differenzierungen zugeordnet, die darauf abzielen „größere“ Unternehmen höher zu besteuern als „kleinere“, weil erstere leistungsfähiger erscheinen. Im Vordergrund wird dabei der Fiskalzweck und die Frage der Lastenausteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip stehen. Auch redistributive Sozialzwecke können hier bereits eine Rolle spielen.

Größe und extrafiskalische Lenkungs Zwecke: In dieser Fallgruppe werden Differenzierungen in Sozialzwecknormen untersucht, die nicht primär auf die Generierung von Steuereinnahmen abzielen, sondern vorrangig anderweitige Lenkungs Zwecke (sozialpolitisch, wirtschaftspolitisch, umweltpolitisch oder andere) verfolgen.

Größe und unerwünschte Steuergestaltung: Als weitere Fallgruppe werden Größendifferenzierungen untersucht, die im Kontext der Missbrauchsverhinderung stehen. Diese zusätzliche Fallgruppe scheint vor dem Hintergrund angezeigt, dass große Unternehmen möglicherweise einem pauschaleren Verdacht der aggressiven Steuerplanung und Gewinnverschiebungen unterliegen als kleine Unternehmen.³⁵⁰

Größe und Verfahrenspflichten: In der abschließenden Fallgruppe werden Größendifferenzierungen im Steuerverfahrensrecht untersucht. Hier werden häufig zugunsten kleinerer Unternehmen Verfahrenserleichterungen erlassen oder zulasten großer Unternehmen besondere Verfahrenspflichten vorgesehen. In dieser Fallgruppe wird es also um die Zulässigkeit einer Differenzierung nach einer solchen „Verfahrensleistungsfähigkeit“ gehen.

348 Rittner, in: GS Rüdiger, 1978, 74 f.

349 Dazu Luck, "Alles oder Nichts" - Die Freigrenze im Steuerrecht, 2014, 71 ff.; Hey, in: Tipke/Lang, Kapital 3: Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, Rn. 19 ff.; ähnliche Unterscheidung bei Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 5 ff.

350 Siehe zum Beispiel OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2014, 9.

In den einzelnen Fallgruppen wird jeweils zunächst dargestellt, welche Fälle untersucht werden und welche Probleme sich aus Sicht des Europarechts hierbei stellen, bevor jeweils eine detailliertere Analyse der Anforderungen der Grundfreiheiten und des Beihilferechts erfolgt.

II. Größe und Höhe der Besteuerung

1. Die Korrelation zwischen Größe und Lastenverteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Ein besonders naheliegender Zusammenhang besteht zwischen Unternehmensgröße und der Höhe der Besteuerung bei Steuern mit Fiskalzweck. Abgesehen von praktisch irrelevanten Kopfsteuern, bei denen jedes Steuersubjekt die betragsmäßig gleiche Steuerlast trägt, enthalten alle anderen Arten der Berechnung der Höhe der Steuer eine Differenzierung nach Größenmerkmalen. Um die deutsche Körperschaftssteuer als Beispiel zu nehmen: Gemäß § 23 Abs. 1 KStG beträgt die Körperschaftssteuer 15 % des zu versteuernden Einkommens (gemäß §§ 7 Abs. 1, 2; 8 Abs. 1, 2 KStG; § 2 Abs. 2 S.1 Nr.1 EStG der Gewinn). Die Höhe der Steuerschuld bestimmt sich also aus dem Produkt aus Bemessungsgrundlage und Steuersatz. Bei einem proportionalen Steuersatz, wie im Fall der deutschen Körperschaftssteuer, erhöht sich die Steuerschuld mit Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Ein „großes“ Unternehmen mit einer Bemessungsgrundlage von 1 Million Euro bezahlt also mehr Steuern (150 000 Euro) als ein „kleines“ Unternehmen mit einer Bemessungsgrundlage von 1000 Euro (Steuerlast 150 Euro). Beide Unternehmen sind aber proportional zur Höhe der Bemessungsgrundlage gleich belastet. Im Gegensatz dazu steigt bei einem progressiven Steuersatz nicht nur die absolute, sondern auch die proportionale Belastung mit einer höheren Bemessungsgrundlage, es steigen also sowohl der Durchschnittssteuersatz als auch der Grenzsteuersatz. Auch Freibeträge in Kombination mit einem proportionalen Steuersatz führen zu einer (indirekt) progressiven Steuerlast.³⁵¹

Es erscheint intuitiv als (gleichheits-) gerecht, wenn „große“ Unternehmen mehr Steuern bezahlen als „kleine“. Insofern entspricht eine solche

351 Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 65 f. Darauf weist auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), Fn. 3; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), Fn. 4 hin.

Differenzierung dem im Steuerrecht anerkannten Leistungsfähigkeitsprinzip. Unter dem Begriff „Leistungsfähigkeitsprinzip“ wird im Steuerrecht gemeinhin das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung verstanden, und zwar einerseits in einer horizontalen Dimension, andererseits in einer vertikalen Dimension. Horizontale Gleichheit meint dabei das Gebot, gleichermaßen leistungsfähige Steuersubjekte gleich zu besteuern, während vertikale Gleichheit das Gebot meint, Steuersubjekte mit größerer Leistungsfähigkeit höher zu besteuern als Steuersubjekte mit geringerer Leistungsfähigkeit.³⁵²

In dieser Fallgruppe gilt es also vornehmlich zu untersuchen, ob und inwiefern die Grundfreiheiten oder das Beihilferecht den mitgliedstaatlichen Steuersystemen Vorgaben zur Ausgestaltung einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung machen. Welche Bemessungsgrundlagen können oder müssen Mitgliedstaaten zur Bemessung der Leistungsfähigkeit wählen? Welche Vorgaben ergeben sich mit Blick auf die Tarifgestaltung? Können die Mitgliedstaaten frei zwischen proportionalen und progressiven Tarifen wählen oder gibt es Grenzen zulässiger Progression?

Diese Fragen wurden in letzter Zeit durch die zunehmende Verbreitung sektoraler Sondersteuern auf den Umsatz virulent.³⁵³ Die Kommission selbst plante eine entsprechende Steuer mit ihrem Vorschlag für eine Digitalsteuer.³⁵⁴ Zu den Rechtsfragen, die solche Steuern hervorrufen hat sich in den Fällen progressiver Umsatzsteuern in Polen und Ungarn inzwischen auch der EuGH geäußert.³⁵⁵ An diesen Fällen orientiert sich die folgende Untersuchung.

352 Kempny, *StuW* 2021, 85, 92.

353 Bereits der Umstand, dass diese Steuern nur für bestimmte Sektoren vorgesehen werden, lässt einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten oder das Beihilfeverbot denkbar erscheinen. Die sektorale, und damit nicht größenabhängige Differenzierung ist jedoch nicht Teil der vorliegenden Untersuchung und wird deshalb im Weiteren nicht behandelt. Dazu andeutungsweise *CFE ECJ Task Force*, ET 2020, 555, 561; *Szudoczky/Károlyi*, *EstAL* 2020, 251, 255 f.; *Szudoczky/Károlyi*, *Intertax* 2020, 46, 49 f.; *Stevanto*, ET 2019, 538.

354 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen: "Vorschlag einer Digitalsteuerrichtlinie" vom 21.03.2018, COM (2018) 148 final. Die Einführung einer Digitalsteuer wird inzwischen nicht mehr weiterverfolgt, nachdem sich die Pläne für die Einführung einer globalen Mindeststeuer nach dem Vorschlag des Inklusiven Rahmen der OECD/G20 konkretisiert haben. Dazu nun *Pillar 2 Richtlinie*, COM(2021) 823 final

355 EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (*Hervis Sport*), 1 ff.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*); EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*); EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (*Kom-*

2. Die Fälle progressiver Umsatzsteuern

Den in Fn. 355 zitierten Urteilen des EuGH lagen die ungarische Sondersteuer auf Umsätze aus Einzelhandelstätigkeiten und Telekommunikationsdienstleistungen³⁵⁶, die ungarische Werbesteuer³⁵⁷ und die polnische Steuer auf Umsätze aus Einzelhandelstätigkeiten³⁵⁸ zugrunde (im Folgenden: „die ungarischen und polnischen Fälle“). Die Struktur der Steuern war jeweils ähnlich, sodass sich eine gemeinsame Darstellung anbietet. Auch auf den Kommissionsvorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer wird im Folgenden eingegangen.

a) Das Ziel progressiver Umsatzsteuern

Das erklärte Ziel der Steuern in den ungarischen und polnischen Fällen war jeweils, bestimmte Unternehmen in bestimmten Sektoren mit einer Steuer auf den Umsatz zu belasten, weil „deren Fähigkeit, einen Beitrag zur Bestreitung der öffentlichen Lasten zu leisten, die allgemeine Steuerbelastung übersteigt.“³⁵⁹ Es ging also darum, eine besonders hohe Leistungsfähigkeit zusätzlich zu besteuern, die in der allgemeinen Steuerbelastung als nicht ausreichend erfasst betrachtet wurde.

Diese besondere Leistungsfähigkeit „großer“ Unternehmen kann an verschiedenen Faktoren festgemacht werden. Zum einen wird darauf abge-

mission/Ungarn); EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen). Die ungarische Werbesteuer war auch Gegenstand von EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-482/18 (Google Ireland), wobei dort nur über die Ausgestaltung der Verfahrenspflichten und der zugehörigen Sanktionsmechanismen entschieden wurde.

356 EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (Hervis Sport), 1, 3 f.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 3 ff.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 4 ff.

357 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 3 f.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-482/18 (Google Ireland), 3 f.

358 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 3 ff.

359 So die Präambel des ungarischen Gesetzes über die Sondersteuer zitiert nach EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 4; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 3. Bezüglich der ungarischen Werbesteuer heißt es weniger konkret, „Ziel der Steuer sei es, den Grundsatz der öffentlichen Lastenverteilung zu fördern.“ EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 1.

stellt, dass diese Unternehmen von Skaleneffekten profitieren.³⁶⁰ Durch die Produktion großer Mengen können die Stückkosten gesenkt werden. Ein großes Unternehmen kann diesen Vorteil entweder dazu nutzen, seine Marktanteile auszubauen, indem es die geringeren Kosten an die Kunden weitergibt und teurere Wettbewerber vom Markt verdrängt, oder den eigenen Gewinn zu maximieren, indem es die gleichen Preise wie ineffizientere Wettbewerber verlangt und damit eine höhere Umsatzrendite erzielt.

Damit verbunden ist der Umstand, dass nur grenzüberschreitend aktive Unternehmen von den Vorteilen profitieren, die ihnen der europäische Binnenmarkt eröffnet. Während ein kleiner, lokaler Einzelhändler keinerlei Vorteile aus den marktliberalisierenden Wirkungen der Grundfreiheiten hat, profitieren vor allem multinationale Unternehmen von der Beseitigung von Handelshemmnissen.³⁶¹

Ein weiterer Grund für die höhere Leistungsfähigkeit großer Unternehmen wird in den größeren Gestaltungsmöglichkeiten zur aggressiven Steuerplanung erblickt.³⁶² Dadurch, dass diese Unternehmen typischerweise grenzüberschreitend aktiv sind, eine multinationale Konzernstruktur haben und gleichzeitig mehr Geld für teure Berater für Steueroptimierung aufwenden können, besteht der Verdacht, dass es multinationalen Unternehmen in größerem Maße gelingt, Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern.³⁶³ Insbesondere ist die Verwendung von Verrechnungspreisen zur aggressiven Steuerplanung multinationalen Konzernen vorbehalten.³⁶⁴ Auch wenn diese grundsätzlich dem Fremdvergleichsgrundsatz und damit

360 EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 15; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 18; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 89; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 82; Vorschlag einer Digitalsteuerrichtlinie, COM (2018) 148 final, 12.

361 Dementsprechend wurde über die Einführung einer „Binnenmarktsteuer“ durch die EU zur Besteuerung der Binnenmarktvorteile nachgedacht. Siehe Europäische Kommission vom 27.5.2020, COM(2020) 442 final (Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den europäischen Rat, den Rat, den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen), 18.

362 Vorschlag einer Digitalsteuerrichtlinie, COM (2018) 148 final, 12; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 94; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 95 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 18.

363 Gumpert/Hines/Schnitzer, *The Review of Economics and Statistics* 98 (2016), 713; R. B. Davies/Martin/Parenti/Toubal, *The Review of Economics and Statistics* 100 (2018), 120.

364 Pistone/Nogueira/Turina, *ITAXS* 2021, 2, 11.

einer Kontrolle unterliegen, bestehen doch große Unsicherheiten bei der Ermittlung von Fremdvergleichspreisen, die es Unternehmen weiterhin ermöglichen, über die Verrechnungspreisgestaltung Gewinne zu verschieben.³⁶⁵ Diesen Unternehmen dann eine Sondersteuer auf den Umsatz aufzuerlegen, entspricht dem Ziel, Wettbewerbsgleichheit zwischen „großen“ und „kleinen“ Unternehmen herzustellen („levelling the playing field“).³⁶⁶

Mit diesen Erwägungen eng verbunden sind schließlich praktische Gründe für die Anknüpfung an den Umsatz statt an den Gewinn. Der Umsatz ist, nachdem überhaupt kein Abzug von etwaigen betrieblichen Aufwendungen vorgenommen wird, weniger gestaltungsanfällig für Gewinnverlagerungen durch das Unternehmen einerseits und damit leichter zu administrieren durch die Steuerverwaltung andererseits.³⁶⁷

Trotz dieses Bündels legitim erscheinender Erwägungen für den Erlass progressiver Umsatzsteuern stehen diese häufig unter dem Verdacht, bewusst so ausgestaltet zu sein, dass nur ausländische, große multinationale Konzerne belastet werden, während heimische Unternehmen durch ihre kleineren Umsätze von zusätzlicher Steuerbelastung verschont bleiben.³⁶⁸ Es wird unterstellt, dass die Wahl der Schwellenwerte für Freibeträge oder die Ausgestaltung der Progressionsstufen bewusst so getroffen wird, dass heimische Unternehmen im Rahmen des Freibetrags oder geringer Grenzüberschreitungen bleiben, während nur oder weit überwiegend ausländische Unternehmen in höhere Progressionsstufen fallen und damit den Großteil des Steueraufkommens tragen.³⁶⁹ Dies gilt für die nationalen Sondersteuern, wie auch für den Vorschlag einer Digitalsteuer.

365 Overesch, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 17 (2016), 129, 131 m.w.N.; Navarro, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2023, 1, 7 m.w.N.

366 So zum Beispiel auch die Idee einer „equalization levy“ für die Digitalwirtschaft in OECD/G20, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015, 115 f. Andeutungsweise auch in EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 7; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 6, wobei die dort streitgegenständliche Steuer vornehmlich extrafiskalische Zwecke verfolgte. Dazu C.III.

367 Hummel, ISR 10 (2021), 216, 219; Pistone/Nogueira/Turina, ITAXS 2021, 2, 3; a.A., wonach auch die Gewinnermittlung grundsätzlich keine Verwaltungsschwierigkeiten verursacht Nieuweboer, ET 62 (2022), 201, 208.

368 So die landläufige Unterstellung, vgl. Bernatt/Grzejdziak, COLA 59 (2022), 187, 199.

369 Insbesondere Stimmen aus den USA sehen die EU Digitalsteuer als *de facto* Einfuhrzoll, vgl. Hufbauer/Lu, PIIE Policy Brief 18 (2018), 1. Die unilateralen Digitalsteuern verschiedener EU Mitgliedstaaten führten entsprechend zu politischen Verwerfungen und der Androhung von Strafzöllen seitens der USA. Dazu

Um diesen Verdacht mit Zahlen zu untermauern, wird im Folgenden exemplarisch die Tarifstruktur und die Verteilung der Steuerlast in den ungarischen und polnischen Fällen dargestellt wie sie aus den Verfahren vor dem EuGH bekannt ist.

b) Die Tarifstruktur und Lastenverteilung

Die Bemessungsgrundlage der Steuern war jeweils der Umsatz des Unternehmens. Die Tarifstruktur sah jeweils einen Anstoßtarif mit progressiven Steuersätzen vor.³⁷⁰

Im Einzelnen:

Die *ungarische Sondersteuer auf den Einzelhandels- und Telekommunikationssektor* wurde jeweils auf den Jahresnettoumsatz erhoben.³⁷¹ Für den Einzelhandelssektor galt bis zu einem Schwellenwert von 500 Millionen Forint (HUF) (etwa 1,5 Millionen Euro³⁷²) ein Steuersatz von 0 %, für den Teil der Bemessungsgrundlage zwischen 500 Millionen HUF und 30 Milliarden HUF (etwa 90 Millionen Euro) ein Steuersatz von 0,1 %, für den Teil der Bemessungsgrundlage zwischen 30 Milliarden HUF und 100 Milliarden HUF (etwa 300 Millionen Euro) 0,4 % und darüber 2,5 %.³⁷³ Die Steuer enthielt also vier Progressionsstufen, wobei auffällig war, dass der Grenzsteuersatz erst in der letzten Stufe, ab einem Umsatz von 100 Milliarden HUF deutlich von 0,4 % auf 2,5 % anstieg.

Bezüglich der daraus resultierenden Lastenverteilung berief sich der EuGH in dem Urteil der Rs. *Tesco Global Áruházak* (im Folgenden: *Tesco*) auf die von den Verfahrensbeteiligten übermittelten Statistiken, wonach alle steuerpflichtigen Unternehmen, die ausschließlich der niedrigsten Progres-

dpa, USA einigen sich mit fünf Ländern auf Steuerkompromiss, <https://www.han-delsblatt.com/politik/international/digitalsteuer-usa-einigen-sich-mit-fuenf-laendern-auf-steuerkompromiss-und-wenden-so-einen-zollkrieg-ab/27728108.html>, zuletzt geprüft am 18.10.2025; *Farruggia-Weber*, DStR 2019, 638, 643 f.

370 Anstoßtarif meint einen gestuften Steuertarif, der verschiedenen Teilen der Bemessungsgrundlage jeweils unterschiedliche Grenzsteuersätze zuweist. Zum Beispiel werden die ersten 10 000 Euro der Bemessungsgrundlage einem Satz von 10% unterworfen, die nächsten 10 000 Euro einem Satz von 20% usw. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 76 f.

371 EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (*Hervis Sport*), I, 7.

372 Die Umrechnungswerte entsprechen den Angaben aus den entsprechenden Urteilen des EuGH und wurden nicht an aktuelle Wechselkurse angepasst.

373 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 8; EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (*Hervis Sport*), I, 8.

sionsstufe unterfielen, im Eigentum inländischer Personen standen, während Unternehmen, die in der dritten und vierten Progressionsstufe besteuert wurden, überwiegend im Eigentum ausländischer Personen standen.³⁷⁴ Aus den Schlussanträgen der GAin Kokott ergibt sich, dass ausschließlich Unternehmen mit ausländischen Eigentümern unter der vierten Stufe (erst in dieser Stufe stieg der Grenzsteuersatz deutlich) besteuert wurden.³⁷⁵ Auch bezüglich des Gesamtsteueraufkommens aus der Sondersteuer wurde festgestellt, dass der größte Anteil des Steueraufkommens durch Steuerpflichtige mit ausländischen Eigentümern generiert wurde.³⁷⁶

Dies lag zum einen daran, dass ausländische Handelsketten (so die Klägerin im Ausgangsverfahren) auf dem ungarischen Einzelhandelsmarkt dominant waren³⁷⁷, zum anderen daran, dass ausländische Handelsketten ihre einzelnen Ladengeschäfte über eine einzige ungarische Tochtergesellschaft betrieben, während inländische Handelsketten typischerweise mit einer Franchisestruktur arbeiteten und damit eine Gesellschaft jeweils nur ein Ladengeschäft betrieb.³⁷⁸

Für den Telekommunikationssektor war ebenfalls bis zu einem Jahresnettoumsatz von 500 Millionen HUF (etwa 1,5 Millionen Euro) ein Steuersatz von 0 % vorgesehen. Die darüber liegenden Teile der Bemessungsgrundlage wurden bis 5 Milliarden HUF (etwa 15 Millionen Euro) mit 4,5 % und darüber mit 6,5 % besteuert.³⁷⁹ In diesem Fall sah die Steuer also drei Progressionsstufen vor, wobei ein erheblicher Anstieg des Grenzsteuersatzes von 0 % auf 4,5 % bereits bei der zweiten Progressionsstufe (Schwellenwert 500 Millionen HUF) vorgesehen war.

Auch für den Telekommunikationssektor stellte der EuGH hinsichtlich der Lastenverteilung fest, dass alle Unternehmen, die ausschließlich unter den geringsten Steuersatz von 0 % fielen, inländische Eigentümer hatten, während die Unternehmen, die auch in der höchsten Progressionsstufe besteuert wurden, überwiegend im Eigentum ausländischer Personen standen.³⁸⁰

374 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 67.

375 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 19.

376 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 68.

377 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 11.

378 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 19; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 21.

379 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 9.

380 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 47.

Auch in diesem Verfahren gab es Hinweise, dass dies der Marktstruktur des ungarischen Telekommunikationsmarktes entsprach. Die Klägerin im Ausgangsverfahren war das drittgrößte Unternehmen auf dem ungarischen Telekommunikationsmarkt.³⁸¹

Die *ungarische Werbesteuer* sah (in der Fassung ab 2015) Steuersätze von 0 % für den Teil der Bemessungsgrundlage unter 100 Millionen HUF (etwa 280 000 Euro) und 5,3 % für den Teil der Bemessungsgrundlage über 100 Millionen HUF vor. Bemessungsgrundlage war der Jahresnettoumsatz.³⁸² Damit umfasste diese Steuer zwei Progressionsstufen, wobei der Grenzsteuersatz sprunghaft von 0 % auf 5,3 % stieg.

Nach Annahmen der Kommission wäre für das Jahr 2014 (zu diesem Zeitpunkt galten noch Progressionsstufen von 0 %, 1 %, 10 %, 20 %, 30 %, 40 %) nur ein einziges Unternehmen in den beiden höchsten Progressionsstufen besteuert worden, das in der Folge 80 % des Gesamtaufkommens aus der Werbesteuer getragen hätte.³⁸³

Die *polnische Einzelhandelssteuer* wurde auf den monatlichen Nettoumsatz erhoben und sah einen Freibetrag von 17 Millionen polnischen Zloty (PLN) (etwa 3,75 Millionen Euro) vor. Der über dieser Grenze liegende Umsatz wurde bis zu der Grenze von 179 Millionen PLN (etwa 37,5 Millionen Euro) mit 0,8 % besteuert, und darüber mit 1,4 %.³⁸⁴ Damit umfasste diese Steuer drei Progressionsstufen, wenn man den Freibetrag als erste Stufe mit einem Satz von 0 % zählt.

Zur Lastenverteilung führte die Kommission aus, dass im September 2016 nur zwölf von ungefähr 200 000 Einzelhandelsgeschäften der höchsten Progressionsstufe unterfielen. Circa 70 % des gesamten Steueraufkommens aus der Einzelhandelssteuer wurde von lediglich zehn Unternehmen entrichtet. Ähnlich wie im ungarischen Einzelhandelsmarkt lag dies unter anderem daran, dass die meisten einheimischen Einzelhandelsketten

381 Gain Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 15.

382 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 4, 9.

383 EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 108. Da es für das Beihilferecht nicht auf den Vergleich zwischen grenzüberschreitendem und innerstaatlichem Sachverhalt ankommt (dazu bereits B.IV), war im Übrigen der Nachweis einer Diskriminierung von grenzüberschreitend tätigen Einzelhandelsunternehmen nicht erforderlich. Dementsprechend wird nicht erwähnt, ob es sich um ein ausländisches Unternehmen handelte.

384 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 5.

über ein Franchisemodell organisiert waren, während ausländische Einzelhandelsunternehmen öfter in einer Holdingstruktur organisiert waren.³⁸⁵

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die jeweilige Tarifstruktur bewirkte, dass wenige, typischerweise ausländische Unternehmen oder deren inländische Tochtergesellschaften stärker belastet wurden als inländische Unternehmen inländischer Eigentümer und dementsprechend auch einen Großteil zum Gesamtsteueraufkommen aus den Sondersteuern beitrugen.

Es stellt sich also die Frage, ob und wann progressive Umsatzsteuern dieser Art gegen die Grundfreiheiten und/oder das Beihilfeverbot verstoßen. Diese Fragen werden im Folgenden untersucht, wobei sich die Gliederung an dem jeweiligen Tatbestand von Grundfreiheiten beziehungsweise Beihilfeverbot orientiert.

3. Die Perspektive der Grundfreiheiten

Aus Sicht der Grundfreiheiten werfen progressive Umsatzsteuern der oben dargestellten Art im Wesentlichen drei Fragen auf, die im Folgenden eingehend zu untersuchen sind. Wann stellt die Anknüpfung an Umsatzschwellen im Rahmen der Tarifstruktur eine Diskriminierung dar (dazu sogleich)? Sind die ungleichbehandelten Sachverhalte mit Blick auf das Ziel der Steuer überhaupt vergleichbar (dazu C.II.3.b))? Und kann eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte gegebenenfalls gerechtfertigt werden (dazu C.II.3.c))?

a) Mittelbare Diskriminierung

Voraussetzung für das Vorliegen einer Diskriminierung ist die Ungleichbehandlung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts im Vergleich zu einem rein innerstaatlichen Sachverhalt. Die zu untersuchenden Fälle differenzieren gerade nicht zwischen grenzüberschreitenden und innerstaatlichen Fällen, nach Staatsangehörigkeit oder Ansässigkeit. Vielmehr findet eine Differenzierung zwischen Unternehmen mit verschiedenen hohen Umsätzen statt.

385 EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 47. Auch hier war die Frage einer Diskriminierung grenzüberschreitend tätiger Einzelhandelsunternehmen nicht relevant. Dazu bereits Fn. 383.

Die Frage, die sich also stellt, ist, ob eine mittelbare Diskriminierung vorliegt, das heißt, ob durch die Anknüpfung an das neutrale Differenzierungskriterium „Umsatzgröße“ faktisch eine Ungleichbehandlung zwischen ausländischen und inländischen Unternehmen geschaffen wird (allgemein zur mittelbaren Diskriminierung bereits B.II.2.c). Dies ist der Fall, wenn die Differenzierung nach Umsatzgröße „tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führ[t]“ wie eine Differenzierung nach Staatsangehörigkeit.³⁸⁶ Ohne Diskriminierung ist die Größendifferenzierung aus Sicht der Grundfreiheiten unbedenklich.³⁸⁷

Unklar ist jedoch, unter welchen Voraussetzungen eine hinreichende Korrelation zwischen dem gewählten Differenzierungskriterium und der Ausländereigenschaft angenommen werden kann.³⁸⁸ Kommt es dabei auf eine quantitative Betrachtung an, also wie viele grenzüberschreitende und wie viele innerstaatliche Sachverhalte jeweils von der negativen Rechtsfolge betroffen sind (C.II.3.a)aa)? Oder kommt es auf eine qualitative Beurteilung an und eine mittelbare Diskriminierung liegt nur vor, wenn das Differenzierungskriterium „wesensmäßig“ oder „typischerweise“ auf grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung findet (C.II.3.a)bb)? Und welche Rolle spielt für die Beurteilung schließlich das Vorliegen oder das Fehlen einer Diskriminierungsabsicht seitens des nationalen Gesetzge-

386 So die ständige Formulierung des EuGH: EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 62; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarországi), 42; EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (Hervis Sport), 1, 30; EuGH, Urteil vom 14.2.1995, C-279/93 (Schumaker), 1, 26; EuGH, Urteil vom 12.2.1974, 152/73 (Sotgiu), II.

387 Das wird bestätigt durch den Fall EuGH, Urteil vom 22.11.2018, C-625/17 (Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG), in dem eine Größendifferenzierung eben nicht zu einer Diskriminierung führte. Dort ging es um die österreichische Bankenabgabe, die eine progressive Abgabe in Abhängigkeit der Bilanzsumme des Kreditinstituts vorsah. Für eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit lagen jedoch zum einen keine ausreichenden Hinweise vor, zum anderen hatte das vorlegende Gericht nicht danach gefragt. Dementsprechend führte die Größendifferenzierung durch die Progression nicht zu einer grundfreiheitenrelevanten Diskriminierung, vgl. a.a.O. Rn. 39 ff. Eingehend zur ähnlichen deutschen Bankenabgabe und der Sachgerechtigkeit der Bemessungsgrundlage und des progressiven Tarifs aus Sicht des Verfassungsrechts *Schön/Hellgardt/Osterloh-Konrad*, WM 2010, 2193; a.A. zur österreichischen Bankenabgabe *Loser/Urtz*, ZFR 2012, 69.

388 Auch zu Art. 110 AEUV wird in der Literatur das Fehlen einer konsistenten Rechtsprechungslinie bemängelt. *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 699 spricht von „eine[r] große[n], mitunter widersprüchliche[n] Bandbreite an qualitativen wie quantitativen Gesichtspunkten“. Vgl. den Überblick über die kasuistische Rechtsprechung bei *Kamann*, in: Streinz (Hrsg.), Art. 110, 24 f.

bers (C.II.3.a)cc)? Für die folgende Untersuchung wird dabei auch auf Rechtsprechung und Literatur zu dem Diskriminierungsverbot aus Art. 110 AEUV zurückgegriffen. Dies rechtfertigt sich aus der Natur des Art. 110 AEUV als Ausdruck des allgemeinen Diskriminierungsverbots³⁸⁹ und als spezielle Ausprägung der Warenverkehrsfreiheit.³⁹⁰

aa) Quantitative Kriterien

(1) Verwendung durch den EuGH

In vielen Urteilen stellt der EuGH auf quantitative Kriterien ab, um das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung festzustellen. Eine Differenzierung nach neutralen Kriterien führt danach zu einem tatsächlich gleichen Ergebnis wie eine offene Diskriminierung, wenn zahlenmäßig überwiegend grenzüberschreitende Fälle von der negativen Rechtsfolge betroffen sind. Dabei bestehen bislang jedoch keine einheitlichen Maßstäbe für die genaue Bedeutung quantitativer Kriterien.

Dem EuGH genügt dabei regelmäßig, dass in „den meisten Fällen“³⁹¹ grenzüberschreitende Sachverhalte betroffen sind. Dies deutet auf eine quantitative Schwelle von >50 % hin, ab der eine mittelbare Diskriminierung anzunehmen wäre. Insbesondere GAin *Kokott* forderte jedoch wiederholt strengere Maßstäbe, namentlich die Betroffenheit grenzüberschreitender Sachverhalte in der „weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle“³⁹².

389 Schön, EuR 2001, 216, 221.

390 Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 7: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im Recht der Steuern auf Waren und Dienstleistungen, Rn. 7.

391 EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 31; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 23; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (ANGED/Aragón), 18; EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (Hervis Sport), 1, 39; aus der älteren Judikatur EuGH, Urteil vom 27.6.1996, C-107/94 (Asscher), 38; EuGH, Urteil vom 14.2.1995, C-279/93 (Schumaker), 1, 28. Ähnlich wohl die Formulierung „hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten“ z.B. in EuGH, Urteil vom 20.1.2011, C-155/09 (Kommission/Hellenische Republik), 46 m.w.N.; EuGH, Urteil vom 22.3.2007, C-383/05 (Talotta), 32; EuGH, Urteil vom 12.6.2003, C-234/01 (Gerritse), 28.

392 GAin Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (Hervis Sport), 41; GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 35; GAin Kokott, Schlussanträge vom 10.1.2019, C-607/17 (Memira Holding), 35; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 63;

Diese wiederholte Anregung wurde durch den EuGH im Steuerrecht nicht aufgegriffen, in anderen Rechtsbereichen verwendet er jedoch regelmäßig Wendungen wie „wesentlich mehr“, „erheblich mehr“, „wesentlich höherer Prozentsatz“, „wesentlich größere Anzahl“, „große Mehrzahl“.³⁹³

Uneinheitlich ist die Rechtsprechung des EuGH auch mit Blick auf die Anforderungen an den Nachweis der statistischen Korrelation. Es finden sich einerseits Entscheidungen, in denen der EuGH sich damit begnügte, eine statistische Annahme mehr oder minder ungeprüft zu übernehmen³⁹⁴ oder bereits die Eignung zur Benachteiligung ausreichen ließ³⁹⁵, andererseits Entscheidungen, in denen der EuGH den Nachweis einer quantitativen Korrelation als nicht erbracht ansah, obwohl die Kommission (wenn auch wohl unzureichende) Statistiken vorlegte.³⁹⁶ Ohnehin ist nicht ersichtlich, warum und in welchen Fällen sich der EuGH mit der Frage auseinandersetzt, ob tatsächlich eine hinreichende statistische Korrelation

GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 59.

393 Zum Bereich der Geschlechtergleichbehandlung mit Nachweisen *Hoffmann*, AcP 214 (2014), 822, 838; *Seyd*, Mittelbare Geschlechtsdiskriminierung im Öffentlichen Dienst an Schule und Hochschule, 2020, 61 f. Gegen das Erfordernis von „weitüberwiegender[sic]“ Betroffenheit in diesem Bereich *Sacksofsky*, Mittelbare Diskriminierung und das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz, 2010, 22. Auch im Verfahren um die deutsche PKW-Maut stellte der EuGH für die Begründung der mittelbaren Diskriminierung fest, dass „die große Mehrheit der Halter und Fahrer von in anderen Mitgliedstaaten als Deutschland zugelassenen Fahrzeugen nicht deutsche Staatsangehörige sind“ EuGH, Urteil vom 18.6.2019, C-591/17 (Österreich/Deutschland), 51.

394 In der Rs. EuGH, Urteil vom 8.5.1990, C-175/88 (Biehl), 14 genügte dem EuGH, dass sich das Kriterium der ständigen Ansässigkeit „besonders zum Nachteil“ ausländischer Steuerpflichtiger auswirkt, da „oft“ Ausländer nicht (ganzjährig) im Inland ansässig sind. Wie bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 424 f. feststellte, waren diese statistischen Annahmen des EuGH aber statistisch nicht belegt und durchaus zweifelhaft. Denn bei einem prozentual geringen Anteil von Ausländern an der Gesamtbevölkerung ist es keineswegs selbsterklärend, dass dennoch mehrheitlich Ausländer unterjährig ihren Ansässigkeitsstaat verlassen. Ähnliche Kritik mit weiteren Beispielen bei G. *Davies*, Eur Law J 11 (2005), 43, 45 ff.

395 Dazu noch sogleich unter C.II.3.a)bb)(1) und die Nachweise bei Fn. 434.

396 EuGH, Urteil vom 24.3.2011, C-400/08 (Kommission/Spanien), 59 ff. im Anschluss an GAin Sharpston, Schlussanträge vom 7.10.2010, C-400/08 (Kommission/Spanien), 57 ff., wonach der Kommission der Beweis der statistischen Korrelation „ganz und gar nicht gelungen ist“. So auch EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 25 ff.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 33 f.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (ANGED/Aragón), 20 ff.

nachgewiesen ist, denn in Vorlageverfahren könnte der EuGH eigentlich den nationalen Gerichten die Ermittlung und Beweiswürdigung über die statistischen Zusammenhänge überlassen.³⁹⁷

Auch in der Rechtsprechung zu Art. 110 AEUV finden sich widersprüchliche Aussagen des EuGH zur Relevanz quantitativer Kriterien. So hat der EuGH ursprünglich deshalb in der Rs. *Humblot* eine Diskriminierung durch das französische System der Kfz-Besteuerung gesehen, weil nur Autos ausländischer Hersteller durch den höheren Steuersatz belastet wurden.³⁹⁸ In einem ähnlichen Fall, der Rs. *Kommission/Griechenland*, stellt der EuGH allerdings fest, „dass ein Steuersystem nicht allein deswegen als diskriminierend angesehen werden kann, weil nur, insbesondere aus anderen Mitgliedstaaten, eingeführte Erzeugnisse in die am höchsten besteuerte Gruppe fallen“.³⁹⁹

(2) Einwände gegen quantitative Kriterien

Mit ihren Schlussanträgen zu den Rs. *Tesco* und *Vodafone* hat GAin Kokott die Tauglichkeit quantitativer Kriterien grundsätzlich in Zweifel gezogen:

Zum einen müsse für die Bestimmung der zahlenmäßig überwiegenden Betroffenheit grenzüberschreitender Fälle klar bestimmt sein, worin genau die Ungleichbehandlung zu erblicken ist, die dem zahlenmäßigen Vergleich unterliegt.⁴⁰⁰ Geht es darum, dass ausschließlich inländische Unternehmen unter den Freibetrag fallen?⁴⁰¹ Geht es darum, dass nur oder weit über-

397 So zum Beispiel in EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (*Hervis Sport*), I, 40; EuGH, Urteil vom 30.1.2020, C-156/17 (*Köln-Aktienfonds Deka*), 67; EuGH, Urteil vom 20.9.1988, 31/87 (*Beentjes*), 30; anders aber EuGH, Urteil vom 16.12.2021, C-478/19 und C-479/19 (*UBS Real Estate*), 40 ff.

398 EuGH, Urteil vom 9.5.1985, C-112/84 (*Humblot*), 8.

399 EuGH, Urteil vom 5.4.1990, C-132/88 (*Kommission/Griechenland*), 18.

400 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 60 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarországi*), 64 ff.

401 So noch EuGH, Urteil vom 26.9.2000, C-205/98 (*Kommission/Österreich*), 86. Dagegen ausdrücklich nun EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 73; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 53, denn von der ersten Steuerstufe mit einem Steuersatz von 0% profitieren alle Unternehmen, soweit deren Umsatz die Schwellen zu den höheren Progressionsstufen nicht übersteigt. Zudem ist aufgrund der einseitigen Schutzrichtung der Grundfreiheiten nicht die Begünstigung inländischer, sondern die Benachteiligung grenzüberschreitender Wirtschaftsteilnehmer relevant, vgl. *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 258 f.

wiegend grenzüberschreitende Unternehmen den Grenzsteuersatz in der höchsten Progressionsstufe bezahlen?⁴⁰² Geht es darum, dass ausländische Unternehmen einen höheren Durchschnittssteuersatz zahlen oder darum, ob ausländische oder inländische Unternehmen den Großteil des Gesamtsteueraufkommens beitragen? Es sind durchaus Situationen vorstellbar, in denen diese statistischen Vergleiche in unterschiedliche Richtungen deuten, zum Beispiel, wenn lediglich ein (großes) ausländisches Unternehmen im Markt ist, das zwar durch sehr hohe Steuersätze belastet wäre, eine Vielzahl kleinerer inländischer Unternehmen aber letztlich den Großteil des Steueraufkommens leisten würde.⁴⁰³ In solchen Fällen würde eine rein quantitative Abgrenzung zu keinem eindeutigen Ergebnis führen.

Zum anderen bestehe Rechtsunsicherheit über den konkreten Grenzwert, ab welchem das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung zu bejahen wäre.⁴⁰⁴ Die oben beschriebenen Formulierungen des EuGH, wie auch die Formulierung von GAin Kokott („weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle“) lassen keine Rückschlüsse auf einen konkreten Prozentsatz zu.⁴⁰⁵

402 So scheinbar noch EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (Hervis Sport), I, 39. Dagegen GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarországi), 65; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 61.

403 So auch das Beispiel bei GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 63; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarországi), 67; anders Sacksofsky, in: Kempny/Reimer (Hrsg.), Gleichheitssatzdogmatik heute, 2017, 89, die für alle besonderen Gleichheitssätze vorschlägt, kontextabhängig verschiedene Vergleichsgruppen zu bilden. Kritisch zur Ausweitung des Anwendungsbereichs der mittelbaren Diskriminierung durch die Anwendung verschiedener Vergleichsgruppen Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 98 ff. mit Beispielen.

404 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 66; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarországi), 70 weist jeweils daraufhin, dass der EuGH in EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 33 f. die anteilige Betroffenheit grenzüberschreitender Fälle von 61,5% und 52% als nicht ausreichend für das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung betrachtet hat, dazu auch noch C.III.2.a)aa).

405 Gegen die Festlegung eines konkreten Grenzwerts wegen des regelmäßig unzureichenden Datenmaterials *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 258, Fn.302. Auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarországi), 70; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 66 betont die potentiellen Probleme der quantitativen Beurteilung durch widersprüchliche oder unsichere Datenlagen. Zustimmend Mason/Parada, BTR 2019, 610, 631; Parada, Tax Notes International 2019, 399, 401. Ein Versuch der „Berechnung“ des erforderlichen „Diskriminierungsgrads“ findet sich bei Hoffmann, AcP 214 (2014), 822.

Schließlich weist GAin Kokott daraufhin, dass der Betrachtung der Verteilung der Belastungswirkung zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Unternehmen eine gewisse Willkürlichkeit innewohnt, wenn nicht festgelegt ist, auf welche Ebene im Konzern für die Ausländereigenschaft abzustellen ist.⁴⁰⁶ In den Rs. *Vodafone* und *Tesco* waren die Klägerinnen im Ausgangsverfahren jeweils inländische, in Ungarn ansässige Gesellschaften, die sich jedoch auf die Niederlassungsfreiheit ihrer jeweils im Ausland ansässigen Muttergesellschaft berufen konnten.⁴⁰⁷ Warum soll es aber für die Diskriminierungsprüfung, und dabei für die Bestimmung der zu vergleichenden Steuerpflichtigen, auf die direkte Muttergesellschaft ankommen, nicht aber etwa auf die wiederum dahinter stehenden Anteilseigner, die möglicherweise im Inland oder in Drittstaaten ansässig sind und sich deshalb nicht auf die Grundfreiheiten berufen können?⁴⁰⁸ Zudem wäre unklar, wie Fälle zu beurteilen sind, in denen bei zwei zu gleichen Teilen beteiligten Eigentümern, einer im Inland und einer im Ausland ansässig ist.⁴⁰⁹ Und selbst wenn man die Eigentümerstruktur eines Konzerns bis zu den dahinterstehenden natürlichen Personen zurückverfolgen könnte und würde, so bliebe dennoch die Frage offen, welche Person letztlich belastet ist.⁴¹⁰ Ohne Kenntnis über die Inzidenz der Unternehmenssteuer sind entsprechende Belastungsvergleiche im Hinblick auf juristische Personen nur pauschalisierte Vermutungen hinsichtlich der Inzidenz und drohen willkürlich zu werden.

Insgesamt ist die Aussagekraft einer quantitativen Korrelation zwischen Differenzierungskriterium und grenzüberschreitendem Charakter der Tätigkeit von einer Vielzahl weiterer Faktoren abhängig. Insbesondere die Größe des betreffenden nationalen Markts und die Marktstruktur, also die

406 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 72 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 68 f. Kritisch auch *Szydło*, COLA 56 (2019), 1093, 1103 f.

407 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 40 f.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 60 f.

408 Eine ähnliche Erwägung findet sich bereits bei EuGH, Urteil vom 24.3.2011, C-400/08 (Kommission/Spanien), 60. Dort sah der EuGH den Nachweis darüber, dass große Einzelhandelseinrichtungen eher von ausländischen und kleine Einzelhandelseinrichtungen eher von spanischen Unternehmen betrieben werden unter anderem deshalb als nicht erbracht an, weil Informationen über die Aufteilung der Anteilseigner der betroffenen Unternehmen fehlten.

409 Dies ist ein ähnliches Argument wie das bereits im Rahmen des Grundlagenteils vorgetragene Argument gegen die *de facto* Selektivität im Beihilferecht (dazu B.III.5).

410 Zur unklaren Inzidenz der Unternehmenssteuer bereits Fn. 277.

Präsenz inländischer und ausländischer Unternehmen, sowie deren Marktanteile und -positionen auf dem nationalen Markt sind maßgeblich dafür, ob eine bestimmte Regelung in der (weit) überwiegenden Mehrzahl der Fälle grenzüberschreitende Sachverhalte betrifft oder nicht.⁴¹¹ Ist ein nationaler Markt durch ausländische Unternehmen dominiert, ist es ein bloßer Reflex dieser Dominanz, dass eine steuerliche Belastung in diesem Bereich zum einen häufiger ausländische Unternehmen trifft als inländische, zum anderen der Großteil des entsprechenden Steueraufkommens von ausländischen Unternehmen geleistet wird. Mit den Worten des EuGH in den Rs. *Tesco* und *Vodafone*: „Dieser Umstand stellt somit keinen zwingenden, sondern einen aleatorischen Indikator dar [...]“.⁴¹²

In der Folge könnte die Analyse des Vorliegens einer mittelbaren Diskriminierung nach quantitativen Kriterien auch dazu führen, dass identische Regelungen in zwei Mitgliedstaaten unterschiedlich beurteilt werden.⁴¹³ Während große Mitgliedstaaten der Union tendenziell mehr inländische Unternehmen auf ihren nationalen Märkten haben, werden in kleineren Mitgliedstaaten eher ausländische Unternehmen dominieren. Ein kleiner Mitgliedstaat könnte einen ausländisch dominierten Sektor nicht ohne Rechtfertigung regulieren, da jede Belastung eine mittelbare Diskriminierung darstellen würde. Ein großer Mitgliedstaat, mit überwiegend inländischen Unternehmen in demselben Sektor, könnte demgegenüber ohne Rechtfertigungsdruck nichtdiskriminierende Regulierungen oder Steuern in diesem Sektor einführen, da keine Diskriminierung vorläge. Dies würde

411 So auch bereits zu Art. 95 EWG Vertrag GA Mischo, Schlussanträge vom 22.2.1990, C-132/88 (Kommission/Griechenland), 21: „Ich bin daher der Auffassung, daß[sic] eine steuerliche Differenzierung nach Maßgabe eines als objektiv anerkannten Kriteriums ihre objektive Natur nicht schon deswegen — mit einem Schlag — einbüßt, weil faktisch keine inländischen Erzeugnisse existieren, die die Voraussetzungen für eine höhere Besteuerung erfüllen, vorausgesetzt, die eingeführten Erzeugnisse sind nicht begriffsnotwendig, hypothetisch oder ihrer Natur nach die einzigen, die diese Voraussetzungen erfüllen können.“

412 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 72; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 52.

413 Zum Folgenden *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 147; *M. Lang*, TPI 2019, 227, 229; *Szudoczky/Károlyi*, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg.), CJEU - Recent Developments in Direct Taxation 2019, 2020, 25 f.; *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 58; *Bernatt/Grzejdziak*, COLA 59 (2022), 187, 199.

zu einer Ungleichbehandlung der Mitgliedstaaten vor dem Unionsrecht führen (Art. 4 Abs. 2 S. 1 EUV).⁴¹⁴

Aber auch innerhalb ein und desselben Mitgliedstaates könnte sich die Beurteilung im Laufe der Zeit ändern. Eine Regelung könnte also, auch wenn sie zulässigerweise eingeführt worden ist, im Laufe der Zeit, durch eine Veränderung der Marktsituation und mit zunehmender Dominanz ausländischer Unternehmen nun plötzlich zu einer rechtfertigungsbedürftigen mittelbaren Diskriminierung werden.⁴¹⁵

Schließlich mutet eine quantitative Abgrenzung auch aus Sicht des Unionsbürgers, der sich gegen eine diskriminierende Behandlung wehrt, befremdlich an. Die Frage der Diskriminierung dieses Bürgers hänge dann davon ab, ob und wie viele andere Personen von der diskriminierenden Regelung betroffen sind und ob ein entsprechender Nachweis gelingt.⁴¹⁶

All dies zeigt, dass quantitative Kriterien – jedenfalls alleine⁴¹⁷ – nicht hinreichend aussagekräftig sind, wenn es darum geht eine Korrelation zwischen einem neutralen Tatbestandsmerkmal und der Ausländereigenschaft zu ermitteln.

(3) Aufgabe quantitativer Kriterien durch den EuGH?

In den Rs. *Tesco* und *Vodafone* berücksichtigte der EuGH diese Einwände und urteilte, dass die überwiegende Betroffenheit von

414 Dieses Gebot hat zudem besondere Bedeutung, wenn der EuGH neuerdings daraus eine Rechtfertigung für den Anwendungsvorrang des Unionsrechts ableitet. Zu dieser Argumentation und deren Grenzen *Preßlein*, EuR 2022, 688.

415 *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 146-147; *M. Lang*, TPI 2019, 227, 229; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 88; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 66; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 70. Anders aber scheinbar noch GAin Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (*Hervis Sport*), 44. Es sei unerheblich, ob sich die tatsächlichen Verhältnisse im Laufe der Zeit geändert haben, weil sich die unionsrechtliche Beurteilung nur auf die Umstände im Entscheidungszeitpunkt bezieht, nicht aber darauf, ob dem „historischen nationalen Gesetzgeber“ ein Vorwurf gemacht werden könne.

416 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 119. So auch die Argumentation für eine qualitative Abgrenzung in EuGH, Urteil vom 12.9.1996, C-278/94 (Kommission/Belgien), 20.

417 Wie sich zeigen wird, kommt auch nach hier vertretener Auffassung der Analyse quantitativer Belastungsdisparitäten zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalten durchaus Bedeutung zu. Dazu C.II.3.a)cc)(5)(c)).

„Steuerpflichtigen [...], deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten sind, [...] für sich genommen keine Diskriminierung darstellen [kann]. [...] [Dies ist] nämlich damit zu erklären, dass solche Steuerpflichtige den Einzelhandel in Verkaufsräumen auf dem ungarischen Markt dominieren und dort die höchsten Umsätze erzielen. Dieser Umstand stellt somit keinen zwingenden, sondern einen aleatorischen Indikator dar, der immer dann – im Übrigen auch bei einer proportionalen Besteuerung – vorliegen kann, wenn der betreffende Markt von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten dominiert wird [...]“⁴¹⁸

Diese Sichtweise wurde schließlich in den Rs. *AirBnB Belgien* und *AirBnB Italien* bestätigt, in denen der EuGH erneut die zahlenmäßig überwiegende Betroffenheit ausländischer Unternehmen nicht als ausreichend für das Vorliegen einer Diskriminierung ansah, da es sich um einen bloßen Reflex der größeren Marktanteile ausländischer Unternehmen handelte.⁴¹⁹ In der Literatur wird dies teilweise als Abkehr von der Verwendung quantitativer Kriterien für die Bestimmung mittelbarer Diskriminierungen verstanden.⁴²⁰ Nach hier vertretener Auffassung kann das noch nicht mit Sicherheit gesagt werden, da der EuGH, wie häufig, nicht offen über das Verhältnis dieser Aussagen zu früherer Rechtsprechung spricht.⁴²¹ Die letzten Urteile des EuGH in den Rs. *Tesco*, *Vodafone* und *AirBnB* sprechen aber deutlich dafür, dass sich der EuGH der Schwächen der quantitativen Beurteilung nun bewusst ist. Man darf also davon ausgehen, dass in Zukunft zufällige quantitative Korrelationen nicht als mittelbare Diskriminierungen erfasst werden und der EuGH vielmehr die konkrete Marktsituation berücksichtigt.

Die besseren Argumente sprechen ohnehin dafür, quantitativen Kriterien⁴²² allein keine grundlegende Bedeutung bei der Begründung einer mittelbaren Diskriminierung zuzusprechen.

418 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 72; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 52.

419 EuGH, Urteil vom 27.4.2022, C-674/20 (*AirBnB (Belgien)*), 44; EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (*AirBnB (Italien)*), 47; zustimmend *CFE ECJ Task Force*, ET 63 (2023), Sec. 3.3.

420 *Micker*, ISR 2020, 167, 168; zurückhaltender *Eisendle/Henze*, ISR 10 (2021), 63, 65; *CFE ECJ Task Force*, ET 2020, 555, 561.

421 Kritisch dazu in anderem Zusammenhang *Cordewener*, EC Tax Rev. 32 (2023), 144.

422 *Kingreen*, in: Bogdandy (Hrsg.), *Europäisches Verfassungsrecht*, 2003, 667 spricht kritisch von „mathematischer Verfassungskonstruktion“.

bb) Qualitative Kriterien

(1) Verwendung durch den EuGH

Wie bereits angedeutet, verlangt der EuGH nicht immer einen statistischen Nachweis über die Korrelation zwischen dem verwendeten Differenzierungsmerkmal und der Nationalität der Betroffenen. Stattdessen genügt dem EuGH in manchen Fällen eine wesensmäßige, also qualitative Korrelation zwischen dem Differenzierungskriterium und der Nationalität zur Begründung einer mittelbaren Diskriminierung.

Bereits in der Rs. *Kommission/Belgien* urteilte der EuGH, dass

„[e]ine Vorschrift des nationalen Rechts [...] eine mittelbare Diskriminierung [enthält], wenn sie sich *ihrem Wesen nach* eher auf Wanderarbeitnehmer als auf inländische Arbeitnehmer auswirken kann und folglich die Gefahr besteht, daß sie Wanderarbeitnehmer besonders benachteiligt. Es braucht nicht festgestellt zu werden, daß die Vorschrift in der Praxis einen wesentlich größeren Anteil der Wanderarbeitnehmer betrifft. Es genügt die Feststellung, daß die betreffende Vorschrift geeignet ist, eine solche Wirkung hervorzurufen.“⁴²³

Eine solche Bestimmung der mittelbaren Diskriminierung ohne Rückgriff auf die tatsächliche statistische Belastungsverteilung, sondern alleine unter Berufung darauf, dass das relevante Tatbestandsmerkmal seinem Wesen nach oder typischerweise eher auf grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung findet, findet sich wiederholt in der Rechtsprechung des EuGH.⁴²⁴ *Mason/Parada* gehen davon aus, dass dies immer der Fall ist, wenn das Differenzierungskriterium „facially suspect“ ist, das verwendete

423 EuGH, Urteil vom 12.9.1996, C-278/94 (Kommission/Belgien), 20 (Hervorhebung durch den Verfasser).

424 EuGH, Urteil vom 8.7.1999, C-254/97 (Baxter), 13; EuGH, Urteil vom 10.9.2009, C-269/07 (Kommission/Deutschland), 54; EuGH, Urteil vom 1.6.2010, C-570/07 und C-571/07 (Blanco Pérez und Chao Gómez), 119 m.w.N.; EuGH, Urteil vom 16.12.2021, C-478/19 und C-479/19 (UBS Real Estate), 40; EuGH, Urteil vom 15.6.2023, C-132/22 (Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (Besondere Ranglisten)), 29 m.w.N. Auch bereits GA Mischo, Schlussanträge vom 22.2.1990, C-132/88 (Kommission/Griechenland), 21 zu Art. 95 EWG Vertrag, der darauf abstellt, ob „begriffsnotwendig [...] oder ihrer Natur nach“ die entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen der belastenden Regelung nur durch ausländische Produkte erfüllt werden. Weitere Nachweise bei *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 613.

Differenzierungskriterium also „an sich oder offensichtlich und stark mit Nationalität korreliert“.⁴²⁵

Ein Beispiel ist die Rs. *Google Ireland*, in der ein Bußgeldmechanismus im Zusammenhang mit der ungarischen Werbesteuer infrage stand. Mit Blick auf die Werbesteuer war vorgesehen, dass Unternehmen eine Anmeldepflicht zu erfüllen haben, sofern sie nicht im Rahmen einer anderen Steuer bereits steuerlich in Ungarn erfasst sind. Für die Nichterfüllung dieser Anmeldepflicht wurden hohe und schnell steigende (tägliche Verdreifachung) Bußgelder vorgesehen. Da in Ungarn ansässige Unternehmen aber zwingend bereits anderweitig steuerlich erfasst waren, konnte abstrakt, das heißt ohne Feststellung der konkreten quantitativen Betroffenheit ausländischer Unternehmen, davon ausgegangen werden, dass faktisch nur nicht-ansässige Unternehmen von dem Bußgeld betroffen wurden.⁴²⁶ Auch in Urteilen zu Art. 110 AEUV finden sich entsprechende Argumentationsmuster in Fällen, in denen ein höherer Steuersatz für Produkte erhoben wurde, die im betreffenden Mitgliedstaat überhaupt nicht hergestellt wurden.⁴²⁷

Auch GAin *Kokott* plädiert neuerdings⁴²⁸ für die Bestimmung der mittelbaren Diskriminierung nach qualitativen Kriterien.⁴²⁹ Gerade aufgrund der Schwächen der quantitativen Abgrenzung müsse es auf „einen dem Unterscheidungsmerkmal immanenten Zusammenhang an[kommen], der schon bei abstrakter Betrachtung die Wahrscheinlichkeit einer Korrelation in der

425 Eigene Übersetzung des Autors. Im Original: „intrinsically or obviously and strongly correlates with nationality“ *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 612; ähnlich *Michl*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Art. 18 AEUV, 17 ff.

426 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-482/18 (*Google Ireland*), 43 f.; eingehend GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 12.09.2019, C-482/18 (*Google Ireland*), 75 ff.

427 In EuGH, Urteil vom 9.5.1985, C-112/84 (*Humboldt*), 8 war die Differenzierung im Steuersatz nach steuerlicher Nutzleistung des Kraftfahrzeugs deshalb wesensmäßig mit der Ansässigkeit des Herstellers verbunden, da in Frankreich überhaupt keine Kraftfahrzeuge mit einer der höchsten Steuerstufe entsprechenden Leistung produziert wurden. Ähnlich für höhere Besteuerung von im Inland nicht produzierter Alkoholika EuGH, Urteil vom 18.4.1991, C-230/89 (*Kommission/Griechenland*). Anders aber EuGH, Urteil vom 5.4.1990, C-132/88 (*Kommission/Griechenland*), 18.

428 Anders noch GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (*Hervis Sport*), 42 f. Im Übrigen gab es aber bereits seit langem eine Tendenz und wiederholte Plädoyers zur qualitativen Bestimmung der mittelbaren Diskriminierung. Siehe dazu m.w.N. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 230 f.

429 Neben den im folgenden zitierten Fundstellen auch: GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 10.1.2019, C-607/17 (*Memira Holding*), 35 ff.

weit überwiegenden Zahl der Fälle vermuten lässt.⁴³⁰ Die Korrelation zwischen dem verwendeten Differenzierungskriterium und dem Sitz des Unternehmens müsse „einer gewissen inneren Logik oder Typizität folg[en] und nicht lediglich auf der zufälligen Beschaffenheit eines bestimmten Marktes oder Wirtschaftszweigs beruh[en]“. ⁴³¹

In den Rs. *Tesco* und *Vodafone* schloss sich der EuGH dieser Auffassung an, indem er den quantitativen Verhältnissen und einer potentiellen Diskriminierungsabsicht (dazu C.II.3.a)cc)) keine Bedeutung zumaß und sich stattdessen mit der Feststellung begnügte, dass es sich bei der Höhe des Umsatzes um ein „neutrales Unterscheidungskriterium“ handle.⁴³² Die progressive Umsatzsteuer führe „ihrem Wesen nach nicht zu einer auf dem Sitz der Gesellschaften beruhenden Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, deren Eigentümer ungarische natürliche oder juristische Personen sind, und Steuerpflichtigen, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten sind“. ⁴³³ So sind auch Fälle zu verstehen, in denen der EuGH zwar scheinbar auf quantitative Kriterien abstellt, aber ohne konkreten zahlenmäßigen Nachweis bereits die bloße Gefahr einer überwiegenden Betroffenheit oder Eignung zur Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten als ausreichend ansieht zur Begründung einer mittelbaren Diskriminierung.⁴³⁴

Für die qualitative Abgrenzung der mittelbaren Diskriminierung von nichtdiskriminierenden Belastungen werden im Wesentlichen dieselben Argumente vorgebracht, die bereits als Einwände gegen eine quantitative Abgrenzung dargestellt wurden: Insbesondere verspricht die qualitative Abgrenzung eine größere Rechtssicherheit, da die Beurteilung, ob ein Tatbestandsmerkmal als mittelbar diskriminierend einzustufen ist, nicht von der

430 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 74; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 78; GAin Kokott, Schlussanträge vom 12.09.2019, C-482/18 (*Google Ireland*), 74; zustimmend *Parada*, Tax Notes International 2019, 399, 401.

431 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 71; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 75.

432 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 70; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 50.

433 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 74; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 54.

434 EuGH, Urteil vom 8.5.1990, C-175/88 (*Biehl*), 14; EuGH, Urteil vom 28.1.1992, C-204/90 (*Bachmann*), 9; EuGH, Urteil vom 23.5.1996, C-237/94 (*O'Flynn*), 21; EuGH, Urteil vom 12.9.1996, C-278/94 (*Kommission/Belgien*), 20.

konkreten Marktsituation im betreffenden Mitgliedstaat abhängt, sondern dem Tatbestandsmerkmal aus sich heraus zu entnehmen sein soll. Zudem wäre so die Gefahr beseitigt, dass sich die rechtliche Beurteilung einer Regelung im Laufe der Zeit und durch die Veränderung der Marktsituation ändert. Schließlich könnte durch die qualitative Abgrenzung eine Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten sichergestellt werden, indem vermieden wird, dass in einem Mitgliedstaat aufgrund der Marktsituation eine Regelung als diskriminierend beurteilt wird, die in einem anderen Mitgliedstaat nichtdiskriminierend wäre.⁴³⁵ Eine qualitative Korrelation zwischen Tatbestandsmerkmal und grenzüberschreitendem Sachverhalt soll insgesamt zufällige Ergebnisse verhindern und darin quantitativen Kriterien überlegen sein.⁴³⁶

(2) Einwände gegen qualitative Kriterien

Den Argumenten für die Verwendung qualitativer Kriterien kann nicht zugestimmt werden. Die Feststellung einer mittelbaren Diskriminierung davon abhängig zu machen, ob ein Tatbestandsmerkmal wesensmäßig eher auf grenzüberschreitende als auf inländische Sachverhalte anwendbar ist, ist nur scheinbar objektiv und rechtssicher. Tatsächlich führt gerade die Abgrenzung nach „dem Wesen“ des Tatbestandsmerkmals zu zufälligen Ergebnissen und ist Quell von Rechtsunsicherheit und Einfallstor für verschleierte subjektive Wertungen.⁴³⁷

In diese Richtung argumentierte bereits GAin *Kokott* in ihren Schlussanträgen in der Rs. *Hervis* bevor sie nun in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* ihre Meinung änderte:

435 Siehe zu diesen Argumenten bereits im Rahmen der Einwände gegen eine quantitative Abgrenzung unter C.II.3.a)aa)(2) und die dort genannten Nachweise.

436 *Epiney*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Art. 18 AEUV, 13; *Rebhahn/Kietzbl*, RW 1 (2010), 373, 393; *Mühl*, Diskriminierung und Beschränkung, 2004, 105.

437 Ähnlich *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 88: „Fernab von Intuition vermisst man allerdings jegliche Umschreibung dessen, was eine zufällige von einer nicht-zufälligen Benachteiligung transnationaler Marktakteure unterscheidet. Mangels Definition drohen die Autoren sich daher bei Anwendung ihrer Formel denselben Zufallseinwand einzuhandeln, den sie vermeintlichen Diskriminierungen entgegensetzen.“ *Klenk* bietet im Folgenden zwar eine Definition von zufälligen Korrelationen an, erkennt aber selbst, dass diese den Anwendungsbereich der mittelbaren Diskriminierung zu stark begrenzen würde.

„[D]ie Korrelation eines Unterscheidungskriteriums mit dem Sitz einer Gesellschaft findet ihre Grundlage stets in den tatsächlichen Verhältnissen. Dies gilt auch für das klassische Unterscheidungskriterium einer versteckten Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit: den Wohnsitz einer natürlichen Person. Die Korrelation zwischen Wohnsitz und Staatsangehörigkeit folgt nur deshalb aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums Wohnsitz, weil nach den aktuellen tatsächlichen Verhältnissen in einem Mitgliedstaat weit überwiegend Bürger mit der entsprechenden Staatsangehörigkeit leben. Inwieweit dieser Umstand aus dem Wesen oder der Natur eines Zusammenhangs zwischen Wohnsitz und Staatsangehörigkeit folgt, kann aber nicht unabhängig von den aktuellen tatsächlichen Verhältnissen im Hinblick auf die Mobilität der Unionsbürger und die Bedeutung der Rechte eines Staatsangehörigen beurteilt werden. Diese unterliegen aber der Wandlung, so dass letztlich auch hier die Ungleichbehandlung, die sich anerkanntermaßen aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums speist, ebenfalls auf den aktuellen tatsächlichen Verhältnissen beruht.“⁴³⁸

Mit dieser Aussage lässt sich gut erkennen, wie letztlich die wesensmäßige Korrelation eines neutralen Tatbestandsmerkmals mit der Nationalität festgestellt wird: Nicht durch eine qualitative Beurteilung eines Tatbestandsmerkmals, das aus sich heraus („intrinsically“⁴³⁹) bereits zu einer Benachteiligung des grenzüberschreitenden Vorgangs führt, sondern sehr wohl durch die Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse – allerdings nicht auf Grundlage statistischer Ermittlungen und Angaben, sondern auf Grundlage unbegründeter Schätzungen und nicht offengelegter Vermutungen.

In Fällen, in denen eine Korrelation zwischen Tatbestand und Staatsangehörigkeit offensichtlich ist, mutet eine solche intuitive Beurteilung noch verständlich und legitim an. So wird im Steuerrecht zum Beispiel eine Differenzierung nach Ansässigkeit des Steuerpflichtigen inzwischen für diskriminierend gehalten, ohne dass es überhaupt noch einer Erwähnung bedarf, dass die Grundfreiheiten eigentlich nur Differenzierungen nach Staatsangehörigkeit verbieten.⁴⁴⁰ Für das Tatbestandsmerkmal „Ansässigkeit“ ist die

438 Gain Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (Hervis Sport), 43.

439 So ein Teil der Definition von *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 612.

440 So zum Beispiel zuletzt EuGH, Urteil vom 21.12.2021, C-394/20 (Finanzamt V), 34. Anders noch in EuGH, Urteil vom 27.6.1996, C-107/94 (Asscher), 38. Kritisch zu dieser Entwicklung vor dem Hintergrund der Ausdehnung des Diskriminierungsverbots bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 120.

Korrelation mit der Staatsangehörigkeit für den EuGH so naheliegend, dass diese nicht mehr näher begründet wird.⁴⁴¹ Abgesehen von solch klaren Fällen gibt es aber eine unüberschaubare Zahl potentieller Differenzierungen, die nicht vergleichbar offensichtlich mit der Staatsangehörigkeit verknüpft sind. Differenzierungskriterien wie ganzjährige Ansässigkeit⁴⁴², steuerliche Registrierung eines Unternehmens⁴⁴³, Leistung des Kraftfahrzeugmotors⁴⁴⁴, Größe der Verkaufsfläche⁴⁴⁵, Größe und Maschinenstärke des verwendeten Fischereiboats⁴⁴⁶ oder eben Umsatzhöhe werfen alle die Frage nach der wesensmäßigen Korrelation mit der Staatsangehörigkeit auf. Dabei bewegen sie sich auf einem „Kontinuum an Offensichtlichkeit“.⁴⁴⁷ Es gibt allerdings keine Maßstäbe dafür, ab wann etwas offensichtlich ist oder nicht.

Man mag zustimmen, dass in offensichtlichen Fällen eine konkrete statistische Ermittlung nicht notwendig ist, oder dass eine abstrakte Ermittlung der Korrelation ausreichend ist. Die Abgrenzung der mittelbaren Diskriminierung von diskriminierungsfreien Belastungsdisparitäten nach qualitativen Kriterien löst aber nicht das Problem, Grenzfälle in den weniger offensichtlichen Fällen zu lösen oder zu rationalisieren. Diese Abgrenzung ist in diesen Grenzbereichen eine Wertungsfrage. Eine qualitative Abgrenzung führt nicht nur zu Rechtsunsicherheit über das Ergebnis dieser Wertung, die bis zu einem gewissen Grad in diesem Bereich unvermeidlich ist. Vor allem aber wird der Wertungsvorgang durch die Wendungen „wesensmäßig“, „seinem Wesen nach“ oder „typischerweise“ verschleiert und

441 Für Luxemburg könnte selbst diese Korrelation mit Blick auf die tatsächlichen Verhältnisse hinterfragt werden. So sind 47,1% der in Luxemburg lebenden Menschen keine luxemburgischen Staatsbürger. Vgl. <https://luxembourg.public.lu/de/gesellschaft-und-kultur/bevolkerung/demografie.html>, zuletzt geprüft am 18.10.2025. Im Hinblick auf den Sonderfall Luxemburg und die statistischen Annahmen des EuGH in der Rs. *Biehl* kritisch bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 424 f.

442 EuGH, Urteil vom 8.5.1990, C-175/88 (*Biehl*), 14.

443 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-482/18 (*Google Ireland*), 43 f.

444 EuGH, Urteil vom 9.5.1985, C-112/84 (*Humblot*), 3.

445 EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 19; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturias*), 24; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 32.

446 EuGH, Urteil vom 16.2.1978, 61/77 (*Kommission/Irland*), 69 ff.

447 *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 612: “facially suspect classifications exist on a continuum of ‘obviousness’ or ‘strength of correlation with nationality’”.

unüberprüfbar gemacht.⁴⁴⁸ Die Abgrenzung nach dem Wesen des Differenzierungsmerkmals enthält selbst aber keine wertungsleitenden Maßstäbe.⁴⁴⁹

(3) Zur qualitativen Korrelation zwischen Größe und grenzüberschreitender Tätigkeit

Hilfsweise, beziehungsweise unter der Prämisse, dass man die mittelbare Diskriminierung doch nach qualitativen Kriterien zu bestimmen versucht, stellt sich für den Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit die Frage, ob es sich bei dem Differenzierungskriterium „Unternehmensgröße“ um ein Tatbestandsmerkmal handelt, das „wesensmäßig“ oder bei typisierender Betrachtung mit grenzüberschreitender Tätigkeit verbunden ist. Dann könnte es sich bei nationalen Normen, die nach Unternehmensgröße differenzieren um Diskriminierungen im Sinne der Grundfreiheiten handeln. Nach der obigen Kritik an einer Argumentation mit „dem Wesen“ eines Differenzierungsmerkmals muss das Ergebnis kontingent sein. Es wird an dieser Stelle daher auf die hinter diesem Kriterium stehenden oder vermuteten Wertungen zurückgegriffen.

Nach den Definitionen von GA in *Kokott* oder *Mason/Parada* ist für die wesensmäßige Korrelation ausschlaggebend, ob bereits bei abstrakter Betrachtung des Tatbestandsmerkmals eine erhöhte Wahrscheinlichkeit erkannt werden kann, dass überwiegend oder typischerweise grenzüberschreitende Sachverhalte von der negativen Rechtsfolge betroffen sind. Angewendet auf den Gegenstand der vorliegenden Untersuchung stellt sich also die Frage, ob große Unternehmen typischerweise grenzüberschreitend tätig sind, während kleine Unternehmen typischerweise rein innerstaatlich aktiv sind.

Die Unbestimmtheit des Begriffs „Größe“ lässt keine abstrakte Beurteilung zu. Es muss vielmehr immer konkret betrachtet werden, anhand welches Größenmerkmals die nationale Regelung differenziert.⁴⁵⁰ Hier soll beispielhaft die Umsatzgröße betrachtet werden, die in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* das einschlägige Differenzierungskriterium war. Die konkretisierte Frage lautet also, ob bei der Verwendung einer bestimmten Umsatz-

448 Eindrücklich *Scheuerle*, AcP 163 (1964), 429; *Fischer*, Topoi verdeckter Rechtsfortbildungen im Zivilrecht, 2007, 554.

449 Kritisch zu fehlenden Maßstäben auch *CFE ECJ Task Force*, ET 63 (2023), Sec. 3.3.

450 In EuGH, Urteil vom 24.3.2011, C-400/08 (Kommission/Spanien), 61 wurde ein qualitativer Zusammenhang mit der Größe der Verkaufsfläche von Einzelhandels-einrichtungen beispielsweise abgelehnt.

schwelle als Tatbestandsmerkmal aus einer „inneren Logik oder Typizität“ heraus, grenzüberschreitende Unternehmen eher betroffen sind als rein innerstaatliche.

Für eine solche typischerweise bestehende Korrelation zwischen Unternehmensgröße und grenzüberschreitender Aktivität spricht zum einen, dass eine gewisse Größe Voraussetzung für grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivität ist.⁴⁵¹ Man benötigt meistens für das grenzüberschreitende Geschäft genügend Kapazität, möglicherweise zusätzliche Logistik, Mitarbeiter, Rechts- und Steuerberatung. Eine Ausnahme hiervon dürften nur kleine Geschäfte in unmittelbarer Grenznähe darstellen, die aufgrund ihrer geographischen Lage grenzüberschreitend tätig sein können, ohne eine bestimmte Größe aufzuweisen. Außerdem werden ausländische Unternehmen, die in einen neuen Markt eintreten, vorzugsweise größere Strukturen errichten, um Größenvorteile zu erzielen und die „Chancen zur Durchdringung des Marktes“ zu erhöhen.⁴⁵²

Zum anderen ist Größe nicht nur Voraussetzung für grenzüberschreitende Tätigkeit, sondern zu einem gewissen Grad auch deren Folge. Denn durch die grenzüberschreitende Aktivität werden weitere nationale Märkte erschlossen, durch die mehr Umsatz erzielt wird, was wiederum zum weiteren Aufbau von Kapazitäten führt.

Mason/Parada bezeichnen diese Korrelation zwischen Größe des Unternehmens und grenzüberschreitender Aktivität als „intuitiv“⁴⁵³, verweisen aber auch auf empirische Studien zu diesem Zusammenhang. Dennoch sei die Korrelation aber zu schwach, um Größe als wesensmäßig grenzüberschreitende Aktivitäten betreffendes Tatbestandsmerkmal (oder in ihrer Terminologie „facially suspect“) einzuordnen.⁴⁵⁴

451 So auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (Hervis Sport), 51; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 75. Aus der Literatur: *Deák*, EC Tax Rev. 30 (2021), III, 114.

452 Diese Ausführungen der Kommission in EuGH, Urteil vom 24.3.2011, C-400/08 (Kommission/Spanien), 61 wies der EuGH mit dem Argument zurück, dass dann allenfalls Größe mit dem Markteintritt, nicht aber mit der Staatsangehörigkeit korreliere. Dies ist verwunderlich, wenn man bedenkt, dass die Grundfreiheiten gerade den Marktzugang schützen sollen, dazu noch C.III.2.a)bb).

453 Das könnte man als Bestätigung der oben dargestellten Einwände gegen die qualitative Abgrenzung verstehen. Letztlich muss man sich für einen wesensmäßigen Zusammenhang auf „Intuition“ verlassen.

454 *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 615; *Mason*, in: Elliffe (Hrsg.), *International Tax at the Crossroads*, 2023, 271 jeweils mit weiteren Nachweisen auf empirische Studien.

Auch GAin Kokott verneint die wesensmäßige Korrelation zwischen hohen Umsätzen und grenzüberschreitender Tätigkeit. Es fehle sowohl an einem Grund, warum umsatzstarke Unternehmen typischerweise von Ausländern betrieben werden sollten, als auch warum ausländische Unternehmen typischerweise höhere Umsätze in einem bestimmten Mitgliedstaat erzielen sollten als inländische. Sofern sich also eine quantitative Korrelation beobachten lasse, handele es sich um eine „historisch bedingte ‚Zufälligkeit‘“.⁴⁵⁵ In diese Richtung argumentieren auch Szudoczky/Károlyi, die darauf hinweisen, dass ein solcher Zusammenhang zwischen Umsatzhöhe und grenzüberschreitender Aktivität allenfalls in Bezug auf die weltweiten Umsätze eines Unternehmens oder die konsolidierten Umsätze einer Unternehmensgruppe angenommen werden könnte. Für die rein territorial im nationalen Markt erwirtschafteten Umsätze bestehe aber kein denklologischer Zusammenhang, dass ein multinationales Unternehmen höhere Umsätze im Inland erwirtschaftete als ein inländisches Unternehmen.⁴⁵⁶

Andere Autoren scheinen hingegen von einer wesensmäßigen, gerade nicht bloß zufälligen, Korrelation zwischen Größe und grenzüberschreitender Aktivität auszugehen.⁴⁵⁷

Gegen diese Argumentation spricht die Besonderheit von Größenmerkmalen. Diese bestehen wie bereits gesehen notwendigerweise aus einer Einheit und einem Faktor. Nachdem der Faktor aber beliebig hoch festgelegt werden kann, erscheint die Aussage, dass eine bestimmte Größeneinheit für sich genommen wesensmäßig mit grenzüberschreitender Aktivität verbunden ist, fernliegend. Beispielsweise kann weder das Differenzierungsmerkmal Umsatzhöhe noch andere Größenmerkmale (die Mitarbeiterzahl, die Ladenfläche, etc.) wesensmäßig, einer inneren Logik oder Typizität folgend, mit grenzüberschreitender Aktivität korrelieren, da dies immer maßgeblich von der genauen Höhe (Faktor) abhängt.

455 Sowohl für Regelungen, die auf den weltweiten Umsatz einer Unternehmensgruppe abstellen: GAin Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (Hervis Sport), 51; als auch für Regelungen, die auf den inländischen Umsatz abstellen: GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 76; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 80.

456 Szudoczky/Károlyi, Intertax 50 (2022), 82, 91 Diese Differenzierung findet sich auch bei Schnitger, IStR 2022, 741, 744 f.

457 Deák, EC Tax Rev. 30 (2021), 111, 114; Nicolaidis, Has an Economic Myth Become a Legal Fact? The Case of Turnover Taxes, 17.3.2020, <https://www.lexxion.eu/en/stateaidpost/has-an-economic-myth-become-a-legal-fact-the-case-of-turnover-taxes/>, zuletzt geprüft am 18.10.2025.

Allenfalls kann eine wesensmäßige Korrelation bei Betrachtung der Größe als Produkt aus Einheit und Faktor bestehen. Zum Beispiel spricht ein weltweiter Umsatz von über 750 Millionen Euro mit einiger Wahrscheinlichkeit dafür, dass ein Unternehmen multinational agiert. Ein Umsatz von 3 Millionen Euro hingegen wird wohl nicht mit einer hinreichenden Typizität mit grenzüberschreitender Aktivität korrelieren. Das Problem der Anwendung einer qualitativen Abgrenzung auf Größendifferenzierungen ist also, dass man sich für jede Umsatzhöhe fragen müsste, ob dadurch eine wesensmäßige Korrelation mit grenzüberschreitender Tätigkeit ausgelöst wird oder (noch) nicht. Was ist bei Umsatzhöhen von 600 Millionen Euro, bei 300 Millionen Euro, bei 100 Millionen Euro?⁴⁵⁸

Der große „Graubereich“ zwischen mittelbarer Diskriminierung und diskriminierungsfreien Maßnahmen mit zufällig disparaten Belastungswirkungen wird durch das Anlegen qualitativer Kriterien nicht kleiner und nicht weniger „grau“. Es zeigt sich gerade hier die Schwäche der qualitativen Abgrenzung, die keine Rationalisierung der mittelbaren Diskriminierungsdogmatik in den Grenzbereichen zwischen „offensichtlich“ und „offensichtlich nicht“ mittelbar diskriminierend ermöglicht.

Eine Entscheidung darüber, ob nun Unternehmensgröße wesensmäßig mit grenzüberschreitender Tätigkeit korreliert, kann also nicht getroffen werden.

cc) Relevanz subjektiver Kriterien

Damit bedarf es anderer oder zusätzlicher Kriterien zur Abgrenzung von Fällen mittelbarer Diskriminierung von Fällen zufälliger Belastungsdisparitäten. In ihren Schlussanträgen in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* plädierte GAin Kokott für die Berücksichtigung subjektiver Kriterien. Für die Abgrenzung einer mittelbaren Diskriminierung von bloß zufälligen Belastungsdisparitäten solle es danach zumindest auch auf darauf ankommen, ob die nationale Maßnahme mit der protektionistischen Absicht eingeführt wurde, ausländische Unternehmen gegenüber inländischen zu benachteiligen.⁴⁵⁹ Auch die Kommission hatte in ihren schriftlichen Stellungnahmen

458 Hier zeigt sich das Sandhaufen Paradoxon, dazu bereits in der Einleitung.

459 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 79 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszag*), 83 ff.

jeweils auf das Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht hingewiesen.⁴⁶⁰ Für die genauere Analyse sind zwei Fragen zu unterscheiden, die bei der Diskussion um die Relevanz subjektiver Kriterien leicht vermengt werden: Erstens ist zu klären, ob es überhaupt auf den Zweck der Maßnahme oder allein auf deren Wirkung ankommt. Nur wenn es überhaupt auf ersteren ankommt, muss man zweitens fragen, ob dieser Zweck allein objektiv bestimmt wird oder auch subjektive Kriterien dabei eine Rolle spielen können. Im Folgenden wird zunächst untersucht, *ob* sich in der Rechtsprechung des EuGH Indizien für die Berücksichtigung des Maßnahmезwecks finden (C.II.3.a)cc)(1)). Im Anschluss wird begründet, warum dieser in der Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung eine entscheidende Rolle spielen sollte (C.II.3.a)cc)(2)), bevor dagegen vorgebrachte Einwände entkräftet werden (C.II.3.a)cc)(3)). Erst dann wendet sich die Arbeit der Frage zu, *wer* das Vorliegen der subjektiven Kriterien (C.II.3.a)cc)(4)), *wie* (C.II.3.a)cc)(5)) und anhand welcher *Maßstäbe* entscheidet (C.II.3.a)cc)(6)).

(1) Maßnahmезweck in der Rechtsprechung des EuGH

In der Rechtsprechung des EuGH wird dem Zweck einer Maßnahme üblicherweise keine Bedeutung beigemessen. Stattdessen kommt es nach der gängigen Definition des EuGH allein auf die diskriminierende Wirkung einer Maßnahme an. Danach liegt eine mittelbare Diskriminierung vor, wenn andere als die verbotenen Differenzierungskriterien zu demselben Ergebnis führen.⁴⁶¹ Diese Definition zeigt eine klare Ausrichtung der Prüfung auf die Wirkungen einer Maßnahme und lässt eigentlich keinen Raum für die Berücksichtigung der Absichten des nationalen Gesetzgebers.⁴⁶²

460 Europäische Kommission vom 22.5.2018, SJ.C (2018) 2792729 (Schriftliche Stellungnahme in der Rechtssache C-75/18 (Vodafone)), 31 ff.; Europäische Kommission vom 3.9.2018, SJ.C(2018)4529044 (Schriftliche Stellungnahme in der Rechtssache C-323/18 (Tesco)), 42 f.

461 Siehe bereits die Nachweise in Fn. 386. So auch EuGH, Urteil vom 16.9.2004, C-227/01 (Kommission/Spanien), 58; GA Wahl, Schlussanträge vom 6.2.2019, C-591/17 (Österreich/Deutschland), 72; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 81 in Fn. 39; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 85; *Sanchez-Graells*, Camb. Yearb. Eur. Legal Stud. 18 (2016), 93, III f. Vereinzelt finden sich auch andere Äußerungen des EuGH, die auf die Berücksichtigung eines Diskriminierungszwecks hindeuten EuGH, Urteil vom 10.2.2009, C-110/05 (Kommission/Italien), 37.

462 Vgl. aber *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 97 f., der betont, dass die Berücksichtigung der Wirkung der Maßnahme nicht gegen die Relevanz subjektiver

Auch in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* ging der EuGH mit keinem Wort auf die ausführlichen Ausführungen der Generalanwältin zur Relevanz einer potentiellen Diskriminierungsabsicht ein.⁴⁶³ Teilweise wird dieses Schweigen der Großen Kammer als implizite Entscheidung gegen die Relevanz einer möglichen Diskriminierungsabsicht verstanden⁴⁶⁴. Dafür, und gegen die Berücksichtigung des Maßnahmenzwecks, spricht die Ausrichtung der Europäischen Union und insbesondere der Grundfreiheiten auf die Errichtung des Binnenmarktes (Art. 3 Abs. 3 EUV, Art. 26 AEUV; dazu bereits B.I.2). Für das damit einhergehende Ziel der Wohlstandsmaximierung durch optimale Ressourcenallokation kommt es schließlich nur auf die Wirkungen einer Maßnahme an. Allein die potentielle Diskriminierungsabsicht des nationalen Gesetzgebers hat keine Auswirkungen auf die Allokationsentscheidungen im Binnenmarkt. Solange der Binnenmarkt objektiv nicht beeinträchtigt ist, sollte alleine die binnenmarktwidrige Diskriminierungsabsicht des nationalen Gesetzgebers nicht dazu führen, dass die nationale Maßnahme grundfreiheitenwidrig ist.⁴⁶⁵ Auch das Ergebnis der Rs. *Tesco* und *Vodafone* – der EuGH nahm keine mittelbare Diskriminierung an – legt nahe, dass der Diskriminierungsabsicht keine Bedeutung beigemessen wurde, denn verschiedene Indizien deuteten gerade auf das Bestehen eines solchen Diskriminierungszwecks hin.⁴⁶⁶

Nach hier vertretener Ansicht kann der Rechtsprechung des EuGH eine solche implizite Aussage über die Relevanz subjektiver Kriterien hingegen

Kriterien sprechen muss. Vielmehr sind disparate Wirkungen ein starkes Indiz für eine entsprechende gesetzgeberische Absicht. Zur Ermittlung der subjektiven Kriterien sogleich unter C.II.3.a)cc(5).

463 Dazu kritisch *Parada*, Highlights and Insights on European Taxation 2020, 32. Der Verzicht auf Aussagen des EuGH zu subjektiven Kriterien ist misslich, da der EuGH jeweils in der Besetzung als Große Kammer entschied. Als solche hätte er mit größerer Legitimationswirkung Gelegenheit zur Vereinheitlichung der eigenen Rechtsprechung. Zur Rolle der Großen Kammer beim EuGH: *Bobek, Michal*, Camb. Yearb. Eur. Legal Stud. 23 (2021), 1.

464 So insb. *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 153. Auch *Mason/Parada*, Virginia Tax Review 40 (2020), 175, 208; *Mason*, Tax Notes International 2020, 161, 164, 166 gehen von einem „bewussten Schweigen“ des EuGH zu diesen Fragen aus. Die Frage, inwieweit subjektive Kriterien zu berücksichtigen sind, halten sie dennoch für offen. Ebenso *CFE ECJ Task Force*, ET 2020, 555, 561.

465 In diese Richtung GA Wahl, Schlussanträge vom 6.2.2019, C-591/17 (Österreich/Deutschland), 71.

466 Europäische Kommission vom 3.9.2018, SJ.C(2018)4529044 (Schriftliche Stellungnahme in der Rechtssache C 323/18 (*Tesco*)), 42 ff.; Europäische Kommission vom 22.5.2018, SJ.C (2018) 2792729 (Schriftliche Stellungnahme in der Rechtssache C-75/18 (*Vodafone*)), 31 ff.; *Bernatt/Grzejdziak*, COLA 59 (2022), 187, Fn. 36.

nicht entnommen werden.⁴⁶⁷ Richtig ist, dass sich der EuGH in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* nicht zu den Argumenten für die Berücksichtigung subjektiver Kriterien durch GAin *Kokott* geäußert hat und auch das Ergebnis der Entscheidung gegen die Berücksichtigung subjektiver Kriterien spricht. In einem anderen Fall, der Rs. *Österreich/Deutschland*, könnte aus dem Schweigen des EuGH zur Relevanz subjektiver Kriterien mit derselben Argumentation jedoch das genaue Gegenteil, nämlich die Relevanz der Diskriminierungsabsicht, abgeleitet werden:

In diesem Fall ging es um die Frage, ob die Einführung einer Infrastrukturabgabe (PKW-Maut) in Deutschland bei gleichzeitiger Absenkung der Kraftfahrzeugsteuer eine mittelbare Diskriminierung ausländischer Autofahrer darstellt. Unstreitig war, dass sowohl die Einführung der PKW-Maut als auch die Absenkung der Kraftfahrzeugsteuer isoliert betrachtet jeweils nicht diskriminierend waren. Unzweifelhaft hätte Deutschland eine diskriminierungsfreie PKW-Maut einführen und davon unabhängig frei über die Höhe der Kraftfahrzeugsteuer entscheiden oder diese sogar gänzlich abschaffen dürfen.⁴⁶⁸ Für die Wirkungen dieser Maßnahmen machte es keinen Unterschied, dass beide Maßnahmen politisch miteinander verknüpft waren und es im deutschen Wahlkampf ursprünglich entscheidend darauf ankam, eine Gestaltung des Mautsystems zu finden, die allein für Ausländer eine zusätzliche Belastung vorsah. Generalanwalt *Wahl* argumentierte mit den oben bereits wiedergegebenen Argumenten, dass es nicht auf die Ziele der Maßnahme, sondern nur auf deren Wirkungen ankommen müsse.⁴⁶⁹

Obwohl sich GA *Wahl* in seinen Schlussanträgen ausführlich gegen die Berücksichtigung der Diskriminierungsabsicht ausgesprochen hatte und folglich eine Abweisung der Klage Österreichs vorgeschlagen hatte, äußerte sich der EuGH (wiederum als Große Kammer) in seiner Entscheidung nicht zu diesen Ausführungen, nahm aber im Ergebnis – anders als GA *Wahl* – eine Diskriminierung an und gab der Klage Österreichs statt.⁴⁷⁰

467 „Der EuGH hat nur das gesagt, was er auch gesagt hat.“ ist die Grundregel für den Umgang mit Urteilen des EuGH nach *Hummel*, UR 2021, 173, 181.

468 GA *Wahl*, Schlussanträge vom 6.2.2019, C-591/17 (*Österreich/Deutschland*), 62 und 65.

469 GA *Wahl*, Schlussanträge vom 6.2.2019, C-591/17 (*Österreich/Deutschland*), 68 ff.

470 Der EuGH äußerte sich nur knapp dazu, warum er die beiden Maßnahmen in ihrer Gesamtheit betrachtete und stellte dafür auf den zeitlichen Zusammenhang und die höhenmäßige Abstimmung von Mehrbelastung durch die Infrastrukturabgabe und Begünstigung durch Steuersenkung ab. Zudem war die Anwendung der Steuerentlastung von der Einführung der Infrastrukturabgabe abhängig. Siehe EuGH, Urteil

In diesem Fall könnte man aus dem Schweigen des EuGH also genau das gegenteilige Ergebnis ableiten, nämlich dass er die Ausführungen des GA *Wahl* implizit zurückwies und es dem EuGH sehr wohl auf die mit der nationalen Maßnahme verbundene Diskriminierungsabsicht ankam.

Damit zeigt sich, dass aus der Kombination von Argumentation in Schlussanträgen und Schweigen der Urteilsgründe keine sicheren Erkenntnisse über die Position des EuGH in dieser Frage gezogen werden können.

Auch in der Rechtsprechung zu Art. 110 AEUV und dessen Vorgängernorm, Art. 95 EWG Vertrag, ist der Befund zur Berücksichtigung von gesetzgeberischen Motiven unklar. Auch hier wiederholt der EuGH grundsätzlich, dass es auf die Wirkung der Maßnahme und nicht die Motive des Gesetzgebers ankomme. Insbesondere ist es dem nationalen Gesetzgeber verwehrt, sich auf legitime Zwecke zu berufen, um eine protektionistisch wirkende Besteuerung zu rechtfertigen.⁴⁷¹ In anderen Fällen akzeptierte der EuGH aber gerade eine solche Berufung auf legitime Zwecke zur Rechtfertigung diskriminierend wirkender Besteuerungssysteme.⁴⁷²

Mason beschreibt den Stand der Rechtsprechung treffend mit den Worten: “Thus, an accurate description of current doctrine is that in determining whether taxes violate free trade principles, the CJEU does not consider intent, except when it does.”⁴⁷³

Andere Autoren erkennen durchaus eine einheitliche Linie in der Rechtsprechung zu Art. 110 AEUV. Nach dieser Ansicht berücksichtigt der EuGH die gesetzgeberischen Absichten für die differenzierende Besteuerung, allerdings ohne dies offenzulegen.⁴⁷⁴ Stattdessen passe der EuGH im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung die Prüfungsintensität so an, dass er, je nach-

vom 18.6.2019, C-591/17 (Österreich/Deutschland), 44. Auch dies sind allerdings keine Umstände, die zu anderen Wirkungen im Binnenmarkt führen im Vergleich zu dem jeweils unabhängigen Erlass beider Maßnahmen. Der EuGH kann also die Diskriminierung nicht aus der objektiven Wirkung der Maßnahmen allein abgeleitet haben, sondern muss auf andere Gesichtspunkte abgestellt haben. Der zeitliche Zusammenhang und die höhenmäßige Abstimmung dürften letztlich Indizien für eine Diskriminierungsabsicht gewesen sein, ohne dass dies durch den EuGH so formuliert wurde.

471 EuGH, Urteil vom 10.10.1978, 148/77 (Hansen & Balle), 17.

472 EuGH, Urteil vom 7.4.1987, 196/85 (Kommission/Frankreich (Süße Weine)), 7; EuGH, Urteil vom 3.3.1988, 252/86 (Bergandi), 30. Dazu eingehend *Haltern*, *Eurorecht*, 2007, 1514–1519 und 1542–1550.

473 *Mason*, *Tax Notes International* 2020, 161, 166; *Mason/Parada*, *Virginia Tax Review* 40 (2020), 175, 211.

474 Als Grund dafür, die Motivkontrolle zu verbergen, wird angeführt, dass der EuGH davor zurückschrecke, den Mitgliedstaaten Unehrlichkeit zu unterstellen, vgl. *Ma-*

dem, ob das mitgliedstaatliche Motiv für die gewählte Differenzierung legitim erscheint oder nicht, die mitgliedstaatliche Regelung akzeptiert oder eben als unionsrechtswidrig beurteilt.⁴⁷⁵ Die Frage, ob der Gesetzgeber mit der differenzierenden Besteuerung ein legitimes Ziel oder aber protektionistische Absichten verfolgt, ist demnach nicht nur berücksichtigungsfähig, sondern für den EuGH sogar entscheidungsleitend. Quantitative Betrachtungen dienen nach dieser Interpretation der Rechtsprechung als mehr oder weniger starke Indizien für oder gegen protektionistische Motive.⁴⁷⁶ *Haltern* geht gar davon aus, dass die Wirkung der Maßnahme überhaupt nicht entscheidungsleitend sein kann. Denn die Beurteilung der Wirkung differenzierender Besteuerung hänge immer davon ab, wie man die Vergleichbarkeit der betroffenen Gruppen beurteilt. Für die Vergleichbarkeitsprüfung fehlten aber verlässliche Maßstäbe, in welchem Detaillierungsgrad die Vergleichbarkeit zu prüfen sei. „Zwar muss man irgendwo die Linie ziehen, aber wo genau sie gezogen wird, ist eine weitgehend kontingente Entscheidung. Es gibt dafür keinen normativen Maßstab.“⁴⁷⁷

Interessant ist schließlich ein kurzer Blick in einen weiteren Bereich europarechtlicher Diskriminierungsverbote: den Bereich der Geschlechterdiskriminierung. Art. 157 AEUV enthält ein Gebot der Lohngleichheit für Männer und Frauen.⁴⁷⁸ Es umfasst auch Fälle mittelbarer Diskriminierung. Im Gegensatz zu den Grundfreiheiten oder Art. 110 AEUV wird hier aber in ständiger Rechtsprechung offen kommuniziert, dass eine mittelbare

thisen, COLA 47 (2010), 1021, 1036. Kritisch dazu *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 273.

475 Grundlegend zu dieser These *Easson*, COLA 18 (1981), 521, 546. Eine eingehende Analyse dazu leisten *Danusso/Denton*, Leg. Issues Econ. Integr. 17 (1990), 67. In der deutschsprachigen Literatur vertritt diese These *Haltern*, Europarecht, 2007, 1542 ff.

476 *Danusso/Denton*, Leg. Issues Econ. Integr. 17 (1990), 67, 87.

477 *Haltern*, Europarecht, 2007, 1539.

478 Grundlegend zur unmittelbaren Anwendbarkeit und horizontalen Wirkung von Art. 157 AEUV EuGH, Urteil vom 8.4.1976, 43/75 (*Defrenne II*), 40. *Krebber*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), Art. 157 AEUV, 5. Unklar ist freilich, inwieweit Erkenntnisse aus anderen (besonderen) Diskriminierungsverboten auf die Grundfreiheiten übertragbar sind. Skeptisch dazu *Görlitz*, Struktur und Bedeutung der Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung im System der Grundfreiheiten, 2005, 143 f., weil die Grundfreiheiten nicht auf den gleichheitsrechtlichen Gehalt beschränkt sind, sondern auch einen freiheitsrechtlichen Gehalt haben. Im Steuerrecht sind die Grundfreiheiten nach h.M. allerdings auf ihren gleichheitsrechtlichen Gehalt reduziert. Zudem soll hier keine eingehende Untersuchung anderer Diskriminierungsverbote und der Übertragbarkeit der Ergebnisse erfolgen. Der Exkurs dient eher der Inspiration anhand anderer Rechtsbereiche ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

geschlechterbezogene Diskriminierung nur dann vorliegt, wenn sich die entsprechende Differenzierung nicht nur quantitativ ungleich zu Lasten eines Geschlechts auswirkt, sondern auch keine legitimen Motive für die Differenzierung vorgebracht werden können.⁴⁷⁹ Statistische Besonderheiten sollen von den Normunterworfenen (nicht nur Mitgliedstaaten, sondern eben auch private Arbeitgeber) nicht ausgenutzt werden dürfen, um versteckte Geschlechterdiskriminierungen einzuführen. Andererseits sollen zufällige statistische Besonderheiten keine Diskriminierung begründen.⁴⁸⁰ „Die soziokulturellen Zwänge, denen die arbeitenden Frauen unterworfen sind [...], dürfen nicht vom Arbeitgeber ausgenutzt werden. Sie können ihm aber auch keine zusätzlichen Verpflichtungen auferlegen, die seinen normalen Entscheidungsspielraum im Rahmen der Personalpolitik einschränken.“⁴⁸¹

Eine ähnliche Definition der mittelbaren Diskriminierung findet sich in Art. 2 Abs. 1 lit. b der sogenannten Gleichbehandlungsrichtlinie (2006/54/EG): Danach liegt eine mittelbare Diskriminierung nur vor, wenn „neutrale Vorschriften, Kriterien oder Verfahren Personen des einen Geschlechts in besonderer Weise gegenüber Personen des anderen Geschlechts benachteiligen können, es sei denn, die betreffenden Vorschriften, Kriterien oder Verfahren sind durch ein rechtmäßiges Ziel sachlich gerechtfertigt und die Mittel sind zur Erreichung dieses Ziels angemessen und erforderlich.“ Hier werden also legitime Motive als rechtfertigendes Element bereits im Rahmen der Feststellung der mittelbaren Diskriminierung berücksichtigt. Dies lässt sich damit erklären, dass im Rahmen von Art. 157 AEUV keine eigenständige Rechtfertigungsprüfung vorgesehen ist. Ein ähnlich weitreichender Ansatz, nach dem bei Vorliegen eines jeglichen legitimen Zwecks bereits das Bestehen einer Diskriminierung zu verneinen wäre, wäre im Rahmen der Grundfreiheiten nicht angebracht. Dort besteht grundsätzlich die Möglichkeit zur Rechtfertigung von Diskriminierungen. Die bestehende Dogmatik zu rechtfertigenden und nicht rechtfertigenden Gründen (dazu B.II.4) sollte nicht dadurch untergraben werden, dass bereits bei Prüfung der mittelbaren Diskriminierung rechtfertigende Elemente berücksichtigt werden.⁴⁸²

479 EuGH, Urteil vom 31.3.1981, 96/80 (Jenkins), 13; EuGH, Urteil vom 13.5.1986, 170/84 (Bilka/ Weber von Hartz), 29 f.; EuGH, Urteil vom 13.7.1989, 171/88 (Rinner-Kühn/FWW Spezial-Gebäudereinigung), 12.

480 Langenfeld/Lehner, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Art. 157 AEUV, 36.

481 GA Darmon, Schlussanträge vom 15.10.1985, 170/84 (Bilka/Weber von Hartz), 13.

482 Forstthoff, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Art. 49 AEUV, 83.

Abschließend lässt sich festhalten, dass es in Teilen der Rechtsprechung zu Art. 110 AEUV oder in der Rs. *Österreich/Deutschland* durchaus Indizien dafür gibt, dass der EuGH vereinzelt die Diskriminierungsabsicht bei der Beurteilung einer nationalen Maßnahme berücksichtigt. Ein klares Bekenntnis zu diesem Vorgehen oder eine einheitliche Systematik bei der Berücksichtigung der Differenzierungszwecke ist jedoch nicht ersichtlich.

Im folgenden Teil wird normativ begründet, warum der EuGH für die Bestimmung einer mittelbaren Diskriminierung auch das etwaige Vorliegen protektionistischer Absichten berücksichtigen sollte (C.II.3.a)cc)(2)). Anschließend setzt sich die Arbeit mit potentiellen Einwänden gegen diese Ansicht auseinander (C.II.3.a)cc)(3)), bevor auf die Frage eingegangen wird, wie die gesetzgeberischen Absichten zu ermitteln sind (C.II.3.a)cc)(5)).

(2) Drei Begründungen für die Berücksichtigung subjektiver Kriterien

(a) Konsequenz aus der qualitativen Abgrenzung diskriminierender und nichtdiskriminierender Maßnahmen

Für die Berücksichtigung subjektiver Kriterien, insbesondere einer potentiellen Diskriminierungsabsicht bei Erlass der nationalen Maßnahme plädierte zuletzt GAin Kokott in ihren Schlussanträgen in den Rs. *Tesco* und *Vodafone*.⁴⁸³ Dies ergebe sich aus dem „Sinn und Zweck des qualitativen Kriteriums“, dem sie entscheidende Bedeutung bemisst⁴⁸⁴:

„Der Zweck des qualitativen Kriteriums besteht nämlich darin, rein zufällige quantitative Korrelationen aus dem Bereich der mittelbaren Diskriminierung auszunehmen. In gewisser Weise schützt dieses Kriterium die Steuerhoheit des Mitgliedstaats vor Restriktionen durch das Unionsrecht, die sich bei einer rein quantitativen Betrachtung lediglich aus einem zufälligen Übergewicht ausländischer Steuerpflichtiger in einem bestimmten Bereich ergeben könnten. Wird die Korrelation allerdings bewusst und ausschließlich in dieser Form gewählt, um gezielt ausländi-

483 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 86; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 82.

484 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 86; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 82.

sche Steuerpflichtige zu benachteiligen, so fehlt es gerade an dieser Zufälligkeit und damit auch an der Schutzwürdigkeit des Mitgliedstaats.⁴⁸⁵

Dies ist eine plausible Begründung für die Berücksichtigung einer etwaigen Diskriminierungsabsicht. Der EuGH geht in den Urteilen der Rs. *Tesco* und *Vodafone* zwar nicht direkt auf die Überlegungen von GAin *Kokott* ein, allerdings klingt der Gedanke der Zufälligkeit an, wenn der EuGH ausführt: „Dieser Umstand [die übermäßige Betroffenheit grenzüberschreitender Unternehmen] stellt somit keinen zwingenden, sondern einen aleatorischen Indikator dar [...].“⁴⁸⁶ Ein solcher aleatorischer Zusammenhang läge im Umkehrschluss wohl nicht vor, wenn eine bestimmte Marktsituation bewusst zur Benachteiligung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit ausgenutzt wird.

Zwar wurde oben argumentiert, dass es sich bei der qualitativen Abgrenzung um eine Leerformel ohne eigene wertungsleitenden Inhalt oder Maßstäbe handelt (C.II.3.a)bb)(2)), dies gilt aber nur, solange diese sich auf eine Abgrenzung nach dem Wesen des Differenzierungsmerkmals beschränkt und nicht mit anderen Wertungen „aufgeladen“ wird. Dass GAin *Kokott* im Rahmen der qualitativen Abgrenzung, oder eng damit verbunden, die Absichten des Gesetzgebers berücksichtigen will, bestätigt letztlich, dass der qualitativen Abgrenzung für sich genommen jegliche Maßstäbe fehlen. Wird aber das qualitative Kriterium mit der Analyse der gesetzgeberischen Absichten angereichert, bietet gerade dieser Aspekt rationalisierbare und wertungsleitende Maßstäbe für die Abgrenzung mittelbarer Diskriminierungen von unbeachtlichen und zufälligen Belastungsdisparitäten. Aus Gründen der Transparenz ist es dann vorzugswürdig, dies offenzulegen.

(b) Verbot des Rechtsmissbrauchs

Als weitere Begründung für die Relevanz subjektiver Kriterien argumentiert GAin *Kokott*, lasse sich

„[d]ieser Ansatz auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs stützen, der unionsweit nicht nur für Steuerpflichtige gilt [...]. Ebenso wie Generalanwalt Campos Sánchez-Bordona bin ich

485 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*g), 87; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruház*ak), 83.

486 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruház*ak), 72; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*g), 52.

der Ansicht, dass auch die Mitgliedstaaten im Ergebnis diesem allgemeinem[sic] Rechtsgrundsatz über Art. 4 Abs. 3 EUV unterfallen.

So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass das Unionsrecht auf der grundlegenden Prämisse beruht, dass jeder Mitgliedstaat mit allen anderen Mitgliedstaaten eine Reihe gemeinsamer Werte teilt – und anerkennt, dass sie sie mit ihm teilen –, auf die sich, wie es in Art. 2 EUV heißt, die Union gründet. In eben diesem Zusammenhang obliegt es den Mitgliedstaaten nach dem in Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 1 EUV niedergelegten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet insbesondere für die Anwendung und Wahrung des Unionsrechts zu sorgen und zu diesem Zweck alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen zu ergreifen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Unionsorgane ergeben. Insbesondere verlangt Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 3 EUV, dass die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen unterlassen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden können. Wenn aber national bestehende Befugnisse bewusst und ausschließlich in einer Form ausgeübt werden [...], um allein ausländische Unternehmen zu benachteiligen und damit in ihren vom Unionsrecht gewährten Grundfreiheiten zu beschränken (mithin um Unionsrecht zu unterlaufen), dann verstößt dies gegen den Gedanken des Art. 4 Abs. 3 EUV und kann unter bestimmten Umständen durchaus als rechtsmissbräuchlich betrachtet werden. Unter diesen Umständen kann dann darin auch eine mittelbare Diskriminierung gesehen werden.⁴⁸⁷

Auch diesem Ansatz ist zuzustimmen: Die Grundfreiheiten sind als besondere Diskriminierungsverbote auf Differenzierungen nach Staatsangehörigkeit beschränkt. Die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung dient in diesem Kontext als Schutz vor Umgehungen dieses Verbots durch die Verwendung anderer Differenzierungsmerkmale. Sie verhilft den Grundfreiheiten so zur vollen Wirksamkeit.⁴⁸⁸ Dafür kommt es nicht auf die

487 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 88 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 84 ff. unter Verweis auf EuGH, Urteil vom 6.3.2018, C-284/16 (Achmea), 34.

488 In diesem Sinne bereits EuGH, Urteil vom 12.2.1974, 152/73 (Sotgiu), II. Ebenso Szudoczky/Károlyi, Intertax 50 (2022), 82, 92 f.; Rebhahn/Kietaibl, RW 1 (2010), 373, 385; K. Koch/Nguyen, EuR 2010, 364, 365, 367; Mühl, Diskriminierung und Beschränkung, 2004, 104; Hintersteiner, Binnenmarkt und Diskriminierungsverbot, 1999, 34 f.

Frage an, ob das Missbrauchsverbot einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts darstellt, denn für die Mitgliedstaaten dürfte sich das Verbot der Umgehung des Primärrechts bereits aus dem Gedanken der vollen Wirksamkeit des Unionsrechts (*effet utile*) ergeben.⁴⁸⁹ Um eine Umgehung der Grundfreiheiten durch den Mitgliedstaat festzustellen, ist es nicht fernliegend, dass – wie bei anderen Fällen der Gesetzesumgehung⁴⁹⁰ – neben einem objektiven auch ein subjektives Element zumindest berücksichtigungsfähig ist.⁴⁹¹ Das Verdikt der mittelbaren Diskriminierung kann dem nationalen Gesetzgeber, der eine steuerliche Maßnahme mit disparaten Belastungswirkungen erlässt und damit den Binnenmarkt beeinträchtigt insbesondere dann ohne Rücksicht auf die nationale Steuerhoheit zugemutet werden, wenn das Gesetz gerade in der Absicht erlassen wurde, die Grundfreiheiten zu umgehen.⁴⁹²

In einem anderen Rechtsbereich, dem Investitionsschutzrecht, hat der EuGH vor kurzem das Primärrecht in ähnlicher Weise umgehungssicher gemacht. In der Rs. *Achmea* hatte der EuGH entschieden, dass es gegen Artt. 267 und 344 AEUV verstoße, wenn Mitgliedstaaten durch Investor-

489 Ähnlich *M. Lang*, TPI 2019, 227, 434, der Art. 4 Abs 3 EUV keine normative Bedeutung beimisst, die über den Grundsatz *pacta sunt servanda* hinausgeht. *Lang* hält die Berücksichtigung subjektiver Kriterien allerdings für überflüssig. Dazu sogleich unter C.II.3.a)cc(3). Zur Diskussion, ob das Missbrauchsverbot einen allgemeinen Rechtsgrundsatz darstellt siehe nur *Schön*, EuZW 2020, 637, 641 m.w.N. Für eine Anwendung des allgemeinen Missbrauchsverbots auf Mitgliedstaaten auch GA Campos Sánchez-Bordona, Schlussanträge vom 4.12.2018, C-621-18 (*Wightman u.a.*), 153.

490 Für das Zivilrecht sieht *Benecke*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, 2020, 156 das subjektive Element als entscheidend für die Absenkung der Eingriffsschwelle. Ähnlich *M. Schick*, Die Gesetzesumgehung im Licht der nationalen und gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung, 2008, 123 f., wonach der subjektive Aspekt nicht ausschlaggebend sein muss, aber jedenfalls berücksichtigungsfähig ist. Zum deutschen Steuerrecht *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, 125 ff. bzw. auf S. 509 f. mit rechtsvergleichender Zusammenfassung. Für das europäische Steuerrecht insbesondere zuletzt EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-116/16, C-117/16 (T Danmark und Y Denmark Aps), 97; EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 (N Luxembourg 1 u.a.), 107 sowie eingehend *Erdem*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Vor § 50d Abs. 3 EStG, Rn. 31; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2 Rn. 131 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 250.

491 *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 50 (2022), 82, 93; *Stevens*, EC Tax Rev. 31 (2022), 260, 260 f.

492 Zu diesem Gedanken im Rahmen der Prüfung einer Gesetzesumgehung *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, 653 f.

Staat-Streitbeilegungsklauseln in bilateralen Investitionsschutzabkommen Streitigkeiten, die die Anwendung oder Auslegung von Unionsrecht betreffen können, auf Schiedsgerichte übertragen.⁴⁹³ In der Folge stellte sich in der Rs. *PL Holdings* nun die Frage, ob – trotz Unwirksamkeit der Schiedsklausel nach der *Achmea*-Rechtsprechung – ein Mitgliedstaat durch rügeloses Einlassen auf einen Schiedsantrag eine *ad hoc* Zuständigkeit eines solchen Schiedsgerichts begründen kann. Der EuGH lehnte dies ab und argumentierte, dass andernfalls die Umgehung der Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus Art. 4 Abs. 3 EUV und Artt. 267 und 344 AEUV in der Auslegung durch das Urteil in der Rs. *Achmea* drohe.⁴⁹⁴ Auch hier begründete der EuGH die Umgehung des Primärrechts mit einer Kombination aus objektiven und subjektiven Kriterien:

„Zunächst einmal hätte eine solche *ad hoc* abgeschlossene Schiedsvereinbarung auf die Streitigkeit, in deren Rahmen sie abgeschlossen wurde, dieselben Auswirkungen wie sie auch eine solche Schiedsklausel hätte. Der Grund für den Abschluss dieser Vereinbarung bestünde gerade darin, die in einer Bestimmung wie Art. 9 des Investitionsabkommens enthaltene Schiedsklausel zu ersetzen, um deren Wirkungen trotz der Ungültigkeit dieser Klausel aufrechtzuerhalten.“⁴⁹⁵

Bei einem Verständnis der mittelbaren Diskriminierung als Umgehungsschutzkategorie erscheint es deshalb naheliegend für die Umgehung der Grundfreiheiten in ähnlicher Weise kumulativ ein objektives und ein subjektives Element zu verlangen und diese zu unterscheiden.⁴⁹⁶

(c) Kein eigener materieller Gehalt des Verbots mittelbarer Diskriminierung im Bereich der Grundfreiheiten

Als dritte Begründung bietet es sich an, das Vorliegen einer Umgehungs- oder Diskriminierungsabsicht zu fordern, um die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung dogmatisch einzuhegen.

493 EuGH, Urteil vom 6.3.2018, C-284/16 (*Achmea*), 60.

494 EuGH, Urteil vom 26.10.2021, C-109/20 (*PL Holdings*), 47.

495 EuGH, Urteil vom 26.10.2021, C-109/20 (*PL Holdings*), 48.

496 Dies beruht auf dem Verständnis von *Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, 641 f., wonach die Gesetzesumgehung einer zweistufigen Prüfung bedarf, dazu auch noch Fn. 513.

Wie bereits erläutert, birgt die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung die Gefahr, dass der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ausgedehnt wird; weg von einem besonderen Diskriminierungsverbot wegen Staatsangehörigkeit, hin zu einem allgemeinen Marktverzerrungsverbot.⁴⁹⁷ Es besteht die Gefahr, dass über ein weites Verständnis der mittelbaren Diskriminierung Fälle gleichheitsrechtlich erfasst werden, die eigentlich nur von einer freiheitsrechtlichen Dimension der Grundfreiheiten erfasst werden sollten und damit die verschiedenen Wirkweisen der Grundfreiheiten verschwimmen.⁴⁹⁸ Im Hinblick auf die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten darf der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten aber gerade nicht erweitert werden.⁴⁹⁹ Daraus ergibt sich das Bedürfnis nach einer dogmatischen Einhegung der mittelbaren Diskriminierung sowie einer Abgrenzung zu solchen disparaten Belastungswirkungen, die nicht den besonderen Diskriminierungsverboten der Grundfreiheiten unterfallen.

Für die folgende Argumentation für die Berücksichtigung subjektiver Kriterien ist zunächst grundlegend darauf einzugehen, dass der Kategorie der mittelbaren Diskriminierung zwei verschiedene Funktionen zukommen können. Einerseits kann der mittelbaren Diskriminierung eine (Hilfs-) Funktion als Umgehungsschutz mit Blick auf das Verbot unmittelbarer Diskriminierungen zukommen⁵⁰⁰, andererseits kann das Verbot mittelbarer Diskriminierungen auch einen eigenen materiell-rechtlichen Schutzgehalt haben. In diesen Fällen enthält das jeweilige besondere Diskriminierungsverbot nicht nur ein Verbot, an das verbotene Differenzierungsmerkmal anzuknüpfen und danach zu differenzieren (Anknüpfungsverbot/Differenzierungsverbot). Es enthält dann zugleich das Verbot, bestehende strukturelle Ungleichheiten aufrechtzuerhalten. Damit geht das Gebot einher, struktu-

497 Vor dieser Tendenz warnend *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 120.

498 Zu der unklaren Abgrenzung und fließenden Grenzen zwischen mittelbarer Diskriminierung und diskriminierungsfreier Beschränkung bereits B.II.2.c). *Görlitz*, Struktur und Bedeutung der Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung im System der Grundfreiheiten, 2005, 160 ff. sieht die Ursache bereits in den terminologischen Unklarheiten zum Diskriminierungsbegriff.

499 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 58; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarországi), 62. Der Verweis auf die Steuersouveränität ist freilich überflüssig; zu dem Zirkelschluss des Arguments mit der Steuersouveränität B.I.1. Gemeint ist hier lediglich, dass die (Steuer-) Souveränität bei einer Überschreitung des Primärrechts das verletzte Rechtsgut ist.

500 Dieser Funktion entsprechen die Begründungen unter C.II.3.a)cc)(2)(a) und C.II.3.a)cc)(2)(b).

rell ungleiche Vorbedingungen auszugleichen und materielle Gleichheit zwischen den Vergleichsgruppen herzustellen.⁵⁰¹

Für die zweite Wirkungsdimension mit eigenem materiell-rechtlichen Schutzgehalt müssen die Zwecke und Motive, die mit der Differenzierung verfolgt werden, irrelevant sein. Denn es sollen gerade nicht nur Fälle erfasst werden, in denen absichtlich oder wenigstens wissentlich eine bestehende strukturelle Ungleichheit ausgenutzt wird, sondern es sollen alle strukturellen Ungleichheiten beseitigt werden, unabhängig davon, ob dem Akteur ein Vorwurf gemacht werden kann oder nicht.⁵⁰²

Nach hier vertretener Auffassung enthalten die Grundfreiheiten zumindest für den Bereich des Steuerrechts einen solchen materiellen Schutzgehalt gerade nicht.⁵⁰³ In ihrer Funktion als Diskriminierungsverbote sind die Grundfreiheiten nicht geeignet, alleine jegliche Marktverzerrung im Binnenmarkt zu beseitigen. Dies ist vielmehr erst durch und im Zusammenspiel mit Maßnahmen der positiven Integration zu erreichen.⁵⁰⁴ Die Grundfreiheiten verbieten im Steuerrecht, die Benachteiligung wegen Staatsangehörigkeit und sollen in dieser Hinsicht nicht für etwaige Umgehungsversuche anfällig sein. Dementsprechend greift die Umgehungsration der mittelbaren Diskriminierung. Die Grundfreiheiten beinhalten aber nicht den Auftrag an die Mitgliedstaaten, ihr Steuerrecht im Hinblick auf etwaige wettbewerbs- und damit binnenmarktverzerrende Vorbedingungen anzupassen und diese auszugleichen. Dies würde in letzter Konsequenz bedeuten, dass die Mitgliedstaaten die jeweilige steuerliche Vorbelastung eines grenzüberschreitenden Unternehmens berücksichtigen und ihr Steuerrecht an das ausländische Recht anpassen müssten. Diese Reichweite haben die

501 Zu den verschiedenen Gleichheitskonzepten, die den verschiedenen Funktionen zugrunde liegen *Görlitz*, Struktur und Bedeutung der Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung im System der Grundfreiheiten, 2005, 96 f.; *Sacksofsky*, in: *Kempny/Reimer* (Hrsg.), Gleichheitssatzdogmatik heute, 2017, 67 f.; *Tobler*, Grenzen und Möglichkeiten des Konzepts der mittelbaren Diskriminierung, 2009, 28 f. Zur Unterscheidung finaler und kausaler Diskriminierungsverbote auch *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 89 ff.

502 Einen solchen eigenständigen materiell-rechtlichen Schutzgehalt hat zum Beispiel wohl das Verbot der Geschlechterdiskriminierung, vgl. *Sacksofsky*, Mittelbare Diskriminierung und das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz, 2010, 17. *Rebhahn/Kietz*, RW 1 (2010), 373, 388 ff.

503 Allgemein gegen den materiellen Schutzgehalt der mittelbaren Diskriminierung *K. Koch/Nguyen*, EuR 2010, 364, 365.

504 Zu den strukturellen Grenzen der negativen Integration mit Blick auf das Binnenmarktidéal der Gesamtmarkthomogenität bereits B.I.2.

Grundfreiheiten im Steuerrecht gerade nicht.⁵⁰⁵ Deshalb kommt der mittelbaren Diskriminierung im Steuerrecht kein eigenständiger Schutzgehalt zu.

Das Erfordernis einer Diskriminierungs- oder Umgehungsabsicht ist geeignet, Fälle, die der mittelbaren Diskriminierung in ihrer Umgehungsschutzfunktion entsprechen, von solchen abzugrenzen, mit denen die mittelbare Diskriminierung einen eigenen materiellen Gehalt erhält. Denn so fallen Fälle aus dem Anwendungsbereich der mittelbaren Diskriminierung, in denen Marktverzerrungen nicht aufgrund tatbestandlicher Differenzierungen eintreten, sondern auch aufgrund der bestehenden Marktsituation. Der nationale Gesetzgeber soll aber auch bei strukturellen Ungleichheiten in dem jeweiligen Markt in der Ausgestaltung des Steuersystems freibleiben. Insbesondere sollte prinzipiell ohne Rücksicht auf die Marktsituation oder die Vorbelastung bestimmter Marktteilnehmer das Tarifsysteem einer Steuer gestaltet werden oder bestimmte Sektoren belastet werden können. Diese Freiheit soll der Mitgliedstaat lediglich dann nicht haben, wenn er eine gewisse Gestaltung des Steuersystems wählt, *um* ausländische Unternehmen zu belasten.

(d) Zwischenergebnis

Im Steuerrecht kommt der Kategorie der mittelbaren Diskriminierung kein eigenständiger Schutzgehalt zu. Vielmehr dient sie als Umgehungsschutzkategorie lediglich der Effektivierung der Grundfreiheiten als besondere Diskriminierungsverbote. Das Erfordernis eines subjektiven Elements in Form einer Diskriminierungs- oder Umgehungsabsicht gewährleistet den Schutz der Grundfreiheiten vor Umgehungen und verhindert gleichzeitig, dass der mittelbaren Diskriminierung ein eigenständiger Schutzgehalt zukommt.

Dem subjektiven Element kommt daher nach hier vertretener Auffassung nicht nur eine indizielle Wirkung zu, sondern es ist neben dem „objektiven Tatbestand“ der disparaten Wirkungen der Maßnahme eine notwendige Voraussetzung der mittelbaren Diskriminierung.

Eine ähnliche Konturierung der Fälle mittelbarer Diskriminierung findet sich bei Görlitz.⁵⁰⁶ Er kommt bei seiner Untersuchung ebenfalls zu dem Ergebnis, dass es im Rahmen der besonderen Diskriminierungsverbote

505 Dazu und zu den unsystematischen Ausnahmen in der Rechtsprechung des EuGH Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 121 ff.; Straßburger, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 76 ff.

506 Zum Folgenden Görlitz, Struktur und Bedeutung der Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung im System der Grundfreiheiten, 2005, 328.

gerade nicht ausreicht, dass eine faktische Schlechterstellung ausländischer Marktteilnehmer (ob empirisch oder typisierend) festgestellt werden kann. Zusätzliche Voraussetzung sei vielmehr, dass die Ungleichbehandlung *wegen* des verbotenen Differenzierungsmerkmals der Staatsangehörigkeit erfolgt. Es komme also nicht auf eine Korrelation oder Nähe des Differenzierungskriteriums mit dem verbotenen Differenzierungsmerkmal „Staatsangehörigkeit“ an, sondern auf eine Nähe des Differenzierungszwecks mit diesem Merkmal. Dies dürfte mit der hier vertretenen Ansicht übereinstimmen, dass es für das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung des Nachweises bedarf, dass der Mitgliedstaat mit der scheinbar neutralen Differenzierung die Grundfreiheiten umgehen und gerade ausländische Marktteilnehmer benachteiligen wollte.

Ähnlichkeiten bestehen auch zwischen dem hier vertretenen Verständnis der mittelbaren Diskriminierung und dem Ansatz von *Plötscher*.⁵⁰⁷ Dieser geht davon aus, dass für die Feststellung einer mittelbaren Diskriminierung zum einen die überproportionale Benachteiligung der relevanten Vergleichsgruppe Voraussetzung ist, was der EuGH entweder statistisch oder typisierend feststellen könne. Zum anderen dürfe es aber keinen sachlichen Grund geben, der die Differenzierung zu erklären vermag. Anders gewendet liegt danach eine mittelbare Diskriminierung nur vor, wenn diese willkürlich ist. Das Willkürlichkeitselement dürfte zu ähnlichen Ergebnissen führen wie die hier vertretene Auffassung. Denn Willkürlichkeit dürfte immer dann anzunehmen sein, wenn sich die Differenzierung nicht anders erklären lässt außer mit Diskriminierungsabsichten.⁵⁰⁸

Bevor untersucht wird, wer über das Vorliegen von Willkür oder Diskriminierungsabsicht entscheidet (unter C.II.3.a)cc)(4)) und wie der Nachweis zu führen ist (unter C.II.3.a)cc)(5)), sollen zuvor noch Einwände gegen die Berücksichtigung subjektiver Kriterien entkräftet werden.

(3) Einwände gegen die Relevanz subjektiver Kriterien

Von den Einwänden, die gegen die Berücksichtigung subjektiver Kriterien in Form einer Diskriminierungs- oder Umgehungsabsicht vorgebracht werden, sind Einwände zu unterscheiden, die sich nur gegen die Art der

507 Zum Folgenden *Plötscher*, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht, 2003, 278 ff.

508 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 259.

Ermittlung der entsprechenden Absicht richten.⁵⁰⁹ Zunächst sollen hier die Einwände gegen die Berücksichtigung des Zwecks der Maßnahme allgemein besprochen werden. Dabei entsprechen die Argumentationsmuster den bekannten Argumentationsmustern aus der Diskussion um subjektive Elemente bei Rechtsmissbrauch und Gesetzesumgehung. Dies verwundert nicht angesichts der oben beschriebenen Funktion der mittelbaren Diskriminierung als Umgehungsschutz.⁵¹⁰

Das wohl gängigste Argument in dieser Hinsicht ist, dass bei Berücksichtigung des Zwecks der nationalen Maßnahme eine Ungleichbehandlung zwischen zwei wirkungsmäßig identischen Maßnahmen erfolgen würde.⁵¹¹ Während die eine Maßnahme ohne Diskriminierungsabsicht grundfreiheitenrechtlich unbedenklich wäre, bedürfte die andere Maßnahme mit Diskriminierungsabsicht – trotz identischer Wirkung – der Rechtfertigung.

Diese Ungleichbehandlung ist wertungsmäßig allerdings keineswegs abwegig.⁵¹² Mit Blick auf die strukturellen Grenzen negativer Integration ist klar, dass disparate Belastungswirkungen zu einem gewissen Grad hingenommen werden müssen. Nicht jede Mehrbelastung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts, nicht jedes Hemmnis des Binnenmarkts ist eine grundfreiheitenwidrige Diskriminierung. In den Fällen disparater Belastungswirkungen besteht zwar eine Benachteiligung der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit, gleich ob dies mit oder ohne entsprechende Absicht erfolgt ist und führt zu einer Situation, die dem Binnenmarktideal widerspricht. Es geht aber nicht nur darum, ob die Maßnahme dem Binnenmarktideal widerspricht, sondern ob das Primärrecht in Form der Grundfreiheiten diese Binnenmarktbeeinträchtigung auch erfasst oder hin-

509 Oft wird bereits die Relevanz subjektiver Kriterien mit dem Einwand abgelehnt, eine entsprechende Absicht des nationalen Gesetzgebers sei schwer oder unmöglich zu ermitteln. So scheinbar *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 153-157; GA Darmon, Schlussanträge vom 19.4.1989, 171/88 (Rinner-Kühn/FWW Spezial-Gebäudereinigung), 26; *Károlyi*, EC Tax Rev. 29 (2020), 271, 281. Wie und ob eine Diskriminierungsabsicht ermittelt werden kann, ist aber erst in einem zweiten Schritt zu untersuchen.

510 Dazu C.II.3.a)cc)(2)(b).

511 *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 155. Siehe in der allgemeineren Diskussion z.B. *Teichmann*, JZ 58 (2003), 761, 764; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 224. Im rechtsvergleichenden Überblick *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, 509 f. Danach wiegt dieses Argument umso stärker, je mehr man die Frage der Gesetzesumgehung als Gleichbehandlungsproblem wirtschaftlich gleichwertiger Sachverhalte versteht.

512 So auch *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 634, die betonen, dass allein die Diskriminierungsabsicht den sozialen und politischen Zusammenhalt der Union gefährden.

nehmen muss.⁵¹³ Wenn der Mitgliedstaat bewusst das Binnenmarktziel der Union unterläuft, ist er nicht schutzwürdig, selbst wenn durch die Anwendung der Grundfreiheiten der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten über ein streng verstandenes besonderes Diskriminierungsverbot wegen Staatsangehörigkeit hinaus ausgeweitet wird.⁵¹⁴ Die Berücksichtigung der mitgliedstaatlichen Regelungsintention führt somit nicht zu einer Ungleichbehandlung der Mitgliedstaaten, da Maßnahmen mit und ohne Umgehungsabsicht wertungsmäßig verschieden sind. Der eine Mitgliedstaat genießt trotz binnenmarktschädlicher Maßnahme Schutz vor einer Ausweitung der Grundfreiheiten. Der andere Mitgliedstaat mit Diskriminierungsabsicht verdient diesen Schutz nicht. Sofern zwei Mitgliedstaaten die gleiche Maßnahme jeweils mit oder jeweils ohne Umgehungsabsicht erlassen, werden diese selbstverständlich gleichbehandelt. Zudem erscheint die Sorge vor einer Ungleichbehandlung von Mitgliedstaaten übertrieben. Denn es sind – wie später eingehend untersucht wird – notwendigerweise objektive Umstände anhand derer eine etwaige Diskriminierungsabsicht festgestellt werden muss. Bei vergleichbaren objektiven Umständen in zwei Mitgliedstaaten dürfte also in den meisten Fällen auch die Ermittlung einer etwaigen Diskriminierungsabsicht zum selben Ergebnis führen.⁵¹⁵

Als weiterer Einwand gegen die Berücksichtigung eines subjektiven Elements wird eingewandt, dass der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ausgedehnt würde, wenn Fälle, in denen objektiv keine binnenmarktverzerrende Wirkung eintritt, allein deshalb als primärrechtswidrig eingestuft werden, weil sie mit der Absicht der Benachteiligung grenzüberschreitender

513 Das entspricht dem Verständnis von *Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, 641 ff., wonach die Korrektur einer Gesetzesumgehung einerseits ein „Divergenzphänomen“ sowie das Überschreiten einer Eingriffsschwelle voraussetzt. Die binnenmarktbehindernde Wirkung führt zu der Divergenz mit dem *telos* der Grundfreiheiten; das subjektive Element ist hingegen eine Voraussetzung, um die Divergenz über den Wortlaut der Norm (besonderes Diskriminierungsverbot wegen Staatsangehörigkeit) hinaus zu erfassen.

514 In der Denkart von *Osterloh-Konrad* beiden Fällen liegt ein Divergenzphänomen vor. Bei Vorliegen des subjektiven Elements ist der nationale Gesetzgeber aber nicht schutzwürdig, was das Eingreifen der Umgehungsschutzkategorie der mittelbaren Diskriminierung rechtfertigt. In diese Richtung *Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, 654. Generell entspricht diese Argumentation letztlich den aus dem deutschen Recht bekannten Argumenten zwischen Innen- und Außentheorie im Rahmen des Missbrauchsverbots. Siehe dazu *Schön*, in: Hüttemann (Hrsg.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, 2010, 58 ff.

515 *Klenk*, *Die Grenzen der Grundfreiheiten*, 2019, 98; *Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, 510.

Sachverhalte erlassen wurden.⁵¹⁶ Diese Sorge ist allerdings unberechtigt, wenn man objektiv eine marktverzerrende Wirkung und eine subjektive Diskriminierungsabsicht kumulativ fordert.⁵¹⁷ Dann wird der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nicht ausgedehnt, sondern – wie gesehen⁵¹⁸ – sogar eingeschränkt. Im Gegenteil würde gerade ohne ein solches Kriterium die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten drohen.⁵¹⁹

Wird so aber der Diskriminierungsbegriff unterinklusiv, wenn Marktverzerrung und Umgehungsabsicht kumulativ gefordert werden? Diskriminierend wirkende nationale Maßnahmen, die dem Zweck nach durch die Grundfreiheiten verboten sein sollten, könnten dem Verdikt der Grundfreiheitenwidrigkeit entkommen, bloß, weil ein entsprechendes subjektives Element nicht nachgewiesen werden kann. Dieses Argument betrifft aber bei genauer Betrachtung die Frage der Nachweisbarkeit des subjektiven Kriteriums. Denn sofern man beispielsweise das subjektive Kriterium aus der besonders eklatanten oder offensichtlichen ungleichen Belastungswirkung ableiten oder zumindest widerleglich vermuten kann, besteht die Gefahr der „unbeabsichtigten Umgehung“ der Grundfreiheiten nur in der Theorie.⁵²⁰

Bevor sich die Arbeit der Frage zuwendet, wie die Diskriminierungs- oder Umgehungsabsicht festgestellt werden kann, bleibt schließlich noch ein potentieller Einwand gegen das Erfordernis eines subjektiven Elements: Unter der Prämisse, dass eine mittelbare Diskriminierung nur vorliegt, wenn die nationale Maßnahme die Benachteiligung grenzüberschreitender Vorgänge bezweckt oder die Umgehung der Grundfreiheiten absichtlich herbeigestaltet wird, könnte die Prüfung der Rechtfertigungsebene redundant werden. Grundsätzlich sind mittelbare Diskriminierungen gerechtfertigt.

516 In diese Richtung GA Wahl, Schlussanträge vom 6.2.2019, C-591/17 (Österreich/Deutschland), 71; GA Darmon, Schlussanträge vom 19.4.1989, 171/88 (Rinner-Kühn/FWW Spezial-Gebäudereinigung), 26.

517 Anders wohl nur *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 634, die scheinbar auch in Fällen „fehlgeschlagener Diskriminierungsversuche“ des Gesetzgebers eine mittelbare Diskriminierung annehmen wollen.

518 Zu der souveränitätsschonenden dogmatischen Einhegung des Diskriminierungsbegriffs siehe C.II.3.a)cc)(2)(c).

519 Diese Sorge wird auch erwähnt von GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 62; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 58.

520 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, 510 bezeichnet dieses Argument als „*argumenti gratia* gebildete[n] Schulfall“ ohne praktische Relevanz.

tigt, wenn sie ein zwingendes Interesse des Allgemeinwohls verfolgen und verhältnismäßig sind.⁵²¹ Bedeutet nun aber der Umstand, dass allen Fällen der mittelbaren Diskriminierungen eine Diskriminierungs- oder Umgehungsabsicht – und damit gerade kein Allgemeinwohlziel – zugrunde liegt, dass damit im Umkehrschluss eine Rechtfertigung der mittelbaren Diskriminierung nie möglich ist?

Das wäre die Konsequenz, wenn man der Ansicht von GAin Kokott folgt, wonach die „Benachteiligung ausländischer Gesellschaften die primäre Zielsetzung der Maßnahme“ darstellen muss und „auch kein anderer sachlicher Grund für die gewählte Regelung erkennbar sein“ darf.⁵²² Denn wenn der alleinige Zweck die Diskriminierung ist, und auch sein muss, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen, würde die Möglichkeit der Rechtfertigung aufgrund anderer Allgemeinwohlinteressen von vornherein ausscheiden.

Dies ließe sich allerdings nicht mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH und der Rechtsprechungsentwicklung zur Rechtfertigung aufgrund ungeschriebener Allgemeinwohlgründe vereinbaren. Denn die Rechtfertigung aufgrund ungeschriebener Allgemeinwohlgründe findet im Steuerrecht gerade nur auf mittelbare Diskriminierungen Anwendung, da unmittelbare Diskriminierungen allein aufgrund geschriebener Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt werden können.⁵²³ Wäre in allen Fällen der mittelbaren Diskriminierung die Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte die primäre und einzige Zielsetzung der Maßnahme gewesen, hätte der EuGH niemals eine Rechtfertigung aufgrund ungeschriebener Allgemeinwohlziele annehmen können.

Dieser Widerspruch löst sich auf, wenn man berücksichtigt, dass eine nationale Maßnahme mehr als ein Ziel verfolgen kann.⁵²⁴ Die Diskriminierungs- oder Umgehungsabsicht muss also nicht der Primärzweck der Maßnahme sein, sondern es muss genügen, wenn die übermäßige Benach-

521 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 202.

522 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 88; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarországi), 92. Im Verständnis der Rolle subjektiver Kriterien von GA Kokott tritt dieser Widerspruch allerdings nicht auf; vgl. dazu C.II.3.a)cc)(6).

523 Siehe dazu statt vieler *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 204; Cordewener/Kofler/van Thiel, COLA 46 (2009), 1951, 1951 ff.

524 Mit weiteren Nachweisen Schröder, Recht als Wissenschaft - Band 2: 1933-1990, 2020, 217.

teilung von grenzüberschreitend Sachverhalten mitursächlich ist für die gewählte Ausgestaltung der Maßnahme oder zwangsläufig mit dem im Übrigen verfolgten Regelungsanliegen verknüpft ist und dies dem nationalen Gesetzgeber bewusst ist. Dann lässt sich einerseits das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung bejahen und es bleibt dennoch Raum für eine potentielle Rechtfertigung anhand der verfolgten Allgemeinwohlziele.

Beispielhaft sind hier steuerliche Maßnahmen gegen die (künstliche) Verlagerung von Steuersubstrat zu nennen. Ob Wegzugsbesteuerung, Hinzurechnungsbesteuerung, Verrechnungspreise, Zinsschranken oder Lizenzschranken, all diesen Maßnahmen ist gemein, dass sie überhaupt nur im grenzüberschreitenden Sachverhalt sinnvoll ihren Zweck erfüllen. Denn im innerstaatlichen Sachverhalt besteht keine vergleichbare Gefahr, dass Einkünfte dem als legitim erachteten⁵²⁵ innerstaatlichen Steuerzugriff entzogen werden. Ob diese Maßnahmen nun tatbestandlich diskriminierungsfrei gestaltet sind und auch auf inländische Sachverhalte anwendbar sind⁵²⁶ oder nicht, ist für den hier zu machenden Punkt unerheblich, da jedenfalls das Regelungsziel jeweils nur auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt abzielt.⁵²⁷ Dennoch wurden solche Maßnahmen als grundsätzlich rechtfertigbar gesehen.⁵²⁸ Der Umstand, dass eine Regelung auf die Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten abzielt, kann also das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung begründen, und schließt gleichzeitig nicht jegliche Rechtfertigungsmöglichkeiten aus. Es besteht also kein Widerspruch zur Rechtfertigungsdogmatik der ungeschriebenen Allgemeinwohlgründe.

525 Wann der EuGH den innerstaatlichen Steuerzugriff als legitim und schützenswert erachtet und wann er bloße Fiskalinteressen als unbeachtlich beurteilt, ist freilich ein unsicheres Feld. Dazu bereits B.II.4.a)aa).

526 Kritisch zu dem „Trend“ dieser sinnlosen Ausweitung auf Inlandssachverhalte GA Geelhoed, Schlussanträge vom 29.6.2006, C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), 68.

527 Für Verrechnungspreise deutlich GA Bobek, Schlussanträge vom 14.12.2017, C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), 25.

528 Für die Rechtfertigung der Wegzugsbesteuerung: EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 45 ff.; für die die Rechtfertigung der Hinzurechnungsbesteuerung: EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), 51 ff.; für die Rechtfertigung von Verrechnungspreisen EuGH, Urteil vom 21.1.2010, C-311/08 (SGI), 60 ff.; EuGH, Urteil vom 31.5.2018, C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), 43 f.; für die Zinsschranke EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (Lexel), 46 ff.

(4) Aufgabenteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten

Die gesamte Diskussion über die Relevanz und die Ermittlung der gesetzgeberischen Absichten wäre allerdings hinfällig, wenn nicht der EuGH mit der Frage nach dem Zweck der nationalen Maßnahme befasst wäre, sondern er diese Frage den nationalen Gerichten zur Beantwortung nach nationalen Methoden überlassen würde.

Dies liegt in Vorabentscheidungsverfahren nahe. Wie sich aus Art. 267 AEUV ergibt, ist der EuGH dabei nur mit Fragen der Auslegung des Primärrechts befasst; die Anwendung der primärrechtlichen Maßstäbe auf den nationalen Rechtsstreit und die Ermittlung der Ziele der nationalen Maßnahme im Wege der Auslegung sind aber Sache des vorlegenden Gerichts.⁵²⁹ Der EuGH ist im Vorabentscheidungsverfahren also streng genommen nicht kompetent, das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung festzustellen, sondern hat sich darauf zu beschränken, dem vorlegenden Gericht die anzulegenden Maßstäbe mitzuteilen. Ist das Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht Voraussetzung für die Annahme einer mittelbaren Diskriminierung, wäre es also Aufgabe des nationalen Gerichts, über das Vorliegen einer solchen Absicht anhand nationaler Methodik zu entscheiden.

Diese Grenze seiner Rechtsprechungshoheit beachtet der EuGH jedoch nicht konsequent.⁵³⁰ Es finden sich zwar durchaus Entscheidungen, in denen er die Ermittlung des Ziels der nationalen Maßnahme⁵³¹ oder des Vorliegens einer mittelbaren Diskriminierung⁵³² explizit dem nationalen Gericht überlässt. Andererseits finden sich genauso Entscheidungen, in denen der EuGH mit verschiedener Prüfungstiefe auf die zugrundeliegenden Tatsachen des Ausgangsrechtsstreits eingeht und mehr oder weniger konkret zu Fragen der Primärrechtsanwendung auf den konkreten Fall

529 Statt vieler *Ehricke*, in: Streinz (Hrsg.), Art. 267 AEUV, 14; aus der Rechtsprechung siehe nur EuGH, Urteil vom 4.7.2013, C-350/11 (*Argenta Spaarbank*), 29 m.w.N.

530 Kritisch dazu *Dobratz*, in: Sieker (Hrsg.), *Steuerrecht und Wirtschaftspolitik*, 2016, 163 f.

531 EuGH, Urteil vom 24.1.2013, C-186/11 und C-209/11 (*Stanleybet International*), 26 m.w.N.; GA in Kokott, Schlussanträge vom 2.7.2009, C-169/08 (*Presidente del Consiglio dei Ministri*), 60.

532 EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (*Hervis Sport*), 1, 40; EuGH, Urteil vom 30.1.2020, C-156/17 (*Köln-Aktienfonds Deka*), 55 ff.

Stellung bezieht.⁵³³ *Zglinski* fasst die Aufgabenteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten prägnant zusammen: „Who decides on what in EU law remains, to an important extent, a mystery.“⁵³⁴

Anders dürfte die Aufgabenteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten im Rahmen von Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV zu beurteilen sein. Grund hierfür ist, dass nationale Gerichte und deren Kompetenzen in Vertragsverletzungsverfahren *prima facie* keine Rolle spielen, wenn eine legislative Maßnahme Gegenstand des Vertragsverletzungsverfahrens ist.⁵³⁵ Es besteht dann für den EuGH keine Möglichkeit, nationalen Gerichten die Entscheidung zu überlassen, weil diese im Vertragsverletzungsverfahren nicht beteiligt sind. Außerdem sieht Art. 258 AEUV vor, dass der EuGH nicht lediglich über die Auslegung des Unionsrechts, sondern über den Verstoß eines Mitgliedstaats gegen Unionsrecht entscheidet. Andererseits ist das nationale Gesetz durch den EuGH auch nicht gänzlich unabhängig auszulegen. Er muss im Vertragsverletzungsverfahren vielmehr prüfen, ob das Gesetz, so wie es nach nationaler Methodik und durch nationale Behörden und Gerichte ausgelegt wird, gegen Unionsrecht verstößt.⁵³⁶ Dem EuGH ist es also verwehrt, das infrage stehende nationale Gesetz entgegen einer bestehenden Auslegung nationaler Gerichte zu interpretieren. Ein klares Bekenntnis dazu fehlt soweit ersichtlich allerdings.

Insgesamt entsteht der Eindruck, dass die Intensität der Überprüfung vornehmlich davon abhängt, welche Informationen dem EuGH vorgetragen werden. Es finden sich wiederholt Formulierungen, in denen der EuGH auf die „dem Gerichtshof vorliegenden Akten“ verweist, aus denen sich etwas entweder ergibt oder nicht.⁵³⁷ Abschließend beurteilen lässt sich

533 EuGH, Urteil vom 16.12.2021, C-478/19 und C-479/19 (UBS Real Estate), 40 ff. Eingehend zu den verschiedenen Ansätzen des EuGH *Zglinski*, COLA 55 (2018), 1341, 1368 ff.; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 248 f.

534 *Zglinski*, COLA 55 (2018), 1341, 1378.

535 *Zglinski*, COLA 55 (2018), 1341, Fn. 38.

536 Dies wird besonders deutlich, wenn die Kommission ein Gesetz zum Gegenstand eines Vertragsverletzungsverfahrens macht, obwohl sie sich primär gegen eine unionsrechtswidrige Gerichtspraxis richtet. Zu diesem Vorgehen der Kommission *Ehrliche*, in: Streinz (Hrsg.), Art. 258 AEUV, 9.

537 Vgl. statt vieler EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 39; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 71; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 51; EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (Lexel), 40; EuGH, Urteil vom 16.12.2021, C-478/19 und C-479/19 (UBS Real Estate), 41; EuGH, Urteil vom 13.10.2022, C-431/21 (Finanzamt Bremen), 32.

aber nicht, wann der EuGH selbstständig zur Ermittlung der Gesetzeszwecke Stellung nimmt und wann nicht.

(5) Nachweis der Diskriminierungsabsicht

Damit kann sich die Arbeit nun der Frage zuwenden, wie im Rahmen der Grundfreiheitenprüfung festgestellt werden kann, ob eine Diskriminierungs- oder Umgehungsabsicht besteht. Für die Frage, wie dieser Zweck ermittelt und nachgewiesen werden kann, können Parallelen zu den grundlegenden Methodenfragen zur Gesetzesinterpretation gezogen werden. Denn auch im Rahmen der Gesetzesinterpretation stellt sich regelmäßig die Frage nach dem Zweck, der dem Gesetz zugrunde liegt.⁵³⁸

Die Beantwortung dieser Frage hängt von der grundlegenden Anschauung über die Interpretation von Gesetzen ab. Während Anhänger von objektiven Theorien in dieser Hinsicht tendenziell auf den Zweck abstellen, der „objektiv“ dem Gesetz innewohnt⁵³⁹, betonen Subjektivisten die Wichtigkeit des empirisch festzustellenden Willens des (historischen) Gesetzgebers für den Gesetzeszweck.⁵⁴⁰ Aber selbst, wenn man grundsätzlich der subjektiven Theorie folgt und die Relevanz des gesetzgeberischen Willens grundsätzlich anerkennt, verbleibt doch Unsicherheit darüber, wie dieser gesetzgeberische Wille zu ermitteln ist.

Einigkeit besteht, dass der Gesetzgeber als Kollektivorgan keinen eigenen Willen im „real-psychologischen“ Sinn hat. Dementsprechend muss auf einen normativen Willensbegriff zurückgegriffen werden⁵⁴¹. Als Nachweis für den „Willen des Gesetzgebers“ sind demnach grundsätzlich solche Willensäußerungen relevant, die dem Gesamtorgan Gesetzgeber zuzurechnen sind.⁵⁴² Dies sind, je nach Spielart der Theorie, typischerweise die offizielle

538 Vgl. nur Schröder, *Recht als Wissenschaft* - Band 2: 1933-1990, 2020, 216 ff.

539 Schröder, *Recht als Wissenschaft* - Band 1: 1500-1933, 2020, 372 betont, dass sich die objektive Theorie meist darauf beschränkt, die empirische Ermittlung des historischen Gesetzgeberwillens abzulehnen. Der Zweck soll stattdessen „geisteswissenschaftlich ‚verstehend‘ gefunden werden“.

540 Überblick über die Diskussion mit den wichtigsten Argumenten bei Fleischer, *AcP* 211 (2011), 317; Schröder, *Recht als Wissenschaft* - Band 1: 1500-1933, 2020, 369 ff.

541 So die Bezeichnung bei Frieling, *Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers*, 2017, 131 f.; Wischmeyer, *Zwecke im Recht des Verfassungsstaates*, 2015, 373 ff.; Wischmeyer, *JZ* 70 (2015), 957, 960 ff. bezeichnet das Phänomen als „kollektive Intentionalität“.

542 Die Ermittlung des gesetzgeberischen Willens als Zurechnungsfrage auch bei Frieling, *Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers*, 2017, 135; Fleischer, *NJW*

Gesetzesbegründung, teilweise aber auch Vorarbeiten und Entwürfe samt Begründungen von Ausschüssen oder der Exekutive. Mit der sogenannten „Paktentheorie“⁵⁴³ kann auch die Relevanz von Vorarbeiten außerhalb des Machtbereichs des Legislativorgans begründet werden. Danach macht sich die Legislative entsprechende Erwägungen zu eigen, wenn beispielsweise ein Regierungsentwurf ohne große Diskussion im Gesetzgebungsverfahren angenommen wird.⁵⁴⁴ Wie weit aber eine solche Zurechnung von Äußerungen und Erwägungen gehen kann, ist umstritten. Von der offiziellen Gesetzesbegründung, über deren Relevanz weitestgehend Einigkeit bestehen dürfte⁵⁴⁵ bis hin zu einzelnen Äußerungen von Abgeordneten in- und außerhalb ihrer offiziellen Funktion, deren Relevanz weitestgehend abgelehnt wird⁵⁴⁶, besteht ein breites Spektrum an potentiell zurechenbaren Äußerungen, Protokollen, Beschlussempfehlungen in- und außerhalb des jeweils vorgesehenen Gesetzgebungsverfahrens.⁵⁴⁷

Es kann also nicht überraschen, dass auch im Rahmen der Diskussion um die Feststellung einer mittelbaren Diskriminierung Uneinigkeit über den Nachweis einer Diskriminierungsabsicht besteht. Im Folgenden wird auf die wichtigsten Indizien und deren potentielle Bedeutung eingegangen:

2012, 2087, 2089 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 256 bezeichnet den Willen des Mitgliedstaates als „Mischung aus Empirie und Fiktion“.

543 Dazu *Frieling*, Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers, 2017, 57 f.; *Schröder*, Recht als Wissenschaft - Band I: 1500-1933, 2020, 238.

544 *Fleischer*, AcP 211 (2011), 317, 330 f.

545 *Frieling*, Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers, 2017, 205 f.

546 Zahlreiche Nachweise zur allgemeinen Debatte bei *Frieling*, Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers, 2017, 207 f., der selbst aber in Einzelfällen von der Berücksichtigungsfähigkeit der Äußerungen ausgeht. Ebenso *Wischmeyer*, Zwecke im Recht des Verfassungsstaates, 2015, 390 f. Weitergehend wohl *Fleischer*, NJW 2012, 2087, 2090. Eine etwas andere Frage ist, ob man nachträglich einzelne Abgeordnete über den im Gesetzgebungsverfahren verfolgten Zweck befragen darf; dazu *Fleischer*, AcP 211 (2011), 317, 331 f.; *Fleischer*, NJW 2012, 2087; *Frieling*, Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers, 2017, 202 ff.

547 *Wischmeyer*, Zwecke im Recht des Verfassungsstaates, 2015, 389 ff. Denkbar ist auch aus Ereignissen im Gesetzgebungsverfahren Schlüsse über den Willen des Gesetzgebers zu ziehen, beispielsweise dem Verwerfen von Änderungsanträgen oder gescheiterten Gesetzesinitiativen, eine Systematisierung der potentiellen Willensäußerungen findet sich bei *Frieling*, Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers, 2017, 105 f.

(a) Rolle der amtlichen Gesetzesbegründung

In den Rs. *Tesco* und *Vodafone* untersuchte der EuGH den Gesetzeszweck nicht eingehend, nachdem er ohnehin nicht auf die Relevanz der Diskriminierungs- oder Umgehungsabsicht einging.⁵⁴⁸ Der EuGH akzeptierte schlicht die von Ungarn vorgetragene Zwecksetzung der Norm:

„Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den dem Gerichtshof zur Verfügung stehenden Angaben, insbesondere aus [...] der Präambel des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen, dass dieses Gesetz durch die Anwendung eines stark progressiven, nach dem Umsatz bemessenen Tarifs auf die Heranziehung von Steuerpflichtigen abzielte, deren Leistungsfähigkeit „die allgemeine Steuerbelastung übersteigt“.⁵⁴⁹

Auch nach *GAin Kokott* kommt der amtlichen Gesetzesbegründung ausschlaggebende Bedeutung zu.⁵⁵⁰

In der Literatur wird eine zu gutgläubige Akzeptanz der Aussagen der Gesetzesbegründung jedoch kritisiert.⁵⁵¹ Dabei geht es jedoch nicht darum die Relevanz der Gesetzesbegründung zu bezweifeln, die unstreitig sein dürfte, sondern eher darum, inwieweit der dort angegebene Zweck von anderen Umständen bestätigt werden muss, um akzeptiert zu werden oder ob andere Umstände den vorgeblichen Zweck der Gesetzesbegründung widerlegen können. Das gleiche gilt für den Gesetzeszweck, der sich aus dem Vortrag der Prozessvertreter oder der Vorlage des nationalen Gerichts vor dem EuGH ergibt. Wie bereits gesehen, beschränkt sich der EuGH häufig auf die Übernahme dieser Angaben. Auch hier stellt sich aber die Frage, wie der EuGH den Vortrag zum Zweck der Norm auf Plausibilität prüfen kann oder muss.

548 Vgl. C.II.3.a)cc)(1).

549 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 71; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 51. Zu den Zielen progressiver Umsatzsteuern bereits C.II.2.a).

550 *GAin Kokott*, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 98; *GAin Kokott*, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 98.

551 *Varju/Papp*, Leg. Issues Econ. Integr. 48 (2021), 379, 393 f.; *Deák*, EC Tax Rev. 30 (2021), III, Fn. 1, S. 115; *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 52; *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 155; *M. Lang*, TPI 2019, 227, 233.

(b) Kohärente Ausgestaltung der Maßnahme

Der wichtigste Umstand, mit dem die offizielle Gesetzesbegründung oder die Angaben im Verfahren vor dem EuGH auf Glaubwürdigkeit abgeglichen werden kann, ist die Struktur und Ausgestaltung der nationalen Maßnahme. Dementsprechend wird auch in der Literatur eine Folgerichtigkeitsprüfung durch den EuGH häufig als Ausdruck der Ermittlung subjektiver Kriterien verstanden.⁵⁵² Die Wahl der Bemessungsgrundlage, die Wahl der Steuersubjekte, die Festlegung von Freibeträgen oder Progressionsstufen müssen also grundsätzlich dem vorgeblichen Zweck entsprechen.

Der EuGH äußerte sich zu einer solchen Kohärenzprüfung nicht in den Rs. *Tesco* und *Vodafone*, jedoch findet sich durchaus Rechtsprechung, in der der EuGH aus der Inkohärenz der Steuerstruktur mit dem vorgeblichen Ziel das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung abgeleitet hat, freilich ohne explizit die Diskriminierungsabsicht als entscheidungsrelevantes Kriterium zu benennen.⁵⁵³ In der Rs. *Google Ireland* folgte der EuGH beispielsweise den diskriminierenden Charakter des streitgegenständlichen Sanktionsmechanismus daraus, dass die Sanktion, die faktisch nur nichtansässige Wirtschaftsteilnehmer treffen konnte, deutlich höhere Geldbußen vorsah, als vergleichbare Sanktionen in Fällen, die auch ansässige Steuerpflichtige betreffen konnten. Zudem sah der fragliche Sanktionsmechanismus deutlich schnellere und stärkere Erhöhungen der Geldbuße bei fortgesetzter Nichterfüllung der Verfahrenspflicht vor.⁵⁵⁴ Hier wurde also durch den Vergleich der fraglichen Sanktionsnorm mit anderen vergleichbaren Sanktionsnormen eine inkohärente Bemessung der Sanktionshöhen festgestellt.

In der Rs. *Österreich/Deutschland* stellte der EuGH neben dem zeitlichen Zusammenhang auf den strukturellen und betragsmäßigen Zusammenhang

552 *Mathisen*, COLA 47 (2010), 1021, 1034; *Haslehner*, COLA 50 (2013), 737, 751 f.; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 245 m.w.N.

553 Außer den sogleich dargestellten Fällen findet sich ein solches Vorgehen beispielhaft noch in EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-87/13 (X), 29 f. Dort nahm der EuGH die Gesetzesbegründung als Ausgangspunkt und bestätigte den ermittelten Zweck durch Betrachtung der Steuergestaltung. Ebenso *Mason*, Tax Notes International 2020, 161, 167 unter Verweis auf die Rs. *Hervis*, *Humblot* und *Gibraltar*. Die Rs. EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (*Gibraltar*) betrifft zwar das Beihilferecht, wie sich im weiteren Verlauf der Arbeit ergeben wird, gelten dort aber dieselben Maßstäbe, dazu C.II.4.b)bb).

554 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-482/18 (*Google Ireland*), 43 f. Zu diesem Fall bereits C.II.3.a)bb)(1).

zwischen der Infrastrukturabgabe und der Entlastung bei der Kraftfahrzeugsteuer ab, um die mittelbare Diskriminierung zu begründen.⁵⁵⁵

In der Literatur wird diesem Vorgehen weitestgehend zugestimmt. Zum einen muss es auch ohne explizite Nennung eines Maßnahmenzwecks möglich sein, einen solchen zu ermitteln.⁵⁵⁶ Vor allem aber kann so der Sorge begegnet werden, dass Mitgliedstaaten ihre Maßnahmen durch die „passende“ Gesetzesbegründung immunisieren können, indem sie trotz diskriminierender Wirkung und Diskriminierungsabsicht vorgeben, einen legitimen Zweck zu verfolgen.⁵⁵⁷ Eine inkohärente Umsetzung eines vorgeblichen Regelungsziels kann indizieren, dass tatsächlich andere, insbesondere protektionistische Zwecke verfolgt werden.⁵⁵⁸

Offen ist noch, nach welchem Maßstab zu beurteilen ist, ob die Ausgestaltung einer Maßnahme ihrem vorgeblichen Ziel widerspricht. Dies wird gewöhnlich im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung diskutiert.⁵⁵⁹ Auch für die Feststellung einer Diskriminierungsabsicht könnte man sich aber fragen, welcher Entscheidungsspielraum dem Mitgliedstaat einzuräumen ist. Ist eine Maßnahme bereits dann als „unverdächtig“ einzustufen, wenn die Ausgestaltung und Struktur der Maßnahme ihrem vorgeblichen Ziel plausibel entspricht? Das wäre der Fall, wenn das gewählte Differenzierungsmerkmal für die Erreichung des angeblichen Regelungsziels zumindest geeignet ist. Hingegen bestünde der Verdacht der Diskriminierungsabsicht, wenn keine anderen sachlichen Gründe außer der Absicht zur Diskriminierung das gewählte Differenzierungsmerkmal erklären können.⁵⁶⁰

555 EuGH, Urteil vom 18.6.2019, C-591/17 (Österreich/Deutschland), 43 ff. Zu diesem Fall bereits C.II.3.a)cc)(1).

556 *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 52.

557 *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 52. Um einen solchen Fall handelte es sich in der Rs. EuGH, Urteil vom 3.3.2021, C-220/19 (Promociones Oliva Park SL), 29 ff., in der das vorlegende spanische Gericht explizit die Richtigkeit der vorgeblichen Gesetzeszwecke in Zweifel zog.

558 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 47; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 207; *Haslehner*, COLA 50 (2013), 737, 745 f. Mit Blick auf das Beihilferecht GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 80; *Stevens*, EC Tax Rev. 31 (2022), 260, 265 f.

559 Zum Zusammenhang von Verhältnismäßigkeit und Motivkontrolle *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 245 f.

560 *Görlitz*, Struktur und Bedeutung der Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung im System der Grundfreiheiten, 2005, 328, der diese „Sachlichkeitsprüfung“ jedoch nicht in den Zusammenhang mit der Ermittlung einer Diskriminierungsab-

Oder sind strengere Maßstäbe anzulegen und Diskriminierungsabsicht bereits dann zu vermuten, wenn weniger belastende Mittel (also weniger disparate Belastungswirkungen) zulasten grenzüberschreitender Sachverhalte das vorgebliche Ziel gleichermaßen erreichen könnten?⁵⁶¹

Auf diese Frage kommt es an dieser Stelle aber nicht an. Anders als bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit oder Folgerichtigkeit einer Maßnahme besteht für den Nachweis der Diskriminierungsabsicht kein Bedarf nach einem binären Ergebnis: Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung kann als Ergebnis eine Maßnahme entweder verhältnismäßig sein oder nicht; folgerichtig oder nicht. Für den Nachweis der Diskriminierungsabsicht hingegen ist die Ausgestaltung und Folgerichtigkeit der Maßnahme nur ein Indiz in die eine oder andere Richtung. Dementsprechend kann auch die Stärke dieses Indiz auf einem Spektrum liegen. Umso inkohärenter die Ausgestaltung der Maßnahme im Hinblick auf das vorgetragene Regelungsziel erscheint, desto stärker die indizielle Wirkung, dass eine Diskriminierungsabsicht der wahre Grund für die Wahl der Ausgestaltung war. Dementsprechend sind dann auch die Anforderungen an den Mitgliedstaat höher, diesen Verdacht durch Darlegung anderer Umstände zu erschüttern.

(c) Disparate Belastungswirkungen

Ein weiteres Indiz für oder gegen das Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht könnten quantitative Kriterien der Belastungsverteilung sein. Die Kommission argumentierte in ihren Stellungnahmen in den Rs. *Vodafone* und *Tesco* insbesondere mit der Struktur der Steuer und schloss aus den daraus abgeleiteten quantitativen Verhältnissen, dass die verschiedenen Progressionsstufen bewusst gewählt wurden, um grenzüberschreitende Sach-

sicht stellt. Für einen ähnlich großzügigen Test GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*), 117; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 112, die nur „offensichtlich ungeeignet[e]“ Maßnahmen für unverhältnismäßig erklären will. Zum Zusammenhang zwischen Willkürkontrolle und subjektiven Kriterien Klenk, *Die Grenzen der Grundfreiheiten*, 2019, 259.

561 In diese Richtung wohl Szudoczky/Károlyi, *EStAL* 2020, 251, 262; Varju/Papp, *Leg. Issues Econ. Integr.* 48 (2021), 379, 399 f. mit Blick auf das Beihilferecht; mit Blick auf die Grundfreiheiten Szudoczky/Károlyi, *Intertax* 50 (2022), 82, 90; weitere Nachweise auf die allgemeine Diskussion bei Klenk, *Die Grenzen der Grundfreiheiten*, 2019, 259, bei Fn. 175.

verhalte zu belasten.⁵⁶² Es besteht danach also eine Art Wechselwirkung zwischen quantitativen Kriterien auf der einen Seite und subjektiven Kriterien auf der anderen Seite, wenn aus der quantitativen Belastungsverteilung das Bestehen einer Diskriminierungsabsicht abgeleitet wird.⁵⁶³ Diese Argumentation wurde durch GAin Kokott scheinbar dem Grunde nach akzeptiert. Allerdings fehlte es ihrer Ansicht nach in den Rs. *Vodafone* und *Tesco* an statistischer Eindeutigkeit.⁵⁶⁴

Dagegen wendet sich *Michael Lang*⁵⁶⁵, da so im Rahmen der Prüfung der Diskriminierungsabsicht letztlich doch eine quantitative Abgrenzung relevant würde. Gegen diese bestünden aber aufgrund der bestehenden Unsicherheiten über die Ermittlung, die relevanten Schwellenwerte und den Umgang mit Schwankungen im Laufe der Zeit erhebliche Bedenken. Wie bereits dargelegt, sind die Einwände gegen die Betrachtung der Auswirkungen der Regelung und einer rein quantitativen Abgrenzung durchaus berechtigt,⁵⁶⁶ allerdings unterscheidet sich im Rahmen der Ermittlung der gesetzgeberischen Absicht die quantitative Betrachtung entscheidend von der quantitativen Abgrenzung zur Bestimmung der mittelbaren Diskriminierung. Denn wenn es um die Ermittlung der gesetzgeberischen Absicht geht, kann der Betrachtung der Belastungswirkungen auch nur eine indizielle Funktion zukommen.⁵⁶⁷ Die Einwände gegen die quantitative Abgrenzung (die Schwierigkeit der Festlegung eines konkreten Schwellenwerts, die Un-

562 Die Kommission argumentierte, dass der Schwellenwert für die höchste Steuerklasse exakt der Grenze zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen entspreche, vgl. nur Europäische Kommission vom 22.5.2018, SJ.C (2018) 2792729 (Schriftliche Stellungnahme in der Rechtssache C-75/18 (*Vodafone*)), 27; Europäische Kommission vom 3.9.2018, SJ.C(2018)4529044 (Schriftliche Stellungnahme in der Rechtssache C 323/18 (*Tesco*)), 39.

563 Etwas anders die Wechselwirkung bei *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 635 f., die bei Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht die Anforderungen an den quantitativen Nachweis absenken wollen.

564 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*), 93 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 89 f.

565 *M. Lang*, TPI 2019, 227, 231-232; *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 154.

566 Dazu bereits C.II.3.a)aa)(2).

567 Ähnlich *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, 642, wonach das Ausmaß der Wortsinn-Zweck-Divergenz auch als einschränkendes Kriterium zum Überschreiten der Wortsinnngrenze dienen kann. Für die vorliegende Arbeit ergibt sich, dass die Frage, ob eine Belastungsdisparität besteht, also „objektives“ Tatbestandsmerkmal der mittelbaren Diskriminierung ist. Die Frage, wie stark die Disparität ist, kann gleichzeitig ein Indiz für oder gegen das Vorliegen des „subjektiven“ Tatbestandsmerkmals sein.

sicherheit darüber auf welche Be- oder Entlastungsfolgen es ankommt, auf welche Unternehmens- oder Anteilseignerebene es ankommt, wie Schwankungen in der Zeit zu berücksichtigen sind) gelten nicht gleichermaßen, da jeweils nur ein mehr oder weniger starkes Indiz für das Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht besteht. Besteht beispielsweise eine eindeutig diskriminierende Lastenverteilung, weil kein einziges inländisches, sondern nur ausländische Unternehmen einer Steuer unterfallen, steht es dem Mitgliedstaat offen, die Diskriminierungsabsicht zum Beispiel dadurch zu widerlegen, dass er darstellt, dass bei Erlass der Regelung durchaus noch inländische Unternehmen der Steuer unterfielen und sich erst im Laufe der Zeit die Marktsituation geändert hat.

(d) Vorarbeiten

Neben der offiziellen Gesetzesbegründung besteht die Möglichkeit, auf parlamentarische und außerparlamentarische Vorarbeiten zur Gesetzesbegründung zurückzugreifen, um den wahren Zweck der nationalen Maßnahme zu ermitteln. Das können beispielsweise Regierungsentwürfe samt ihrer Begründung oder Ausschussarbeiten sein. GAin *Kokott* äußerte sich in ihren Schlussanträgen skeptisch zur Berücksichtigung solcher Vorarbeiten. Da das Parlament normalerweise nicht an die Äußerungen und Vorarbeiten der Regierung gebunden sei, könne nicht auf einzelne Regierungsdokumente abgestellt werden.⁵⁶⁸

Wie eingangs dargestellt⁵⁶⁹, ist dieser Schluss methodisch keineswegs zwingend. Mit der Überlegung, dass sich das Parlament die Vorarbeiten durch zustimmende Abstimmung zu eigen macht, kann begründet werden, dass auch außerparlamentarische Vorarbeiten von Relevanz sein können. Der Umstand, dass das Legislativorgan typischerweise nicht an entsprechende Vorarbeiten und ihre Begründungen gebunden ist, steht dem nicht entgegen. Denn es bleibt dem Mitgliedstaat unbenommen, eine durch eine Entwurfsbegründung indizierte Diskriminierungsabsicht dadurch zu widerlegen, dass er nachweist, dass sich der Gesetzgeber diesen Zweck gerade nicht zu eigen gemacht hat. Die Feststellung des gesetzgeberischen

568 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 98; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 98.

569 Siehe C.II.3.a)cc)(5).

Willens ist wie bereits ausgeführt vor allem eine Zurechnungsfrage.⁵⁷⁰ Nach hier vertretener Auffassung ist es keineswegs kategorisch auszuschließen, dass außerparlamentarische Vorarbeiten dem Gesetzgeber zuzurechnen sind und daraus gegebenenfalls ein mehr oder minder starkes Indiz für oder gegen das Bestehen protektionistischer Absichten abgeleitet werden kann.⁵⁷¹ So wird auch dem Umstand Rechnung getragen, dass in den Mitgliedstaaten verschiedene Gesetzgebungstraditionen bestehen. Während in einem Mitgliedstaat möglicherweise Gesetze ausführlich gefasst und die dahinterstehenden Erwägungsgründe umfassend wiedergegeben werden, verzichten andere Staaten auf solche ausführlichen Ausformulierungen und beschränken sich in ihren Regelungen auf das technisch notwendige Minimum, während sich die dahinterstehenden Erwägungen nur aus begleitenden Materialien ableiten lassen. In beiden Fällen sollte aber die Möglichkeit bestehen, „über den Text hinauszublicken“ und die dahinterstehenden Überlegungen zu ermitteln.⁵⁷²

In diese Richtung deutet schließlich auch das Urteil des EuGH in der Rs. *Lexel*, in der der EuGH für die Ermittlung des Zwecks der in Frage stehenden Vorschrift auf die „Vorarbeiten“ abstellte.⁵⁷³ Dem Urteil ist jedoch nicht zu entnehmen, auf welche Vorarbeiten konkret abgestellt wurde.

(e) Individuelle Äußerungen

Besonders umstritten ist, ob und inwieweit individuelle Äußerungen von am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen für die Feststellung einer Diskriminierungsabsicht herangezogen werden können.

Der EuGH hat – soweit ersichtlich – bisher noch nicht auf individuelle Äußerungen zur Bestimmung des Gesetzeszwecks abgestellt. Unter den

570 Anders scheinbar *Szudoczky/Károlyi*, *Intertax* 50 (2022), 82, 88, die die Schwierigkeiten der Ermittlung der „aggregate human intention“ folglich für nahezu unüberwindbar halten.

571 In diese Richtung wohl auch GA Bobek, Schlussanträge vom 13.7.2017, C-574/15 (*Scialdone*), 40, sowie bereits Rn. 37, der in diesem Fall einem erläuternden Bericht der erst nach Erlass, und nicht von den Parteien des maßgeblichen Abkommens erstellt wurde zumindest einen „gewisse[n] Hinweischarakter“ beigemessen hat; Hervorhebung im Original. Kritisch zur fehlenden Berücksichtigung der Vorarbeiten in den Rs. *Tesco* und *Vodafone Brokelind*, *BIT* 75 (2021), 212, 216.

572 *Lind*, *EstAL* 2020, 290, 293 f. befürchtet z.B. mit Blick auf die knappe schwedische Gesetzgebungstechnik, dass extrafiskalische Zwecke der schwedischen Luftfahrtsteuer vor dem EuGH nicht hinreichend berücksichtigt würden.

573 EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (*Lexel*), 67.

Generalanwälten äußerte sich sowohl GAin *Kokott* in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* als auch GA *Wahl* in der Rs. *Österreich/Deutschland* ablehnend zu einem solchen Vorgehen. Zum einen könne es nicht auf die politische Begründung der Maßnahme in der Öffentlichkeit, sondern nur auf deren rechtliche Begründung ankommen.⁵⁷⁴ Vor allem aber bestünde die Gefahr, dass „es die Opposition (oder gar einzelner Abgeordneter) [dann] in der Hand [hätte], durch eine entsprechende Äußerung jede Entscheidung des Gesetzgebers zu torpedieren.“⁵⁷⁵ Es besteht also die Sorge, dass der gesetzgeberische Wille manipulierbar ist, wenn auf die Aussagen Einzelner abgestellt wird. GAin *Kokott* verlangt daher, dass die Diskriminierungsabsicht die „primäre Zielsetzung der Maßnahme darstellte, die als solche von dem Mitgliedstaat (und nicht nur einzelnen beteiligten Personen) wahrgenommen und mitgetragen wurde [...]“.⁵⁷⁶

Bemerkenswert ist, dass GAin *Kokott* an einer anderen Stelle ihrer Schlussanträge dann doch auf „die Wortwahl in der Parlamentsdebatte“ abstellt.⁵⁷⁷ Dabei ging sie jedoch nicht auf konkrete Äußerungen ein, sondern begnügte sich damit festzustellen, dass es in der Parlamentsdebatte „im Großen und Ganzen“ nicht um die Diskriminierung ausländischer Unternehmen ging.⁵⁷⁸ Anders die Kommission, die in ihren Stellungnahmen konkret auf einzelne Aussagen einging.⁵⁷⁹

574 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 98; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 98.

575 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 97; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 97. Zustimmung *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 155; *M. Lang*, TPI 2019, 227, 232-233; *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 50 (2022), 82, 88.

576 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 92; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 88.

577 So die Formulierung in GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 94.

578 So die Formulierung in GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 96. Damit trat GAin *Kokott* den Zitaten aus der Parlamentsdebatte entgegen, auf die sich die Kommission berufen hatte. Diese würden lediglich bestätigen, dass „große“, „multinationale“ und „reiche“ Unternehmen, statt „kleine“ und „ungarische“ Unternehmen betroffen sind.

579 Europäische Kommission vom 22.5.2018, SJ.C (2018) 2792729 (Schriftliche Stellungnahme in der Rechtssache C-75/18 (*Vodafone*)), 31 ff.; Europäische Kommission vom 3.9.2018, SJ.C(2018)4529044 (Schriftliche Stellungnahme in der Rechtssache C 323/18 (*Tesco*)), 42 ff.

Den Bedenken gegen die Relevanz individueller Äußerungen ist nicht zuzustimmen. Das Argument, dass es nicht auf den individuellen Willen einzelner am Gesetzgebungsverfahren beteiligter Personen ankomme, sondern auf einen (nicht feststellbaren) kumulierten Willen des Gesetzgebungsorgans ist bereits entkräftet, da der gesetzgeberische Wille nicht als natürlicher Wille zu rekonstruieren, sondern als Zurechnungsfrage zu verstehen ist.⁵⁸⁰ Es kann zwar nicht unreflektiert von Einzelaussagen auf eine Diskriminierungsabsicht des Mitgliedstaats geschlossen werden, allerdings kann auch nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass solche Einzelaussagen dem Gesetzgebungsorgan zugerechnet werden können und sich in der Gesamtschau verschiedener Äußerungen relevante Erkenntnisse über den normativen Willen des Gesetzgebers gewinnen lassen.⁵⁸¹

Dem Argument, dass zwischen politischer und rechtlicher Begründung zu unterscheiden sei, ist zu widersprechen. Die populistische Kommunikation eines Gesetzgebungsverfahrens an die eigene Bevölkerung mit dem Argument, die Maßnahme sei so strukturiert, dass letztlich nur Ausländer belastet werden, sollte nicht ohne Relevanz sein.⁵⁸² Richtig ist, dass ein Unterschied zwischen den Zielsetzungen bestehen kann, die in die „offizielle“ Dokumentation des Gesetzgebungsprojekts Eingang finden und solchen, die allein im Rahmen politischer Werbung für oder gegen das Projekt vorgebracht werden. Dieser Umstand kann aber gerade für den Zweck der mittelbaren Diskriminierung, der Umgehungsschutz der Grundfreiheiten, nutzbar gemacht werden. Das kommunikative Dilemma des Politikers, der einerseits unverfängliche Gesetzgebungsmaterialien formulieren will, um nicht sehenden Auges gegen die Grundfreiheiten zu verstoßen, andererseits aber den protektionistischen Erfolg des Projekts politisch verkaufen will, bietet Gewähr, dass individuelle Äußerungen – in ihrer Gesamtschau –

580 Nachweise bei Fn. 541, 542; a.A. scheinbar *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 50 (2022), 82, 88.

581 *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 637; *Parada*, Tax Notes International 2019, 399, 403. Im Ergebnis wohl auch *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 261.

582 Hinweise zu solchen Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren gab es scheinbar sowohl in den Rs. *Vodafone* und *Tesco*, sowie in der Rs. *Österreich/Deutschland*. Vgl. GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 97; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarország*), 97; GA Wahl, Schlussanträge vom 6.2.2019, C-591/17 (*Österreich/Deutschland*), 70. Zur polnischen Einzelhandelssteuer vgl. die Nachweise auf politische Äußerungen bei *Bernatt/Grzejdziak*, COLA 59 (2022), 187, Fn. 36. Zu nationalen Digitalsteuern vgl. die Nachweise bei *Mason/Parada*, Tax Notes International 2018, 1183, 1192-1193; *Mason/Parada*, Virginia Tax Review 40 (2020), 175, 192 ff.

schlecht manipulierbar sind.⁵⁸³ Während eine einzelne Aussage für die entsprechenden Zwecke (Grundfreiheitenimmunsierung oder populistische Wahlwerbung) leicht angepasst werden kann, kann aus der Gesamtschau der getätigten Aussagen durchaus ein Bild gewonnen werden, welches die ausschlaggebenden Motive für die Einführung der fraglichen Maßnahmen waren.⁵⁸⁴

Damit ist zugleich die Sorge beseitigt, die Relevanz individueller Äußerungen würde zu einer Manipulierbarkeit der Gesetzgebungsmaterialien und zur Möglichkeit der Torpedierung eines Gesetzgebungsvorhabens durch die Opposition führen. Diese Sorge besteht nur, wenn man sich bei der Betrachtung auf eine einzelne Äußerung beschränkt und dieser uneingeschränkten Vorrang vor anderen Äußerungen oder Indizien einräumt.⁵⁸⁵ Bei einer sorgfältigen Betrachtung des politischen Prozesses, Abwägung von verschiedenen Äußerungen und Berücksichtigung der Rolle der sich äussernden Person dürfte allerdings sichergestellt sein, dass ein Torpedierungsversuch als solcher erkannt und für unbeachtlich gehalten würde. Tendenziell wird man zum Beispiel Äußerungen einer Ausschussmehrheit wohl nicht die gleiche Bedeutung beimessen können wie Äußerungen aus der Ausschussminderheit.⁵⁸⁶ Auch Äußerungen der politischen Initiatoren eines Entwurfs wird regelmäßig eine andere Bedeutung beizumessen sein als Aussagen von am Entwurf unbeteiligten Personen.⁵⁸⁷

(f) Sozioökonomischer Kontext

In der Literatur zu den ungarischen und polnischen Umsatzsteuerfällen findet sich schließlich noch ein weitergehender Ansatz. *Deák* plädiert für eine umfassende Überprüfung der vorgeblichen Maßnahmenziele und will dabei den gesamten sozioökonomischen Kontext in dem betreffenden Mitgliedstaat berücksichtigen. Insbesondere will er im Fall von „Mitgliedstaaten wie Ungarn“ den Verfall der demokratischen und rechtsstaatlichen

583 *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 156 fürchtet allerdings, dass so aus politischer Unehrlichkeit die Europarechtswidrigkeit der Maßnahme folgen würde.

584 Beispielhaft für eine gelungene Analyse von Vorarbeiten, Individualäußerungen in Parlamentsdebatten und durch Ministerpräsidenten sowie amtlicher Begründungen im Rahmen des Glücksspielrechts *Uwer*, in: FS Kloepfer, 2013, 872 ff.

585 So scheinbar die Befürchtung bei *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 156.

586 Sorgfalt bei der Analyse fordert deshalb auch *Frieling*, Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers, 2017, 151.

587 *Fleischer*, NJW 2012, 2087, 2090.

Grundsätze berücksichtigen.⁵⁸⁸ Dies stellt er in den Kontext der sozioökonomische Situation osteuropäischer Staaten, die aufgrund der schwachen Wettbewerbsfähigkeit ihrer Unternehmen stärker zu Protektionismus neigen.⁵⁸⁹ In diese Richtung scheinen auch *Mason/Parada* zu argumentieren, wenn sie festhalten, dass die Diskriminierungsabsicht Ungarns durch eine einfache Analyse der Gesetzesstruktur in Verbindung mit rudimentären Kenntnissen über die bestehende Marktsituation in Ungarn zu erkennen gewesen sei.⁵⁹⁰

Szudoczky/Károlyi halten dieser Argumentation Einwände der fehlenden Rechtsstaatlichkeit und Rechtssicherheit entgegen.⁵⁹¹ Die Beurteilung einer Maßnahme dürfe nicht davon abhängen, welcher Mitgliedstaat die betreffende Maßnahme erlasse. Die Verletzung des Rechtsstaatsprinzips in dem betreffenden Mitgliedstaat könne allenfalls als Argument berücksichtigt werden, wenn dies in einer Entscheidung nach Art. 7 EUV festgestellt wurde. Andernfalls dürften Mitgliedstaaten aber nicht zweierlei Maß in der Beurteilung unterliegen.⁵⁹²

In seinen Urteilen in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* findet sich kein Hinweis, dass der EuGH einer „sozioökonomischen Gesamtschau“ oder der politischen Situation in Ungarn Bedeutung beigemessen hätte. Der Umstand, dass Ungarn gerade einen Sektor mit einer progressiven Steuer belastete, in dem überwiegend Unternehmen mit ausländischen Eigentümern aktiv waren, war gerade kein Grund, eine mittelbare Diskriminierung an-

588 *Deák*, EC Tax Rev. 30 (2021), 111, 118. Allgemein für die Berücksichtigung des gesellschaftlichen und politischen Kontextes auch *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 261.

589 *Deák*, EC Tax Rev. 30 (2021), 111, 112 f.

590 *Mason/Parada*, Virginia Tax Review 40 (2020), 175, 210; *Mason*, Tax Notes International 2020, 161, 166.

591 *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 50 (2022), 82, 88 f.; ähnlich *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 158, der begrüßt, dass der EuGH nicht jegliche „politisch problematische Regelung auf für unionsrechtswidrig [erklärt].“

592 An einer anderen Stelle halten es dieselben Autoren allerdings für „regrettable that the General Court ignored the political environment that allows the adoption of such taxes in the legal system of a Member State as the latter provides the general context of legislative measures, the understanding of which is necessary for making sound decisions on State aid.“ *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 54. Da *Szudoczky/Károlyi* selbst davon ausgehen, dass für die Grundfreiheiten und das Beihilferecht ähnliche Maßstäbe gelten, dürfte diese Aussage also auch für die Fragen der mittelbaren Diskriminierung Geltung beanspruchen.

zunehmen. Im Gegenteil folgte der EuGH daraus die Zufälligkeit der Korrelation zwischen großen Umsatzzahlen und Ausländereigenschaft.⁵⁹³

Den Argumenten gegen eine Berücksichtigung sozioökonomischer Umstände ist insoweit zuzustimmen, als der Verdacht einer populistischen Maßnahme oder eine europakritische Regierung in einem Mitgliedstaat sicherlich nicht pauschal als Indiz für eine Diskriminierungsabsicht gelten kann. Auch der Belastung eines von ausländischen Unternehmen dominierten Sektors muss nicht notwendigerweise eine Diskriminierungsabsicht zugrunde liegen. Allerdings erscheint es auch zu pauschal, die Berücksichtigung solcher Umstände insgesamt auszuschließen. In der Zusammenschau mit anderen Umständen kann sich durchaus ergeben, dass die Auswahl des belasteten Sektors oder die Festlegung von Progressionsstufen oder Schwellenwerten eben nicht zufällig, sondern bewusst gewählt wurde. Dann sollte der EuGH bei der Analyse vor diesen Umständen nicht die Augen verschließen und diese als zufällig und deshalb unerheblich zurückweisen.

(g) Ergebnis und Vorschlag

Aus der bisherigen Analyse der Umstände, die für den Nachweis einer Diskriminierungsabsicht relevant sein können, ergibt sich – inzwischen fast offensichtlich – das Ergebnis, dass es auf eine Gesamtschau und Abwägung einer nicht näher zu beschränkenden Vielzahl an Indizien ankommen sollte.⁵⁹⁴ Weder Indizien „aus der Norm“, also insbesondere die Frage nach der kohärenten Ausgestaltung der Maßnahme, noch Indizien „aus dem Kontext der Norm“, also empirisch feststellbare Umstände, sind von vornherein unbeachtlich, sondern sollten in einer Gesamtschau beurteilt werden.⁵⁹⁵

593 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 72; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 52 unter Verweis auf GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 62, 65, 78; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 66, 69, 82.

594 Eine ähnliche Gesamtschau nimmt der EuGH auf vor, um einen etwaigen Ermessensmissbrauch der Kommission festzustellen, vgl. zuletzt EuG, Urteil vom 6.4.2022, T-508/19 (Mead Johnson Nutrition), 71 m.w.N.

595 Diese Unterscheidung findet sich bei Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 258 ff.

Einem solchen Plädoyer wird nahezu zwangsläufig entgegengehalten werden, dass dieses Vorgehen zu Rechtsunsicherheit führen würde.⁵⁹⁶ Die Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit einer Entscheidung wird jedoch mit der Berücksichtigung der Diskriminierungsabsicht als maßgebliches Kriterium erhöht: Denn im Gegensatz zu quantitativen⁵⁹⁷ und zu qualitativen⁵⁹⁸ Kriterien sind die *rechtlichen* Maßstäbe für subjektive Kriterien eindeutig⁵⁹⁹: Bei einer Maßnahme mit faktisch disparaten Belastungswirkungen zwischen rein innerstaatlich und grenzüberschreitend tätigen Akteuren kommt es auf das Bestehen einer Diskriminierungsabsicht an. Besteht diese, liegt eine mittelbare Diskriminierung vor; fehlt diese, liegt keine mittelbare Diskriminierung vor.

Die Unsicherheit, die bei der quantitativen und qualitativen Abgrenzung bezüglich der rechtlichen Maßstäbe besteht, wird hier allerdings auf die Ebene der Tatsachenermittlung verlagert. Denn wie gesehen bedarf es für die Ermittlung einer Diskriminierungsabsicht einer Bewertung und Gewichtung verschiedener Indizien ohne konkretere Maßstäbe. Dies ist aber keine Rechtsunsicherheit im Sinne einer fehlenden Vorhersehbarkeit der rechtlichen Maßstäbe. Es handelt sich vielmehr um die unvermeidbare und deshalb hinzunehmende Unsicherheit bei der gerichtlichen Feststellung von Tatsachen. Die Aufgabe aus entsprechenden Umständen auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen des subjektiven Kriteriums zu schließen ist eine Aufgabe, die bei einem Gericht institutionell gut aufgehoben ist.^{600,601}

596 So mit Bezug auf *Mason/Parada* insbesondere M. Lang, in: FS Kessler, 2021, 156-157, der vor „Willkür“, einem „smell test“ und „Gefühlsjurisprudenz“ warnt. Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 264 ff. sieht in dem Umstand, dass auch eine „Motivkontrolle“ nicht ohne Abwägung auskommt, einen Grund für das Scheitern der Motivkontrolle als Begrenzung der Grundfreiheiten. Beispielhaft gegen subjektive Kriterien im Bereich der Geschlechterdiskriminierung GA Darmon, Schlussanträge vom 19.4.1989, 171/88 (Rinner-Kühn/FWW Spezial-Gebäudereinigung), 26.

597 Siehe dazu C.II.3.a)aa)(2).

598 Siehe dazu C.II.3.a)bb)(2).

599 In diese Richtung unter den Begriffen „finales“ und „kausales“ Diskriminierungsverbot Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 91. Zur Widerlegung des Rechtsunsicherheitseinwands auch Schroth, Theorie und Praxis subjektiver Auslegung im Strafrecht, 1983, 79 f.

600 Dies ist zudem nicht ungewöhnlich. Auch bei Art. 29 Abs. 9 des OECD-Musterabkommens 2017, der Anti-Missbrauchsnorm in Doppelbesteuerungsabkommen (so genannter „Principal Purpose Test“) wird der Hauptzweck der Transaktion „unter Berücksichtigung aller maßgebliche[r] Tatsachen und Umstände“ ermittelt. Dazu Schön, StW 2022, 105, 113.

601 Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 241 f. sieht gerade komparative Vorteile für den EuGH gegenüber nationalen Gerichten bei solchen Abwägungsent-

Gleichzeitig gewährt dieses Vorgehen Transparenz über die Rationalität der Entscheidungsfindung. 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 kann es keine Richtigkeitsgewähr geben⁶⁰², aber diese Transparenz ist wohl das beste erreichbare Ziel.

Bei der Würdigung der Indizien kann der EuGH zudem Rücksicht auf die mitgliedstaatliche Souveränität nehmen, indem er eher hohe Anforderungen an den Nachweis der protektionistischen Absicht stellt.⁶⁰³ Es erscheint aber auch zu streng, zu fordern, dass die „protektionistische Absicht der Maßnahme ‚auf die Stirn geschrieben‘“ steht.⁶⁰⁴

(6) Maßstab

Abschließend stellt sich die Frage, welcher Maßstab für die Diskriminierungsabsicht zu fordern ist. Denn wie bei anderen Missbrauchsvermeidungsvorschriften, die eine subjektive Komponente enthalten, kommt eine Vielzahl verschiedener Maßstäbe in Betracht. Muss die Umgehung der Grundfreiheiten beziehungsweise die Diskriminierung der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke sein?⁶⁰⁵ Reicht es bereits, wenn es sich um einen Nebenzweck handelt oder sogar, wenn der Staat in der bloßen Kennt-

scheidungen. Denn der EuGH wird eher dafür Sorge tragen, dass nicht nur eine nationale Perspektive auf den Fall eingenommen wird.

602 Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 262.

603 Eine abstrakte Festlegung des Beweiswerts einzelner Indizien ist nicht möglich, vgl. Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 263. Auch in der Strafrechtswissenschaft, die intensiv mit Fragen der Beweiswürdigung befasst ist, besteht inzwischen Einigkeit über die Untauglichkeit von Beweisregeln, vgl. Frisch, ZIS 2016, 707, 708 f.

604 So aber Bogdandy, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), 76. EL 2022, Art. 18 AEUV, 18, der in diesen Fällen allerdings auch jegliche Folgenbetrachtung für entbehrlich hält. So auch Streinz, in: Streinz (Hrsg.), Art. 18 AEUV, 55.

605 So beispielsweise Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts: "ATAD" vom 12.7.2016, ABl. EU L 193 v. 19.7.2019, 1–14 oder auch Art. 29 Abs. 9 OECD-Musterabkommen 2017. Zu den Schwierigkeiten der Auslegung und Feststellung Schönfeld/Erdem, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), § 50d Abs. 3 EStG, Rn. 552 ff.

nis der Umgehungsthematik handelt? Es geht dabei letztlich um die Frage, wie hoch die Schwelle angesetzt wird, bis zu der der Mitgliedstaat in seiner Gestaltung geschützt wird, und ab welcher Schwelle die Grundfreiheiten durch die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung eine disparate Belastung erfassen können.⁶⁰⁶

GAin Kokott forderte in ihren Schlussanträgen eine ausgesprochen hohe Schwelle zum Schutz der Mitgliedstaaten. „[D]ie Benachteiligung ausländischer Gesellschaften [müsse] die primäre Zielsetzung der Maßnahme darstell[en] [...] und es [dürfe] auch kein anderer sachlicher Grund für die gewählte Regelung erkennbar sein“.⁶⁰⁷ Dieser Maßstab ist allerdings zu streng wie bereits unter C.II.3.a)cc)(3) gezeigt wurde. Denn wenn die Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte die primäre und einzige Zielsetzung der Maßnahme ist, ist es ausgeschlossen, eine solche Maßnahme potentiell anhand anderer Allgemeinwohlgründe zu rechtfertigen. Das würde allerdings der Rechtsprechung des EuGH widersprechen, wonach mittelbare Diskriminierungen durchaus aufgrund von Allgemeinwohlgründen rechtfertigbar sind. Zuzugeben ist jedoch, dass innerhalb der Ausführungen von GAin Kokott dieser Widerspruch nicht in gleichem Maß zu Tage tritt. Denn GAin Kokott geht davon aus, dass die Diskriminierungsabsicht zwar zur Begründung einer mittelbaren Diskriminierung relevant sein kann, aber verlangt diese nicht für alle Fälle der mittelbaren Diskriminierung. Eine mittelbare Diskriminierung kann nach ihrer Ansicht durchaus auch ohne subjektive Komponente begründet werden.⁶⁰⁸ Anders stellt sich das nach der hier vertretenen Auffassung dar, wonach eine mittelbare Diskriminierung nur dann angenommen werden kann, wenn kumulativ eine binnenmarktschädliche Wirkung aufgrund disparater Belastungswirkungen zulasten grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivität besteht und zusätzlich eine subjektive Komponente vorliegt. Wenn die subjektive Komponente zwingende Voraussetzung jeder mittelbaren Diskriminierung

606 Dieses Verständnis als „Schwelle“ findet sich bei Schön, StuW 2022, 105, III.

607 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 88; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 92.

608 Eine Stellungnahme zum Zusammenspiel von subjektiven Kriterien mit quantitativen und qualitativen Kriterien fehlt in den Schlussanträgen von GAin Kokott. Allerdings wird dies nahegelegt durch die Äußerungen in GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 80; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 84.

ist, darf der geforderte Maßstab einer Diskriminierungsabsicht aber nicht so streng sein wie von GAin Kokott vorgeschlagen.⁶⁰⁹

Mason/Parada schlagen eine Wechselwirkung zwischen subjektiven und objektiven Kriterien vor. Umso eindeutiger die Diskriminierungsabsicht in einem Fall zu Tage trete, desto geringer sollen danach die Anforderungen an das quantitative Kriterium der binnenmarktschädlichen Wirkung sein.⁶¹⁰ Eine solche Wechselwirkung besteht auch nach hier vertretener Ansicht. Denn das quantitative Ausmaß der Belastungsdisparität ist ein Indiz für das Vorliegen der Diskriminierungsabsicht.

Im Ergebnis sollte nach hier vertretener Auffassung aber ein geringer Maßstab gelten und die notwendige subjektive Komponente der mittelbaren Diskriminierung bereits dann bejaht werden, wenn die übermäßige Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten mitursächlich für die gewählte Ausgestaltung der Maßnahme ist⁶¹¹ oder zwangsläufig mit dem im Übrigen verfolgten Regelungsanliegen verknüpft ist und dies dem nationalen Gesetzgeber bewusst ist. Für eine so niedrige Eingriffsschwelle der Grundfreiheiten – gerade im Vergleich zu allgemeinen Antimissbrauchsnormen⁶¹² – spricht zum einen, dass es sich nur um ein Tatbestandsmerkmal handelt und zusätzlich immer objektiv eine disparate Belastungswirkung vorliegen muss. Zum anderen sind die Rechtsfolgen im Falle der Bejahung einer mittelbaren Diskriminierung nicht – wie im Fall sonstiger Missbrauchsvermeidungsnormen – die Unwirksamkeit der Maßnahme, sondern allein die Rechtfertigungsbedürftigkeit der Maßnahme. Es bestehen aber inzwischen vielfältige und weitreichende Rechtfertigungsmöglichkeiten für mittelbare Diskriminierungen (dazu allgemein B.II.4.a)). Schließlich ist dieser niedrige Maßstab die naheliegende Lösung, wenn man auch die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur mittelbaren Diskriminierung mit der

609 Ähnlich *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 638; *Parada*, Tax Notes International 2019, 399, 402, weil durch den strengen Maßstab von GAin Kokott die Umgehung für die Mitgliedstaaten zu einfach gemacht würde.

610 *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 635 f.

611 In diese Richtung auch Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 253 f. m.w.N., der mindestens Kausalität fordert.

612 In der allgemeinen Diskussion um die Steuerumgehung wird allgemein angenommen, dass die bloße Kenntnis oder das Bewusstsein der Gesetzesumgehung im Allgemeinen noch nicht ausreicht, um den Umgehungsvorwurf auszulösen. Es gilt das Beispiel von *P. Kirchhof*: Der Konsum von Wein ist nicht die Umgehung der Biersteuer, selbst wenn der Steuerpflichtige den Wein in dem Bewusstsein trinkt, damit die Biersteuer zu sparen. *Kirchhof*, in: Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, 2010, 20.

impliziten Berücksichtigung subjektiver Kriterien erklären möchte.⁶¹³ Denn es ist fernliegend, dass der EuGH in allen bisherigen Fällen zur mittelbaren Diskriminierung implizit das Vorliegen der Diskriminierungsabsicht als Primärzweck der Maßnahme angenommen hat, ohne dies zu äußern.

dd) Ergebnis zum Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung

Als Ergebnis lässt sich für den Untersuchungsgegenstand festhalten: Differenzierungen nach Unternehmensgröße begründen allenfalls mittelbare Diskriminierungen. Auch nach den Urteilen in den Rs. *Vodafone* und *Tesco* besteht jedoch Unsicherheit darüber, in welchen Fällen und nach welchen Maßstäben der EuGH das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung bejaht. Insbesondere bestehen Unklarheiten über die Rolle quantitativer (C.II.3.a)aa)(1)) und qualitativer Kriterien (C.II.3.a)bb)(1)).

Es wurde argumentiert, dass quantitative (C.II.3.a)aa)(2)) und qualitative Kriterien (C.II.3.a)bb)(2)) in Grenzfällen keinen rechtssicheren Maßstab dafür bieten, ob eine primärrechtlich hinzunehmende, zufällige disparate Belastungsverteilung vorliegt oder eine rechtfertigungsbedürftige mittelbare Diskriminierung. Dementsprechend wurde vorgeschlagen, zusätzlich zu einer disparaten Belastungsverteilung ein subjektives Element in Form einer Diskriminierungsabsicht zu verlangen (C.II.3.a)cc)(2)). Dabei stellt die Ermittlung einer entsprechenden Absicht die größte Herausforderung dar, der jedoch durch eine Gesamtschau und Abwägung aller empirisch feststellbaren Umstände beizukommen ist (C.II.3.a)cc)(5)).

Dementsprechend lässt sich mit Blick auf den Untersuchungsgegenstand als vorläufiges Ergebnis feststellen, dass Differenzierungen nach Unternehmensgröße dann problematisch sind, wenn sie disparate Auswirkungen auf innerstaatliche und grenzüberschreitende Unternehmen haben und sich aus der Ausgestaltung der Steuer, den Begründungen und Vorarbeiten oder auch aus sonstigen Umständen der Gesamteindruck ergibt, dass die übermäßige Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten mitursächlich für die gewählte Ausgestaltung der Maßnahme war oder zwangsläufig mit dem im Übrigen verfolgten Regelungsanliegen verknüpft ist und dies dem nationalen Gesetzgeber bewusst war.

613 Dies wird insbesondere zu Art. 110 AEUV vertreten. Dazu bereits C.II.3.a)cc)(1) und dort Fn. 475.

Daraus folgt für die Fälle progressiver Umsatzsteuern mit Fiskalzwecken, dass der Umstand, dass grenzüberschreitend tätige Unternehmen stärker belastet sind, allein nicht reicht, um die mittelbare Diskriminierung zu begründen. Sollte jedoch eine Gesamtschau empirisch feststellbarer Umstände ergeben, dass beispielsweise die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, des Tarifs oder die Wahl des belasteten Sektors bewusst gewählt wurde, um gerade grenzüberschreitende Unternehmen stärker zu belasten, besteht eine rechtfertigungsbedürftige mittelbare Diskriminierung. Entsprechende Hinweise hat der EuGH in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* nicht hinreichend berücksichtigt.⁶¹⁴

b) Vergleichbarkeit mit Blick auf die Leistungsfähigkeit

Aus der Feststellung einer mittelbaren Diskriminierung nach den soeben vorgeschlagenen Maßstäben folgt nicht die Feststellung eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten. Zusätzlich stellt sich die Frage, ob die ungleich behandelten Gruppen überhaupt vergleichbar sind und ob die Differenzierung gerechtfertigt ist. Für den Prüfungspunkt der Vergleichbarkeit wurde im Grundlagenteil dieser Arbeit dargelegt, dass die Prüfung überflüssig ist, weil sie zur Zirkularität neigt und jedenfalls Wertungsfragen beantworten muss, die besser als Fragen der Rechtfertigung zu erfassen sind.⁶¹⁵ Dennoch soll an dieser Stelle eine Vergleichbarkeitsprüfung erfolgen. Erstens können so nochmal am konkreten Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit die Schwächen der Vergleichbarkeitsprüfung veranschaulicht werden. Zweitens bietet es sich an, diesen Prüfungspunkt für die Zwecke dieser Arbeit zu nutzen, um den maßgeblichen Differenzierungsgrund, das Leistungsfähigkeitsprinzip, darzustellen, bevor dieses im Rahmen der Rechtfertigung erneut Relevanz erhält.⁶¹⁶

Für die Frage der Vergleichbarkeit kommt es auf das Ziel der nationalen Maßnahme an.⁶¹⁷ In dieser Fallgruppe werden Maßnahmen untersucht, die eine Besteuerung nach Leistungsfähigkeit sicherstellen sollen. Es stellt sich also die Frage, inwieweit „große“ und „kleine“ Unternehmen unterschied-

614 Kritisch dazu auch *Mason*, Tax Notes International 2020, 161, 166.

615 B.II.3. Vgl. für progressive Umsatzsteuern auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (*Hervis Sport*), 59.

616 C.II.3.c)bb).

617 EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-135/17 (*X GmbH*), 64 m.w.N.

lich leistungsfähig sind.⁶¹⁸ Wie bereits ausgeführt, geht es dabei um die Verwirklichung vertikaler und horizontaler Lastengleichheit (dazu C.II.1). Soweit „große“ und „kleine“ Unternehmen unterschiedlich leistungsfähig sind, müssen sie unterschiedlich hoch besteuert werden; soweit sie gleichermaßen leistungsfähig sind, müssen sie gleich hoch besteuert werden.

An dieser Stelle kommt es also darauf an, ob die gewählte Differenzierung der nationalen Maßnahme tatsächlich einer Differenzierung nach Leistungsfähigkeit entspricht.

aa) Fehlende Vorgaben aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Für die weitere Operationalisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Vergleichsmaßstab stellen sich zwei Probleme:

Zum einen setzt es voraus, eine „richtige“ Messgröße zu finden, die die Leistungsfähigkeit korrekt erfasst.⁶¹⁹ In der Praxis ist diese Messgröße oft, aber nicht notwendigerweise, das Einkommen beziehungsweise der Gewinn. Es wäre nun aber verfehlt zu denken, dass diese gängige Bemessungsgrundlage immer allen Unternehmen das richtige Maß an Leistungsfähigkeit zuschreibt. Vielmehr entstehen unvermeidlich bereits durch die Wahl und Definition der Messgrößen für die Leistungsfähigkeit Ungleichbehandlungen. Ein Beispiel ist wiederum die unterschiedliche Behandlung von Eigenkapital und Fremdkapital.⁶²⁰ Ein weiteres Beispiel für die verzerrende Wirkung der gängigen Bemessungsgrundlage sind die verschiedenen Abschreibungszeiträume für verschiedene Anlagegüter. Während manche Anlagegüter (wenn auch unbeabsichtigt⁶²¹) schneller abgeschrieben werden können, als sie tatsächlich an Wert verlieren, werden andere Anlagegüter möglicherweise langsamer steuerlich abgeschrieben, als sie an Wert verlie-

618 Bereits die Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips auf Unternehmen ist umstritten. Dazu *Szudoczky/Károlyi*, EStAL 2020, 251, 260 f.; *Sinnig*, ET 59 (2019), 106, 110.

619 *Kempny*, StuW 2021, 85, 93; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 9.

620 *Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba*, Dimensions of Tax Design, 2011, 412 ff. Dazu bereits B.III.5.

621 Davon abgesehen werden begünstigende Abschreibungszeiträume freilich auch zu Lenkungs Zwecken eingesetzt, um bestimmte Investitionen zu subventionieren, vgl. §§ 7a EStG ff.

ren. Das Ergebnis ist eine Begünstigung von Unternehmen, die vornehmlich in solche begünstigten Wirtschaftsgüter investieren.⁶²²

Abstrakter gesprochen lässt sich festhalten, dass die Wahl und Festlegung auf eine Messgröße der Leistungsfähigkeit unweigerlich mit Ungleichbehandlung einhergeht. Immer profitieren solche Steuerpflichtige, die weniger dieser konkreten Messgröße verwirklichen, obwohl sie vielleicht (unter Verwendung eines alternativen Maßstabs) für gleichermaßen leistungsfähig gehalten werden könnten wie andere Steuerpflichtige, die mehr der konkreten Messgröße verwirklichen. Ein eingängiges Beispiel findet sich bei *Kempny*⁶²³, der zwei Landwirte in einem fiktiven Staat vergleicht, die beide in einem Jahr 1000 Währungseinheiten erwirtschaften. Landwirt A bewirtschaftet dafür eine Fläche von 10ha, während Landwirt B dafür eine Fläche von 20ha bewirtschaftet. Wird als Messgröße für Leistungsfähigkeit Einkommen gewählt, erscheinen A und B gleichermaßen leistungsfähig und sind deshalb gleich zu besteuern. Sollte hingegen die Leistungsfähigkeit nach der Größe der bewirtschafteten Fläche (Vermögen) bemessen werden, muss B entsprechend seiner größeren Fläche höher besteuert werden als A. Das Leistungsfähigkeitsprinzip setzt für seine Anwendbarkeit eine Wertung voraus, worin Leistungsfähigkeit zu erblicken ist.⁶²⁴ Die Wahl einer bestimmten Messgröße kann aber nicht aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet werden.⁶²⁵

Zum zweiten ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht geeignet, Aussagen über die „richtige“ Steuerhöhe oder den Tarif zu treffen.⁶²⁶ Der Vorgabe, dass gleichermaßen leistungsfähige Steuersubjekte gleich zu besteuern sind, während Steuersubjekte mit größerer Leistungsfähigkeit höher zu besteuern sind als Steuersubjekte mit geringerer Leistungsfähigkeit, wird der Gesetzgeber bereits durch jeglichen Anstoßtarif mit einem Grenzsteuersatz zwischen 0 % und 100 % gerecht.⁶²⁷ Selbst ein regressiver Tarif verstößt

622 *Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba*, Dimensions of Tax Design, 2011, 416 f.

623 *Kempny*, *StuW* 2021, 85, 94 f. Ein weitergehender Einwand mit ebenfalls eingängigem Beispiel findet sich bei *Hongler*, *Jusletter* 4.II.2019, 33 ff., der darauf hinweist, dass statt auf die monetäre, auch die moralische Wertigkeit der Einkommenserzielung abgestellt werden könnte.

624 *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, 2015, 9.

625 *Kempny*, *StuW* 2021, 85, 95.

626 *Kempny*, *StuW* 2021, 85, 94 f. m.w.N.; *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, 2015, 80 f.

627 *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, 2015, 80 f. Anstoßtarif meint dabei einen gestuften Steuertarif, der verschiedenen Einkommensbereichen jeweils unterschiedliche Grenzsteuersätze zuweist. Zum Beispiel werden die ersten 10 000 Euro der Bemes-

nicht zwangsläufig gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn man in die gleichheitsrechtliche Betrachtung beispielsweise nicht nur die Grenzbelastung, sondern Umverteilungsmaßnahmen mit einbezieht.⁶²⁸

bb) Konsequenz für die Fälle progressiver Umsatzsteuern

Beispielhaft soll an dieser Stelle auf die Fälle progressiver Umsatzsteuern eingegangen werden, nachdem sowohl in den EuGH-Urteilen als auch in der wissenschaftlichen Aufarbeitung dazu sehr kontrovers diskutiert wurde, inwieweit Steuern auf den Umsatz geeignet sind, eine Besteuerung nach Leistungsfähigkeit umzusetzen.⁶²⁹

Der EuGH akzeptierte die Wahl der Bemessungsgrundlage und folgte damit den Schlussanträgen der Generalanwältin.⁶³⁰ Für die Bemessung der Leistungsfähigkeit auf den Umsatz abzustellen, sei vielleicht nicht ideal, jedenfalls aber nicht sachfremd.⁶³¹ Denn zum einen seien hohe Umsätze Voraussetzung für hohe Gewinne, zum anderen profitierten Unternehmen mit hohen Umsätzen in der Regel von Skaleneffekten, weil die Grenzkosten mit zunehmender Anzahl produzierter Einheit sinken.⁶³² Alternativ könnte man eine Steuer auf den Umsatz auch als Pauschalisierung der Rentabilität verstehen.⁶³³

sungsgrundlage einem Satz von 10% unterworfen, die nächsten 10 000 Euro einem Satz von 20% usw. Dazu ebd., 76 f.

628 Hongler, IFF-HSG Working Papers 2021, 1, 15 f.; ebenso aus US-amerikanischer Perspektive Viswanathan, Tax L. Rev. 75 (2021), 91.

629 Dabei werden auch beihilfenrechtliche Beiträge berücksichtigt, die anlässlich der beihilfenrechtlichen Urteile EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen); EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn) in der Sache dieselbe Frage diskutieren: Entspricht eine progressive Steuer auf den Umsatz dem Leistungsfähigkeitsprinzip? Eingehend zu der beihilfenrechtlichen Beurteilung unter C.II.4.

630 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 70; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 50.

631 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 102; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 100; anders scheinbar in Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 62, 65.

632 GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 101; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 121; GAin Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (Hervis Sport), 61; Hummel, ISR 10 (2021), 216, 223.

633 Mössner, ISR 2020, 162, 163 f.

In der Literatur wurde dies vielfach kritisiert⁶³⁴: Der Umsatz sage nichts über die tatsächliche Leistungsfähigkeit aus, da die Höhe der Kosten nicht berücksichtigt wird. Ein Unternehmen mit hohem Umsatz könne bei entsprechend hohen Kosten wenig oder keinen Gewinn, möglicherweise gar Verluste machen. Dann fehle es aber an der Vergleichbarkeit der Unternehmen hinsichtlich der Leistungsfähigkeit. Jedenfalls sei aber der Gewinn ein präziserer Indikator für die Leistungsfähigkeit und deshalb vorzugswürdig.⁶³⁵

Dieser Kritik ist zu widersprechen, denn sie beruht immer auf dem Vorverständnis, dass Gewinn die einzig richtige Maßgröße für Leistungsfähigkeit ist.⁶³⁶ Denn für ungleich leistungsfähig kann man zwei Unternehmen mit gleich hohen Umsätzen nur dann halten, wenn man (stillschweigend) doch den Gewinn (und damit die Berücksichtigung von Aufwendungen) als Vergleichsmaßstab zugrunde legt.⁶³⁷ Wie gesehen ist aber auch der Gewinn als Messgröße keineswegs frei von inhärenten Ungleichbehandlungen und damit gänzlich neutral.⁶³⁸ Dem Leistungsfähigkeitsprinzip kann nicht entnommen werden, dass der Gewinn die richtige Messgröße für die Leis-

634 Zum Folgenden *Bernatt/Grzejdziak*, COLA 59 (2022), 187, 195; *CFE ECJ Task Force*, ET 2020, 555, 561; *Nicolaides*, EStAL 2019, 226, 233; *Nicolaides*, The Problem with Turnover Taxes, 30.07.2019, <https://www.lexxion.eu/stateaidpost/the-problem-with-turnover-taxes/>, zuletzt geprüft am 18.10.2025; *Pistone/Nogueira/Turina*, ITAXS 2021, 2, 8; *Sinnig*, ET 59 (2019), 106, 110; *Stevanto*, ET 2019, 538, 540; *Szudoczky/Károlyi*, in: *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), CJEU - Recent Developments in Direct Taxation 2019, 2020, 31; *Szudoczky/Károlyi*, EStAL 2020, 251, 261; *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 50 (2022), 82, 90 f.; *Varju/Papp*, Leg. Issues Econ. Integr. 48 (2021), 379, 386; *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, Fn. 35; *Mason*, in: *Elliffe* (Hrsg.), International Tax at the Crossroads, 2023, 271 ff. Dabei ist zu beachten, dass in der Literatur die fraglichen Steuern teilweise als indirekte Steuern kategorisiert wurden. Die entsprechenden Autoren weisen dann darauf hin, dass der Umsatz des Unternehmens jedenfalls keinen Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit des Konsumenten hat, *Deák*, EC Tax Rev. 30 (2021), 111, 113 f. Die Einordnung als indirekte Steuer ist jedoch eher fernliegend, dazu *Hummel*, ISR 10 (2021), 216, 218 f.; zur Einordnung der vergleichbaren Digitalsteuern *Graßl/R. Koch*, StuW 2020, 293, 298-305.

635 *Nieuweboer*, ET 62 (2022), 201, 208.

636 *Hummel*, ISR 10 (2021), 216, 222.

637 Dieser Denkfehler wird deutlich bei *Stevanto*, ET 2019, 538, 545: "A tax on gross revenues is, therefore, in itself, a discriminatory method of taxing profits [...]". Eine Steuer auf den Umsatz besteuert aber eben gerade nicht die Gewinne („profits“), sondern den Umsatz.

638 *Hummel*, ISR 10 (2021), 216, 222 verweist auf die Beispiele der Sonderabschreibungen und auf Sanierungsgewinne zur Veranschaulichung der verzerrenden Wirkung von Gewinnbesteuerung. Weitere Beispiele bereits unter C.II.3.b)aa).

tungsfähigkeit wäre, sondern nur, dass die Steuerpflichtigen gleichermaßen anhand der gewählten Bemessungsgrundlage zu besteuern sind.⁶³⁹ Selbst wenn es ein eigenes europarechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip geben sollte⁶⁴⁰, kann dem deshalb keine nähere Aussage zur Zulässigkeit von Steuern auf den Umsatz entnommen werden. Entgegen der Kritik in der Literatur war es deshalb überzeugend, dass der EuGH die Gestaltung der Bemessungsgrundlage der Mitgliedstaaten nicht beanstandet hat.

Die Kommission nahm allerdings nicht nur an der Wahl der Bemessungsgrundlage, sondern gerade auch an der progressiven Tarifgestaltung Anstoß.⁶⁴¹ Auch in der Literatur wird vertreten, dass gerade die Kombination eines progressiven Tarifs mit der Besteuerung des Umsatzes unzulässig sei. Denn progressive Sätze seien mit der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit verknüpft, die aber durch den Umsatz gerade nicht reflektiert werde.⁶⁴² Diese Argumentation übersieht, dass die Tarifgestaltung selbst nicht für potentielle Ungleichbehandlungen ursächlich ist, sondern nur das Maß der jeweiligen Ungleichbehandlung bestimmt. Falls man, entgegen der oben vorgebrachten Argumente, eine Steuer auf den Umsatz also für diskriminierend halten sollte, weil „große“ und „kleine“ Unternehmen trotz potentiell gleich hohen Gewinns ungleich besteuert werden, besteht diese Ungleichbehandlung unabhängig davon, wie der Tarif ausgestaltet ist. Auch bei einem proportionalen Tarif zahlt ein Unternehmen mit größerer Bemessungsgrundlage mehr Steuern.⁶⁴³ Eine Ungleichbehandlung besteht dann also unabhängig vom Tarif.

639 Hummel, ISR 10 (2021), 216, 222.

640 Dafür: J. Lang/Englisch, in: Amatucci (Hrsg.), International Tax Law, 2012, 266; Englisch, in: Brokelind (Hrsg.), Principles of Law, 2014, Section 19.2.2.; aus Sicht des Art. 20 GRCH: Ohlendorf, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, 239 ff.; Lemmen, Die Bedeutung der EU-Grundrechtecharta für das nationale Steuerrecht, 2022, 323 f.; anders Engler, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, 2014, 273 ff.; jedenfalls aus den Grundfreiheiten dürfte sich kein uniales Leistungsfähigkeitsprinzip ergeben, sondern nur das Gebot, das nationale Leistungsfähigkeitsverständnis in grenzüberschreitenden Sachverhalten diskriminierungsfrei anzuwenden; dazu auch Bizioli/E. Reimer, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 70; Heber, EC Tax Rev. 31 (2022), 72, 76.

641 So GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarországi), 122; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 116.

642 Mit Bezug zum Beihilferecht Szudoczky/Károlyi, Intertax 2020, 46, 53 f.; Szudoczky/Károlyi, EStAL 2020, 251, 262 f.; Károlyi, EC Tax Rev. 29 (2020), 271, 277.

643 So auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (Hervis Sport), 58.

Gleichzeitig ist die Progression durch Anstoßtarife wie in den Rs. *Vodafone* und *Tesco* keineswegs „sprunghaft“, wie in der kommentierenden Literatur teilweise impliziert.⁶⁴⁴ Denn der Durchschnittssteuersatz steigt bei Überschreiten einer Umsatzschwelle nicht sprunghaft, sondern fließend. Die Progressionskurve wird zwar steiler, aber im direkten Vergleich zweier Steuerpflichtiger, deren Bemessungsgrundlage beispielsweise jeweils einen Euro über beziehungsweise unter der Umsatzschwelle liegen, gibt es keinen sprunghaften Anstieg des Durchschnittssteuersatzes.⁶⁴⁵ Eine eigenständige Ungleichbehandlung ist in der Tarifgestaltung jedenfalls nicht enthalten.

In beihilferechtlichen Fällen zu progressiven Umsatzsteuern (dazu eingehend C.II.4) argumentierte die Kommission zudem, dass progressive Sätze bei der Besteuerung von Unternehmen keine Anwendung finden könnten, da nur natürliche Personen nach der Theorie des abnehmenden Grenznutzens mit steigendem Einkommen weniger Nutzen aus zusätzlichem Einkommen erzielen.⁶⁴⁶ Dem wurde insbesondere durch GAin *Kokott* zurecht widersprochen. „[D]ie Grenznutzentheorie [ist] eine Theorie und keine Rechtsregel [...]. Angesichts der fehlenden Messbarkeit des ‚Nutzens‘ ist es bislang nicht gelungen, aus dieser Theorie verbindliche (juristische) Aussagen zu dem richtigen Steuertarif abzuleiten.“⁶⁴⁷

644 Z.B. Szudoczky/Károlyi, Intertax 2020, 46, 57.

645 Zu dieser Eigenschaft eines Anstoßtarifes *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 75 ff.

646 Auf diese Argumentation verweist GAin *Kokott*; dazu sogleich im Text; zustimmend *Stevanto*, ET 2019, 538, 541. Die Theorie des abnehmenden Grenznutzens ist eine Theorie zur Begründung progressiver Steuersätze. Danach ziehen Personen mit steigendem Einkommen einen immer geringeren Grenznutzen, da bestimmte Bedürfnisse bereits befriedigt sind. Entsprechend kann oder muss man gar höhere Einkommen progressiv steigenden Steuern unterwerfen, um eine vergleichbare Belastung mit Blick auf das „erbrachte Opfer“ zu erzielen. Zu Opfertheorien und dem Leistungsfähigkeitsprinzip *Küstner*, Einkommensteuerprogression und Gerechtigkeit, 2017, 107 ff.; *Englisch*, in: Brokelind (Hrsg.), Principles of Law, 2014, section 19.1.1.

647 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 57 f.; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 63 f.; zustimmend *Hummel*, ISR 10 (2021), 216, 223; eingehend m.w.N. *Küstner*, Einkommensteuerprogression und Gerechtigkeit, 2017, 109 ff. sowie *Englisch*, in: Brokelind (Hrsg.), Principles of Law, 2014, section 19.1.1., der davon ausgeht, dass die Grenznutzentheorie zur Begründung des Leistungsfähigkeitsprinzips insgesamt überholt ist.

cc) Verzicht auf Vergleichbarkeitsprüfung

An dieser Stelle zeigt sich erneut die Zirkularität der Vergleichbarkeitsprüfung anhand des Ziels der Maßnahme, die bereits im Grundlagenteil der Arbeit dargestellt wurde (B.II.3). Wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip keine eigenen Vorgaben über die richtige Bemessung der Leistungsfähigkeit enthält und dem Mitgliedstaat die Art der Bemessung von Leistungsfähigkeit deshalb grundsätzlich freisteht, dann wird eine am nationalen Leistungsfähigkeitsverständnis ausgerichtete Vergleichbarkeitsprüfung zwangsläufig zur Unvergleichbarkeit der zu vergleichenden Sachverhalte kommen. Wenn eine Regelung zwischen Unternehmen mit höheren und niedrigeren Umsätzen gerade mit dem Ziel differenziert, zwischen höheren und niedrigeren Umsätzen zu differenzieren, um dem zugrundeliegenden Leistungsfähigkeitsverständnis Rechnung zu tragen, dann werden zwangsläufig Unternehmen mit hohen Umsätzen und Unternehmen mit niedrigen Umsätzen mit Blick auf dieses Ziel unvergleichbar sein.⁶⁴⁸ Die Konsequenz wäre nun, dass auch in den hier fraglichen Fällen, in denen der mitgliedstaatliche Gesetzgeber eine Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage oder des Tarifs bewusst trifft, um vorrangig grenzüberschreitende Unternehmen zu belasten, eine Verletzung der Grundfreiheiten ausgeschlossen wäre, weil sich die zu vergleichenden Unternehmen gerade nicht in vergleichbaren Positionen befänden.⁶⁴⁹ Zu einer wertenden Abwägung etwaiger legitimer Interessen des Mitgliedstaates mit dem Ziel der Grundfreiheiten im Rahmen der Rechtfertigung käme es nicht mehr. Das kann aber, gerade in Fällen, in denen der Gesetzgeber die Ungleichbehandlung zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Fällen zum Ziel hat, nicht richtig sein. Stattdessen sollte deshalb hier auf die Vergleichbarkeitsprüfung verzichtet werden und direkt zur Rechtfertigungsprüfung übergegangen werden.

c) Rechtfertigung

Es stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die hier untersuchten Größendifferenzierungen bei Steuern mit Fiskalzwecken ge-

648 An dieser Stelle sei daran erinnert, dass in diesen Fällen der mittelbaren Diskriminierung die Differenzierung mit nach Umsatzhöhe gerade mit der Differenzierung nach Staatsangehörigkeit/Gesellschaftssitz korreliert.

649 In diese Richtung mit Blick auf die Rechtsprechung des EuGH zur Dividendenbesteuerung *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 172.

rechtfertigt sind. Vorab ist daran zu erinnern, dass es auf diese Frage überhaupt nur in Fällen ankommt, in denen ein Mitgliedstaat die Ausgestaltung der Größendifferenzierung einer Fiskalzwecksteuer bewusst wählt und gestaltet, um überwiegend grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu belasten.

aa) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Zunächst ist hier auf den praktisch bedeutsamsten Rechtfertigungsgrund im Steuerrecht einzugehen: die Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse. Diesem Rechtfertigungstopos kommt kein klar umgrenzter eigenständiger Gehalt zu.⁶⁵⁰ Gemein ist den Erwägungen unter diesem Begriff allerdings, dass sie ein nationales Interesse anerkennen, auf bestimmte Störungen des inländischen Steuerzugriffs zu reagieren. Beispiele sind hier der Wegzug, Zahlungen ins Ausland (Dividenden, Zinsen) oder der „Import“ von ausländischen Verlusten.

Teilweise akzeptiert der EuGH eine solche Störung des Steuerzugriffs, in Verbindung mit Erwägungen der Missbrauchsverhinderung, bereits in Fällen, in denen zwar keine rein künstliche, und damit eine missbräuchliche Steuergestaltung im Sinne der Rechtsprechung in der Rs. *Cadbury-Schweppes*, aber zumindest ein Missbrauchsrisiko besteht.⁶⁵¹ So heißt es in der Rs. *Hornbach*:

„Nach ständiger Rechtsprechung kann die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, eine Ungleichbehandlung dann rechtfertigen, wenn mit der untersuchten Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden [...]“.⁶⁵²

650 B.II.4.a)aa).

651 EuGH, Urteil vom 18.7.2007, C-231/05 (Oy AA), 62 f.; EuGH, Urteil vom 21.1.2010, C-311/08 (SGI), 66 ff.; EuGH, Urteil vom 31.5.2018, C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), 43. Dazu eingehend *Wattel*, EC Tax Rev. 50 (2022), 736, 746 ff.

652 EuGH, Urteil vom 31.5.2018, C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), 43 m.w.N. Kritisch zur unreflektierten Ausweitung *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 260.

In den hier relevanten Fällen liegt eine solche „Störung“ oder „Gefährdung“ des inländischen Steuerzugriffs jedoch nicht vor. Das einzige grenzüberschreitende Element ist die Beherrschung der großen Unternehmen im Markt durch ausländische Eigentümer. Eine Gefährdung des nationalen Steuerzugriffs durch eine konkrete grenzüberschreitende Transaktion mit dem Potential der Verschiebung von Steuersubstrat ist deshalb nicht erkennbar. Vielmehr ist es den jeweiligen Staaten unbenommen, die Gewinne oder Umsätze der steuerpflichtigen Unternehmen zu besteuern. Das dürfen sie aber nicht in diskriminierender Weise tun.

Die zusätzliche Besteuerung durch progressive Umsatzsteuern erfolgte außerdem nicht als Umsetzung einer zwischenstaatlichen Abgrenzung verschiedener Steuerhoheiten, sondern führte im Gegenteil zur Umgehung zwischenstaatlich vereinbarter oder jedenfalls traditionell verwendeter Abgrenzungsentscheidungen und die Besteuerung zusätzlichen Steuersubstrats.⁶⁵³

Im Gegensatz zu den Rechtfertigungserwägungen der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist hier also festzuhalten, dass die Fiskalinteressen des Mitgliedstaates keine Ungleichbehandlung rechtfertigen können.

bb) Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Umverteilung

Allerdings verfolgen die infrage stehenden Differenzierungen nicht nur Fiskalinteressen. Es geht nicht lediglich um die Mehreinnahmen durch höhere Steuern für größere Unternehmen, sondern um eine (gerechte) Verteilung der Steuerlasten zwischen den Steuerpflichtigen. Als potentieller Rechtfertigungsgrund kommt daher das Ziel der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und das Ziel einer Umverteilung der öffentlichen Lasten in Betracht.

Auf diesen Rechtfertigungsgrund stellte GAin Kokott in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* in ihren hilfsweisen Ausführungen zur Rechtfertigung der mittelbaren Diskriminierung ab.⁶⁵⁴ Im Folgenden wird zunächst ihre Argumentation dargestellt (C.II.3.c)bb)(1)), bevor zu untersuchen ist, ob

653 *Mason/Parada*, Tax Notes International 2018, 1183, 1196.

654 In GAin Kokott, Schlussanträge vom 5.9.2013, C-385/12 (*Hervis Sport*), 56 ff. finden sich diese Erwägungen noch im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung. Andeutungsweise auch bereits in GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturias*), 41; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 44; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 43.

sich in der Rechtsprechung des EuGH Ansätze für einen solchen Rechtfertigungsgrund finden lassen (C.II.3.c)bb)(2)). Im Anschluss wird eine eigene Ansicht entwickelt (C.II.3.c)bb)(3)). Verhältnismäßigkeitserwägungen (C.II.3.c)bb)(4)), Erwägungen zur Kontrolldichte (C.II.3.c)bb)(5)) und eine rechtspolitische Folgenbetrachtung runden die Ausführungen ab (C.II.3.c)bb)(6)).

(1) Argumentation von GAin Kokott

In ihren Schlussanträgen äußerte GAin Kokott die

„Auffassung, dass die unterschiedliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen grundsätzlich eine unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen rechtfertigen kann. Auch der Gerichtshof hat das Prinzip der Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit – jedenfalls im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz des Steuersystems – anerkannt.

Hintergrund dürfte die Tatsache sein, dass in vielen Mitgliedstaaten das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sogar ein verfassungsrechtliches Prinzip ist, welches teils ausdrücklich in den Verfassungen verankert, teils höchstrichterlich aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz abgeleitet wird. Da auch die Höhe des Umsatzes als ein Indikator für eine bestimmte Leistungsfähigkeit [...] angesehen werden kann, greift dieser Rechtfertigungsgrund hier ein.

Darüber hinaus ist es im Steuerrecht anerkannt, dass grundsätzlich ein legitimes Interesse des Staates daran besteht, auch progressive Steuersätze anzuwenden. Dass Personen mit einer gesteigerten finanziellen Leistungsfähigkeit auch überproportional an den Kosten der Allgemeinheit beteiligt werden können, ist auch innerhalb der Mitgliedstaaten jedenfalls bei Steuern, die sich nach dem Gewinn bemessen, weit verbreitet. Selbst die Europäische Union greift für die Besteuerung ihrer Beamten und Angestellten auf einen progressiven Tarif zurück.

Hintergrund ist in der Regel – jedenfalls in einem Sozialstaat – das Ziel, die sozial Schwächeren zu entlasten und insofern die zum Teil recht ungleich verteilten Geldmittel mit Hilfe des Steuerrechts etwas umzuverteilen. Dieses sozialstaatliche Ziel rechtfertigt grundsätzlich auch eine gewisse Ungleichbehandlung aufgrund eines progressiven Steuersatzes.

Da gemäß Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 EUV die Union nicht nur einen Binnenmarkt errichtet, sondern auch die soziale Gerechtigkeit fördert,

können auch diese sozialstaatlichen Gründe – wie Polen in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat – unionsrechtlich einen progressiven Steuertarif rechtfertigen. Dies gilt jedenfalls für eine Steuer, die nicht nur Unternehmen, sondern auch natürliche Personen erfasst, wie dies nach Art. 3 Abs. 1 und 2 des Sondersteuergesetzes der Fall ist.

Folglich kann der Rechtfertigungsgrund einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen.⁶⁵⁵

Entsprechend prüft GAin Kokott weiter die Verhältnismäßigkeit der progressiven Umsatzsteuer und kommt zu dem Schluss, dass die progressive Besteuerung des Umsatzes eine geeignete Maßnahme zur Besteuerung nach Leistungsfähigkeit ist, da ein zumindest indirekter Zusammenhang zwischen Umsatzhöhe und Leistungsfähigkeit bestehe.⁶⁵⁶ Die Möglichkeit der Gewinnbesteuerung hindere nicht die Erforderlichkeit der Umsatzbesteuerung. Es handele sich nicht um ein milderes Mittel, sondern um ein „*aliud*“. Zudem sei die Besteuerung des Gewinns nicht gleichermaßen geeignet, Umgehungsgestaltungen zu verhindern.⁶⁵⁷

(2) Fehlende Rechtsprechung des EuGH

Der EuGH musste in seinen Urteilen zu diesen Ausführungen keine Stellung beziehen, nachdem er bereits das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung verneint hatte. Auch in der sonstigen Rechtsprechung finden sich bislang keine Ausführungen zu der Frage, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip einen Rechtfertigungsgrund im Rahmen der Grundfreiheiten darstellen kann. Dementsprechend fehlt es in der Literatur bislang an einer hinreichenden Auseinandersetzung mit dieser Fragestellung.

Andeutungsweise hat sich der EuGH mit Überlegungen zur Herstellung leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung bislang im Rahmen der Ko-

655 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 109 ff. Ähnlich GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 106 ff.

656 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 116 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 111 ff.

657 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 125 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 120 ff.

härenzrechtfertigung befasst. In diesen Fällen wird dem grenzüberschreitenden Sachverhalt ein Nachteil auferlegt, um einen an anderer Stelle bestehenden Steuervorteil des grenzüberschreitenden Sachverhalts auszugleichen und so, bei „Gesamtbetrachtung“ von Vor- und Nachteilen, eine gleichmäßige Besteuerung nach Leistungsfähigkeit sicherzustellen.⁶⁵⁸ Eine solche Saldierung von Vor- und Nachteil akzeptiert der EuGH jedoch nur bei Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Vor- und Nachteil. Insofern passen diese Kohärenzerwägungen nicht unmittelbar auf die Größendifferenzierungen mit Fiskalzwecken. Denn dort geht es nicht darum, dass durch einen Sondervorteil für bestimmte Sachverhalte eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip besteht, die durch einen korrespondierenden Nachteil auszugleichen ist. Vielmehr steht die Differenzierung nach Leistungsfähigkeit an sich in Frage. Außerdem unterscheiden sich die Fälle dadurch, dass in den Fällen der Kohärenz die Herstellung horizontaler Steuergerechtigkeit rechtfertigend wirkt; in den Fällen von Größendifferenzierungen mit Fiskalzweck geht es jedoch um Ungleichbehandlungen zur Herstellung vertikaler Steuergerechtigkeit.

Das Fehlen von EuGH-Rechtsprechung zu diesem potentiellen Rechtfertigungsgrund dürfte dem Umstand geschuldet sein, dass leistungsfähigkeitsgerechte Differenzierungen im Steuerrecht bislang nicht im Verdacht der Diskriminierung standen. Und auch nach den Urteilen des EuGH in den Fällen *Vodafone* und *Tesco* dürften weiterhin Differenzierungen nach Leistungsfähigkeit regelmäßig keine mittelbare Diskriminierung darstellen, da eine potentielle überwiegende Betroffenheit ausländischer Steuerpflichtiger meistens nur zufällig oder den bestehenden Marktverhältnissen geschuldet sein wird.

In dieser Arbeit wurde jedoch die Auffassung vertreten, dass in diesen Situationen eine rechtfertigungsbedürftige mittelbare Diskriminierung vorliegt, wenn die disparate Belastungsverteilung nicht zufällig, sondern beabsichtigt ist, der Mitgliedstaat also die Wahl der Steuersubjekte, des Steuerobjekts oder des Tarifs bewusst gewählt hat, um überwiegend ausländische Steuerpflichtige zu belasten.⁶⁵⁹ In diesen Konstellationen stellt sich die Frage, ob die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips solche

658 EuGH, Urteil vom 12.6.2018, C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock), 45 ff. Dort konnte die Nichtberücksichtigung der Verluste ausländischer Betriebsstätten damit gerechtfertigt werden, dass so der steuerliche Vorteil (Nichtbesteuerung der Gewinne der ausländischen Betriebsstätte) ausgeglichen wird und folglich die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit sichergestellt wird.

659 Siehe dazu C.II.3.a)cc).

beabsichtigte Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen vermag. Dies soll im Folgenden argumentativ begründet werden.

(3) Das Leistungsfähigkeitsprinzips als Rechtfertigungsgrund

Ein erster valider Begründungsansatz findet sich in der Rechtsprechung des EuGH zum Rechtfertigungsgrund der Kohärenz. Wie dargelegt, erlaubt die Kohärenzrechtfertigung die Saldierung von unmittelbar zusammenhängenden Vor- und Nachteilen, um bei gemeinsamer Betrachtung eine gleichheitsgerechte Besteuerung zu erreichen. Dies zeigt, dass das Ziel der gleichheitsgerechten Besteuerung, zumindest in seiner horizontalen Dimension, im Rechtfertigungsgrund der Kohärenz anerkannt wird. Dem Ziel, gleichermaßen leistungsfähige Steuersubjekte gleich zu besteuern, kommt darin rechtfertigende Kraft zu.⁶⁶⁰

Die „*iustitia distributiva*“⁶⁶¹, das Gebot der gerechten Verteilung steuerlicher Lasten, erstreckt sich aber nicht nur auf die horizontale Dimension, sondern auch auf eine vertikale Dimension. Die Gleichbelastung ungleich leistungsfähiger Steuersubjekte erscheint ebenso gleichheitswidrig wie die Ungleichbelastung gleich leistungsfähiger Steuersubjekte. Die Verwirklichung vertikaler Belastungsgerechtigkeit sollte deshalb ebenso wie die Verwirklichung horizontaler Belastungsgerechtigkeit als Rechtfertigungsgrund anerkannt werden.

Dieser Gedanke lässt sich zudem auf die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundrechten der Grundrechtecharta als zwingende Gründe des Allgemeinwohls stützen. Seit der grundlegenden Entscheidung in der Rs. *Schmidberger* ist der Schutz der Unionsgrundrechte als Rechtfertigungsgrund im Rahmen der Grundfreiheiten anerkannt.⁶⁶² Ob aus dem Gleichheitssatz des Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRCh) oder aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten gemäß Art. 6 Abs. 3 EUV ein unionsweites Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet werden kann, ist zwar umstritten⁶⁶³; nach einhelliger

660 Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 283; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 961 f.

661 Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 283.

662 EuGH, Urteil vom 12.6.2003, C-112/00 (*Schmidberger*), 71 ff. Dazu auch Lemmen, Die Bedeutung der EU-Grundrechtecharta für das nationale Steuerrecht, 2022, 91 f.

663 Vgl. dazu die Nachweise bei Fn. 640.

Meinung und ständiger Rechtsprechung enthält Art. 20 GRCh jedoch den „Mindestgehalt“ eines Leistungsfähigkeitsprinzips: das Gebot horizontaler *und* vertikaler Gleichheit.⁶⁶⁴ Bereits diese Aussage genügt, um aus Art. 20 GRCh das Gebot einer Differenzierung nach Leistungsfähigkeit abzuleiten. Ungleiche Sachverhalte sind entsprechend ungleich zu behandeln.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip, verstanden als das Gebot des Gleichheitssatzes, ungleiche Sachverhalte ungleich zu behandeln, ist danach ein potentieller Rechtfertigungsgrund für die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten.⁶⁶⁵ Man kann die Problemstellung also auch als einen Normkonflikt zwischen zwei verschiedenen Gleichheitssätzen verstehen. Während die Grundfreiheiten die Gleichbehandlung von Ausländern und Inländern verlangen, verlangt der allgemeine Gleichheitssatz eine Differenzierung nach Leistungsfähigkeit.⁶⁶⁶ Ob und in welchen Fällen, die Wahrung des allgemeinen Gleichheitssatzes das Bedürfnis nach Durchsetzung der Grundfreiheiten überwiegt, ist eine Frage der Verhältnismäßigkeit und der an dieser Stelle vorzunehmenden Interessenabwägung.

(4) Verhältnismäßigkeitserwägungen

Die Verwirklichung einer Differenzierung nach Leistungsfähigkeit stellt nach dem oben Gesagten einen zwingenden Allgemeinwohlgrund dar. Die gewählte Differenzierung muss allerdings dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen.

Bezüglich der Geeignetheit einer Differenzierung ist auf die bereits beschriebene Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsprinzips zurückzukommen.⁶⁶⁷ Die Feststellung, dass zwischen unterschiedlich leistungsfähigen Unternehmen differenziert werden soll, lässt aufgrund der Vielzahl potentieller Anknüpfungspunkte für Leistungsfähigkeit große Gestaltungsspielräume für die Mitgliedstaaten bei der Wahl der Bemessungsgrundlage oder der Ausgestaltung des Tarifs. Hinzukommt, dass der EuGH im Rahmen

664 Siehe dazu nur *Jarass*, in: *Jarass* (Hrsg.), Art. 20, 10; *Lemmen*, Die Bedeutung der EU-Grundrechtecharta für das nationale Steuerrecht, 2022, 286 ff.

665 Konkret wurde Art. 20 GRCh beispielsweise im Fall EuGH, Urteil vom 22.12.2010, C-208/09 (*Sayn-Wittgenstein*), 88 f. als Rechtfertigungsgrund anerkannt.

666 Auch *L. Rapp*, Die Reichweite der Bindungswirkung des EU-rechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 20 GRC im Steuerrecht, 2020, 91 f. beschreibt diese Situation als kollidierende Gewährleistungen aus GRCh einerseits und Grundfreiheiten andererseits.

667 Dazu C.II.3.b)aa).

der Prüfung der Geeignetheit den Mitgliedstaaten regelmäßig einen großen Beurteilungsspielraum zugesteht.⁶⁶⁸ Der Prüfung der Geeignetheit kommt insofern nur die Rolle zu, ersichtlich abwegige oder offensichtlich ungeeignete Differenzierungen und Begründungen zu erkennen.⁶⁶⁹

Dies darf noch nicht allein deshalb angenommen werden, weil für die Feststellung der mittelbaren Diskriminierung festgestellt wurde, dass eine Diskriminierungsabsicht vorlag. Im Rahmen der mittelbaren Diskriminierung genügt nach hier vertretener Ansicht, dass die Diskriminierungsabsicht mitursächlich für die gewählte Ausgestaltung der Regelung war oder die Diskriminierung mit dem Ziel der Maßnahme notwendigerweise einhergeht und dies dem Mitgliedstaat bewusst war. Diese Feststellung darf dann nicht für die Ablehnung der Geeignetheit der Maßnahme zur Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips genügen. Die Geeignetheit darf vielmehr nur abgelehnt werden, wenn jeglicher plausible Zusammenhang zwischen dem vorgeblichen Zweck der Maßnahme und ihrer Ausgestaltung fehlt.

Mit Blick auf die Prüfung der Erforderlichkeit und Angemessenheit der Maßnahme wird es schließlich maßgeblich darauf ankommen, wie hoch die Prüfungsintensität des EuGH ist beziehungsweise inwieweit der EuGH den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der Maßnahmen Einschätzungsspielräume zugesteht (dazu sogleich C.II.3.c)bb)(5)).

Unabhängig davon, dass das genaue Ergebnis der Verhältnismäßigkeitsprüfung also schwerlich zu prognostizieren ist, lassen sich folgende abstrakte Erwägungen anstellen: Die Besonderheit des Leistungsfähigkeitsprinzips als Rechtfertigungsgrund ist dessen geringe Bestimmtheit. Die Wahl des Umsatzes als Bemessungsgrundlage oder die Wahl eines progressiven Tarifs mögen gegen bestimmte Konzeptionen des Leistungsfähigkeitsprinzips verstoßen; solange es jedoch keine primärrechtlichen Vorgaben gibt, muss es den Mitgliedstaaten offenstehen, ihre steuerlichen Maßnahmen in Umsetzung eines *nationalen* Leistungsfähigkeitsverständnisses zu gestalten.

668 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 205; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2, Rn. 63.

669 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 117; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 112; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 205. Beispielhaft für ein solches Vorgehen im Beihilfenrecht EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar).

Dies gilt aber nur, soweit das nationale Leistungsfähigkeitsverständnis dem primärrechtlich vorgegebenen Minimalgehalt horizontaler und vertikaler Belastungsgerechtigkeit genügt. Nach nationalem Verständnis gleichermaßen leistungsfähige Steuerpflichtige müssen also gleich, unterschiedlich leistungsfähige Steuerpflichtige ungleich besteuert werden. Diesem Minimalgehalt dürften dann grundsätzlich alle fließenden Größendifferenzierungen entsprechen.⁶⁷⁰ Denn die Frage, wie stark große Unternehmen stärker besteuert werden als kleine ist lediglich Ausfluss des jeweiligen Leistungsfähigkeitsverständnisses und im Zweifel vom mitgliedstaatlichen Beurteilungsspielraum umfasst. Progressive Sätze sind dabei nur eine normative Option und durch das Gebot vertikaler Belastungsgerechtigkeit weder ge- noch verboten.⁶⁷¹ Jede Differenzierung in der Belastung nach Größenmerkmalen erfüllt danach grundsätzlich das Gebot vertikaler Lastengleichheit in der jeweils durch den Mitgliedstaat gewählten Ausgestaltung.^{672,673}

Anders könnte man allenfalls bei sprunghaften Größendifferenzierungen argumentieren, wie sie zum Beispiel durch Freigrenzen (im Unterschied zu Freibeträgen) verursacht werden. Wenn eine Differenzierung an bestimm-

670 Zur Differenzierung zwischen fließenden/gleitenden und sprunghaften Größendifferenzierungen bereits C.I.

671 Bizioli/E. Reimer, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, 2020, 64. Allgemein dazu bereits C.II.3.b)aa). Selbst Autoren, die gerade in der Kombination progressiver Tarife mit der Besteuerung des Umsatzes einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sehen, akzeptieren grundsätzlich progressive Tarife als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips; vgl. Károlyi, *EC Tax Rev.* 29 (2020), 271, 276. Nach anderer Ansicht entsprechen nur proportionale Sätze dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Progressive Besteuerung lässt sich danach regelmäßig mit dem Sozialstaatsprinzip als Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen. So für Art. 20 GRCh mit weiteren Nachweisen zur allgemeinen Diskussion Ohlendorf, *Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union*, 2015, 279 ff. In diese Richtung auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), III f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 108. Allgemein dazu Englisch, in: Brokelind (Hrsg.), *Principles of Law*, 2014, 19.1.2. Nach dem hier vertretenen Verständnis gibt es dazu aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip überhaupt keine Vorgabe. Sowohl proportionale als auch progressive Tarife können demnach dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen.

672 Dies gilt auch für Freibeträge bzw. erste Stufen mit einem Steuersatz von 0%. In der beihilfenrechtlichen Literatur wird vertreten, dass eine solche Ausgestaltung eine Abweichung vom Fiskalzweck darstellt, vgl. Nicolaidis, *EStAL* 2019, 226, 232. Wenn nicht nur der reine Fiskalzweck, sondern auch das Ziel gerechter Lastenverteilung berücksichtigt wird, erscheint ein Freibetrag allerdings nicht ungeeignet.

673 Zu den rechtspolitischen Implikationen sogleich C.II.3.c)bb)(6).

ten Größenschwellen zu plötzlichen Belastungssprüngen führt, besteht jeweils an den Schwellen eine starke Ungleichbehandlung (sprunghafter Belastungsanstieg) nur minimal ungleicher Sachverhalte (zum Beispiel lediglich ein Euro mehr Umsatz). Im Extremfall verletzt ein sprunghafter Anstieg also bereits das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner horizontalen Dimension, denn direkt am Schwellenwert ist ein Unternehmen mit einem Cent mehr der gewählten Bemessungsgrundlage wohl im Wesentlichen gleich wie ein Unternehmen mit einem Cent weniger der jeweiligen Größe. Man könnte deshalb bezweifeln, ob so geartete Differenzierungen überhaupt noch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen; jedenfalls spricht dann einiges dafür, die Erforderlichkeit zu verneinen. Denn ein gleitender Belastungsanstieg (wie steil er auch immer sein mag) dürfte dem Gebot vertikaler Gleichheit immer näher kommen als sprunghafte Anstiege.⁶⁷⁴ Denn auch das Ziel der Norm, Leistungsfähigkeit zu bemessen, verlangt nicht danach, dass eine binäre Rechtsfolgenentscheidung getroffen wird. Ein „Alles oder Nichts“, „Ja oder Nein“ bezüglich der Leistungsfähigkeit ist nicht erforderlich, weil eine Differenzierung nach „mehr oder weniger“ leistungsfähig möglich ist.⁶⁷⁵ Dem wird durch gleitende Schwellen besser entsprochen. Belastungssprünge lassen sich also allenfalls mit anderen Allgemeinwohlgründen rechtfertigen.⁶⁷⁶

Für die Frage, ob ein gleitender oder sprunghafter Belastungsanstieg vorliegt, muss es schließlich nicht auf den Grenzsteuersatz, sondern auf die Steuerlast ankommen, da diese letztlich den Steuerpflichtigen belastet. Mit Blick auf die gewählte Ausgestaltung in den Fällen progressiver Umsatzsteuern ist festzuhalten, dass der sprunghafte Anstieg des Grenzsteuersatzes bei dem gewählten Anstoßtarif nicht zu sprunghaften Belastungsanstiegen führt, sondern nur zu „Knicken“ in der Progressionskurve.⁶⁷⁷ Die gewählten Anstoßtarife sind nach hier vertretener Auffassung folglich durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt.

674 Im Ergebnis ähnlich aus Sicht des Verfassungsrechts *Luck*, "Alles oder Nichts" - Die Freigrenze im Steuerrecht, 2014, 192 ff.

675 *Luck*, "Alles oder Nichts" - Die Freigrenze im Steuerrecht, 2014, 40, 194 unterscheidet deshalb zwischen „differenzierbaren“ und „undifferenzierbaren“ Freigrenzen.

676 In Betracht dürfte insbesondere das Ziel der Verwaltungsvereinfachung für Bagatellfälle kommen.

677 Zum Unterschied zwischen Freibeträgen und Freigrenzen *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 77; *Luck*, "Alles oder Nichts" - Die Freigrenze im Steuerrecht, 2014, 55 f.

(5) Kontrolldichte und mitgliedstaatliche Beurteilungsspielräume

Schließlich ist zu beachten, dass im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung oft die Kontrolldichte des EuGH über das Ergebnis der Prüfung entscheidet.⁶⁷⁸ So ist durchaus nicht abzusehen, ob der EuGH beispielsweise bereit wäre, im Rahmen der Angemessenheitsprüfung die Steilheit der Progression zu überprüfen oder kleinere und regelmäßige Belastungssprünge zu akzeptieren.⁶⁷⁹ In den meisten – wenn nicht allen – Fällen lassen sich Argumente für die eine oder andere Sichtweise finden. Ob eine Maßnahme das gewählte Regelungsziel in verhältnismäßiger Art und Weise erreicht, hängt im Wesentlichen davon ab, wie detailliert beispielsweise die Folgen der Maßnahme, die Wechselwirkungen mit anderen Vorschriften und etwaige Alternativen betrachtet werden. Eng damit verknüpft ist die Frage, wie der EuGH die Beweislast für die relevanten Umstände verteilt und wie streng die Beweisanforderungen jeweils sind.⁶⁸⁰

Im Bereich des Steuerrechts spricht die inhaltliche Nähe zu besonders souveränitätssensiblen Bereichen grundsätzlich für eine geringere Prüfungsintensität des EuGH und einen größeren Einschätzungsspielraum des Mitgliedstaats.⁶⁸¹ Andererseits hängt die Prüfungsintensität des EuGH auch von einer Reihe weiterer Faktoren ab. Insbesondere ist die Rolle des Parteivorbringens nicht zu unterschätzen.⁶⁸² Aufgrund der „faktischen

678 O. Koch, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 2003, 522, 554 bezeichnet die Verhältnismäßigkeitsprüfung als "wertende Entscheidung".

679 Möglicherweise ist statt gleitenden Differenzierungen auch eine stark ausdifferenzierte „Rechtsfolgentreppe“ verhältnismäßig; zu dieser Regelungstechnik Bender, in: GS Rüdiger, 1978, 36 ff.

680 Dazu eingehend Zierke, Die Steuerungswirkung der Darlegungs- und Beweislast im Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, 2015, 3 ff. Zum engen Zusammenhang zwischen Beweislastverteilung und der Gewährung von Einschätzungsspielräumen Dammann, Materielles Recht und Beweisrecht im System der Grundfreiheiten, 2012, 123; Oreschnik, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 232 ff.

681 Im Ergebnis auch Witołk, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 672. Dazu bereits B.I.I.

682 O. Koch, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 2003, 552 ff.; Zierke, Die Steuerungswirkung der Darlegungs- und Beweislast im Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, 2015, 10 ff. Vgl. dazu beispielsweise die Formulierung in EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 39, wonach sich aus der „dem Gerichtshof übermittelten Akte“ nichts ergebe. L. Rapp, Die Reichweite der Bindungswirkung des EU-rechtlichen

Dispositionsmaxime“ prüft der EuGH regelmäßig die (substantiiert) vorgebrachten Begründungen für oder Einwände gegen die Verhältnismäßigkeit. Insgesamt lässt sich in der Rechtsprechung des EuGH jedoch keine klare Linie zur Kontrolldichte im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung erkennen.⁶⁸³

Die Ergebnisse in den Fällen zu Größendifferenzierungen in Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips entsprechen einer bislang großzügigen Linie durch den EuGH. Ohne die in dieser Arbeit vorgenommene dogmatische Präzisierung oder sonstige Begründung äußert der EuGH dort in Umsetzung seiner ständigen Rechtsprechung zum Schutz der nationalen Steuerautonomie: „Beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des Steuerrechts der Union steht es den Mitgliedstaaten jedoch frei, das ihnen am geeignetsten erscheinende Steuersystem einzuführen, so dass die Anwendung einer progressiven Besteuerung in das Ermessen jedes Mitgliedstaats fällt.“⁶⁸⁴

Aufgrund der großen Bedeutung wird an späterer Stelle der Versuch unternommen, die Spielräume der Mitgliedstaaten und die Prüfungsintensität des EuGH näher zu bestimmen.⁶⁸⁵

(6) Rechtspolitische Folgenbetrachtung

Die bisherigen Ergebnisse zur Rechtfertigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip könnten rechtspolitisch unbefriedigend erscheinen. Unter den Prämissen, dass Mitgliedstaaten aus einer Vielzahl verschiedener Bemessungsgrößen der Leistungsfähigkeit wählen können und in der Gestaltung ihrer Tarife weitestgehend frei sind, bleibt für die Mitgliedstaaten nicht

allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 20 GRC im Steuerrecht, 2020, 218 will eine unterschiedliche Kontrolldichte erkennen je nachdem, ob der EuGH als Große oder Kleine Kammer entscheidet.

683 Zierke, Die Steuerungswirkung der Darlegungs- und Beweislast im Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, 2015, 175; L. Rapp, Die Reichweite der Bindungswirkung des EU-rechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 20 GRC im Steuerrecht, 2020, 218; O. Koch, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 2003, 554; Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 312 ff.; Oreschnik, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 353 ff.; Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 6: Grundrechte und allgemeine Rechtsgrundsätze, Rn. 17.

684 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 69; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 49 m.w.N.

685 Vgl. dazu C.III.2.b)bb), und eingehend C.IV.2.b)bb)(4)(c).

nur viel Gestaltungsspielraum für die Ausgestaltung ihrer Steuersysteme, sondern auch für versteckten Protektionismus. Mitgliedstaaten können nach den bisherigen Ergebnissen absichtlich ihre Steuersysteme so ausgestalten, dass grenzüberschreitende Wirtschaftsakteure stärker belastet sind als inländische und dies im Regelfall mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen.

Diese Betrachtung würde jedoch vernachlässigen, dass entsprechenden Steuern auch andere als größenabhängige Differenzierungen zugrunde liegen. Insbesondere die Einführung von Sondersteuern für bestimmte Wirtschaftszweige kann und sollte mit Blick auf die darin enthaltene sektorale Differenzierung primärrechtlich geprüft werden.⁶⁸⁶ Denn in diesen Fällen ist nicht nur die Größendifferenzierung (nach Leistungsfähigkeit) ursächlich für die disparaten Belastungswirkungen, sondern auch oder gerade die sektorale Differenzierung. Besonders in kleinen Mitgliedstaaten werden oft bestimmte Sektoren durch ausländische Unternehmen dominiert sein. Erst dadurch, dass man den Mitgliedstaaten erlaubt, verschiedene Sektoren unterschiedlich zu besteuern entsteht die Gefahr protektionistischer Steuern. Das Ergebnis zur weitestgehenden Zulässigkeit größenabhängiger Differenzierungen führt deshalb nicht zur Wehrlosigkeit des Primärrechts gegenüber Sondersteuern auf ausländisch dominierte Sektoren.

cc) Herstellung von Wettbewerbsgleichheit

Als weiterer Rechtfertigungsgrund kommen Erwägungen der Kohärenz und des Vor-/Nachteilsausgleichs in Betracht. Wie eingangs dargestellt (C.II.2.a)), werden die hier untersuchten Steuern nicht nur mit Leistungsfähigkeitserwägungen begründet. Ein wiederkehrendes Argument ist, dass große Unternehmen bestimmte (Wettbewerbs-) Vorteile haben, die kleinen Unternehmen vorenthalten bleiben. Die (zusätzliche) Besteuerung von großen Unternehmen soll deshalb diese Sondervorteile großer Unternehmen ausgleichen und materielle Wettbewerbsgleichheit zwischen großen und kleinen Unternehmen herstellen. Nach diesem Narrativ profitieren große Unternehmen insbesondere von Skaleneffekten und besseren Möglichkeiten zur (aggressiven) Steuergestaltung. Allein das Bestehen des europä-

686 Die Kommission verzichtet bislang darauf, sektorale Differenzierungen beihilfenrechtlich zu überprüfen. Dazu *Szudoczky/Károlyi*, EStAL 2020, 251, 255 f.; *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 49 f. Kritisch zur fehlenden Berücksichtigung der sektoralen Differenzierung auch *Stevanto*, ET 2019, 538, passim.

ischen Binnenmarkts und die marktliberalisierenden Wirkungen des Primärrechts kommen aber eher großen als kleinen Unternehmen zugute, da nur diese aus dem vergrößerten Markt Nutzen ziehen.

(1) Kohärenz

In der Rechtsprechung des EuGH ist unter dem Begriff „Kohärenz“ anerkannt, dass Mitgliedstaaten grenzüberschreitende Sachverhalte mit einem Nachteil belasten können, wenn dieser Nachteil in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Vorteil steht, der ebenfalls nur grenzüberschreitenden Sachverhalten zugutekommt.⁶⁸⁷ Das Erfordernis des unmittelbaren Zusammenhangs wird dabei jedoch streng ausgelegt. Insbesondere müssen sich Vor- und Nachteil regelmäßig im selben Steuersystem und in Person desselben Steuerpflichtigen realisieren und sich höhenmäßig entsprechen.⁶⁸⁸

Davon ist jedoch die in dieser Fallgruppe untersuchte Konstellation zu unterscheiden. Hier wird bei Fiskalzwecksteuern nicht deshalb nach Größe differenziert, um einen konkreten Ausgleich bestimmter steuerlicher Belastungen oder Vorteile im Inland (Kohärenz) oder Ausland (internationale Kohärenz) zu gewähren. Vielmehr wird pauschal versucht, Wettbewerbsgleichheit zwischen belasteten und unbelasteten Unternehmen (wieder-) herzustellen.⁶⁸⁹ Die bestehenden Wettbewerbsvorteile großer Unternehmen sind jedoch nicht Folge einer konkreten steuerlichen Norm, sondern folgen aus der Größe der Unternehmen (Skaleneffekte, Steuerplanungsmöglichkeiten). Dementsprechend folgen sie auch nicht unilateral aus einem Steuersystem und sind höhenmäßig nicht bestimmbar.⁶⁹⁰ Eine Rechtfertigung auf Grundlage der bestehenden Rechtsprechung zur Kohärenz kommt daher nicht in Betracht.

687 Zu dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz bereits B.II.4.a)aa)(2).

688 EuGH, Urteil vom 17.9.2015, C-589/13 (F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt), 83 f. m.w.N.

689 Deshalb auch die Bezeichnung als „Ausgleichssteuer“ oder „equalisation tax“.

690 Deshalb geht die Kritik an der Ausgestaltung nationaler Digitalsteuern bei *Kirchmayr/Geringer*, ET 60 (2020), 279, 282 fehl. Die Autorinnen kritisieren, dass die Steuern nach Größe und nicht danach differenzieren, ob bestimmte Gewinne im Ausland einer niedrigen Besteuerung unterliegen oder nicht. Sie seien also ihrer Ausgestaltung nach nicht dazu geeignet, das Ziel der Bekämpfung von Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerstaaten zu erreichen. Relevante Größenvorteile entstehen aber zumindest zu einem gewissen Grad unabhängig davon, ob das Digitalunternehmen Vorteile aus einer Niedrigbesteuerung zieht.

(2) Weitergehender Vorteilsausgleich

Allerdings entspricht das Ziel der Herstellung materieller Wettbewerbsgleichheit grundsätzlich durchaus dem Gedanken des Binnenmarkts. Denn Wettbewerbsverzerrungen jeglicher Art sollen innerhalb des Binnenmarkts gerade vermieden oder ausgeglichen werden, um eine optimale Allokation von Ressourcen zu erreichen. Diesem Ziel dienen grundsätzlich auch Maßnahmen, die Wettbewerbsverzerrungen zwischen kleinen und großen Unternehmen beseitigen. Der Unterschied ist lediglich, dass es in den Fällen der Kohärenz darum geht, staatlich verursachte Wettbewerbsverzerrungen durch steuerliche Regelungen auszugleichen, während durch Ausgleichsteuern Wettbewerbsvorteile zugunsten großer Unternehmen ausgeglichen werden sollen, die schlicht aus der mikroökonomischen Realität folgen.

Die Herstellung von Wettbewerbsgleichheit zwischen großen und kleinen Unternehmen ist auch der EU als politisches Anliegen keineswegs fremd. Die Kommission verfolgt selbst entsprechende Ziele in einer Vielzahl von Initiativen. Ein Beispiel findet sich in dem aktuellen Vorschlag der Kommission zur Schaffung einer Richtlinie über die Abzugsfähigkeit von Eigenkapitalkosten („DEBRA“). Dort wird für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) ein höherer fiktiver Abzugssatz vorgesehen, um deren Schwierigkeiten bei der Kapitalbeschaffung zu berücksichtigen.⁶⁹¹ Auch hier wird also zwischen großen Unternehmen und KMU differenziert, um Wettbewerbsnachteile von KMU auszugleichen.

Aber auch im europäischen Primärrecht, namentlich im Wettbewerbsrecht, finden sich Anhaltspunkte für eine gewisse Skepsis des Europarechts gegenüber großen Unternehmen, die dafürsprechen, einen entsprechenden Wettbewerbsausgleich durch nationale Maßnahmen zuzulassen. Im europäischen Wettbewerbsrecht wird Größe regelmäßig mit Blick auf die Marktmacht eines Unternehmens (abgeleitet aus den Marktanteilen) betrachtet. Das Missbrauchsverbot des Art. 102 AEUV toleriert eine marktbeherrschende Stellung, solange diese nicht missbraucht wird, obwohl wettbewerbsöko-

691 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Körperschaftsteuerzwecke: "DEBRA" vom 11.5.2022, COM(2022) 216 final, I. Siehe dort auch Erwägungsgrund 5. Allgemein zur KMU Förderung in der EU siehe auch Europäische Kommission, Vorfahrt für KMU in Europa: "Der „Small Business Act“ für Europa" vom 25.6.2008, KOM(2008) 394 endgültig.

nomisch klar ist, dass bereits das Innehaben einer marktbeherrschenden Stellung zu Ineffizienzen im Markt führen kann.⁶⁹² Dies lässt sich damit begründen, dass organisch gewachsene marktbeherrschende Stellungen nicht „bestraft“ werden sollen, um den Unternehmen nicht Wachstumsanreize (insbesondere durch Investitionen und Innovationen) zu nehmen.⁶⁹³ Anders beurteilt das Wettbewerbsrecht aber Marktmacht im Rahmen der Fusionskontrollverordnung (FKVO), also in Fällen von externem Wachstum durch Fusionen: Dort genügt bereits das Entstehen einer marktbeherrschenden Stellung durch den Zusammenschluss, unabhängig von potenziellem Missbrauch der marktbeherrschenden Stellung, um die Freigabe der Fusion zu verweigern (Art. 2 Abs. 3 FKVO).⁶⁹⁴ Denn bei Fusionen besteht kein Grund, die entstehende Wettbewerbssituation zu tolerieren, weil durch die Verhinderung von externem Wachstum keine negativen Anreize für internes Wachstum erzeugt werden. Deshalb folgt hier bereits aus den negativen wettbewerbsökonomischen Folgen von Marktmacht eine Untersagung der Fusion.

Aus dem Vorstehenden lässt sich festhalten, dass Größe im Sinne von Marktmacht wettbewerbsrechtlich allenfalls toleriert wird, aber grundsätzlich verhinderungswürdig ist. Es erscheint deshalb naheliegend, dass die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen großen und kleinen Unternehmen, mit anderen Worten die Verhinderung der Entstehung von dominanten, marktbeherrschenden Unternehmen, ein legitimes Allgemeinwohlziel ist, das eine entsprechend differenzierte Besteuerung rechtfertigt.⁶⁹⁵

692 Dies folgt bereits aus der Definition der marktbeherrschenden Stellung, die nur dann besteht, wenn das Unternehmen in der Lage ist „die Aufrechterhaltung eines wirksamen Wettbewerbs auf dem relevanten Markt zu verhindern, indem sie [die Marktmacht] ihm die Möglichkeit verschafft, sich seinen Wettbewerbern, seinen Abnehmern und letztlich den Verbrauchern gegenüber in einem nennenswerten Umfang unabhängig zu verhalten.“ Grundlegend: EuGH, Urteil vom 13.2.1979, 85/76 (Hoffmann-La Roche), 38.

693 *Mestmäcker/Schweitzer*, Europäisches Wettbewerbsrecht, 2014, § 24, Rn. 24-25. Im Wettbewerbsrecht geht es letztlich um die Balance zwischen „guter“ und „schlechter“ Größe. Im Grundsatz ist Größe erstrebenswert, weil durch Skaleneffekt die Effizienz und damit auch die Konsumentenwohlfahrt gesteigert wird. Größe wird aber problematisch, wenn dadurch Marktmacht entsteht.

694 Verordnung (EG) Nr. 139/2004 des Rates vom 20. Januar 2004 über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen: "EG-Fusionskontrollverordnung" vom 20.1.2004, ABl. EU L 24 v. 29.1.2004, 1–22.

695 Einen entsprechenden Vorschlag zur Neuausrichtung der US corporate tax als Instrument der Wettbewerbskontrolle macht *Avi-Yonah*, Tax Notes Federal 2020, 653.

Der Binnenmarkt im Allgemeinen und die Grundfreiheiten im Speziellen wirken hingegen tendenziell in die andere Richtung. Sie verstärken die Wettbewerbsvorteile großer gegenüber kleinen Unternehmen, da vor allem große Unternehmen in der Lage sind, aus den marktliberalisierenden Wirkungen im Binnenmarkt Nutzen zu ziehen. Auch GAin Kokott wies zuletzt wiederholt darauf hin, dass eine binnenmarktfreundliche Auslegung des Primärrechts nicht nur dazu führt, dass Handelshemmnisse zwischen den Mitgliedstaaten abgebaut werden, sondern dass gleichzeitig eine Wettbewerbsverzerrung zugunsten großer, grenzüberschreitender Unternehmen droht.⁶⁹⁶ In den Rs. *Memira* und *Holmen* ging es jeweils um Fragen der grenzüberschreitenden Nutzung finaler Verluste. GAin Kokott stellte hierzu fest, dass grenzüberschreitende Konzerne durch die Möglichkeit der grenzüberschreitenden Verlustnutzung einen Vorteil gegenüber kleinen, nationalen Unternehmen erlangen würden, da diese ohne die entsprechende Konzernstruktur bei Geschäftsaufgabe ihre finalen Verluste nicht nutzen könnten.⁶⁹⁷

Es besteht im Binnenmarkt also ein Interessenkonflikt zwischen der Herstellung von Wettbewerbsgleichheit grenzüberschreitender und nationaler Unternehmen einerseits, und großen und kleinen Unternehmen andererseits. Dies folgt schlicht aus dem Umstand, dass der Binnenmarkt nur demjenigen Marktteilnehmer zugutekommt, der ihn nutzt. Dieses Dilemma des Binnenmarkts wird auch in der Literatur erkannt und daraus das Bedürfnis nach einer strukturell begrenzten Auslegung der Grundfreiheiten abgeleitet.⁶⁹⁸ Für die vorliegende Untersuchung kommt es jedoch alleine darauf an, ob das Interesse an der Herstellung von Wettbewerbsgleichheit ein zwingender Allgemeinwohlgrund sein kann, der eine mittelbare Diskriminierung zu rechtfertigen vermag.

Die Rechtsprechung des EuGH legt nahe, dass dies nicht der Fall ist. Die Vorteile eines Marktteilnehmers, die dieser aus dem Gebrauch der Grundfreiheiten zieht, sollen nicht Anlass für die Auferlegung eines Sondernachteils sein dürfen. Für den Fall, dass ein Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat einer vorteilhafteren Besteuerung unterliegt, hat der

696 GAin Kokott, Schlussanträge vom 10.1.2019, C-607/17 (*Memira Holding*), 76; GAin Kokott, Schlussanträge vom 10.1.2019, C-608/17 (*Holmen*), 69.

697 Kritisch zu diesem Vergleich *M. Valta*, ISR 2020, 189, 195 und sogleich im Text.

698 *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 78; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 239 f. Weiter könnte man erwägen, ob eine Steuerungswirkung im Einklang mit dem Wettbewerbsrecht für eine einschränkende Auslegung der Grundfreiheiten spricht.

EuGH wiederholt entschieden, dass dieser Vorteil nicht durch anderweitig höhere Besteuerung (zum Beispiel des Dienstleistungsempfängers, der Muttergesellschaft oder des Dividendenempfängers) ausgeglichen werden darf.⁶⁹⁹

Diese Argumentation lässt sich von dem Vorliegen eines steuerlichen Vorteils auf das Vorliegen eines wirtschaftlichen Größenvorteils übertragen. Denn die Grundfreiheiten schützen wirtschaftliche Aktivität im Binnenmarkt unabhängig von der Größe der Akteure. Es ist gerade auch die Freiheit der Organisation grenzüberschreitender Konzerne geschützt, um die daraus entstehenden Effizienzvorteile nutzen zu können.⁷⁰⁰ Auf die Entstehung und Nutzung dieser Effizienzvorteile ist der Binnenmarkt angelegt. Diese dann zum Anlass zur Sonderbelastung zu nehmen, würde dem widersprechen und damit „an den Grundfesten des Binnenmarkts rühren“.⁷⁰¹ In Fällen, in denen aus den Effizienzvorteilen, die der Binnenmarkt eröffnet, ein wettbewerbsrechtliches Problem mit Auswirkungen auf den Binnenmarkt entsteht, sollte diesem Problem deshalb allein mit wettbewerbsrechtlichen Mitteln beigegeben werden.

Zudem liegt den Wettbewerbsverzerrungen zwischen grenzüberschreitenden und nationalen Unternehmen häufig nicht nur durch die marktliberalisierende Wirkung der Grundfreiheiten als Ursache zugrunde, sondern zumindest auch etwaige nachteilige Regelungen für Inlands Sachverhalte. Dies kann anhand des Beispiels von *GAin Kokott* in den Rs. *Holmen* und *Memira* verdeutlicht werden, das nur auf den ersten Blick ihre These stützt. Bei genauer Betrachtung knüpft *GAin Kokott* ihr Argument an einen Vergleich mit einem falsch gebildeten Vergleichspaar: Grenzüberschreitende Konzerne, die finale Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft oder des Stammhauses geltend machen können, sind aus grundfreiheitenrechtlicher Sicht nicht mit einem inländischen *stand-alone* Unternehmen, sondern mit inländischen Unternehmen zu vergleichen, die mit einem inländischen Betriebsteil oder einer inländischen Tochtergesellschaft finale Verluste erleiden.⁷⁰² Diese Verluste können theoretisch durchaus im inländischen Konzern genutzt werden. Falls diese finalen Verluste im Inlandsfall nicht

699 EuGH, Urteil vom 26.10.1999, C-294/97 (*Eurowings*), 44 f.; EuGH, Urteil vom 6.6.2000, C-35/98 (*Verkooijen*), 61; EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), 49; EuGH, Urteil vom 5.7.2012, C-318/10 (*SIAT*), 39; zustimmend *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 335 f. m.w.N.

700 *Schön*, *ISIR-Beihefter* 2013, 3, 14.

701 *GA Mischo*, Schlussanträge vom 26.1.1999, C-294/97 (*Eurowings*), 59.

702 *M. Valta*, *ISR* 2020, 189, 195.

genutzt werden können, dann handelt es sich schlicht um eine Inländerdiskriminierung, die aus Sicht der Grundfreiheiten unproblematisch ist. Den potentiell entstehenden Wettbewerbsvorteil für grenzüberschreitende Unternehmen müsste der entsprechende Mitgliedstaat durch Beseitigung der Inländerdiskriminierung begleichen und den Verlustausgleich im innerstaatlichen Fall zulassen. Eine Sonderlast für grenzüberschreitende Unternehmen kann dadurch aber nicht gerechtfertigt werden.

(3) Verhältnismäßigkeitserwägungen

Selbst wenn – entgegen der hier vertretenen Ansicht – die dargestellten Wettbewerbserwägungen grundsätzlich als Rechtfertigungsgrund anerkannt werden sollten, dürften Ausgleichssteuern in Gestalt progressiver Umsatzsteuern regelmäßig an der Verhältnismäßigkeitsprüfung scheitern. Denn im Gegensatz zur Besteuerung nach Leistungsfähigkeit gibt es für die Bemessung von Wettbewerbsvorteilen und Marktmacht durchaus geeignetere Indikatoren als die Umsatzhöhe. Auf die Analysen des Wettbewerbsrechts kann für die Zwecke des Steuerrechts allerdings nicht zurückgegriffen werden, da in der Massenverwaltung die dazu notwendigen, aufwendigen und häufig umstrittenen Marktanalysen nicht geleistet werden können. Insbesondere die Erzielung von *economic rents* ist aber ein Indikator von Marktmacht.

Zur Veranschaulichung soll ein kleiner Exkurs dienen: Im Fall von perfektem Wettbewerb erzielen Unternehmen auf ihre Investitionen grundsätzlich ausschließlich eine *normal rate of return*.⁷⁰³ Diese besteht zum einen aus der Rendite einer risikolosen Investition (typisches Beispiel sind US-Staatsanleihen), die ein Unternehmer also mindestens erwarten würde, um sich zu einer Investition zu entschließen (*risk-free rate of return*). Zum anderen erwartet ein Investor einen Risikozuschlag (*risk premium*), der dem erhöhten Risiko der konkreten Investition entspricht. Erzielt eine Investition darüber hinaus gehende Rendite, handelt es sich um *economic rent*, also um Rendite, die über das hinausgeht, was der Investor für die Bereitstellung des Kapitals oder der Unternehmer für seine Leistung erwartet (Opportunitätskosten). Solche Renditen kann ein Unternehmen aber nur in Fällen von imperfektem Wettbewerb, und insbesondere in

703 Im Folgenden werden die englischen Begriffe verwendet, da es an einer einheitlichen deutschen Terminologie fehlt.

Fällen von Marktmacht erzielen.⁷⁰⁴ Andernfalls gäbe es schließlich stets (hinzutretende) Wettbewerber, die bereit wären, dasselbe Produkt oder dieselbe Leistung zu den Opportunitätskosten anzubieten. Das erzielen von *economic rent* ist also ein Indikator für Marktmacht und damit als Bemessungsgrundlage prädestiniert, wenn es um die Besteuerung marktmächtiger Unternehmen geht.⁷⁰⁵

Im Gegensatz dazu ist Umsatzhöhe alleine sicher kein Indikator für Marktmacht.⁷⁰⁶ Während in einem Markt zwischen mehreren Großunternehmen erbitterter Wettbewerb herrschen kann, der dazu führt, dass aus den Größenvorteilen keine *economic rent* entsteht, ist es genauso möglich, dass in einem anderen Markt ein kleines Unternehmen frei von Wettbewerbszwängen außergewöhnlich hohe *economic rents* vereinnahmen kann. Auch in der Fusionskontrollverordnung hat die Umsatzhöhe dementsprechend keinerlei Indizwirkung für das Bestehen von Marktmacht.⁷⁰⁷

Mit Blick auf die Tarifstruktur dürfte eine progressive Steuer auf *economic rents* am ehesten die gewünschten Wettbewerbseffekte erzielen. Je stärker die Marktposition des jeweiligen Unternehmens ist, desto höhere *economic rents* wird es erzielen, die dann zu einem steigenden Grenz- und Durchschnittssteuersatz führen. Hummel bemerkt zwar, dass progressive Steuersätze im Bereich der Unternehmenssteuern deshalb ungewöhnlich sind, weil Unternehmen durch Aufspaltung äußerst leicht die progressiven Wirkungen vermeiden könnten.⁷⁰⁸ Bei einer Steuer zum Ausgleich von Wettbewerbsvorteilen entspricht dieses Vermeidungsverhalten aber genau dem gewünschten Wettbewerbseffekt und damit dem Lenkungsziel. Denn

704 Dazu *Devereux/Auerbach/Keen/Oosterhuis/Schön/Vella*, Taxing Profit in a Global Economy, 2021, 24; *Schwerhoff/Edenhofer/Fleurbay*, Journal of Economic Surveys 34 (2020), 398, 400 ff. beschreiben verschiedene Arten von *economic rents*.

705 Die genaue Bemessung von *economic rents* ist freilich schwierig: *Griffith/Miller*, Fiscal Studies 35 (2014), 535, 541. Zur Gestaltung einer Steuer auf *economic rent* siehe *Avi-Yonah*, Tax Notes Federal 2020, 653, 657 f., der dazu jeglichen Kapitalaufwand zum Abzug zulassen will, sowie *Auerbach/Devereux/Simpson*, in: *Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba* (Hrsg.), Dimensions of Tax Design, 2011, 842; *Devereux/Auerbach/Keen/Oosterhuis/Schön/Vella*, Taxing Profit in a Global Economy, 2021, 27 zu Vorschlägen von *cashflow taxes* oder Abzügen für Eigenkapitalaufwand (ACE). Vgl. zur Diskussion im Rahmen der Einführung einer Übergewinnsteuer zuletzt aber Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Übergewinnsteuer, 25.7.2022 (25.7.2022).

706 *Afrouzi/Drenik/Kim*, CESifo Working Paper 2020, 1, 48.

707 *Körber*, in: *Immenga/Mestmäcker/Körber/Schweitzer/Zimmer* (Hrsg.), Artikel 1 FKVO, Rn. 1.

708 *Hummel*, ISR 10 (2021), 216, 223.

in der Folge würden die Unternehmen gerade durch die Aufspaltung ihre beherrschenden Positionen verlieren und damit die Möglichkeit zur Vereinnahmung von *economic rents*.⁷⁰⁹ Auch ein proportionaler Satz dürfte aber dem Ziel der Wettbewerbsgleichheit entsprechen, da auch so marktmächtigere Unternehmen stärker belastet sind als Unternehmen in einer schwächeren Wettbewerbsposition.

Im Rahmen der abstrakten Betrachtung dieser Arbeit lassen sich keine weiteren Vorgaben aus den Grundfreiheiten für Größendifferenzierungen, die das Ziel der Wettbewerbsgleichheit verwirklichen sollen, feststellen. Sollte entgegen der oben vertretenen Auffassung (C.II.3.c)cc)(2)) die Besteuerung von Vorteilen aus der legitimen Nutzung des Binnenmarkts und damit die Herstellung von Wettbewerbsgleichheit zwischen großen und kleinen Unternehmen als potentieller Rechtfertigungsgrund anerkannt werden, müsste die konkrete Ausgestaltung jedenfalls verhältnismäßig sein und damit insgesamt zu diesem Ziel passen. Für den Ausgang der Prüfung wird es dabei maßgeblich auf den Prüfungsmaßstab des EuGH und eine schlüssige Begründung der mitgliedstaatlichen Regelung anhand der verfolgten Ziele ankommen (dazu bereits C.II.3.c)bb)(5)).

Mit Blick auf die konkreten Fälle progressiver Umsatzsteuern, die der Untersuchung in dieser Fallgruppe zugrunde liegen, lässt sich festhalten, dass das dort gewählte Differenzierungsmerkmal Umsatzhöhe dem vorgeblichen Zweck der Herstellung von Wettbewerbsgleichheit nicht entspricht, sodass eine Rechtfertigung unter diesem Aspekt jedenfalls ausscheidet.

dd) Missbrauchsverhinderung

Ein weiteres Ziel progressiver Umsatzsteuern ist die Mehrbelastung großer Unternehmen aufgrund deren weitgehender Möglichkeiten zur aggressiven Steuergestaltung.⁷¹⁰ Dazu lässt sich mit Blick auf die bestehende Rechtsprechung des EuGH vergleichsweise eindeutig festhalten, dass eine Rechtfertigung progressiver Umsatzsteuern als Instrument der Missbrauchsvermeidung ausgeschlossen ist.

Zum einen fehlt es bereits an einer hinreichend tragfähigen Missbrauchsvermutung. Denn ein Missbrauchstatbestand muss sich „hinrei-

709 *Avi-Yonah*, Tax Notes Federal 2020, 653, 658 f.

710 Dazu C.II.2.a).

chend zielgenau an typischen Missbrauchskonstellationen ausrichten“.⁷¹¹ Dies kann für die Umsatzhöhe nicht angenommen werden. Es mag zwar ein Zusammenhang zwischen der Größe eines multinationalen Konzerns und dessen Möglichkeiten zur aggressiven Steuerplanung bestehen.⁷¹² Auch mag die Anknüpfung an den Umsatz gewisse Steuergestaltungen erschweren.⁷¹³ Die Höhe des Umsatzes *allein* ist aber kein tragfähiges Indiz dafür, dass bestimmte Umsatzteile mit steuerlichen Umgehungsgestaltungen verbunden sind. Bestimmte Umsatzhöhen sind für sich genommen weder ungewöhnlich noch unangemessen und können deshalb nicht missbräuchliches Verhalten indizieren.⁷¹⁴

Dies lässt sich zudem damit begründen, dass die Umsatzhöhe allenfalls eine Aussage darüber trifft, ob es sich um grenzüberschreitende oder innerstaatliche Tätigkeiten handelt. Denn nur in Fällen, in denen eine solche Korrelation zwischen Umsatzhöhe und grenzüberschreitender Tätigkeit besteht, liegt überhaupt eine rechtfertigungsbedürftige mittelbare Diskriminierung vor. In der Rechtsprechung des EuGH ist jedoch geklärt, dass alleine der Umstand, dass ein Unternehmen grenzüberschreitend tätig ist, für sich genommen kein hinreichendes Indiz für potentiell missbräuchliche Steuergestaltungen ist.⁷¹⁵ Nachdem in den fraglichen Fällen der Umsatz gerade Ausdruck dieser grenzüberschreitenden Aktivität ist, darf dann die Missbrauchsvermutung konsequenterweise auch nicht an die Umsatzhöhe geknüpft werden.

Jedenfalls fehlt es an der zweiten Voraussetzung der Rechtfertigung zur Missbrauchsbekämpfung: Nationale Regelungen, die der Verhinderung von steuerlichem Missbrauch dienen, müssen die Möglichkeit vorsehen, dass der Steuerpflichtige den Missbrauchsverdacht widerlegt und dies im Einzelfall geprüft wird.⁷¹⁶ Auch hieran fehlt es bei einer Steuer, die pauschal auf Grundlage eines (nicht begründeten) Missbrauchsverdachts umsatzstarke Unternehmen stärker besteuert.

711 Vgl. dazu bereits B.II.4.a)aa)(3).

712 Vgl. dazu die Nachweise bei Fn. 363. In diese Richtung auch Vorschlag einer Digitalsteuerrichtlinie, COM (2018) 148 final, 12.

713 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 123.

714 Im Ergebnis auch *Mason/Parada*, Tax Notes International 2018, 1183, 1195; *Szudoczky/Károlyi*, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg.), CJEU - Recent Developments in Direct Taxation 2019, 2020, 32; *Stevanto*, ET 2019, 538, 544 f.

715 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 78 mit zahlreichen Nachweisen.

716 Dazu B.II.4.a)aa)(3).

ee) Verwaltungsvereinfachung

Schließlich kommt als Rechtfertigung der Differenzierung nach Unternehmensgröße noch das Interesse an der einfachen Verwaltbarkeit der Steuer in Betracht. Wie bereits im Grundlagenteil der Untersuchung dargestellt, beurteilt der EuGH materiell rechtliche Mehrbelastungen mit Blick auf das Ziel der Verwaltungsvereinfachung streng.⁷¹⁷

In den Fällen der progressiven Umsatzsteuern wird mit dem Argument der einfacheren Verwaltbarkeit begründet, dass der Umsatz statt des Gewinns als Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Beides dient aber der Erfassung der Leistungsfähigkeit der Unternehmen. Die Frage ist lediglich, ob der Mitgliedstaat bei der Ausgestaltung seiner Maßnahme typisierend an das Merkmal „Umsatz“ anknüpfen darf oder an das Merkmal „Gewinn“ anknüpfen muss. Diese Frage ist identisch mit der Frage nach der Verhältnismäßigkeit der Maßnahme zur Differenzierung nach Leistungsfähigkeit. Für das Ergebnis kommt es maßgeblich darauf an, welchen Einschätzungsspielraum der EuGH den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung zugesteht.⁷¹⁸

Die Frage nach Typisierungsbefugnis und Einschätzungsspielraum der Mitgliedstaaten wird sich im weiteren Verlauf der Arbeit wiederholt stellen.⁷¹⁹

ff) Zwischenergebnis

Die Rechtfertigungsprüfung hat ergeben, dass es den Mitgliedstaaten aus Sicht der Grundfreiheiten gestattet ist, nach Leistungsfähigkeit zu differenzieren. Wegen der fehlenden normativen Vorprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf primärrechtlicher Ebene sind die Mitgliedstaaten dabei weitgehend frei, ihre nationalen Vorstellungen von Leistungsfähigkeit und leistungsfähigkeitsgerechter Lastenverteilung zu wählen. Auch die Vorteile, die große Unternehmen aus besonderen Effizienzen oder aus der Nutzung des Binnenmarktes erzielen, können in diese Leistungsfähigkeitsbetrachtung mit einbezogen werden. (C.II.3.c)bb))

Allerdings dürfen die Binnenmarkt- und Größenvorteile großer Unternehmen nicht gesonderter Anknüpfungspunkt für eine erhöhte Steuerlast sein, die von dem nationalen Leistungsfähigkeitsverständnis abweicht und

717 Dazu B.II.4.a)bb).

718 Dazu bereits C.II.3.c)bb)(5).

719 Dazu noch C.III.2.b)bb), C.IV.2.b)bb)(4)(c).

darüber hinausgeht (C.II.3.c)cc)). Dasselbe gilt für Vorteile, die Unternehmen aus steuerlicher Planung im Binnenmarkt erzielen, solange diese nicht auf Grundlage von rein künstlichen Gestaltungen erlangt werden (C.II.3.c)dd)).

4. Die Perspektive des Beihilfeverbots

Größendifferenzierungen bei Steuern mit Fiskalzweck werden im Folgenden, wiederum anhand des Beispiels progressiver Umsatzsteuern, einer beihilferechtlichen Beurteilung unterzogen. Zunächst wird untersucht, ob und unter welchen Voraussetzungen die Größendifferenzierung zu einem *de jure* selektiven Vorteil durch Abweichung vom Referenzrahmen führt (C.II.4.a)). Dafür stellt sich insbesondere die Frage, wann welche Größendifferenzierungen Teil des Referenzsystems sind – und deshalb nicht zu einer Begünstigung führen –, und wann eine Größendifferenzierung eine begünstigende Abweichung vom Referenzsystem darstellt. Im Anschluss wird darauf eingegangen, wann *de facto* Selektivität von Größendifferenzierungen anzunehmen ist (C.II.4.b)). Abschließend wird zu klären sein, ob eine etwaige Begünstigung selektiv wirkt, mit anderen Worten, ob „Unternehmensgröße“ ein selektives Merkmal ist (C.II.4.d)).

a) Selektiver Vorteil durch Abweichung von Normalbesteuerung

aa) Rechtsprechung des EuGH

Nach dem Prüfungsschema des EuGH ist für die Feststellung eines *de jure* selektiven Vorteils grundsätzlich erforderlich,

„in einem ersten Schritt das Referenzsystem, also die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende ‚normale‘ Steuerregelung, [zu] ermitteln und in einem zweiten Schritt dar[zu]tun, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme insofern von diesem Referenzsystem abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dem Referenzsystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden [...]. Maßnahmen, mit denen eine Unterscheidung zwischen Unternehmen vorgenommen wird, die sich im Hinblick auf das Ziel, das die in Rede stehende rechtliche Regelung verfolgt, in einer vergleichbaren tatsächli-

chen und rechtlichen Situation befinden, und die damit *a priori* selektiv sind, werden jedoch nicht von dem Begriff ‚staatliche Beihilfe‘ erfasst, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung gerechtfertigt ist, weil sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems ergibt, in das sich die Maßnahmen einfügen [...].⁷²⁰

In den Verfahren zur ungarischen Werbesteuer und zur polnischen Einzelhandelssteuer⁷²¹ nahm die Kommission jeweils den Standpunkt ein, dass die jeweilige Sondersteuer als Referenzsystem zugrunde zu legen ist; allerdings ohne die vorgesehenen verschiedenen Steuerstufen, sondern mit einem einheitlichen proportionalen Tarif. Folglich führten die verschiedenen Steuerstufen nach Ansicht der Kommission zu einer Abweichung von der Normalbesteuerung, weil Unternehmen mit geringeren Umsätzen mit einem niedrigeren *Durchschnittssteuersatz* besteuert wurden als Unternehmen mit höheren Umsätzen.⁷²²

Das EuG, die Generalanwältin *Kokott* sowie der EuGH widersprachen dieser Argumentation und betonten die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten. Diese seien grundsätzlich frei, ihre Steuersysteme zu gestalten. Für die beihilferechtliche Ermittlung des Referenzsystems habe die Kommission die Gestaltungsentscheidung des Mitgliedstaates zu respektieren und die mitgliedstaatliche Steuer mit ihren „grundlegenden Merkmalen“ als Referenzsystem zugrunde zu legen. Zu diesen grundlegenden Merkmalen gehöre auch der Steuertarif. Der richtige Referenzrahmen wäre also die

720 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 31 f.; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 37 f. jeweils m.w.N.

721 Zu den Details der Steuern bereits C.II.2.b).

722 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 11; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 18 f.; Europäische Kommission, Entscheidung vom 30.6.2017, C(2017) 4449 (Polnische Einzelhandelssteuer SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN)), 46 f.; Europäische Kommission, Entscheidung vom 4.11.2016, C(2016) 6929 (Ungarische Werbesteuer SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN)), 48. Die Steuerermäßigungen in den ersten Progressionsstufen allein konnte nicht als begünstigend beurteilt werden, weil diese allen Unternehmen zugutekamen, also auch solchen, die in den höchsten Progressionsstufen besteuert wurden. Dazu EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 35; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 41; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 145 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 155 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 33; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 40. Allgemein zu dieser Eigenschaft eines Anstoßtarifs *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 75 ff.; anders scheinbar *Bernatt/Grzejdziak*, COLA 59 (2022), 187, 196.

Einzelhandels- beziehungsweise die Werbesteuer *einschließlich* der jeweils vorgesehenen progressiven Tarife gewesen. Die progressive Besteuerung, und damit die geringeren Durchschnittssteuersätze umsatzschwächerer Unternehmen im Vergleich zu umsatzstärkeren Unternehmen, war dementsprechend keine Abweichung vom Referenzrahmen, sondern gerade die Umsetzung desselben.⁷²³

Die Kommission habe mithin einen falschen Referenzrahmen zugrunde gelegt, indem sie nicht den progressiven Steuertarif der jeweiligen Steuer, sondern einen „fiktiven“ proportionalen Tarif als Normalbesteuerung heranzog. Dieser Fehler alleine genügte dem EuGH, das Rechtsmittel der Kommission zurückzuweisen, da eine fehlerhafte Bestimmung des Referenzsystems zwangsläufig zu einer fehlerhaften Selektivitätsprüfung führe.⁷²⁴

bb) Bewertung

In der Literatur wird dieser Lösung des EuGH weitestgehend zugestimmt.⁷²⁵ Die Kommission habe die Bestimmung des Referenzsystems durch die Mitgliedstaaten zu respektieren und dürfe das Referenzsystem nicht durch ein hypothetisches ersetzen. Selbst wenn in der progressiven Tarifstruktur eine begünstigende Abweichung von der Normalbesteuerung

723 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 36 ff.; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 42 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 38–39, 66; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 45–46, 72; EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 65 ff.; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 80 ff.

724 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 46; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 52; so bereits EuGH, Urteil vom 28.6.2018, C-203/16 P (Andres (Heitkamp BauHolding)/Kommission), 107.

725 Carro Pitarch, EC Tax Rev. 31 (2022), 326, 331 f.; Eisendle, ISR 8 (2019), 295, 297; Mössner, ISR 2020, 162, 166; Nicolaidis, EStAL 2019, 226, 236; Szudoczky/Károlyi, EStAL 2020, 251, 256 f.; Károlyi, EC Tax Rev. 29 (2020), 271, 275; T.-N. Zimmer, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, 2021, 85; allgemein gegen die Selektivität progressiver Steuersätze bereits Schön, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 2001, 123.

gesehen werden sollte, sei diese nicht selektiv, da es sich um eine „unbestreitbar [...] allgemeine Maßnahme“⁷²⁶ handle.⁷²⁷

Kritischere Stimmen in der Literatur wollen, anders als der EuGH, nicht die konkrete Steuer, sondern das zugrundeliegende Ziel, nämlich Unternehmen nach Leistungsfähigkeit zu besteuern, als Referenzrahmen heranziehen. Da dieselben Stimmen in der Besteuerung des Umsatz aber keine Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips erblicken, sehen sie in einer Steuer auf den Umsatz eine begünstigende Abweichung vom Normalfall einer Leistungsfähigkeitsbesteuerung.⁷²⁸ Mit Blick auf Steuern auf den Umsatz digitaler Dienstleistungen wird dementsprechend teilweise auch der Freibetrag als Abweichung von der Referenzbesteuerung beurteilt.⁷²⁹

(1) Was ist der richtige Referenzrahmen?

Im Ausgangspunkt ist richtig, dass die Bestimmung der Normalbesteuerung mangels unionsrechtlicher Vorgaben Teil der Kompetenz der Mitgliedstaaten ist. An der Kritik in der Literatur ist allerdings berechtigt, dass nicht die Steuer an sich, sondern die zugrunde liegende Belastungsentscheidung als Referenzrahmen herangezogen werden sollte. Andernfalls wird – gerade bei sektoralen Sondersteuern – die grundlegende Differenzierung zwischen belasteten und unbelasteten Wirtschaftsteilnehmern und -vorgängen von vornherein der beihilferechtlichen Kontrolle entzogen, da die fragliche Differenzierung nie eine begünstigende Abweichung, sondern stets nur die Umsetzung des Referenzrahmens darstellen kann. Allerdings verkennt dieselbe Kritik in der Literatur, dass die Belastungsgrundsentscheidung der Wertung des Mitgliedstaats unterliegt und internationale Gebräuchlichkeit für diese keinen Richtigkeitsmaßstab bietet.⁷³⁰ Dies gilt in besonderem Maß für eine wertungsoffene Belastungsgrundsentscheidung wie die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit. Wie bereits im Rahmen der Grundfreiheitenprüfung ausgeführt, ist die Besteuerung des Gewinns zwar die üblichste, keineswegs aber die einzig richtige Ausgestaltung einer Steuer

726 GA Saugmandsgaard Oe, Schlussanträge vom 19.9.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 66.

727 Cloer/Vogel, IWB 2020, 312, 318; Cloer/Vogel, IWB 2022, 61, 63; Fichera, EStAL 20 (2021), 479, 490; in diese Richtung auch Károlyi, EC Tax Rev. 29 (2020), 271, 275.

728 Nicolaidis, EStAL 2019, 226, 233, 237.

729 Ohne nähere Begründung Fichera, EStAL 20 (2021), 479, 484 f.; Kirchmayr/Geringer, ET 60 (2020), 279, 281.

730 Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 17.

nach Leistungsfähigkeitsprinzip. Auch eine Steuer auf den Umsatz kann daher durchaus dem nationalen Leistungsfähigkeitsverständnis entsprechen und stellt keine Abweichung von einer Besteuerung der Leistungsfähigkeit dar.⁷³¹

Mit dieser Feststellung scheint freilich nicht viel gewonnen. Denn wenn die Belastungsgrundentscheidung „Leistungsfähigkeitsprinzip“ derart gestaltungs offen ist, muss das Unionsrecht letztlich die konkrete Umsetzung und Ausgestaltung der Leistungsfähigkeitsbesteuerung in der nationalen Maßnahme als Normalbesteuerung hinnehmen. Dies hat zur Folge, dass darin innewohnende Differenzierungen gegen die beihilferechtliche Prüfung immunisiert werden. Auch in den Rs. *Kommission/Polen* und *Kommission/Ungarn* lag dementsprechend keine Abweichung vom Referenzsystem, nämlich der fraglichen Sondersteuer als Ausprägung des nationalen Verständnisses leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung, vor. Die – rechtspolitisch möglicherweise unerwünschte – Konsequenz ist, dass für die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit der Abweichungstest nur selten zur Feststellung einer Begünstigung führen wird. Es bleibt dann nur eine Kohärenzprüfung der *de facto* Selektivität (dazu C.II.4.b).⁷³² Das ist aber kein Fehler der beihilferechtlichen Dogmatik, sondern Konsequenz fehlender Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern und der unionsrechtlichen Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsprinzips. Anders gewendet: Die Ausgestaltung leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung ist Teil der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und als Referenzrahmen hinzunehmen.

Die Untauglichkeit des Abweichungstests zur beihilferechtlichen Bewertung der Tarifgestaltung erscheint bestätigt, wenn man die widersprüchliche Kommissionspraxis betrachtet. In den polnischen und ungarischen Fällen störte sich die Kommission an der Kombination aus dem Umsatz als Bemessungsgrundlage und progressiven Tarifen; in der entsprechenden Entscheidung legte die Kommission dann eine proportionale Steuer auf den Umsatz als Referenzrahmen zugrunde.⁷³³

731 Siehe bereits C.II.3.b)aa) und C.II.3.b)bb).

732 Diese Konsequenz zieht GA in Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (*Kommission/Ungarn*), 106, die deshalb von vornherein nur noch eine Kohärenzprüfung vornehmen möchte.

733 Ähnlich auch Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 139, wo die Einkommenssteuerprogression als Rechtfertigungsgrund genannt wird. Aus dieser systematischen Einordnung lässt sich ebenfalls schließen, dass die Kommission davon

In der Rs. *Griechenland/Kommission* beurteilte die Kommission eine proportionale Abgabe auf den Umsatz hingegen gerade als unionsrechtswidrige Beihilfe. Dabei ging es um eine Maßnahme, durch die verschiedene Kasinos in Griechenland zur Erhebung von festgeschriebenen Eintrittsgebühren verpflichtet wurden. Während private Kasinos einen Eintritt von 15 Euro erheben mussten, wurde für drei staatliche Kasinos ein Eintritt von 6 Euro festgelegt. Von diesen Eintrittsgeldern durften die Kasinos 20 % als „Gebühr für die Ausstellung der Eintrittskarte und zur Deckung der Kosten“ einschließlich der geltenden Mehrwertsteuer einbehalten, während der Restbetrag eine „Abgabe an den Staat“ darstellt[e].⁷³⁴ Damit stellte diese Maßnahme eine proportionale Abgabe von 80 % auf den Umsatz aus den Eintrittsgeldern dar. Die Kommission stützte ihren Beihilfenbeschluss darauf, dass diese proportionale Abgabe eine Beihilfe darstellte, weil die staatlichen Kasinos pro Besucher nur 4,80 Euro abzuführen hätten, während private Kasinos 12 Euro abführen müssten.⁷³⁵ Das EuG korrigierte die Kommissionsentscheidung bereits in diesem Fall. Die geringere Steuerlast stelle keine Abweichung von einer Normalbesteuerung dar, sondern ergebe sich als Konsequenz aus der proportionalen Steuer.⁷³⁶

Darin zeigt sich nochmal, was bereits eingangs zu Größendifferenzierung und Leistungsfähigkeit gesagt wurde⁷³⁷ und sich seither als roter Faden durch die Untersuchung zieht: Erstens wohnt, mit Ausnahme der Kopfsteuer, jedem Steuertarif, gleich ob proportional oder progressiv, eine Größendifferenzierung inne. Zweitens macht das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Ausgestaltung dieser Größendifferenzierung keine konkreten Vorgaben, sondern ist in hohem Maße gestaltungsoffen.

(2) Welche Regelungen sind Teil des Referenzrahmens?

Bleiben dann überhaupt noch Fälle, in denen durch die Abweichungsprüfung ein Vorteil festgestellt werden kann? Wenn die Ausgestaltung der Steuer aufgrund der Wertungsoffenheit der Belastungsgrundentscheidung nur auf seine Kohärenz geprüft werden kann, wenn die Regelungstechnik nicht

ausgeht, dass progressive Sätze eine rechtfertigungsbedürftige Abweichung vom Referenzrahmen darstellen.

734 EuG, Urteil vom 11.9.2014, T-425/11 (*Griechenland/Kommission*), 3.

735 EuG, Urteil vom 11.9.2014, T-425/11 (*Griechenland/Kommission*), 49 f.

736 EuG, Urteil vom 11.9.2014, T-425/11 (*Griechenland/Kommission*), 54 ff.

737 Vgl. C.II.1.

ausschlaggebend sein soll⁷³⁸ und wenn es keine zeitlichen Indizien gibt, weil es sich um die Neuschaffung eines Referenzsystems handelt, wie soll dann festgestellt werden, welche Regelungen Teil dieses Referenzsystems und welche Regelungen potentiell Abweichungen sind?

In den Entscheidungen des EuG und des EuGH in den Rs. *Kommission/Polen* und *Kommission/Ungarn* stellte sich diese Problematik anhand der Frage, ob nur die Bemessungsgrundlage (Umsatz) oder auch der darauf angewandte Tarif Teil des Referenzsystems ist. Die Entscheidung des EuGH, dass die progressiven Steuersätze Teil des Referenzsystems sind, überzeugt im Ergebnis, nicht aber in der Begründung.

Der EuGH definierte das Referenzsystem als die „integralen Bestandteile“⁷³⁹ oder die „grundlegenden Merkmale jeder Steuer“⁷⁴⁰. Es bleibt in der weiteren Entscheidung aber unklar, wie festgestellt werden kann, was ein grundlegendes Merkmal einer Steuer ist und was nicht. Die Begründung des EuGH lässt die dahinterstehenden Wertungen nicht erkennen, auch wenn durch die Verwendung von Kausaladverbien versucht wird, einen Zusammenhang vorzutäuschen. Dies wird deutlich, wenn man die Argumentation auf ihren Kern verkürzt und „in einfache Sprache übersetzt“. Der EuGH sagte letztlich:

Die Mitgliedstaaten dürfen ihr Steuersystem gestalten, wie sie wollen, „so dass die Anwendung progressiver Tarife in das Ermessen jedes Mitgliedstaats fällt [...]“. „Daraus folgt, dass [...] die Bestimmung der grundlegenden Merkmale jeder Steuer aufgrund der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten in deren Ermessen liegt, das in jedem Fall im Einklang mit dem Unionsrecht ausgeübt werden muss. Dies gilt u.a. für die Wahl des Steuersatzes, der proportional oder progressiv sein kann, aber auch für die Festlegung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und des Steuertatbestands. Diese grundlegenden Merkmale definieren somit grundsätzlich das Referenzsystem [...]“⁷⁴¹

Die entscheidende Frage, ob die Steuertarife Teil des Referenzsystems sind, ist damit beantwortet, aber nicht begründet.

738 EuGH, Urteil vom 28.6.2018, C-203/16 P (Andres (Heitkamp BauHolding)/Kommission), 91 m.w.N.

739 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 36; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 42.

740 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 38 f.; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 44 f.

741 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 36 ff.; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 42 ff. Hervorhebung der Kausaladverbien durch den Verfasser.

Ansätze einer Lösung der Frage, welche Teile eines Steuersystems zum Referenzrahmen gehören, finden sich in den vorgehenden Urteilen des EuG sowie in neuerer Rechtsprechung des EuGH. Auch das EuG kam in den Fällen der ungarischen Werbesteuer und der polnischen Einzelhandelssteuer jeweils zu dem Ergebnis, dass der Steuersatz zu den grundlegenden Merkmalen einer Steuer gehört. Das EuG begründete, dass wenn „die Höhe der Belastung, anhand deren sich der innere Aufbau des ‚normalen‘ Systems bestimmen lässt, nicht festgelegt [ist], [...] auch nicht geprüft werden [kann], ob eine Abweichung vorliegt, die bestimmte Unternehmen begünstigt [...]“.⁷⁴² Danach gehören alle Regelungen zum Referenzsystem, die notwendig sind, um überhaupt eine Belastung zu ermitteln. Der Mindestgehalt ist also die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz, aus dessen Produkt die Belastung ermittelt wird.

Dieser Ansatz scheint in der neueren Rechtsprechung des EuGH bestätigt zu werden. So urteilte der EuGH in der Rs. *World Duty Free Group SA* unter Bezugnahme auf die Schlussanträge des Generalanwalts Pitruzzella:

„Wie der Generalanwalt in Nr. 49 seiner Schlussanträge im Kern ausgeführt hat, ist daher, wenn die fragliche steuerliche Maßnahme untrennbar mit dem allgemeinen Steuersystem des betreffenden Mitgliedstaats verbunden ist, auf dieses System Bezug zu nehmen. Erweist sich dagegen, dass sich eine solche Maßnahme eindeutig von diesem allgemeinen System trennen lässt, so kann nicht ausgeschlossen werden, dass der zu berücksichtigende Bezugsrahmen enger ist als dieses allgemeine System oder sogar mit der Maßnahme selbst identisch ist, wenn sich diese als eine Norm mit eigenständiger rechtlicher Logik darstellt und es nicht möglich ist, eine kohärente Gesamtheit von Vorschriften außerhalb dieser Maßnahme zu bestimmen.“⁷⁴³

Die Kontrollüberlegung für die Frage, ob eine Regelung Teil des Referenzsystems ist, ist demnach: Stellt das verbleibende System auch bei Hinwegdenken der Regelung ein kohärentes Regelungssystem dar oder bleibt ohne die in Frage stehende Regelung lediglich ein dysfunktionaler Rest?

Dies stellt einen sinnvollen Lösungsansatz dar, weil dadurch die Bestimmung des Referenzrahmens rationalisiert wird. Insofern ist dieser

742 EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 65; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 80.

743 EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 63; siehe auch GA Pitruzzella, Schlussanträge vom 21.1.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 49.

Lösungsansatz auch anderen Ansätzen überlegen, die bisher vorgeschlagen wurden, um den Umfang des Referenzsystems zu bestimmen. *Kokott* schlägt beispielsweise vor, Evidenzfälle, also „evident einleuchtende[...] Unterscheidungen“, dem Referenzsystem zuzurechnen und damit der beihilferechtlichen Prüfung zu entziehen.⁷⁴⁴ Als Beispiel hierfür nennt sie gerade Ungleichbehandlungen anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips. Diese Evidenzprüfung kann aber nicht die gleiche Nachvollziehbarkeit gewährleisten wie die Prüfung der Abtrennbarkeit einer Maßnahme von dem restlichen System.

Der Test von GA *Pitruzzella* bietet allerdings nicht für alle Fälle Lösungen. So einleuchtend die Lösung für die Frage ist, ob der gewählte Tarif Teil des Referenzsystems ist, so wenig hilft der Test, wenn es darum geht, etwaige Regelungen über die Berechnung der Bemessungsgrundlage dem Referenzsystem zuzuordnen oder als Abweichung anzusehen. Als Beispiel kann die Frage dienen, die sich dem EuGH in der Rs. *Andres* stellte. Dabei ging es um die Frage, welche der folgenden Regeln, Ausnahmen und Rückausnahmen Teile der Normalbesteuerung, und welche eine Abweichung darstellten: Die grundsätzliche Zulassung des Verlustvortrags, die Versagung des Verlustvortrags nach einem schädlichen Beteiligungserwerb oder die Zulassung des Verlustvortrags trotz schädlichen Beteiligungserwerbs, wenn der Beteiligungserwerb zum Zwecke der Sanierung erfolgt (sog. „Sanierungsklausel“).⁷⁴⁵ Man kann sich problemlos die Sanierungsklausel wegdenken, ohne dass dadurch das verbleibende System (grundsätzlich Verlustvortrag, Ausnahme bei schädlichem Beteiligungserwerb) dysfunktional oder inkohärent würde. Danach wäre die Sanierungsklausel also – entgegen der Entscheidung des EuGH – nicht Teil des Referenzsystems. Gleichermassen könnte man sich aber sowohl die Sanierungsklausel als auch die Regelung des Verlustuntergangs bei schädlichen Beteiligungserwerben hinwegdenken, ohne dass das verbleibende System (grundsätzliche Möglichkeit des Verlustvortrags) dysfunktional oder inkohärent würde. Man kommt also mit diesem Test in einem solchen Fall zu keinem eindeutigen Ergebnis.

Trotzdem ist der Test nicht ohne Wert, wenn man ihn als nicht abschließend betrachtet. Es gehören also *jedenfalls* oder *mindestens* alle Regelungen zum Referenzsystem, ohne die nur ein dysfunktionaler Rest verbleiben

744 *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 538 f. Hervorhebung im Original.

745 EuGH, Urteil vom 28.6.2018, C-203/16 P (*Andres* (Heitkamp BauHolding)/Kommission), 4–9, 95–106.

würde. Damit ist zwar nicht gesagt, dass nicht auch weitere Regelungen zum Referenzsystem gehören können. Für die Fälle der Größendifferenzierung im Steuertarif kann damit aber durchaus begründet werden, dass der differenzierende Tarif selbst das Referenzsystem darstellt, da ohne Tarif die steuerliche Belastung nicht ermittelt werden kann. Ohne Tarif bleibt von der Steuer nur ein dysfunktionaler Rest.⁷⁴⁶ Die Verwendung eines anderen (proportionalen) Tarifs als Referenzrahmen ist ausgeschlossen, weil dadurch die mitgliedstaatliche Maßnahme an einem hypothetischen Referenzsystem gemessen würde.

(3) Konsequenz für die beihilferechtliche Überprüfung der Tarifgestaltung

Auch mit der Feststellung, dass der Steuertarif „grundlegendes Merkmal“ der Steuer und Teil des Referenzsystems ist, ist noch nicht gesagt, dass die Tarifgestaltung nicht gegen das Beihilfeverbot verstößt. Denn der EuGH betont, dass die Mitgliedstaaten auch bei Festlegung der grundlegenden Merkmale der Steuer Unionsrecht beachten müssen.⁷⁴⁷ Allerdings ist damit klar, dass zumindest nach dem Abweichungstest kein selektiver Vorteil vorliegt, sondern allenfalls ein *de facto* selektiver Vorteil vorliegen kann.

Damit kann zugleich einem weiteren Kritikpunkt in der Literatur widersprochen werden, der im Nachgang zu den Entscheidungen des EuGH in den ungarischen und polnischen Fällen aufkam. Teilweise wurde kritisiert, dass die Gestaltung der Steuersätze pauschal und ohne weitere Begründung gegen die beihilferechtliche Prüfung immunisiert worden wäre. Damit würde den Mitgliedstaaten zu viel Gestaltungsspielraum und Umgehungsmöglichkeiten eröffnet.⁷⁴⁸ Gerade diese Prüfung einer etwaigen Umgehung des Beihilferechts bleibt aber im Rahmen der *de facto* Selektivität möglich (dazu im Folgenden C.II.4.b)). Lediglich der Abweichungstest führt nicht zur Feststellung eines Vorteils.⁷⁴⁹

⁷⁴⁶ A.A. Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 173 f.

⁷⁴⁷ EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 38; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 44.

⁷⁴⁸ Bernatt/Grzejdziak, COLA 59 (2022), 187, 194; Deák, EC Tax Rev. 30 (2021), III, 117.

⁷⁴⁹ Im Ergebnis auch Rode, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006, 121.

b) Selektiver Vorteil durch inkohärente Ausgestaltung der Normalbesteuerung

aa) Rechtsprechung des EuGH

Nachdem der EuGH in seinen Urteilen das Vorliegen eines *de jure* selektiven Vorteils mangels Abweichung vom Referenzsystem abgelehnt hatte, ging er im Weiteren auf die alternative Begründungslinie der Kommission ein. Entsprechend der Umgehungsratio der *de facto* Selektivität (dazu bereits B.III.5) könne ein selektiver Vorteil auch ohne Abweichung vom Referenzsystem bejaht werden, wenn das Referenzsystem selbst „ein offensichtlich diskriminierendes Element aufweis[e]“. In der Rs. *Gibraltar* sei dies angenommen worden, weil das dortige Steuersystem „offensichtlich diskriminierende Parameter auf[wies], durch die das Unionsrecht umgangen werden sollte. Dies zeigte sich [...] an der Wahl von Besteuerungskriterien, [...], was angesichts des vom betreffenden Gesetzgeber angegebenen Ziels, [...] inkohärent erschien.“⁷⁵⁰ In den Fällen der progressiven Umsatzsteuern in Ungarn und Polen sah der EuGH diese Voraussetzungen allerdings nicht als erfüllt an. Im Gegenteil bestätigte der EuGH seine zu den Grundfreiheiten ergangene Rechtsprechung (dazu oben C.II.3.b)bb)), wonach der Umsatz grundsätzlich einen geeigneten Indikator für die Leistungsfähigkeit darstellt und die Mitgliedstaaten auch bei der Besteuerung von Unternehmen progressive Steuersätze vorsehen können.⁷⁵¹ Alleine aus der angeblichen Inkohärenz zwischen gewählter Bemessungsgrundlage und vorgeblichem Ziel der Steuer folgte der EuGH somit in diesen Fällen keine Umgehung des Beihilferechts.

Damit folgte der EuGH den Schlussanträgen von Generalanwältin Kokott. Diese begründete den verfolgten Prüfungsansatz und die Ergebnisse im Einzelnen ausführlicher:

In der Rs. *Gibraltar* habe der EuGH, entgegen der Ansicht der Kommission und in der Literatur vorgebrachter Kritik⁷⁵², nicht das mitgliedstaatliche Steuersystem durch seine eigene Vorstellung der Normalbesteuerung ersetzt, sondern „das betroffene Gesetz ‚lediglich‘ auf seine innere Logik überprüft. [...] [In der Rs. *Gibraltar* hatten d]ie vom Gesetzgeber gewählten

750 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 42 f.; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 48 f.

751 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 40 f.; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 46 f.

752 Dazu bereits Fn. 281.

Faktoren [...] aber mit einer gleichmäßigen Ertragsbesteuerung aller Unternehmen evident nichts zu tun.“⁷⁵³ Diese Prüfung sei also „nichts anderes als eine Art Missbrauchskontrolle“.⁷⁵⁴ Es gehe darum festzustellen, ob „die Mitgliedstaaten ihr allgemeines Steuerrecht dazu missbrauchen, um einzelnen Unternehmen dennoch Vorteile am Beihilferecht vorbei zu gewähren. Dieser Missbrauch der Steuerautonomie resultierte aus einer offensichtlich inkohärenten Ausgestaltung des Steuergesetzes [...]“.⁷⁵⁵

Nach Ansicht der Generalanwältin bestand zum einen keine Inkohärenz durch die Anknüpfung an den Umsatz, denn auch der Umsatz eines Unternehmens sei eine denkbare Messgröße der Leistungsfähigkeit.⁷⁵⁶ Die Vorstellung der Kommission, dass der Gewinn alleine Aussagekraft über die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens haben könne, verkenne, dass auch der Gewinn nur eine „fiktive Messgröße“ ist, die nur bedingt mit der realen Leistungsfähigkeit korreliert.⁷⁵⁷ Zum anderen stellte auch die progressive Tarifstruktur nach Ansicht der Generalanwältin keine Inkohärenz dar.⁷⁵⁸ Entgegen der Ansicht der Kommission käme eine progressive Steuer nicht nur für die Besteuerung natürlicher Personen in Frage. Die Kommission hatte vorgetragen, progressive Sätze seien im Rahmen der Unternehmensbesteuerung unüblich und zudem ungeeignet, da nach der Theorie des sinkenden Grenznutzens nur bei natürlichen Personen der

753 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 47 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 40 f.

754 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 49; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 42 So bereits auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 80.

755 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 52; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 45. So bereits GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 154 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 167 f.

756 So bereits EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 75; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 89.

757 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 50 ff.; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 57 ff. GAin Kokott weist zutreffend darauf hin, dass diese Argumentation „mehr oder weniger“ identisch ist mit den Fragen, die sich in den grundfreiheitenrechtlichen Fällen gestellt haben. Siehe hierzu bereits oben ausführlich C.II.3.b)bb). Darauf wird zur weiteren Diskussion der Argumente verwiesen.

758 So bereits EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 91; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 103.

individuelle Nutzen mit höheren Einkommen absinke. Die Kommission übersehe dabei aber, dass die Grenznutzentheorie keine Rechtsregel sei, aus der man konkrete Vorgaben für die Wahl eines richtigen Tarifs ableiten könne.⁷⁵⁹

Die Kommission argumentierte zudem mit der Steilheit der Progression, wonach ein Unternehmen mit zehnfach höherem Umsatz eine 30-mal (im Fall der polnischen Einzelhandelssteuer) beziehungsweise eine 155-mal (im Fall der ungarischen Werbesteuer) höhere Steuer bezahlen müsse. Auch daran nahm die Generalanwältin jedoch keinen Anstoß, denn es handele sich lediglich um die Konsequenz des gewählten progressiven Tarifs.⁷⁶⁰ Ob grundsätzlich die Inkohärenz eines Referenzsystems aus entsprechenden Belastungsvergleichen gefolgert werden kann, beantwortete die Generalanwältin jedoch nicht.

Schließlich wies GAin Kokott darauf hin, dass die Kommission mit ihrem Vorschlag für eine Digitalsteuer ebenfalls eine progressive Unternehmenssteuer auf den Umsatz vorgeschlagen hatte.⁷⁶¹ Vor diesem Hintergrund war die gesamte Argumentation der Kommission in den Verfahren gegen progressive Umsatzsteuern dem latenten Vorwurf der Widersprüchlichkeit ausgesetzt.

bb) Bewertung

(1) *De facto* Selektivität als Umgehungsverhinderung

Zunächst ist dem EuGH und GAin Kokott darin zuzustimmen, die Kategorie der *de facto* Selektivität als Instrument zur Verhinderung von Umgestaltungsgestaltungen zu verstehen. Wie bereits im Grundlagenteil ausgeführt, würde die Anwendung des Beihilfeverbots im Steuerrecht grenzenlos, wenn

759 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 57 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 63 ff.

760 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 60; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 66. So bereits EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 99; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 110.

761 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 54, 55-56, 60; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 60, 61-62, 66; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 119; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 114.

jede Belastungsdisparität einen selektiven Vorteil darstellen würde. Dazu darf die Kategorie der *de facto* Selektivität also nicht führen (dazu B.III.5). Andererseits darf es den Mitgliedstaaten nicht möglich sein, durch geschickte Gestaltung ihrer Steuersysteme die Anwendung des Beihilferechts zu umgehen. Für diese Fälle hat die Kategorie der *de facto* Selektivität einen berechtigten Anwendungsbereich.

Insofern entspricht die Rolle der *de facto* Selektivität im Beihilferecht der Rolle der mittelbaren Diskriminierung bei den Grundfreiheiten. Beide Kategorien müssen Lösungen für solche Fälle bieten, in denen es an einer formellen Differenzierung fehlt (keine Anknüpfung an die Ausländereigenschaft beziehungsweise keine *de jure* Abweichung von der Normalbesteuerung), die Maßnahme aber tatsächlich auf verschiedene Gruppen unterschiedlich wirkt. Da solche disparaten Belastungen im Steuerrecht durch nahezu jede Maßnahme erzeugt werden, gleichzeitig aber große empirische Unsicherheit über die tatsächliche Verteilung der Lasten steuerlicher Maßnahmen besteht, sind beide Kategorien aus Sicht der Steuersouveränität und der durch sie geschützten Kompetenzverteilung besonders heikel. Denn der Anwendungsbereich des Primärrechts wird damit über tatbestandlich differenzierende Maßnahmen hinaus auf bloß empirisch feststellbare (oder gar nur vermutete) faktische Ungleichbelastungen ausgeweitet. Dies erscheint in beiden Kategorien nur angebracht, wenn andernfalls eine Umgehung des Unionsrechts droht.⁷⁶² Wichtige Aufgabe der dogmatischen Erfassung dieser Kategorien muss es also jeweils sein, legitime Anwendungsfälle in Umgehungskonstellationen von illegitimen Eingriffen in die nationale Steuersouveränität abzugrenzen.⁷⁶³

762 Szudoczky/Károlyi, Intertax 50 (2022), 82, 92; Schnitger, IStR 2017, 421, 425 sehen ebenfalls beide Kategorien als Umgehungsschutz. Für die *de facto* Selektivität Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 31; Lyal, Fordham International Law Journal 38 (2015), 1017, 1039; Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 513 f. sowie 529-532; Schön, ZHR 183 (2019), 393, 402; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 181-182; Hummel, GmbHR 2019, 390, 391 f. unter Heranziehung von Art. 4 Abs. 3 EUV und bereits die Nachweise bei Fn. 282. Für die mittelbare Diskriminierung C.II.3.a)cc)(2)(b).

763 Dazu aus Sicht der mittelbaren Diskriminierung C.II.3.a)cc)(2)(c).

(2) Voraussetzungen der *de facto* Selektivität

Wie gesehen kommt es für den EuGH für die Feststellung einer Umgehung des Beihilferechts vornehmlich auf eine etwaige Inkohärenz der staatlichen Maßnahme an. Daran stellt der EuGH im Anschluss an *GAin Kokott* hohe Voraussetzungen. Der Umstand, dass die Besteuerung des Umsatzes möglicherweise eine schlechtere Art der Erfassung der Leistungsfähigkeit ist als der Gewinn, genüge in den polnischen und ungarischen Fällen jedenfalls alleine nicht, um die *de facto* Selektivität zu begründen. Nach *GAin Kokott* komme das allenfalls in Betracht, wenn die gewählte Differenzierung „auf keiner rationalen Grundlage beruh[t]“, „offensichtlich vergleichbar[e]“ Situationen ungleichbehandelt werden⁷⁶⁴ oder die Ausgestaltung des Referenzrahmens „offensichtlich inkohärent“ ist.⁷⁶⁵ Ähnlich formuliert die Kommission, wonach das Referenzsystem dann nicht kohärent sei, wenn dieses „eindeutig willkürlich oder einseitig festgelegt sei[...], um diese Unternehmen zu begünstigen.“⁷⁶⁶ Damit werden den Mitgliedstaaten Einschätzungsspielräume gewährt und in einem gewissen Maße auch Ungenauigkeiten und Fehler bei der Ausgestaltung ihrer Maßnahmen zugestanden. Dies wurde in der Literatur mit Blick auf die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten teilweise begrüßt.⁷⁶⁷ Eine andere Möglichkeit der Rücksichtnahme auf die Souveränität der Mitgliedstaaten ist, zumindest in Vorabentscheidungsverfahren, die Frage der Inkohärenz nicht zu entscheiden, sondern dem nationalen Gericht zu überlassen.⁷⁶⁸

Teilweise wurde der EuGH aber auch für eine zu große Rücksichtnahme auf die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten kritisiert.⁷⁶⁹ Insbesondere

764 *GAin Kokott*, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 151 f.; *GAin Kokott*, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*), 170 f.

765 *GAin Kokott*, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 46; *GAin Kokott*, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 53. Ähnlich auch EuGH, Urteil vom 8.11.2022, C-885/19 P und C-898/19 P (*Fiat Chrysler*), 122.

766 EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 48; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 62.

767 *Hummel*, ISR 10 (2021), 216, 220; *Schlücke*, ISR 9 (2020), 439, 441; *Sperling/Claas*, EWS 2021, 213, 214.

768 So z.B. *GAin Stix-Hackl*, Schlussanträge vom 14.7.2005, C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 (*Casino France*), 52 ff.

769 *Fichera*, EStAL 20 (2021), 479, 490; *Deák*, EC Tax Rev. 30 (2021), 111, 118 f.; *M. Lang*, ET 61 (2021), 516, 519; *Varju/Papp*, Leg. Issues Econ. Integr. 48 (2021), 379, 400; sowie die Nachweise in den folgenden Fußnoten. Darin lässt sich eine interessante

Szudoczky/Károlyi argumentieren dafür, statt der vom EuGH und *GAin Kokott* vorgenommenen Willkür-/Evidenzprüfung, eine strengere Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen. Danach wäre ein *de facto* selektiver Referenzrahmen bereits dann anzunehmen, wenn die Ausgestaltung der Steuer unverhältnismäßig ist; es also bessere Wege zur Umsetzung der Belastungsgrundentscheidung gibt. Mit Blick auf die Umsatzsteuern in den polnischen und ungarischen Fällen hieße dies: Warum sollte den Mitgliedstaaten gestattet werden, die Profitabilität der Unternehmen (durch das Abstellen auf den Umsatz) zu schätzen beziehungsweise zu pauschalisieren, wenn mit einer Gewinnsteuer doch ein genaueres Mittel zur Besteuerung der Leistungsfähigkeit zur Verfügung stünde.⁷⁷⁰ Durch die große Zurücknahme der Prüfungsdichte durch den EuGH drohe die Umgehung des Beihilferechts durch die Mitgliedstaaten.⁷⁷¹

Dem ist nicht zuzustimmen. Neben der grundsätzlich erstrebenswerten Zurücknahme der Prüfungsintensität mit Blick auf die Kompetenzverteilung⁷⁷², spricht für die großzügige Linie des EuGH auch, dass die strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung im Steuerrecht regelmäßig der Schwierigkeit ausgesetzt ist, Maßnahmen auf ihre Geeignetheit und Erforderlichkeit zu prüfen, obwohl es für die Geeignetheit und Erforderlichkeit steuerlicher Maßnahmen wenig „handfeste Leitplanken“ gibt. Das gilt in besonderem Maße für das Ziel der Verteilungsgerechtigkeit in Form des Leistungsfähigkeitsprinzips⁷⁷³; aber auch für andere mit einer Steuer verfolgte Ziele wie den Fiskalzweck selbst (Wie viel Geld braucht der Staat tatsächlich? Wie viel Einnahmen sollen durch Steuern generiert werden?), die Verwaltbarkeit für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung (Was ist möglich? Was ist zumutbar?), Standortattraktivität, Wettbewerbsneutralität und geringe Umgehungsanfälligkeit.⁷⁷⁴ Die Gestaltung einer steuerlichen Maßnahme wird meistens ein Kompromiss im Rahmen einer politische Einigung sein, der von vielen Faktoren beeinflusst ist. Diesen Kompromiss an einer dieser

Trendwende erblicken. Bislang wurde dem EuGH eher zu wenig Rücksichtnahme auf die nationale Steuersouveränität vorgeworfen.

770 *Szudoczky/Károlyi*, EStAL 2020, 251, 261 f.; *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 53; *Károlyi*, EC Tax Rev. 29 (2020), 271, 277; *Szudoczky/Károlyi*, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg.), CJEU - Recent Developments in Direct Taxation 2019, 2020, 36 f.; *Bernatt/Grzejdziak*, COLA 59 (2022), 187, 198.

771 *Szudoczky/Károlyi*, EStAL 2020, 251, 263; *Bernatt/Grzejdziak*, COLA 59 (2022), 187, 200.

772 Dazu B.I.1.

773 Dazu C.II.3.b)aa).

774 Diese Auflistung der Ziele ist inspiriert von den „criteria for evaluating taxes on business profit“ von *Devereux/Auerbach/Keen/Oosterhuis/Schön/Vella*, Taxing Pro-

Leitplanken auf Geeignetheit und Erforderlichkeit zu messen, würde dann die politische Realität der Gestaltung steuerlicher Maßnahmen und die ökonomische Realität der Unsicherheit über viele der Auswirkungen der Maßnahme nicht hinreichend berücksichtigen. Dem könnte zwar entgegen gesetzt werden, dass sich die rechtliche Maßnahme, als Resultat des politischen Prozesses, immer an höherrangigem Recht messen lassen muss. Jedoch geht es hier (noch) nicht um die Feststellung der Primärrechtskonformität der Maßnahme, denn das Beihilfeverbot hat noch weitere Voraussetzungen, sondern um die Feststellung, ob dem Mitgliedstaat der Vorwurf der *Umgehung* des Primärrechts gemacht werden kann. Dafür sollte eine höhere Schwelle gelten als für die Feststellung der Verhältnismäßigkeit im Rahmen der „normalen“ Überprüfung nationalen Rechts an Primärrecht.

Nach hier vertretener Auffassung und in Übereinstimmung mit der Auffassung zur mittelbaren Diskriminierung⁷⁷⁵ kann die Inkohärenz der Maßnahme zudem nur eines von mehreren Kriterien sein, um das Vorliegen einer Umgehung des Beihilfeverbots festzustellen. Dementsprechend besteht kein Bedürfnis nach einem feststehenden Maßstab oder einer Schwelle der Inkohärenz, ab der das Vorliegen einer Umgehung angenommen werden muss. Vielmehr kann es ein „mehr oder weniger“ an Inkohärenz geben, das in Gesamtschau mit weiteren Kriterien das Ergebnis entsprechend mehr oder weniger in eine Richtung lenkt.

Damit ist zugleich den Bedenken der Literatur begegnet, dass den Mitgliedstaaten durch die reduzierte Prüfungsintensität Umgehungsmöglichkeiten eröffnet werden. Denn durch eine entsprechende Gesamtschau von Indizien kann ein Umgehungsfall dennoch ermittelt werden.

(3) Weitere potentielle Kriterien für die *de facto* Selektivität

(a) Quantitative Kriterien

Dem EuGH wurde weiter vorgeworfen, dass er in seiner Entscheidung alleine auf die Inkohärenz der Gestaltung abgestellt hat und insbesondere

fit in a Global Economy, 2021, 33 ff., wobei es für die letztgenannten Kriterien tendenziell eher „handfeste“ Leitlinien gibt. Dazu a.a.O.

⁷⁷⁵ Dazu C.II.3.a)cc)(5)(b).

gewichtige quantitative Kriterien nicht berücksichtigt hat.⁷⁷⁶ Es sei „more than surprising“, dass der EuGH, insbesondere im Fall der ungarischen Werbesteuer, nicht berücksichtigt habe, dass nahezu das gesamte Steueraufkommen durch ein Unternehmen gezahlt wurde. Alleine das hätte aus Sicht der Kommentatoren genügen müssen, die Willkürlichkeit der Steuergestaltung zu beweisen.⁷⁷⁷ Aus der Literatur will zum Beispiel *Englisch* für die Feststellung der *de facto* Selektivität darauf abstellen, ob „bestimmte Branchen signifikant stärker profitieren als andere.“⁷⁷⁸

Eine solche quantitative Betrachtung sollte jedoch nicht zum alleinigen Maßstab für die Feststellung der *de facto* Selektivität gemacht werden.⁷⁷⁹ Denn die Ermittlung der quantitativen Belastungsverteilung unterliegt großer empirischer Unsicherheit sowie großer Unsicherheit bezüglich der rechtlichen Maßstäbe.⁷⁸⁰ Allerdings spricht nichts dagegen, die quantitative Belastungsverteilung als Teil einer Gesamtschau von Indizien heranzuziehen.⁷⁸¹ Mit Blick auf die Kritik in der Literatur kann also festgehalten werden, dass der EuGH gut daran getan hat, nicht *allein* aus dem Umstand der alleinigen Belastung eines Unternehmens auf die *de facto* Selektivität zu schließen. Er hätte diesen Umstand aber durchaus wertend berücksichtigen können.

776 Auch das EuG und GAin Kokott hatten die quantitativen Argumente der Kommission mit dem Hinweis entkräftet, dass die Belastungsverteilung schlicht den Wirkungen des progressiven Tarifs entspräche. Siehe die Nachweise bei Fn. 760.

777 Szudoczky/Károlyi, EStAL 2020, 251, 264; Szudoczky/Károlyi, Intertax 2020, 46, 54; Károlyi, EC Tax Rev. 29 (2020), 271, 276; a.A M. Lang, ET 61 (2021), 516, 523.

778 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 31.

779 Gegen die Verwendung quantitativer Kriterien für die Ermittlung der Selektivität im Allgemeinen: EuGH, Urteil vom 17.6.1999, C-75/97 (Belgien/Kommission (Maribel a und b)), 32; Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 223 ff. m.w.N.

780 M. Lang, ET 61 (2021), 516, 523. Dazu ausführlich bereits C.II.3.a)aa)(2). Auch hier sind die Argumente zur mittelbaren Diskriminierung übertragbar.

781 Dazu C.II.3.a)cc)(5)(c). So könnten auch die Urteile des EuG verstanden werden, die sich mit den quantitativen Argumenten der Kommission zumindest auseinandersetzen: EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 97 ff.; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 108 ff. Für eine Art Gesamtschau wohl auch Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 534, der für die Ermittlung der *de facto* Selektivität eine abgestufte Beweislast zwischen Kommission und Mitgliedstaat vorschlägt, wobei „die Anforderungen an die Begründung der Mitgliedstaaten mit steigender Konzentrations- oder Ausschlusswirkung umso mehr erhöht werden, je mehr die Kommission durch Stichproben belegt hat, dass bestimmte Unternehmensgruppen ausgeschlossen oder eben begünstigt sind.“

(b) Relevanz der gesetzgeberischen Intention

Wie auch im Bereich der mittelbaren Diskriminierung ist die Relevanz der gesetzgeberischen Intention für die Feststellung der *de facto* Selektivität umstritten.

Anders als bei der mittelbaren Diskriminierung spricht die Rechtsprechung des EuGH aber *für* die Relevanz einer Umgehungsabsicht bei der Feststellung der *de facto* Selektivität. In den ungarischen und polnischen Fällen formulierte der EuGH:

„Die Kommission hat nicht nachgewiesen, dass diese Merkmale, für die sich der ungarische Gesetzgeber in Ausübung des Ermessens, über das er im Rahmen seiner Steuerautonomie verfügt, entschieden hat, in offensichtlich diskriminierender Weise ausgestaltet worden wären, *um* die Anforderungen zu *umgehen*, die sich aus dem Unionsrecht im Bereich staatlicher Beihilfen ergeben.“⁷⁸²

Auch in dem *leading case* zur *de facto* Selektivität, der Rs. *Gibraltar*, finden sich entsprechende Hinweise. So befand der EuGH dort, dass die Begrenzung der Steuer auf maximal 15 % des Gewinns keinen selektiven Vorteil darstelle, denn ob ein Unternehmen davon profitiere oder nicht, sei „nur Folge des zufälligen Umstands, dass der fragliche Wirtschaftsteilnehmer im Veranlagungszeitraum wenig oder sehr gewinnbringend arbeitet.“⁷⁸³ Dahingegen sei „der Umstand, dass die ‚Offshore-Unternehmen‘ nicht besteuert werden, keine zufällige Folge der fraglichen Regelung [...], sondern unvermeidliche Konsequenz der Tatsache, dass die Besteuerungsgrundlagen genau so konzipiert sind, dass die ‚Offshore-Unternehmen‘ [...] keine der in dem Steuerreformvorhaben enthaltenen Bemessungsgrundlagen aufweisen.“⁷⁸⁴ Dementsprechend lag darin ein selektiver Vorteil. Ausschlaggebend war die Zufälligkeit der Korrelation, die dann nicht mehr gegeben ist, wenn die Korrelation durch den Gesetzgeber beabsichtigt ist.⁷⁸⁵

Die Kommission scheint der gesetzgeberischen Intention ebenfalls Bedeutung beizumessen, wenn sie formuliert, dass das Referenzsystem nur dann nicht kohärent sei, wenn dieses „eindeutig willkürlich oder einseitig

782 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 50; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 44; Hervorhebung durch den Autor.

783 EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 83.

784 EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 106.

785 Siehe dazu bereits mit Blick auf die mittelbare Diskriminierung C.II.3.a)cc)(2)(a).

festgelegt sei[...], um diese Unternehmen zu begünstigen.“⁷⁸⁶ An anderer Stelle der Beihilfenbekanntmachung heißt es, dass selektive Maßnahmen solche sind, „die darauf ausgelegt sind, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen[sic]“.⁷⁸⁷

Ob der Mitgliedstaat eine Differenzierung zur Umgehung des Beihilfe-rechts einführt und mit der Absicht, bestimmte Unternehmen zu begünstigen, oder ob es sich um eine zufällige, disparate Belastungsverteilung handelt, ist also von Bedeutung für die Feststellung der *de facto* Selektivität.⁷⁸⁸ Das hat auch seine Berechtigung.⁷⁸⁹ Denn wie auch bei der Umgehungsschutzkategorie der mittelbaren Diskriminierung muss der EuGH für die *de facto* Selektivität die Balance finden zwischen teleologischer Ausweitung des Anwendungsbereichs des Beihilfeverbots zur Erfassung faktisch wettbewerbsverzerrender Maßnahmen einerseits und der dogmatischen Einhegung des Beihilfeverbots zur Wahrung der Kompetenzverteilung andererseits.⁷⁹⁰ Telos des Art. 107 AEUV ist nicht nur der Schutz des Wettbewerbs vor Beeinträchtigungen durch mitgliedstaatliche Subventionen, sondern gleichzeitig auch die Beschränkung der Unionskompetenz zur Wettbewerbskontrolle.⁷⁹¹ Das spricht dafür – wie bereits für die mittelbare Diskriminierung vorgeschlagen – ein subjektives Element für die Feststellung der *de facto* Selektivität zu fordern, da bei einer entsprechenden

786 Vgl. die Argumentation in EuG, Urteil vom 16.05.2019, T-836/16 und T-624/17 (Polen/Kommission), 48; EuG, Urteil vom 27.06.2019, T-20/17 (Ungarn/Kommission), 62; Hervorhebung durch den Autor; sowie Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 129.

787 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 118.

788 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 17. Aus der Rechtsprechung siehe auch EuG, Urteil vom 6.3.2002, T-92/00 und T 103/00 (Diputación Foral de Álava u.a./Kommission (Ramondín)), 39; EuG, Urteil vom 6.3.2002, T-127/99, T-129/99 und T-148/99 (Diputación Foral de Álava u.a./Kommission (Daewoo)), 157, wo die Begünstigungsabsicht zugunsten großer Unternehmen berücksichtigt wurde. So auch die Analyse von Mason/Parada, BTR 2019, 610, 627 ff.

789 Für ein finales/subjektives Element auch Ferrenberg, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, 2021, 167 sowie Strüßer, Steuerliche Beihilfen, 2006, 222, der dies aus dem Wortlaut des Art. 107 AEUV ableiten möchte.

790 Dieses Problem erkennt auch Birkenmaier, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007, 33. Eingehend zur Rolle subjektiver Elemente als Begrenzung der negativen Integration bereits mit Blick auf die Grundfreiheiten, vgl. C.II.3.a)cc)(2)(c).

791 Kühling, EWS 2013, 113, 120.

Umgehungsabsicht der Mitgliedstaat keinen Schutz vor einer teleologischen Ausweitung des Beihilfeverbots verdient.

Die Berücksichtigung subjektiver Elemente widerspricht nicht der Wirkungsdoktrin, wonach es für die beihilferechtliche Beurteilung nicht auf die „Gründe und Ziele der staatlichen Maßnahme“, sondern auf deren „Wirkungen [...] unabhängig von den verwendeten Techniken“ ankommt.⁷⁹² Wie inzwischen in der Literatur mehrfach aufgearbeitet wurde, heißt dies nicht, dass die mitgliedstaatlichen Ziele und Absichten gänzlich ohne Belang sein müssen, sondern nur, dass der Mitgliedstaat sich nicht auf seine unbedenklichen Ziele und Absichten berufen kann, um die Beihilfeneigenschaft einer Maßnahme in Frage zu stellen. Das Vorliegen einer Subventionierungsabsicht kann aber durchaus für die Beurteilung, ob eine Beihilfe vorliegt, relevant sein.⁷⁹³

Freilich wird in der Literatur zumeist vertreten, dass es nur auf die „objektivierten Ziele“ der Maßnahme ankommen könne.⁷⁹⁴ Andernfalls drohe durch die „Subjektivierung des Beihilferechts“, dass die mitgliedstaatlichen „geschickten Gesetzgeber“ durch entsprechende Gesetzesbegründung eine Maßnahme beihilferechtlich bedenklich oder unbedenklich gestalten könnten.⁷⁹⁵ Das Beihilferecht verkäme so zu „Gesinnungsbeihilferecht“, wenn zwei vergleichbare Maßnahmen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten je nach Begründung unterschiedlich behandelt werden müssten.⁷⁹⁶

Zur Entkräftung dieser Argumente kann auf die Diskussion um die mittelbare Diskriminierung verwiesen werden (vgl. C.II.3.a)cc)(3)). Bezüglich der Frage, wie der gesetzgeberische Wille zu ermitteln ist, sei an dieser Stelle lediglich daran erinnert, dass es sich bei dem Willen des Gesetzgebers ohnehin „nur“ um eine Zurechnungsfrage und nicht um die Ermittlung eines real-psychologischen Willens handelt. Dafür sollte nicht von vornherein ausgeschlossen werden auch die „politische Darstellung“ der

792 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 129; siehe auch die Nachweise dort und bereits oben in Fn. 208.

793 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 95, 474; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 52 ff. m.w.N.

794 *Sanchez-Graells*, Camb. Yearb. Eur. Legal Stud. 18 (2016), 93, 109; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 93–94, 528; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 52; *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007, 112; *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 49 f.

795 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 528.

796 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 93–96, 528.

Maßnahme als „Analysehilfe“ zu berücksichtigen.⁷⁹⁷ Auch insofern gelten dieselben Argumente, die bereits bei der Untersuchung der Grundfreiheiten dargestellt wurden (vgl. C.II.3.a)cc)(5)).

Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass die *de facto* Selektivität am besten als Schutzkategorie vor Umgehungsversuchen seitens der Mitgliedstaaten verstanden wird. Der unvermeidliche Umstand, dass steuerrechtliche Normen differenzieren und damit nur Unternehmen betreffen, die den jeweiligen Tatbestand der Norm erfüllen, führt für sich genommen zwar zu disparaten Belastungswirkungen, genügt aber nicht zur Feststellung einer *de facto* selektiven Begünstigung. Dazu bedarf es vielmehr eines subjektiven Elements, also der Absicht des Mitgliedstaates durch die gewählte Differenzierung wirtschaftspolitische Ziele durch die Förderung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige zu verfolgen beziehungsweise der Absicht des Mitgliedstaates, das Beihilferecht durch eine scheinbar neutrale Regelung zu umgehen.⁷⁹⁸ Dieses subjektive Element ist – wie auch für die mittelbare Diskriminierung – durch eine Gesamtschau von objektiven Indizien, im Sinne aller empirisch wahrnehmbarer Tatsachen, und einer etwaigen Inkohärenz zwischen vorgeblichem Ziel der Maßnahme und deren Ausgestaltung zu ermitteln.⁷⁹⁹

(4) Abgrenzung zu selektiven Sonderlasten

An diesem Verständnis der *de facto* Selektivität durch den EuGH wurde in der Literatur kritisiert, dass durch die Prüfung der *de facto* selektiven Begünstigung zugunsten kleiner Unternehmen die Grenze zu selektiven Sonderlasten zulasten großer Unternehmen schwer bestimmbar werde.⁸⁰⁰ Dem ist insofern zuzustimmen, als dass sowohl die Kategorie der Sonderlasten als auch die Kategorie der *de facto* Selektivität keinen klar umgrenzten Anwendungsbereich haben, sondern Grenzfälle der Beihilferechts betreffen.

797 Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 46; Balbinot, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 52; a.A. M. Lang, ET 61 (2021), 516, 521 f.

798 Ebenso T.-N. Zimmer, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, 2021, 85 f.; Nieuweboer, ET 62 (2022), 201, 207.

799 In diese Richtung, ohne aber auf ein „subjektives Element“ abzustellen, Szudoczky/Károlyi, Intertax 2020, 46, 54.

800 Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 26; T.-N. Zimmer, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, 2021, 86.

Zudem wurde bereits im Grundlagenteil als grundsätzliches Problem der Sonderlasten ausgemacht, dass dadurch die Grenzen zu selektiven Begünstigungen verschwimmen.⁸⁰¹

Nach der hier vertretenen Auffassung löst sich diese Problematik jedoch auf. Denn die Kategorie der Sonderlasten ist, wie die Kategorie der *de facto* Selektivität, ein Instrument des Umgehungsschutzes. Das Beihilfeverbot greift in beiden Fällen also nur ein, wenn ein Mitgliedstaat versucht, seine Maßnahme am Beihilfeverbot vorbei zu gestalten. Ein Wertungswiderspruch zwischen den beiden Kategorien droht jedoch nicht, da sie wertungsmäßig dieselben Fälle erfassen und sich nur in der „Richtung“ unterscheiden, in der die Folgen beseitigt werde: durch Ausweitung des Vorteils oder durch Ausweitung des Nachteils. Diese Abgrenzung der Rechtsfolge kann dann nach hier vertretener Auffassung ebenfalls anhand subjektiver Kriterien erfolgen.

(5) Zum konkreten Fall der progressiven Umsatzbesteuerung

Nachdem die abstrakten Maßstäbe geklärt wurden, soll nun auch der konkrete Fall der progressiven Umsatzsteuern in Ungarn und Polen aus beihilferechtlicher Sicht besprochen werden. Mit Blick auf die dogmatischen Parallelen zwischen mittelbarer Diskriminierung und *de facto* Selektivität überrascht es nicht, dass sich die Argumentationsmuster dabei wiederholen.⁸⁰² Im Wesentlichen wurde mit Blick auf die konkreten Fallgestaltungen auch aus Sicht des Beihilferechts kritisiert, dass die Anknüpfung der Steuer an den Umsatz dem Leistungsfähigkeitsprinzip und den übrigen Zielen der jeweiligen Steuer widerspreche.⁸⁰³ Dementsprechend sei auch die progressive Tarifstruktur sachfremd. Jedenfalls der Freibetrag beziehungsweise die Tarifstufe mit 0 % Steuerlast widerspreche dem Fiskalzweck der Steuern und führe aufgrund dieser Inkohärenz zu einer selektiven Begünstigung.⁸⁰⁴

801 Zu den Sonderlasten vgl. B.III.6.

802 Dementsprechend werden hier die wesentlichen Argumente nur kurz angerissen. Im Übrigen sei auf C.II.3.b) verwiesen.

803 Bernatt/Grzejdziak, COLA 59 (2022), 187, 195; Szudoczky/Károlyi, Intertax 2020, 46, 53; Károlyi, EC Tax Rev. 29 (2020), 271, 277; Varju/Papp, Leg. Issues Econ. Integr. 48 (2021), 379, 399; Sinnig, ET 59 (2019), 106, 110; Nicolaides, EStAL 2019, 226, 233, 237; Fichera, EStAL 20 (2021), 479, 489 f.; Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 27.

804 Nicolaides, EStAL 2019, 226, 237.

Dem ist nicht zuzustimmen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in hohem Maße wertungs offen und durch das europäische Primärrecht nicht weiter determiniert. Die Anknüpfung der Leistungsfähigkeitsbesteuerung an den Umsatz ist jedenfalls nicht völlig sachfremd.⁸⁰⁵ Auch die progressive Tarifstruktur ist nur „ein *fine-tuning* der Leistungsfähigkeit, das steuerlich zwar möglich, aber nicht zwingend ist.“⁸⁰⁶ Das gilt selbst für den jeweiligen Freibetrag beziehungsweise die Tarifstufe mit einem Steuersatz von 0 %. Alles andere würde den Fiskalzweck der Steuer überhöhen und die Notwendigkeit der gerechten Lastenverteilung außer Acht lassen. Auch bei einem Freibetrag kann es sich um die Ausgestaltung der nationalen Vorstellung der gerechten Lastenverteilung handeln.⁸⁰⁷

Die progressive Tarifstruktur lässt sich allerdings überzeugender mit dem Ziel Belastungsverteilung nach Leistungsfähigkeit rechtfertigen, wenn sie zu einem harmonischen, gleichmäßig ansteigenden Tarifverlauf führt. Anstoßtarife wie in den Fällen der polnischen und ungarischen Sondersteuern dürften deshalb tendenziell geringerem Umgehungsverdacht unterliegen als Tarife, die nicht nur einen sprunghaften Anstieg des Grenz-, sondern auch des Durchschnittssteuersatz vorsehen.⁸⁰⁸ Eine Ausgestaltung des Steuertarifs mit sprunghaften Belastungsanstiegen, wie es etwa bei einer Digitalsteuer mit Freigrenze statt Freibetrag der Fall ist, unterliegt deshalb einem höheren Beihilfeverdacht. Drängt sich dann in der Gesamtschau auf, dass die gewählten Schwellenwerte so gewählt wurden, um bestimmte Unternehmen zu begünstigen, kann durchaus auch ein *de facto* selektiver Steuertarif vorliegen.⁸⁰⁹ Auch diese Erwägung entspricht den Verhältnismäßigkeitserwägungen, die bereits im Rahmen der Grundfreiheitenprüfung erörtert wurden (vgl. C.II.3.c)bb)(4)).

805 Ohne nähere Begründung so auch *Eisendle*, ISR 8 (2019), 295, 298; *Mössner*, ISR 2020, 162, 166.

806 *Jaeger in:* MüKo Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Teil 8: Steuerliche Maßnahmen, 68; *Schön*, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 70.

807 Vgl. *Schön*, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 70; a.A. *Nicolaides*, EStAL 2019, 226, 237.

808 Mit Blick auf den Vorschlag einer Digitalsteuer, der gerade eine sehr hohe Freigrenze von 750 Mio. Euro Umsatz vorsieht: *Szudoczky/Károlyi*, EStAL 2020, 251, 265; *Fichera*, EStAL 20 (2021), 479, 488.

809 *Eisendle*, ISR 8 (2019), 295, 298.

c) Hilfsweise zur Ungleichbehandlung und Rechtfertigung

Hilfsweise machten das EuG und GAin Kokott zudem Ausführungen zu den weiteren Prüfungsschritten der Selektivitätsprüfung. Entgegen dem Vorbringen der Kommission verneinten EuG und Generalanwältin jedoch die Abweichung vom Referenzsystem durch die Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte (zweiter Schritt der Selektivitätsprüfung). Bei richtiger Wahl des Referenzsystems (progressive Besteuerung des Umsatzes) liege keine Abweichung, sondern gerade die „konsequente Umsetzung“ des Referenzsystems vor. Auch befänden sich vor dem Hintergrund dieses Referenzrahmens Unternehmen mit verschiedenen hohen Umsätzen gerade nicht in einer rechtlich oder tatsächlich vergleichbaren Situation.⁸¹⁰

Zudem wäre eine etwaige Ungleichbehandlung jedenfalls gerechtfertigt (dritter Schritt der Selektivitätsprüfung). Dafür könne nicht nur auf die angegebenen Ziele der Maßnahme abgestellt werden, sondern auf alle durch Auslegung zu ermittelnden Ziele der Maßnahme. Die Umverteilungsfunktion, die progressiven Steuern innewohne, sei durch die Kommission selbst als systemimmanenter Rechtfertigungsgrund anerkannt und werde auch durch Steuern auf den Umsatz „(jedenfalls nicht offensichtlich fehlerhaft)“ verwirklicht.⁸¹¹

Diesen Ausführungen ist zuzustimmen.⁸¹² Es stellen sich dabei dieselben Fragen wie bereits bei der Bestimmung des Referenzsystems oder der Inkohärenz des Referenzsystems: Stellt die Anknüpfung an den Umsatz die Umsetzung leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung dar oder eine Abwei-

810 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 72 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Un-garn), 78 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 158 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 174 f.

811 GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 82 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Un-garn), 88 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 162 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 178 ff.; unter Verweis auf Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 139; für Gewinnbesteuerung bereits Beihilfemitteilung, ABL. EG C 384 v. 10.12.1998, 3 (24).

812 So auch *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 379, der dies davon abhängig macht, ob die Steuer tatsächlich darauf ausgelegt ist, die Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu erfassen (direkte Steuer); *Lyal*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 420 zumindest für die Besteuerung natürlicher Personen.

chung von diesem Grundsatz? Was gilt für die progressive Tarifstruktur? Insofern ergeben sich keine anderen Erwägungen als in den vorangegangenen Gliederungspunkten dieser Arbeit. Dies bestätigt die bereits im Grundlagen teil geübte Kritik an der Redundanz der dreistufigen Prüfungsstruktur.⁸¹³

Allenfalls ist noch darauf hinzuweisen, dass nicht nur die Rechtfertigung aufgrund des systemimmanenten Rechtfertigungsgrundes der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Raum gestanden wäre, sondern auch die Rechtfertigung aufgrund des systemimmanenten Ziels der Missbrauchsvermeidung. Schließlich werden die progressiven Umsatzsteuern auch mit der Erwägung gerechtfertigt, dass umsatzstarke Unternehmen tendenziell eher aggressive Steuerplanung betreiben als kleinere Unternehmen.⁸¹⁴ Dieser Rechtfertigungsgrund ist im Beihilferecht zwar anerkannt, allerdings dürfte eine pauschale Mehrbelastung umsatzstarker Unternehmen – wie auch aus Sicht der Grundfreiheiten⁸¹⁵ – unverhältnismäßig sein.⁸¹⁶

d) Selektivität im engeren Sinn

Es verbleibt die Frage, ob Differenzierungen nach Unternehmensgröße zur Selektivität im engeren Sinne führen können beziehungsweise in den Worten des Art. 107 AEUV, ob größendifferenzierende Regelungen dazu führen, dass „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ von der Begünstigung profitieren.

Vorab sei daran erinnert, dass nicht geklärt ist, welchen Wert der EuGH diesem Tatbestandsmerkmal beimisst.⁸¹⁷ Während er teilweise auf die Prüfung der Selektivität im engeren Sinne verzichtet und bereits das Bestehen eines „selektiven Vorteils“ nach dem gleichheitsrechtlichen Prüfungsansatz genügen lässt, bestehen durchaus auch Andeutungen, dass darüber hinaus zu prüfen ist, ob der Kreis der Begünstigten hinreichend bestimmt ist.

Der EuGH sowie das EuG urteilen bislang tendenziell, dass die Begünstigung von Unternehmen nach Größe zur Selektivität der Maßnahme führt. Dies gilt sowohl für Maßnahmen, die eine Begünstigung erst *ab* einer gewissen Unternehmensgröße vorsehen (Arbeitnehmerzahl und Höhe der

813 Vgl. B.III.2.

814 Vgl. C.II.2.a).

815 Vgl. C.II.3.c)dd).

816 *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 53.

817 Dazu bereits B.III.3.

Schulden⁸¹⁸; Mindestinvestitionsbetrag⁸¹⁹; Mindestkapital und Mindestjahresumsatz⁸²⁰; Energieleistungsbedarf⁸²¹) als auch für Maßnahmen, die die Begünstigung *bis* zu einer gewissen Größe vorsehen (Vergünstigungen für die Neuanschaffung von Nutzfahrzeugen für KMU⁸²²; Vorteile für Unternehmen mit geringer oder mittlerer Kapitalisierung⁸²³).⁸²⁴ Auch die Kommission benennt die Unternehmensgröße als ein Kriterium der Bestimmtheit der begünstigten Gruppe.⁸²⁵

Dem wird in der Literatur weitestgehend zugestimmt.⁸²⁶ Denn große und kleine Unternehmen stehen im jeweiligen Markt jeweils in Wettbewerb zueinander. Eine Verzerrung dieses Wettbewerbs kann zu Fehlallokationen und damit Wohlstandsverlusten führen.⁸²⁷ Auch nach der Ansicht von *Englisch* führt die Differenzierung nach Unternehmensgröße zur Selektivität der Maßnahme, da es sich um ein „unternehmensspezifische[s] Merkmal[...]“ handele. Dies sind „solche [Merkmale], die der Disposition des Unternehmensträgers entweder gänzlich entzogen sind oder die nicht ohne Auswirkungen auf Geschäftsfeld oder betriebliche Strukturen beziehungsweise Organisationsformen abänderbar sind.“⁸²⁸

Andere Stimmen in der Literatur fordern eine strengere Auslegung des Art. 107 AEUV hinsichtlich der Bestimmtheit der begünstigten Unterneh-

818 EuGH, Urteil vom 1.12.1998, C-200/97 (Ecotrade), 37 f.

819 EuG, Urteil vom 6.3.2002, T-92/00 und T 103/00 (Diputación Foral de Álava u.a./Kommission (Ramondín)), 39, 49; EuG, Urteil vom 6.3.2002, T-127/99, T-129/99 und T-148/99 (Diputación Foral de Álava u.a./Kommission (Daewoo)), 157.

820 EuGH, Urteil vom 22.6.2006, C-182/03 und C-217/03 (Belgien und Forum 187/Kommission), 122 f.

821 EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-279/08 P (Kommission/Niederlande (NOx)), 76.

822 EuGH, Urteil vom 26.9.2002, C-351/98 (Spanien/Kommission), 40; KMU als selektive Gruppe auch in EuG, Urteil vom 6.3.2002, T-92/00 und T 103/00 (Diputación Foral de Álava u.a./Kommission (Ramondín)), 40; EuG, Urteil vom 6.3.2002, T-127/99, T-129/99 und T-148/99 (Diputación Foral de Álava u.a./Kommission (Daewoo)), 159.

823 EuG, Urteil vom 4.3.2009, T-445/05 (Associazione italiana del risparmio gestito), 165 ff.

824 Dazu eingehend *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 213 ff.

825 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 121.

826 Neben den Nachweisen in den folgenden Fn. auch *Bernatt/Grzejdziak*, COLA 59 (2022), 187, 196 f.

827 *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006, 315 f.; zustimmend *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 217 f.

828 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 30.

men; zum Beispiel, dass die Begünstigten „deutlich herausgehoben identifizierbar“⁸²⁹ oder „individualisierbar“⁸³⁰ sind. Das ist bei rein größenabhängigen Differenzierungen nicht der Fall, da der entsprechende Vorteil in diesen Fällen allen Unternehmen unabhängig von Art und Inhalt der unternehmerischen Aktivität zukommt.⁸³¹ Dafür sprechen die bereits erörterten Argumente für eine restriktivere Auslegung des Beihilfeverbots (vgl. B.III.2). Speziell für größenabhängige Vorteile ist zudem zu bedenken, dass sich die Größe eines Unternehmens in beide Richtungen schnell verändern kann, weswegen eine Differenzierung nach Unternehmensgröße wohl kaum geeignet ist, „die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen“^{832, 833}. Im Regelfall führt eine Differenzierung anhand eines Größenmerkmals dazu, dass bestimmte Unternehmensgrößen begünstigt werden, woraus aber nicht folgt, dass „bestimmte Unternehmen“ begünstigt werden. Etwas anderes mag allenfalls gelten, wenn auch insofern eine Umgehung des Beihilfeverbots durch den Mitgliedstaat nachgewiesen werden kann; die Begünstigung bestimmter Unternehmensgrößen also in Wahrheit auf die versteckte Begünstigung bestimmter, individualisierbarer Unternehmen abzielt.⁸³⁴ Beispielhaft sind Fälle wie das sogenannte „Daewoo Law“ in Rumänien, das Vergünstigungen für Investitionen von über 50 Millionen US-Dollar vorsah⁸³⁵ oder eine italienische Vergünstigung für Kapitalaufbringungen von über 50 Milliarden Lire⁸³⁶, die jeweils nur von einem Unternehmen genutzt werden konnten, da sie zudem nur zeitlich befristet vorgesehen waren.

829 *Ferrenberg*, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, 2021, 168.

830 *Schön*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, 18.

831 Gegen die Selektivität progressiver Steuersätze deshalb *Schön*, in: *Koenig/Roth/Schön* (Hrsg.), *Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts*, 2001, 123; bezüglich KMU Beihilfen ebd., 127 f.

832 EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 104.

833 *Szudoczky/Károlyi*, *EstAL* 2020, 251, 269 mit Blick auf die Umsatzhöhe.

834 *Ferrenberg*, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, 2021, 168. Im Ergebnis ähnlich, aber ohne auf den Umgehungsgeanken abzustellen *B. Jansen*, *Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht*, 2003, 122 f., der vor allem darauf abstellt, ob die Maßnahme als „Geschenk“ an einzelne Unternehmen“ erscheint.

835 *Easson*, *The EC Tax Journal* 2 (1996/97), 63, Fn. 49.

836 Europäische Kommission, Entscheidung vom 25.7.1990, 92/389/EWG ((1992) ABl. EU L 207/47), 47, 49.

Solange der EuGH aber weiterhin ein extensives Selektivitätsverständnis zugrunde legt⁸³⁷, dürften diese Überlegungen akademischer Natur bleiben.

e) Zwischenergebnis

Als Ergebnis der beihilferechtlichen Untersuchung lässt sich festhalten, dass – bei Steuern mit Fiskalzweck, die Belastungsgerechtigkeit nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip umsetzen sollen – sowohl die Wahl des Größenmerkmals im Rahmen der Bemessungsgrundlage als auch die Ausgestaltung des Tarifs als Teil des Referenzsystems einzuordnen sind. Das zugrundeliegende Ziel der Steuer, Belastungsgerechtigkeit nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip herzustellen, macht dafür keine näheren Vorgaben. Deshalb liegt im Regelfall keine Begünstigung durch eine Abweichung von diesem Referenzsystem vor (vgl. C.II.4.a)).

Damit ist die Wahl des Belastungsgegenstandes und des Tarifs jedoch nicht vollständig beihilferechtlich immunisiert. Es steht der Kommission die Möglichkeit offen, den Nachweis faktischer Begünstigung durch die gewählte Größendifferenzierung nachzuweisen. Während in der bisherigen Rechtsprechung keine klaren Vorgaben für den Nachweis einer *de facto* selektiven Maßnahme gestellt wurden, wird in dieser Arbeit die These vertreten, dass faktische Begünstigungswirkungen nur in solchen Fällen von Art. 107 AEUV erfasst werden, die eine Umgehung des Beihilferechts beinhalten (vgl. C.II.4.b)bb)(1)). Eine Umgehung des Beihilferechts liegt nach hier vertretener Ansicht nur vor, wenn die Maßnahme zum einen disparate Wirkungen hat, das heißt tatsächlich nicht von allen Unternehmen gleichermaßen in Anspruch genommen werden kann, und mit der Maßnahme zudem diese faktische Begünstigung beziehungsweise die Umgehung des Beihilfeverbots beabsichtigt wird. Für den Nachweis der Umgehungsabsicht sollte sich der EuGH nicht auf die Berücksichtigung bestimmter Umstände beschränken. Vielmehr sollte er im Wege einer Gesamtschau neben der Inkohärenz zwischen der rechtlichen Ausgestaltung und dem vorgeblichen Maßnahmenziel alle empirisch feststellbaren Umstände berücksichtigen. Gewichtige Indizien können insbesondere quantitativ extreme Disparitäten bei der begünstigenden Wirkung oder auch Hinweise aus dem politischen und parlamentarischen Prozess des Maßnahmenerlasses sein (vgl. C.II.4.b)bb)(3)).

837 EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 78; EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 27.

III. Größe und extrafiskalische Lenkungs Zwecke

1. Die Korrelation zwischen Größe und extrafiskalischen Zwecken

Bei einer Vielzahl von Lenkungsmaßnahmen erscheint – wie bei Fiskalzwecken – eine Differenzierung zwischen „großen“ und „kleinen“ Unternehmen intuitiv richtig. Dies ist insbesondere der Fall, wenn „große“ Unternehmen das unerwünschte Verhalten stärker oder häufiger verwirklichen als „kleine“ – oder „kleine“ Unternehmen eher die begünstigungswürdigen Eigenschaften haben als „große“ Unternehmen. In den Fällen extrafiskalischer Zwecke wird besonders deutlich, dass es bei der Größendifferenzierung auf die Wahl eines passenden Größenmerkmals ankommt, um das zu lenkende Verhalten zu erfassen. Beispiele hierfür gibt es unzählige: Steuern auf die Landung von touristischen Privatbooten, die nach Länge des Bootes differenzieren⁸³⁸, degressive Abwassergebühren für Schlachthäuser in Abhängigkeit der verbrauchten Wassermenge⁸³⁹, Luftverkehrssteuern, die sich nach Anzahl der Passagiere, Anzahl der Flugzeuge, Distanz der Flugstrecke oder Menge des verbrauchten Kerosin richten⁸⁴⁰, Paketabgaben für große Versandhändler, die erst ab einer gewissen Umsatzschwelle gelten oder sich proportional nach dem Bestellwert richten⁸⁴¹.

Zuletzt musste sich der EuGH mit solchen Differenzierungen in drei spanischen Fällen beschäftigen, die im Wesentlichen gleich gelagert waren: Die spanischen Regionen Asturien⁸⁴², Katalonien⁸⁴³ und Aragon⁸⁴⁴ führten jeweils eine Steuer auf große Einzelhandelseinrichtungen ein. Dadurch sollten die Umweltauswirkungen ausgeglichen werden, die diese Einzelhändler dadurch verursachen, dass sie durch ihre Attraktivität zu starkem Kunden-

838 EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna).

839 Europäische Kommission, Entscheidung vom 19.4.2018, C(2018) 2259 final (Danske Slagtermestre SA.37433).

840 Lind, Florida Tax Review 24 (2021), 784.

841 Welz, Barcelona erhebt "Amazon-Steuer", <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/unternehmen/barcelona-amazon-steuer-101.html>, zuletzt geprüft am 24.10.2023; Christian Haase, Lebendige Innenstädte - Beitrag MdB Jung/Haase, https://haasechristian.de/aktuelles/artikel/news/lebendige-innenstaedte-beitrag-mdb-jungaase/?tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=2eb673eb3e9c6297affacdd0171473, zuletzt geprüft am 24.10.2023.

842 EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias).

843 EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya).

844 EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (ANGED/Aragón).

verkehr in städtische Außenbereiche führen. Auch die raumplanerischen und strukturellen Folgen für den städtischen Einzelhandel durch die Ansiedlung großer Einzelhändler sollten durch die Steuern ausgeglichen werden.

Dementsprechend war die Bemessungsgrundlage der Steuer jeweils die Fläche der Einzelhandelseinrichtung, wobei die Steuerpflicht erst für Einzelhändler ab einer gewissen Größe bestand (4000 m² in Asturien; 2500 m² in Katalonien; 2000 m² in Aragon). Ab diesem Freibetrag stieg die Steuerlast jeweils progressiv mit zunehmender Größe, wobei der Freibetrag allen Unternehmen zugutekam.⁸⁴⁵ Auf die Klage von *ANGED*, einer Vereinigung großer spanischer Vertriebsunternehmen, legte das Tribunal Supremo dem EuGH die Fragen vor, ob die progressive Verkaufsflächensteuer zum einen gegen die Grundfreiheiten, zum anderen gegen das Beihilfeverbot verstoße. Anhand dieser Beispielfälle wird im Folgenden untersucht, welche Vorgaben für Größendifferenzierungen mit extrafiskalischen Zwecken gelten.

2. Die Perspektive der Grundfreiheiten

a) Mittelbare Diskriminierung

aa) Quantitative Kriterien

Der EuGH verneinte einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit ohne lange Prüfung mangels Diskriminierung. Eine verbotene mittelbare Diskriminierung komme zwar in Betracht, wenn die Steuer „in den meisten Fällen die Gesellschaften benachteiligt, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben“, dies sei dem vorgelegten statistischen Material jedoch nicht zu entnehmen.⁸⁴⁶

845 GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 25 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturien*), 24 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 24 f.

846 EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturias*), 23 ff.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 31 ff.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 18 ff. unter Verweis auf EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (*Hervis Sport*), 1, 37 ff. Anscheinend lagen alleine für die Region Katalonien entsprechende Daten vor, wonach im Jahr „2004 ca. 61,5 % der betroffenen Einzelhandelsgeschäfte von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten betrieben w[u]rden“, GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017,

Der EuGH stellte für die Ablehnung einer mittelbaren Diskriminierung also ausschließlich auf quantitative Kriterien ab. Dies erscheint deshalb beachtlich, weil GAin Kokott bereits in ihren Schlussanträgen gegen die Verwendung quantitativer Kriterien argumentiert hatte.⁸⁴⁷ Bei genauerer Betrachtung stellt dies aber keinen Widerspruch dar und lässt sich auch mit der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung zur mittelbaren Diskriminierung vereinen.

Aus Sicht des EuGH und der Generalanwältin Kokott dürfte es für den EuGH nicht notwendig gewesen sein, auf die Einwände der Generalanwältin gegen quantitative Kriterien einzugehen, weil das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung bereits am Fehlen jeglicher disparater Belastungswirkung scheiterte. Aus der späteren Rechtsprechung des EuGH in den Fällen *Vodafone* und *Tesco* wissen wir, dass diese quantitative Korrelation für sich genommen ohnehin nicht ausreicht, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen.⁸⁴⁸ Bei Betrachtung der Rs. *ANGED* komplettiert sich aber das Bild und es lässt sich ableiten, dass eine quantitative Korrelation zwischen belasteten Steuersubjekten und grenzüberschreitenden Akteuren als Mindestvoraussetzung der mittelbaren Diskriminierung *notwendig*, aber nicht ausreichend ist.

Das entspricht auch dem in dieser Arbeit vertretenen Ansatz: Denn wie bereits grundlegend in der Untersuchung der ersten Fallgruppe erarbeitet wurde, sind subjektive Kriterien keineswegs alleine ausreichend, um das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung zu begründen; vielmehr stellen subjektiven Kriterien – in Anlehnung an die Terminologie

C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 39. Präziser formulierte der EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 34, „dass Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten einen Anteil von 61,5 % an der Fläche haben, die von der IGEC unterliegenden Unternehmen mit mehr als 2500 m² genutzt wird, [und][...] dass 52 % der Belastung aus der IGEC die großen Einzelhandelseinrichtungen treffen.“ Dem EuGH genügte das scheinbar nicht, obwohl nach dem Wortlaut der verwendeten Formel eine einfache Mehrheit (> 50 %) hätte genügen müssen.

847 GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/As-turias*), 32 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 35 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 34 ff. Ausführlicher wurde die Kritik der Generalanwältin an der Verwendung quantitativer Kriterien dann später in den Rs. *Vodafone* und *Tesco*. Dazu eingehend bereits C.II.3.a)aa)(2). Kritisch zur Anwendung quantitativer Kriterien durch den EuGH in den Rs. *ANGED* ohne Klarstellung auf welches Vergleichspaar abgestellt wird Szydło, COLA 56 (2019), 1093, 1103 f.

848 Vgl. C.II.3.a)aa).

Osterloh-Konrads zur Erfassung von Gesetzesumgehungen⁸⁴⁹ – nur die „Eingriffsschwelle“ dar, um eine Umgehung der Grundfreiheiten als solche zu erfassen. Zusätzlich, und gedanklich vorgelagert, bedarf es aber des Bestehens eines „Divergenzphänomens“, also einer faktisch disparaten Belastung grenzüberschreitender und innerstaatlicher Sachverhalte. Bereits hieran scheiterte in den Rs. *ANGED* der Nachweis einer mittelbaren Diskriminierung.

bb) Qualitative Kriterien

Zur Rolle qualitativer Kriterien äußerte sich der EuGH konsequenterweise nicht mehr, obwohl GAin Kokott in ihren Schlussanträgen in den Rs. *ANGED* für die Verwendung qualitativer Kriterien plädierte. GAin Kokott argumentierte jedoch, dass keine wesensmäßige Korrelation zwischen Größe (im Sinne der Verkaufsfläche) und Sitz des Unternehmens bestehe.⁸⁵⁰ Zwar erkannte sie, dass „ausländische Investoren lieber größere Einzelhandelseinrichtungen eröffnen, um damit Größenvorteile zu erzielen, die zur Durchdringung des Marktes in neuen Gebieten erforderlich sind“. Dies korreliere aber nicht mit der „Staatsangehörigkeit“ des Wirtschaftsteilnehmers“, sondern mit dem „Eintritt in einen neuen Markt.“⁸⁵¹

Dieses Argument verwundert, wenn man bedenkt, dass die Grundfreiheiten inzwischen nicht mehr auf Diskriminierungen wegen Staatsangehörigkeit oder Gesellschaftssitz beschränkt sind, sondern jede Diskriminierung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeit, unabhängig von der Staatsangehörigkeit des Betroffenen, erfassen.⁸⁵² Gerade der „Eintritt in einen neuen [nationalen] Markt“, der Marktzugang in einem anderen Mitgliedstaat, soll diskriminierungsfrei möglich sein.⁸⁵³ Nun könnte man erwidern, dass die Korrelation von Größe und Markteintritt nicht nur Fälle erfasst, in denen ein ausländisches Unternehmen in einen neuen

849 Vgl. Fn. 513.

850 GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asurias*), 28; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 31; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 30.

851 Ebd. unter Verweis auf die gleichlautende Entscheidung EuGH, Urteil vom 24.3.2011, C-400/08 (Kommission/Spanien), 61.

852 Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 79 f.

853 Eingehend zum Schutz des Marktzugangs in der Dogmatik der Grundfreiheiten Dietz/T. Streinz, EuR 2015, 50.

nationalen Markt eintritt. Denn das gleiche Argument für eine Korrelation zwischen Größe und Marktzutritt kann für den Eintritt in einen neuen Produktmarkt oder in einen neuen regionalen Markt im selben Mitgliedstaat gemacht werden. Diese Arten des Marktzugangs sind aber nicht durch die Grundfreiheiten geschützt. Dennoch: Die Formulierung der Generalanwältin und des EuGH, wonach Größe nicht mit der Nationalität, aber mit dem Markteintritt korreliert, erfassen jedenfalls *auch* den sehr wohl geschützten Eintritt eines gebietsfremden Unternehmens in einen neuen nationalen Markt. Wenn man also eine Korrelation zwischen der Größe der Verkaufsfläche und Marktzugang (gleich welcher Art) annimmt, sollte dies für die Begründung einer mittelbaren Diskriminierung genügen.

Im Ergebnis ist jedoch zu begrüßen, dass der EuGH sich dieser Argumentation nicht bedient hat, da qualitative Kriterien allgemein und im Besonderen für Größendifferenzierungen nicht geeignet sind, eine mittelbare Diskriminierung zu begründen (vgl. bereits C.II.3.a)bb)(2) und C.II.3.a)bb)(3)).

Die Rechtsprechung des EuGH zu Größendifferenzierungen bei Lenkungssteuern in den Rs. *ANGED* entspricht bezüglich der Voraussetzungen der mittelbaren Diskriminierung also der Rechtsprechung zu Fiskalsteuern. Nachdem die mittelbare Diskriminierung eine übergeordnete Kategorie ist, verwundert das nicht und ist zu begrüßen. Auch bezüglich Lenkungssteuern erscheint es – entsprechend der in der ersten Fallgruppe erarbeiteten Dogmatik – vorzugswürdig, nicht auf quantitative oder qualitative Kriterien, sondern auf subjektive Kriterien als „Eingriffsschwelle“ abzustellen. Mitgliedstaaten können also grundsätzlich ihre Lenkungsziele frei wählen und dahingehend Steuern mit Lenkungswirkung einführen, auch wenn dadurch mehrheitlich ausländische Akteure betroffen sind. Wenn aber eine Gesamtschau (insbesondere die Inkohärenz zwischen vorgeblichem Ziel und Ausgestaltung der Steuer, Vorhersehbarkeit und Eindeutigkeit der Belastungsdisparität, Gesetzgebungshistorie, parlamentarische und außerparlamentarische Vorarbeiten und Äußerungen) ergibt, dass die überwiegende Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten oder die überwiegende Begünstigung innerstaatlicher Sachverhalte mitursächlich ist für die gewählte Ausgestaltung der Maßnahme oder zwangsläufig mit dem verfolgten Lenkungsziel verknüpft ist und dies dem nationalen Gesetzgeber bewusst ist, ist eine mittelbare Diskriminierung anzunehmen.⁸⁵⁴ Differenzierungen, die eine kohärente Umsetzung des Lenkungsziels darstellen,

854 In diese Richtung, ohne explizit auf subjektive Kriterien abzustellen *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Be-

sind also regelmäßig auch dann keine mittelbaren Diskriminierungen, wenn sie überwiegend Ausländer belasten oder Inländer begünstigen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn das Lenkungsziel bewusst gewählt wurde, um diese Disparität herbeizuführen oder zwangsläufig zu dieser Disparität führt.

b) Rechtfertigung durch die Verfolgung extrafiskalischer Zwecke

aa) Eine redundante Prüfung der kohärenten Maßnahmengestaltung?

Vielfältige extrafiskalische Zwecke sind grundsätzlich als potentielle Rechtfertigungsgründe anerkannt.⁸⁵⁵ Mit dem vorstehenden Ergebnis stellt sich jedoch die Frage, wann es bei der Verfolgung extrafiskalischer Ziele überhaupt auf die Rechtfertigung ankommen kann. Denn wenn die nationale Regelung erst aufgrund der inkohärenten Verfolgung des Regelungsziels eine mittelbare Diskriminierung begründet, dürfte von vornherein ausgeschlossen sein, dass es sich um eine verhältnismäßige Maßnahme zur Verfolgung eines extrafiskalischen Allgemeinwohlziels handelt.

Diese doppelte Verwertung bestimmter Aspekte zur Begründung der Diskriminierung einerseits und zur Verneinung der Rechtfertigung andererseits ist jedoch nicht ungewöhnlich.⁸⁵⁶ Dies lässt sich am Beispiel der sardischen Landungssteuer verdeutlichen. In diesem Fall ging es um eine Steuer der Region Sardinien, die auf touristische Landungen von Privatbooten und Privatflugzeugen erhoben wurde, um die davon ausgehenden Umweltauswirkungen auszugleichen und eine entsprechende Lenkungswirkung zu erzeugen. Allerdings wurde die Steuer nur auf die Landungen gebietsfremder, nicht aber auf die Landungen gebietsansässiger Personen

schränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 221. Zur Begründung der niedrigen Anforderungen an die subjektive Komponente vgl. C.II.3.a)cc)(6). Ähnlich argumentiert Szydło, COLA 56 (2019), 1093, 1105, dass eine mittelbare Diskriminierung dann vorliegt, „if, for instance, the legal elements of a given tax – whilst not directly discriminatory – were structured in such a way that, having regard to the permanent, objective and easily identifiable features of a relevant market in a Member State, the only or almost the only persons affected by the tax in question were those from other Member States, this effect being unavoidable and persistent, and not merely accidental or transitional.”

855 Vgl. B.II.4.a)cc).

856 Zum Zusammenhang zwischen Motivkontrolle und Verhältnismäßigkeitserwägungen Klenk, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 245 f.

erhoben.⁸⁵⁷ Der EuGH befand diese Differenzierung mit Blick auf das Regelungsziel für inkohärent, da Landungen gebietsansässiger und gebietsfremder Personen gleichermaßen die zu vermeidenden Umweltauswirkungen verursachen. Diese Inkohärenz diente dem EuGH dabei einerseits zur Begründung der Diskriminierung (im Rahmen der Prüfung der Vergleichbarkeit)⁸⁵⁸, sowie andererseits zur Verneinung der Rechtfertigung.⁸⁵⁹ Dasselbe Phänomen findet bei Betrachtung der Rs. *ANGED* umgekehrt statt, wenn man nach dem hier vorgeschlagenen Prüfungsansatz eine mittelbare Diskriminierung unter anderem verneint, indem man auf die Kohärenz der Maßnahmengestaltung abstellt. Die (dann nur hilfsweise) Prüfung der Rechtfertigung wiederholt nun zwangsläufig dieselben Kohärenzerwägungen und kommt ebenso zwangsläufig zu dem Ergebnis, dass eine entsprechende Maßnahme gerechtfertigt ist.⁸⁶⁰ Das lässt sich damit erklären, dass es sich bei diesen Kohärenzerwägungen letztlich um dieselben Erwägungen wie bei der Vergleichbarkeitsprüfung handelt. Denn eine Regelung ist dann kohärent, also folgerichtig ausgestaltet, wenn sie alle Fälle erfasst, die ihrem Ziel entsprechend vergleichbar sind und gleichzeitig keine Fälle erfasst, die ihrem Ziel entsprechend nicht vergleichbar sind. Für die Vergleichbarkeitsprüfung ist aber hinlänglich bekannt, dass sie entweder der Diskriminierungs- oder der Rechtfertigungsprüfung zugeordnet werden kann und wird.⁸⁶¹

Im Übrigen sind durchaus Fälle denkbar, in denen eine mittelbare Diskriminierung vorliegt, die dennoch potentiell der Rechtfertigung zugänglich ist. Das sind zum einen solche Fälle, in denen das subjektive Tatbestandsmerkmal der mittelbaren Diskriminierung nicht aus einer etwaigen

857 Die Steuer sah auch eine quantitative Differenzierung vor, indem sie einen progressiven Tarif abhängig von der Flugzeug- oder Bootsgröße vorsah. Diese Differenzierung wurde aber weder grundfreiheiten- noch beihilferechtlich angegriffen.

858 EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 33 ff.; dazu auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 2.7.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri), 78 ff., die die Vergleichbarkeit allerdings im Rahmen der Rechtfertigung prüfte.

859 EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 43 ff.; dazu auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 2.7.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri), 73.

860 Zu den hilfsweisen Kohärenzerwägungen in den Rs. *ANGED* durch GAin Kokott sogleich unter C.III.2.b)bb).

861 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn.128-129. Deshalb wurde in dieser Arbeit der Verzicht auf die Vergleichbarkeitsprüfung vorgeschlagen, um die wertende Prüfung der kohärenten Maßnahmengestaltung im Rahmen der Rechtfertigung zu prüfen, vgl. B.II.3.

Inkohärenz der Maßnahme, sondern aus anderen Umständen abgeleitet wird. Nach der in dieser Arbeit vertretenen Ansicht kann für die Feststellung der mitgliedstaatlichen Diskriminierungsabsicht eine Vielzahl an Indizien herangezogen werden.⁸⁶² Es ist also denkbar, dass eine mitgliedstaatliche Lenkungssteuer (zum Beispiel mit dem Ziel des Umweltschutzes) weit überwiegend ausländische Unternehmen betrifft und dies ein wesentlicher Grund für die Einführung und Ausgestaltung der Maßnahme (zum Beispiel die Festlegung der konkreten Grenzwerte) war. Auch wenn die Maßnahme nun das (vorgebliche) Umweltschutzziel konsequent umsetzt, können doch die eindeutig disparate Belastungsverteilung und mögliche Hinweise aus dem politischen Prozess und Gesetzgebungsverfahren dazu führen, dass die Maßnahme als mittelbar diskriminierend einzustufen ist. In einem solchen Fall wäre eine Rechtfertigung allerdings naheliegend. Hierbei zeigt sich ein weiterer Vorteil der vorgeschlagenen Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung: Wird die Inkohärenz der Maßnahme als Indiz für das Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht verwendet, trägt hierfür die Kommission die Darlegungslast. Auf Rechtfertigungsebene ist es an dem Mitgliedstaat, die verhältnismäßige und kohärente Verfolgung des rechtfertigenden Allgemeinwohls darzulegen.

Zum anderen gibt es Fälle, in denen der EuGH das Interesse der Mitgliedstaaten, rein nationale Zwecke zu fördern, anerkennt. Dies gilt, im Gegensatz zu Politikbereichen, die in der Union gerade unionsweit umgesetzt werden sollen (zum Beispiel Wirtschaftspolitik, Artt. 120, 121 AEUV oder Forschungsförderung, Art. 179 Abs. 1 AEUV) in solchen Bereichen, in denen das Primärrecht die Achtung der nationalen Politik vorschreibt (insbesondere also der Schutz des nationalen kulturellen Erbes, Artt. 36, 167 Abs. 1 AEUV).⁸⁶³ Es sind also Fälle denkbar, in denen eine Größendifferenzierung zu einer mittelbaren Diskriminierung führt, wenn durch die quantitative Differenzierung zum Beispiel gerade sichergestellt wird, dass nur das kulturelle Erbe des jeweiligen Mitgliedstaats gefördert wird. Dies wäre dennoch gerechtfertigt, weil im konkreten Sachbereich der Regelung die Förderung nationaler Interessen akzeptiert wird.

862 Vgl. C.II.3.a)cc)(5)(g).

863 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 113-115; Traversa/Vintras, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 193. Dazu bereits B.II.4.a)cc).

bb) Maßstab für die Prüfung der Verhältnismäßigkeit

Wie bereits zur ersten Fallgruppe ausgeführt kommt es für die Verhältnismäßigkeitsprüfung entscheidend auf die Prüfungsintensität an. Die hilfsweisen Ausführungen der GAin Kokott in ihren Schlussanträgen zu den Rs. *ANGED* gehen hierbei näher auf den anzulegenden Maßstab ein. Dabei sprach sich die Generalanwältin sowohl für die Wahl des Belastungsgegenstandes als auch für die Ausgestaltung des Tarifs für einen großzügigen Prüfungsmaßstab aus:

Solange die Wahl des Belastungsgegenstandes „nicht offensichtlich ungeeignet“⁸⁶⁴ beziehungsweise zumindest „plausibel“⁸⁶⁵ ist, sei die Maßnahme geeignet. Es schade insbesondere nicht, dass die Maßnahme „eventuell unter Umweltgesichtspunkten noch besser ausgestaltet werden könnte, um die genannten Ziele noch zielgenauer zu verwirklichen.“⁸⁶⁶

Dies deutet darauf hin, dass dem nationalen Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Lenkungsmaßnahme ein gewisser Typisierungsspielraum zukommt. Einzelne Sachverhaltskonstellationen, in denen der Maßnahmenzweck nicht vollständig präzise verwirklicht wird, hindern demnach nicht die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme.⁸⁶⁷

Bezüglich der Festlegung der Schwellenwerte betonte die Generalanwältin

„die Besonderheit, dass immer hinterfragt werden kann, warum zum Beispiel nicht 3000 oder 5000 statt der gewählten 4000 m² Mindestverkaufsfläche in das Gesetz aufgenommen wurden. Diese Frage stellt sich

864 GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asurias*), 45; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 48; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 47.

865 GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asurias*), 46; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 49; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 48.

866 GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asurias*), 49; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 52; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 51.

867 Zur Bedeutung der Kontrolldichte bereits C.II.3.c)bb)(5). Da die vorgeschlagenen Formeln zur Reduzierung der Prüfungsintensität wenig direktive Kraft haben, wird an späterer Stelle dieser Arbeit noch vertieft darauf eingegangen, vgl. C.IV.2.b)bb)(4)(c).

aber bei jedem Grenzwert und kann nur durch den demokratisch legitimierten Gesetzgeber beantwortet werden. Anders als die Kommission meint, muss der Gesetzgeber dabei nicht empirisch nachweisen, wie er diesen Grenzwert festgesetzt hat, und es kommt auch nicht darauf an, ob dieser Grenzwert aus Sicht der Kommission überzeugend oder gar „richtig“ ist, sofern er nicht offenkundig verfehlt ist.“⁸⁶⁸

Darin kann eine Abweichung von anderen Ansätzen in der Rechtsprechung erblickt werden. Denn mit der Wendung, dass eine nationale Maßnahme zur Erreichung eines Ziels nur dann geeignet ist, „wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen [...]“⁸⁶⁹ lehnte der EuGH in Fällen mit extrafiskalischen Zwecken teilweise die Verhältnismäßigkeit einer Maßnahme bereits dann ab, wenn die Umsetzung der Maßnahme nicht folgerichtig erfolgte.⁸⁷⁰ Dafür ließe sich argumentieren, dass – während das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für Fiskalzwecke selbst in hohem Maße gestaltungsoffen ist – für extrafiskalische Zwecke andere, weniger gestaltungsanfällige Maßstäbe bestehen, die zu „materienlogischen“ Differenzierungen führen können.⁸⁷¹ Im Rahmen einer Güterabwägung in der Verhältnismäßigkeit bieten extrafiskalische Zwecke deshalb mehr „argumentative Sicherheit“ als der unbestimmte und unbegrenzte Fiskalzweck, weswegen ein strengerer Prüfungsmaßstab angezeigt sein könnte.⁸⁷²

Dies gilt allerdings nur sehr eingeschränkt für Größendifferenzierungen, selbst wenn diese extrafiskalische Zwecke umsetzen. Denn während sich grundsätzlich noch eher überprüfen lässt, ob zum Beispiel Verhaltensweise A genauso umweltschädlich ist wie Verhaltensweise B, bestehen für die

868 GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/As-turias), 53; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 56; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (ANGED/Aragón), 55.

869 EuGH, Urteil vom 6.10.2009, C-153/08 (Kommission/Spanien), 38; EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 42 m.w.N. Zuletzt EuGH, Urteil vom 12.10.2023, C-670/21 (BA/Finanzamt X), 75 f.

870 Eingehend *Glahe*, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen, 2012, 175 f.; *Surmann*, Hybride Gestaltungen nach der ATAD II, 2022, 262.

871 Für das Beihilferecht argumentiert so *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 187; in diese Richtung auch *Jaeger in: MüKo Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht*, Teil 8: Steuerliche Maßnahmen, 72 ff.

872 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 616; *Glahe*, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen, 2012, 177, Fn. 318.

genaue Festlegung der quantitativen Schwellen auch bei Lenkungs Zwecken nicht immer "materienlogische" Maßstäbe.

Die jüngste Zurücknahme der Prüfungsdichte in den Rs. *ANGED* ist deshalb nicht nur mit Blick auf die gebotene Rücksichtnahme auf die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten, sondern auch unter Berücksichtigung der Rolle der Judikative zu begrüßen.⁸⁷³

cc) Verhältnismäßigkeitserwägungen

Gleichwohl lassen sich in manchen Fällen aus dem Lenkungsziel bestimmte Mindestanforderungen an die kohärente Gestaltung der Größendifferenzierung ableiten. In Fällen, in denen ein Verhalten des Steuerpflichtigen dem gewünschten Lenkungsziel entweder ent- oder widerspricht, ist eine starre Grenze, ab der die Rechtsfolge der Steuerpflicht eintritt beziehungsweise nicht eintritt, unvermeidlich. In anderen Fällen, in denen ein Verhalten dem Lenkungsziel aber mehr oder weniger entsprechen kann, erscheinen solche „Alles oder Nichts“ Lösungen nicht angezeigt. Stattdessen sind dann gleitende Grenzen zwischen den Rechtsfolgen oder abgestufte Rechtsfolgenregime eher plausibel.⁸⁷⁴ Diese Betrachtung kann der EuGH durchaus bei der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit der Größendifferenzierung einfließen lassen.

873 Zumindest für Fiskalzwecke so auch *Glahe*, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen, 2012, 177; *Surmann*, Hybride Gestaltungen nach der ATAD II, 2022, 262; GAin Kokott, Schlussanträge vom 11.11.2010, C-436/08 und C-437/08 (*Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen*), 67. Zum „doppelten Legitimationsdefizit“ der negativen Integration *Bergmann*, Dogmatik der Grundfreiheiten in nicht harmonisierten Bereichen des Gesellschafts- und Steuerrechts, 2021, 69 ff. sowie bereits B.I.1.

874 *Luck*, "Alles oder Nichts" - Die Freigrenze im Steuerrecht, 2014, 194 ff. In diesem Sinne im Rahmen der ersten Fallgruppe bereits C.II.3.c)bb)(4). Eine solche Erwägung findet sich zum Beispiel auch in der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts über die Parkgebührensatzung der Stadt Freiburg. In der Staffelung der Gebührenhöhe nach Fahrzeuglänge sah das Bundesverwaltungsgericht eine nicht verhältnismäßige Ungleichbehandlung, weil es dadurch zu unverhältnismäßigen Gebührensprüngen kommen konnte, vgl. BVerwG, Urteil vom 13.6.2022, 9 CN 2.22, 72 ff. Nach dieser Argumentation wäre ein mit der Fahrzeuglänge proportional (oder möglicherweise auch progressiv) steigender Gebührensatz weniger problematisch gewesen.

c) Zwischenergebnis

Aus Sicht der Grundfreiheiten ändert sich nichts bei der Prüfung der mittelbaren Diskriminierung im Vergleich zu Fiskalzweckmaßnahmen. Aus den Rs. *ANGED* lässt sich allerdings ableiten, dass die (leicht) disparate Mehrbelastung von grenzüberschreitenden gegenüber innerstaatlichen Unternehmen alleine nicht zur Begründung einer mittelbaren Diskriminierung ausreicht (vgl. C.III.2.a)). Die Rechtfertigungsprüfung ist in den meisten Fällen mit extrafiskalischen Zwecksetzungen redundant, da die kohärente Umsetzung des Lenkungsziels häufig bereits für die Feststellung oder Verneinung der mittelbaren Diskriminierung ausschlaggebend ist. Anders ist dies nur in Fällen, in denen die mittelbare Diskriminierung aus anderen Umständen als der Inkohärenz abgeleitet wird oder bei Zwecksetzungen, bei denen der EuGH bislang eine Begünstigung von Inländern akzeptiert (vgl. C.III.2.b)aa)).

Ein wesentlicher Unterschied von extrafiskalischen zu fiskalischen Zwecken ist aber die Bestimmtheit des Maßstabs, an dem sich die Differenzierung auf ihre Richtigkeit messen lässt. Die Verfolgung extrafiskalischer Zwecke lässt eher eine Prüfung der Sachgerechtigkeit einer Differenzierung zu als die Verfolgung des Fiskalzwecks. Insbesondere für die Festlegung der quantitativen Schwellenwerte einer Größendifferenzierung gilt dies jedoch nicht, weswegen richterliche Zurückhaltung bei deren Prüfung geboten ist (vgl. C.III.2.b)bb)).

3. Die Perspektive des Beihilfeverbots

Auch für Größendifferenzierungen mit extrafiskalischen Zwecken stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen diese zu einer *de jure* oder *de facto* selektiven Begünstigung führen können.

a) Reine Vergleichbarkeitsprüfung durch den EuGH

Für die Beurteilung der Größendifferenzierung als Abweichung vom Referenzsystem käme es darauf an, ob die Größendifferenzierung selbst Teil des Referenzsystems ist oder eine Abweichung davon darstellt. Handelt es sich um eine Abweichung vom Referenzsystem, könnte die Größendifferenzierung im dreistufigen Prüfungsschema der *de jure* Selektivität dann allenfalls durch den systeminhärenten Lenkungszweck gerechtfertigt sein.

Ist die Größendifferenzierung hingegen Teil des Referenzsystems, wäre die Größendifferenzierung als potentiell *de facto* selektive Maßnahme daraufhin zu prüfen, ob eine Umgehung des Beihilfeverbots vorliegt.

In den *ANGED* Entscheidungen verzichtete der EuGH gänzlich auf diese dogmatische Differenzierung. Ohne auf die korrekte Bestimmung des Referenzrahmens, dessen Umfang oder auf das etwaige Vorliegen einer Abweichung einzugehen, richtete der EuGH den Fokus alleine auf die Frage, ob die von der Steuer erfassten Unternehmen mit Blick auf das Ziel der Steuer mit den Unternehmen vergleichbar sind, die der Steuer nicht unterfallen.⁸⁷⁵

Dies lässt sich erklären, wenn man bedenkt, dass die dreistufige Selektivitätsprüfung bei Lenkungssteuern redundant ist. Denn das Lenkungsziel der Steuer ist bereits auf der ersten Stufe für die Bestimmung des Referenzrahmens maßgeblich. Eine Differenzierung, die dem Lenkungsziel entspricht, stellt also keine Abweichung vom Referenzsystem, sondern dessen Umsetzung dar.⁸⁷⁶ Auch wenn der EuGH die Verwirklichung des Lenkungsziels häufig auf Ebene der Rechtfertigung prüft⁸⁷⁷, kann die gleiche Frage eigentlich bereits bei der Prüfung der Abweichung vom Referenzsystem beantwortet werden. Unabhängig vom Prüfungsort kommt es in der Sache immer auf die Frage an, ob Unternehmen, die der Lenkungssteuer nicht unterfallen, mit Blick auf das Lenkungsziel mit den besteuerten Unternehmen vergleichbar sind und deshalb eigentlich gleichermaßen zu

875 EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturias*), 42; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 49; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 37 So auch in anderen Fällen mit extrafiskalischen Zwecken EuGH, Urteil vom 4.6.2015, C-5/14 (*Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH*), 78 f.; EuGH, Urteil vom 7.11.2019, C-105/18 bis C-113/18 (*UNESA*), 65.

876 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 136; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 189; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 17. Bei mehreren Zielen verwendet die Kommission zur Bestimmung des Referenzsystems hingegen nur ein Ziel und prüft andere Ziele erst auf Ebene der Rechtfertigung; vgl. Europäische Kommission, Entscheidung vom 19.4.2018, C(2018) 2259 final (*Danske Slagtermestre SA.37433*), 161.

877 EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (*Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*), 49 ff.; EuGH, Urteil vom 29.4.2004, C-159/01 (*Niederlande/Kommission*), 43 ff.; EuGH, Urteil vom 22.12.2008, C-487/06 P (*British Aggregates/Kommission*), 86 ff.; EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-279/08 P (*Kommission/Niederlande (NOx)*), 76 ff.

belasten wären.⁸⁷⁸ Damit geht es also um die Kohärenz der Ausgestaltung der Maßnahme mit dem vorgeblichen Maßnahmenziel.⁸⁷⁹

b) Beweislast und Prüfungsintensität

Entscheidend für das Ergebnis einer solchen Vergleichbarkeits- oder Kohärenzprüfung ist, mit welcher Intensität die Vergleichbarkeit geprüft wird, wer dafür die Beweislast trägt und welches Maß an Inkohärenz dem Mitgliedstaat zugestanden wird.

In den Rs. *ANGED* erinnerte der EuGH an die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und die fehlende Harmonisierung auf Ebene der Union, weswegen die Mitgliedstaaten in ihren wirtschaftspolitischen Entscheidungen grundsätzlich frei seien.⁸⁸⁰ Mit Blick auf die Vergleichbarkeits-/Kohärenzprüfung stellte der EuGH fest, dass eine Maßnahme, die nach Größe der Verkaufsfläche differenziere, den Zielen der nationalen Maßnahme entspreche:

„Unbestreitbar hängen die Umweltauswirkungen von Einzelhandelseinrichtungen weitgehend von ihrer Größe ab. Je größer nämlich die Verkaufsfläche ist, desto größer ist der Andrang der Öffentlichkeit, wodurch vermehrt Umweltbeeinträchtigungen entstehen. Daraus folgt, dass ein Kriterium, das an einen flächenbezogenen Grenzwert anknüpft [...], mit den angestrebten Zielen vereinbar ist.

Ebenso ist offensichtlich, dass die Ansiedlung solcher Einrichtungen unabhängig von ihrem Standort eine besondere Herausforderung für die Raumordnungspolitik darstellt [...]“⁸⁸¹

Mit Blick auf die Wahl des Belastungsgegenstandes ging der EuGH also nicht näher auf den Prüfungsmaßstab ein, da die streitgegenständliche

878 J. Rapp, in: Hancher/López (Hrsg.), *Research Handbook on European State Aid Law*, 2021, 55; Szydło, *COLA* 56 (2019), 1093, 1107 f.

879 Ellenrieder, *Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen*, 2020, 380; Piernas López, *EStAL* 17 (2018), 274, 279 f.; J. Rapp, in: Hancher/López (Hrsg.), *Research Handbook on European State Aid Law*, 2021, 55; Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3, Rn. 168; Bartosch, *EuZW* 2015, 99, 102.

880 EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturias*), 43 f.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 38 f.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 50 f.

881 EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturias*), 46 f.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 41 f.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 53 f.

Wahl der Verkaufsfläche als Bemessungsgrundlage „unbestreitbar“ beziehungsweise „offensichtlich“ mit dem Lenkungsziel korrelierte.

„Zur Festlegung der Höhe des Grenzwerts [stellte der EuGH fest], dass sie im Ermessen des nationalen Gesetzgebers liegt und auf komplexen technischen Beurteilungen beruht, die der Gerichtshof nur eingeschränkt überprüfen kann. Es ist daher nicht anzunehmen, dass der ursprüngliche Grenzwert von 2500 m² oder der später festgesetzte Grenzwert von 4000 m² zur Erreichung der angestrebten Ziele *offensichtlich ungeeignet* wäre.“⁸⁸²

Hier beschränkte der EuGH also ausdrücklich die Prüfungsintensität für die Festlegung des quantitativen Schwellenwerts. Damit weichen die Urteile in den Rs. *ANGED* von früheren Urteilen⁸⁸³ und einer früheren Kommissionspraxis⁸⁸⁴ ab, nach der die Mitgliedstaaten in der Pflicht waren, eingehende empirische Nachweise für die unterschiedliche Situation von Unternehmen oberhalb und unterhalb des Schwellenwerts beizubringen.⁸⁸⁵

Dies wirft die Frage auf, ob sich aus der Betrachtung der Rs. *ANGED* und der soeben beschriebenen Entscheidungspraxis ableiten lässt, dass die Wahl des Belastungsgegenstandes oder des Steuersubjekts einer strengeren Prüfung unterliegt als die Festlegung eines konkreten Schwellenwerts und des Tarifverlaufs.

Dafür würde sprechen, dass es für die Wahl des Belastungsgegenstandes oder des Steuersubjekts bei Maßnahmen mit extrafiskalischen Zweckset-

882 EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturias*), 48; Hervorhebung durch den Verfasser. Ähnlich EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 43. In dem Fall der katalanischen Steuer ging der EuGH darauf überhaupt nicht ein, sondern akzeptierte den Schwellenwert von 2500 m² ohne weitere Begründung.

883 Vgl. z.B. EuGH, Urteil vom 29.4.2004, C-159/01 (*Niederlande/Kommission*), 44 ff. In diesem Fall ging es um die Befreiung von einer Mineralstoffabgabe zur Verringerung der Stickstoff- und Phosphatmissionen. Dem EuGH erschien es zwar „plausibel“, dass Pflanzen in Treibhäusern oder auf Kultursubstrat mehr Stickstoff und Phosphat aufnehmen als Pflanzen im Freilandanbau. Dennoch akzeptierte der EuGH nicht die Rechtfertigung der Begünstigung aus dem inneren Aufbau des Systems, da die Niederlande nicht ausreichend nachgewiesen hatten, „dass die Aufnahme achtmal so hoch ist wie diejenige von Pflanzen in Freilandanbau und durchschnittlichen Jahresmengen von 460 kg Phosphat und 800 kg Stickstoff pro Hektar entspricht.“ Sowohl die Proportion als auch die absolute Höhe der Freibeträge unterlag also einer strengen Prüfung des EuGH.

884 Vgl. z.B. die eingehende Überprüfung in Europäische Kommission, Entscheidung vom 4.7.2016, (2015/C) (*Ungarische Tabaksteuer SA.41187*), 42 ff.

885 Kritisch zu dieser strengen Prüfung *Szydło*, COLA 56 (2019), 1093, 1111 ff.

zungen noch verhältnismäßig klare Richtigkeitsmaßstäbe gibt:⁸⁸⁶ Ob eine Steuer den Zweck des Gesundheitsschutzes oder des Umweltschutzes umsetzt, lässt sich leichter feststellen und argumentieren, als ob eine Steuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Für die Höhe des Steuersatzes oder die Ausgestaltung des Tarifs gilt dies aber nicht. Abgesehen von offensichtlich sachwidrigen oder unvernünftigen Schwellenwerten und Steuertarifen ist es im Zweifel eine Wertungsentscheidung, ab welchem Wert ein nationaler Gesetzgeber von einer gesundheitlich unvernünftigen Konsumententscheidung beziehungsweise von ausreichend schweren Umweltauswirkungen ausgeht, die mit der Lenkungssteuer vermieden werden sollen. Ob der richtige Grenzwert in den *ANGED* Fällen nun auf zum Beispiel 1000 m², 2500 m² oder 4000 m² festgesetzt werden musste, lässt sich nicht vernünftig beurteilen. Für Schwellenwerte und die Tarifgestaltung sollte sich die Kontrolle deshalb auf „Ausreißer“ beschränken, um die nationale Wertungsentscheidung nicht durch die Wertungsentscheidung der Kommission zu ersetzen.⁸⁸⁷

Es muss aber bezweifelt werden, dass diese Differenzierung des Prüfungsmaßstabs wirklich den Urteilen in den Rs. *ANGED* entnommen werden kann. Denn die Wahl der Verkaufsfläche als Bemessungsgrundlage in *ANGED* war schlicht „unbestreitbar“ korrekt, weswegen der EuGH sich nicht abschließend äußern musste, ab welchem Maß an Inkohärenz er von einer selektiven Bemessungsgrundlage ausgegangen wäre. Die Schlussanträge der GAin *Kokott*, an deren Ausführungen sich der EuGH in seinen Urteilen weitgehend orientierte, enthielten keinen differenzierten Prüfungsmaßstab für die Wahl des Besteuerungsobjekts oder -subjekts. Im Gegenteil prüfte GAin *Kokott* auch die Differenzierungen bei der Wahl der Bemessungsgrundlage und der Besteuerungssubjekte nur auf ihre offensichtliche Fehlerhaftigkeit.⁸⁸⁸

Die Steuern in den Rs. *ANGED* enthielten neben den Größendifferenzierungen noch weitere Differenzierungen, die durch den EuGH geprüft wurden und aus denen sich Erkenntnisse zu differenzierten Prüfungsmaßstäben ableiten lassen könnten: Zum einen wurden besonders flächenin-

886 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 187 f.

887 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 182. Kritisch deshalb zur teilweise strengeren Kommissionspraxis *Szydło*, COLA 56 (2019), 1093, 1113.

888 Dazu bereits aus Sicht der Grundfreiheiten C.III.2.b)bb). GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 93; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (*ANGED/Asturias*), 92; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (*ANGED/Aragón*), 93.

tensive Einzelhandelsbetriebe (u.a. Gartenpflege, Verkauf von Fahrzeugen, Baustoffen, Maschinen etc.) befreit oder durch die Anwendung eines höheren Schwellenwerts oder einen Rabatt auf den Schwellenwert bevorzugt behandelt.⁸⁸⁹ Hierin sah der EuGH eine formelle Abweichung zu dem Bezugsrahmen, die aber möglicherweise gerechtfertigt sei, wenn die begünstigten flächenintensiven Einzelhandelseinrichtungen mit Blick auf das Naturschutz- und Raumordnungsziel der Maßnahme nicht mit anderen Einzelhandelseinrichtungen vergleichbar seien. Dafür wurde vorgebracht, dass diese Einzelhändler naturgemäß mehr Handelsfläche benötigen, ohne dass dies zu einer höheren Anziehungskraft, höherem Kundenaufkommen und entsprechendem Verkehr führe. Der EuGH verwies aber an das nationale Gericht, um zu prüfen, ob dieses Argument tatsächlich zutrifft.⁸⁹⁰ Diese Zurückverweisung kann als eine Zurücknahme der richterlichen Kontrolle seitens des EuGH gesehen werden.⁸⁹¹ Andererseits bestätigte der EuGH die Differenzierung auch nicht als beihilferechtlich unbedenklich. Es lässt sich hieran also nicht eindeutig erkennen, von welchem Prüfungsmaßstab der EuGH für die Wahl der Steuersubjekte ausging.

Zum anderen enthielt die Steuer in Katalonien eine Ausnahme für kollektive Einzelhandelseinrichtungen.⁸⁹² In dieser Ausnahme erblickte der EuGH eine selektive Begünstigung und bejahte die Beihilfeneigenschaft. Ohne nähere Begründung stellte der EuGH fest, dass kollektive Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von über 2500 m² mit Blick auf die Ziele des Umweltschutzes und der Raumordnung vergleichbar mit ebenso großen individuellen Einzelhandelseinrichtungen seien.⁸⁹³ Insofern wich der EuGH von den Schlussanträgen der Generalanwältin ab, die in der Nichterfassung kollektiver Einzelhandelseinrichtungen keine „[o]ffen-sichtlich fehlerhaft[e] [...] insbesondere ‚missbräuchlich[e]‘ [...]“ Differen-

889 EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 7; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (ANGED/Aragón), 7; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 10, 12.

890 EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 51 ff.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-236/16 und C-237/16 (ANGED/Aragón), 47 ff.; EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 57 ff.

891 Szydło, COLA 56 (2019), 1093, 1109 f. geht ebenfalls davon aus, dass der Prüfungsmaßstab derselbe ist. Der EuGH habe für die Ausnahmen flächenintensiver Einzelhandelseinrichtungen schlicht nicht genügend Informationen gehabt, um selbst zu entscheiden, ob die Ausnahmen offensichtlich fehlerhaft sind.

892 EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 9, 11.

893 EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 61.

zierung sah.⁸⁹⁴ Aus dem Urteil des EuGH lässt sich aber nicht entnehmen, ob der EuGH einen strengeren Prüfungsmaßstab anwendete, oder ob er schlicht die Voraussetzungen des großzügigen Prüfungsmaßstabs für erfüllt, die Ausnahme für kollektive Einzelhandelseinrichtungen also für offensichtlich fehlerhaft erachtete. Wenn man die wiederholt verwendete Argumentation Kataloniens (und der anderen Regionen) betrachtet, wonach die Steuern darauf abzielten, besonders attraktive Einzelhandelseinrichtungen mit großem Kundenaufkommen (An- und Abreiseverkehr) zu besteuern, erscheint es durchaus vertretbar, die Ausnahme für kollektive Einzelhandelseinrichtungen als offensichtlich fehlerhaft einzustufen. Denn diese dürften mit ihrer Vielzahl an verschiedenen Einkaufsangeboten tendenziell mehr Kunden (pro m² der Verkaufsfläche) anziehen als große individuelle Einzelhandelseinrichtungen.⁸⁹⁵

Es lässt sich festhalten, dass zu einem differenzierten Prüfungsmaßstab zwar explizite Aussagen fehlen, der EuGH bei Wahl des Besteuerungsobjekts oder -subjekts jedoch tendenziell eher bereit zu sein scheint, diese als offensichtlich fehlerhaft einzustufen oder dies zumindest dem nationalen Gericht zur genaueren Prüfung zu überlassen. Für diese differenzierte Prüfungsintensität spricht – wie bereits für die Grundfreiheiten herausgearbeitet –, dass für die Wahl des Besteuerungsobjekts oder -subjekts bei extrafiskalischen Zwecken klarere Richtigkeitsmaßstäbe bestehen als für die Festlegung von Schwellenwerten und Tarifstrukturen.⁸⁹⁶

c) Folgerungen für die Prüfung der Tarifstruktur

Offen bleibt nach den Entscheidungen in den Rs. *ANGED*, ob der EuGH bei der Prüfung des Schwellenwerts und des Tarifs auch eine Freigrenze akzeptiert hätte oder diese als offensichtlich fehlerhaft, und damit selektiv beurteilt hätte. In den dort streitgegenständlichen Maßnahmen waren die Schwellenwerte für große Einzelhandelseinrichtungen jeweils als Freibeträge ausgestaltet. Das heißt, auch bei Überschreiten des Schwellenwerts bleibt der Flächenanteil unterhalb des Schwellenwerts immer unbesteuert. Dadurch steigt die Steuerlast bei Überschreiten des Schwellenwerts nicht

894 GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 106.

895 *Szydło*, COLA 56 (2019), 1093, 1110.

896 Vgl. C.III.2.b)bb).

sprunghaft.⁸⁹⁷ Dies entspricht dem Lenkungszweck der Maßnahmen besser als Belastungssprünge wie sie durch eine Freigrenze erzeugt würden, da auch die Umweltauswirkungen großer Einzelhändler nicht sprunghaft mit Überschreiten des Schwellenwerts ansteigen.⁸⁹⁸

Erwähnenswert ist schließlich, dass der EuGH auch den Tarif in Aragon akzeptierte. Dort war die Besonderheit des vorgesehenen Stufentarifs, dass in der letzten Stufe (ab 10 000 m²) ein niedrigerer Steuersatz vorgesehen war als in den unteren Stufen.⁸⁹⁹ Ob darin eine Begünstigung von Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von 10 000 m² liegt, wurde aber anscheinend noch nicht einmal erwogen. Dies erscheint auch richtig, wenn man bedenkt, dass damit nur der Grenzsteuersatz bei größeren Einzelhändlern niedriger war. Durch den niedrigeren Satz in der letzten Stufe steigt die Steuerlast ab dieser Stufe zwar weniger steil an, absolut gesehen unterliegen Einzelhändler mit größerer Verkaufsfläche aber zumindest immer einer höheren Steuer als kleinere Einzelhändler.⁹⁰⁰

d) Bewertung

Die Zurücknahme der Prüfungsdichte des EuGH – ob durch den großzügigen Prüfungsmaßstab oder die Zurückverweisung der Entscheidung an das nationale Gericht – verdient grundsätzlich Zustimmung.⁹⁰¹

897 Zur Wirkung eines Stufentarifs *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 75 ff. Dies betonte auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 25.

898 Zu diesem Gedanken bereits C.II.4.b)bb)(5) und C.II.3.c)bb)(4).

899 GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (ANGED/Aragón), 14.

900 GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (ANGED/Aragón), 25. Auch *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 254 f. hält im Ergebnis einen degressiven Tarifverlauf bei Lenkungszwecken für akzeptabel. Einen ähnlichen Tarifverlauf akzeptierte die Kommission zuletzt auch in einer Entscheidung zu Abwassergebühren in Dänemark. Europäische Kommission, Entscheidung vom 19.4.2018, C(2018) 2259 final (Danske Slagtermestre SA.37433). Die Frage, ob dadurch große Schlachthäuser begünstigt werden ist allerdings noch vor dem EuG (T-486/18 RENV) anhängig. Die Kommission prüfte die dort streitgegenständliche Maßnahme jedoch nicht nach den steuerrechtlichen Grundsätzen im Beihilferecht, sondern nach dem *market economy operator principle*, also als angemessene Gegenleistung für die Wasserwiederaufbereitung. Zur Abgrenzung *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2025, Art. 107 Abs. 1, Rn. 5 f.

901 Ebenfalls zustimmend *Szydło*, COLA 56 (2019), 1093, 1115.

Nach der hier vertretenen Ansicht hätte die Prüfung des EuGH aber an dogmatischer Nachvollziehbarkeit gewonnen, wenn er klargestellt hätte, dass er mit dem Kohärenztest die *de facto* Selektivität der Maßnahme prüft, da keine Abweichung vom Referenzsystem, also keine *de jure* Selektivität, vorliegt. Weiter würde die Rechtsicherheit bei der Beurteilung *de facto* selektiver Begünstigungen erhöht, wenn nicht allein die Inkohärenz der Maßnahme, sondern die Missbräuchlichkeit der Maßnahmengestaltung ausschlaggebend wäre. Nur wenn eine Maßnahme so gestaltet wurde, um das Beihilfeverbot zu umgehen, sollte das Beihilfeverbot *de facto* selektive Maßnahmen erfassen.⁹⁰² Die maßgebliche Umgehungsabsicht kann anhand einer Gesamtschau an Indizien ermittelt werden, wobei eine offensichtliche Inkohärenz zwischen Maßnahmenausgestaltung und vorgeblihem Maßnahmenziel ein starkes Indiz für einen Umgehungsversuch des Beihilfeverbots sein kann. Die Frage, ob eine Differenzierung nun nur nicht optimal, fehlerhaft oder gar offensichtlich fehlerhaft ist, stellt sich dann nicht mehr, da die Inkohärenz schlicht ein mehr oder weniger starkes Indiz darstellt, das durch andere Indizien (Normhistorie, individuelle Äußerungen, sozioökonomischer Kontext) verstärkt oder entkräftet werden kann. Diese Wertungsentscheidung und die hierfür bewerteten Indizien offenzulegen, erscheint im Vergleich zu der Frage nach „offensichtlicher Fehlerhaftigkeit“, für deren Beantwortung jegliche Maßstäbe fehlen⁹⁰³, vorzugswürdig. Die für diese Gesamtwürdigung notwendige Wertungsentscheidung ist nach hier verteilter Auffassung beim EuGH institutionell gut aufgehoben.⁹⁰⁴

e) Zwischenergebnis

Im Beihilferecht zeigt sich bei Größendifferenzierungen mit extrafiskalischen Zwecken, dass der EuGH nicht konsequent zwischen *de jure* und *de facto* Selektivität unterscheidet, sondern ausschließlich auf die Vergleich-

902 Eine Formulierung, die diese Umgehungsratio betont, findet sich zum Beispiel in den Kommissionsentscheidungen nach *ANGED*: vgl. Europäische Kommission, Entscheidung vom 6.6.2019, (EU) 2019/1732 (Dänische Steuer auf gesättigte Fettsäuren SA.33159), 86; Europäische Kommission, Entscheidung vom 24.11.2021, (2021/N) (Swedish Tax on Credit Institutions SA.56348), 36.

903 Insofern gelten dieselben Argumente, die gegen qualitative Merkmale vorgebracht wurden; vgl. C.II.3.a)bb)(2).

904 Vgl. zur *de facto* Selektivität als Instrument des Umgehungsschutz und die Möglichkeiten der Feststellungen einer Umgehung C.II.4.b)bb).

barkeit der belasteten und der nichtbelasteten Unternehmen mit Blick auf das Lenkungsziel der Steuer abstellt (C.III.3.a)). Dabei gewährt er den Mitgliedstaaten zumindest für die Ausgestaltung von Schwellenwerten und Tarifen größere Spielräume und erfasst nur „offensichtlich inkohärente“ Differenzierungen als selektive Begünstigungen. In anderen Fällen beschränkt er die Intensität des Eingriffs in die nationale Steuersouveränität dadurch, dass er die Prüfung der Vergleichbarkeit dem nationalen Gericht zur Beurteilung überlässt. Ob für die Wahl des Belastungsobjekts und -subjekts eine strengere Sachgerechtigkeitsprüfung erfolgt als für die Gestaltung des Tarifs, lässt sich nicht abschließend beurteilen (vgl. C.III.3.b)).

Die Rechtsprechung des EuGH könnte nach hier vertretener Ansicht an Rechtssicherheit gewinnen, wenn der EuGH sowohl für die Feststellung einer mittelbaren Diskriminierung als auch für die Feststellung einer selektiven Begünstigung die Umgehungsratio der beiden Kategorien in den Vordergrund rücken würde und jeweils maßgeblich auf subjektive Kriterien abstellen würde (vgl. C.III.2.a) für die Grundfreiheiten und C.III.3.d) für das Beihilferecht).

IV. Größe und unerwünschte Steuergestaltung

1. Die Korrelation zwischen Größe und Steuergestaltung

In der dritten Fallgruppe der vorliegenden Untersuchung sollen größenabhängige Differenzierungen im Zusammenhang mit Vorschriften der steuerlichen Gestaltungsabwehr untersucht werden.⁹⁰⁵ Dabei erscheinen zwei Korrelationen zwischen Größe und Steuergestaltung besonders relevant: Die erste naheliegende Korrelation ist nach einem gängigen Narrativ, dass große beziehungsweise multinationale Unternehmen häufiger und in größerem Umfang durch aggressive Steuerplanung Steuersubstrat in Niedrigsteuerstaaten verlagern und so die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung umgehen als kleine beziehungsweise rein innerstaatlich aktive Unternehmen (vgl. C.II.2.a)). Dies wird damit begründet, dass diese Unternehmen zum einen multinationale Konzernstrukturen haben, die häufig Voraussetzung für entsprechende Steuergestaltungen sind und zum anderen die finanziellen Ressourcen haben, um teure Berater zu bezahlen, die aufwendi-

905 Damit sind sowohl Fälle der Steuerumgehung als auch der aggressiven Steuerplanung gemeint. Zur möglichen begrifflichen Unterscheidung *Bizioli*, EC Tax Rev. 2017, 167, 170.

ge Steuergestaltungsmodelle planen und umsetzen. Dementsprechend finden sich häufig Regeln, die der Abwehr unerwünschter Steuergestaltungen dienen und die erst ab gewissen (hohen) Schwellenwerten Anwendung finden. Die Größe ist in diesen Fällen der Anknüpfungspunkt für einen erhöhten Verdacht der unerwünschten Steuergestaltung.

Die zweite naheliegende Korrelation besteht in dem Zusammenhang von Größe mit der Widerlegung eines etwaigen Gestaltungsverdachts. Denn eine nicht missbräuchliche, wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit lässt sich insbesondere nachweisen, wenn eine bestimmte Anzahl von Mitarbeitern, eine bestimmte Höhe der Lohnsumme, Größe der Gewerbeflächen oder Höhe des Anlagevermögens vorliegt.⁹⁰⁶ Dementsprechend sehen manche Missbrauchsvermeidungsregime größenabhängige Safe Harbour Regeln vor, wonach über bestimmten größenabhängigen Schwellenwerten der Gestaltungsverdacht jedenfalls als widerlegt und die Aktivität als nicht rein künstlich gilt.

Diese beiden Rollen größenabhängiger Tatbestandsmerkmale bei der Missbrauchsvermeidung sollen im Folgenden wiederum aus der Perspektive der Grundfreiheiten und der Perspektive des Beihilfeverbots beleuchtet werden.

2. Größenmerkmale als Indiz für unerwünschte Steuergestaltung

Der EuGH hatte soweit ersichtlich bislang keinen Fall zu entscheiden, in denen eine Größendifferenzierung als Indiz für unerwünschte Steuergestaltungen in Frage stand. Für die Zwecke dieser Arbeit können deshalb nur fiktive Fälle an den bisher ermittelten Maßstäben gemessen werden. Als Beispiel soll dabei eine Größendifferenzierung dienen, der derzeit große Aufmerksamkeit zuteilwird: Dem Vorschlag einer globalen Mindeststeuer durch das *Inclusive Framework on BEPS* in Pillar II (sog. GloBE).

Vorab stellt sich die Frage, ob die oben entwickelten Prüfungsmaßstäbe überhaupt Geltung beanspruchen können, nachdem GloBE in den nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten auf Grundlage einer Richtlinie umgesetzt wird.⁹⁰⁷ Die Frage der verschiedenen Prüfungsmaßstäbe für Se-

⁹⁰⁶ EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), 67.

⁹⁰⁷ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union: „Mindeststeuerrichtlinie“, ABl. EU L 328 vom 22.12.2022, 1–58.

kundärrecht wurde allerdings von der Untersuchung ausgeklammert (siehe dazu die Nachweise bei Fn. 343). Es wird also an dieser Stelle daran erinnert, dass für die Zwecke der Untersuchung fingiert wird, dass die jeweilige Regelung als nationale Regelung, ohne sekundärrechtliche Vorgaben, eingeführt wird.⁹⁰⁸

a) Kurze Darstellung von GloBE

Die globale Mindeststeuer in Pillar II sieht vor, die Mindestbesteuerung aller Einkünfte großer Konzerne durch die Anwendung einer *Income Inclusion Rule* (IIR), einer *Undertaxed Payments/Profits Rule* (UTPR) und einer *Subject to Tax Rule* (STTR) zu erreichen. Das übergeordnete Ziel ist dabei nicht nur, Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer zu verhindern, sondern den Steuerwettbewerb zwischen Staaten insgesamt zu begrenzen.⁹⁰⁹

Die Untersuchung beschränkt sich beispielhaft auf die IIR⁹¹⁰, die in ihrer Wirkweise der Hinzurechnungsbesteuerung ähnlich ist. Für Fälle, in denen Gewinne einer Tochtergesellschaft einer effektiven Besteuerung unterhalb der vereinbarten Mindestbesteuerung (derzeit 15 %) unterliegen, sieht die IIR vor, dass im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine Ergänzungssteuer in Höhe der Differenz zwischen Mindestbesteuerung und effektiver Besteuerung erhoben wird. Der Effekt ist also, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft zu niedrig besteuerte Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften zwar nicht auf dem inländischen Steuerniveau (wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung), aber auf dem vereinbarten Mindeststeuerniveau besteuern kann.

Die für diese Untersuchung interessierende Größendifferenzierung findet sich im Anwendungsbereich des GloBE Regimes: Nach Article 1.1.1 der Model Rules finden die GloBE Regeln nur auf multinationale Unter-

908 Zur Diskussion von GloBE bei Umsetzung als Richtlinie vgl. *Broe/Massant*, EC Tax Rev. 2021, 86, 94 ff.; *Englisch*, EC Tax Rev. 30 (2021), 136.

909 Zu diesen zwei Zielen von GloBE, deren Verhältnis jedoch nicht klar ist und deren Vermischung zu Inkonsistenzen in der Ausgestaltung führt *Broe/Massant*, EC Tax Rev. 2021, 86, 87; *Devereux/Bares/Clifford/Freedman/Güçeri/McCarthy/Simmler/Vella*, The OECD Global Anti-Base Erosion ("GloBE") Proposal, 2020, 1–2, 6–9; *Röder*, StuW 2020, 35, 37 f.

910 Für die UTPR ergeben sich aus Sicht des Europarechts keine anderweitigen Erwägungen als für die IIR, vgl. *Nogueira/Turina*, in: *Perdelwitz/Turina* (Hrsg.), *Global Minimum Taxation?*, 2021, sec. 10.5; *Broe/Massant*, EC Tax Rev. 2021, 86, 93.

nehmensgruppen mit einem Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro Anwendung.⁹¹¹

b) Die Perspektive der Grundfreiheiten

aa) Diskriminierung

Zunächst stellt sich die Frage, ob die IIR überhaupt zu einer Benachteiligung grenzüberschreitender gegenüber innerstaatlichen Unternehmen führt. Dies ist eindeutig der Fall, wenn die Regelung überhaupt nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar ist.⁹¹² Es handelt sich dann bereits um eine unmittelbare Diskriminierung.

Interessanter ist jedoch das Szenario, dass der Anwendungsbereich von GloBE auch auf innerstaatliche Sachverhalte ausgeweitet wird. Dies wurde im Nachgang zum Pillar II Blueprint vorgeschlagen, gerade um etwaige Konflikte mit den Grundfreiheiten zu vermeiden.⁹¹³ Entsprechend sieht auch die Mindeststeuerrichtlinie die Anwendung der Regelungen auch auf „große rein inländische Gruppen“ vor.⁹¹⁴ Aber genügt dieser technische Kniff oder steht weiterhin eine mittelbare Diskriminierung im Raum? Denn gerade in Staaten mit einem effektiven Steuersatz oberhalb der Mindeststeuer dürfte für rein inländische Gruppen von vornherein ausgeschlossen sein, dass die GloBE Regelungen greifen.

Dennoch wird in der Literatur unter Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung zu progressiven Umsatzsteuern⁹¹⁵ teilweise vertreten, dass dann keine mittelbare Diskriminierung besteht. *Englisch*⁹¹⁶ argumentiert, dass

911 Dasselbe gilt nach Art. 2 Abs. 1 der Mindeststeuerrichtlinie, vgl. Fn. 907, in Deutschland nach § 1 Abs. 1 MinStG.

912 *Broe/Massant*, EC Tax Rev. 2021, 86, 90; *Koerver Schmidt*, Intertax 48 (2020), 983, 988; *Englisch/J. Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, 2021, 50; *Devereux/Bares/Clifford/Freedman/Güçeri/McCarthy/Simmler/Vella*, The OECD Global Anti-Base Erosion (“GloBE”) Proposal, 2020, 50; *Nogueira/Turina*, in: *Perdelwitz/Turina* (Hrsg.), Global Minimum Taxation?, 2021, Sec. 10.3.2.; *Schnitger*, in: FS Kessler, 2021, 179. Für die Hinzurechnungsbesteuerung EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), 43 ff.

913 *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207.

914 Erwägungsgrund 6 der Mindeststeuerrichtlinie, vgl. Fn. 907.

915 Dazu eingehend C.II.2.

916 Eingehend zum Folgenden *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 213 ff. unter Verweis auf EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*); EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*) und auf die parallele Diskussion

eine quantitative Ermittlung der mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in den Rs. *Tesco* und *Vodafone* nicht mehr zulässig sei. Vielmehr komme es nun darauf an, dass die disparaten Wirkungen auf grenzüberschreitende Sachverhalte der normativen Ausgestaltung der nationalen Regelung inhärent seien. Zufällige, marktstrukturbedingte Belastungsdisparitäten genüchten gerade nicht mehr für die Feststellung einer mittelbaren Diskriminierung. Ein Risiko der mittelbaren Diskriminierung bestünde nach *Englisch* daher nur, sofern für die Mindeststeuer der effektive Steuersatz nach *nationalen* Buchführungsvorschriften ermittelt wird und der nominale Steuersatz über der Mindeststeuer liegt. Denn in einem solchen Fall wäre es bereits im System selbst angelegt, dass in innerstaatlichen Sachverhalten in keinem einzigen Fall eine effektive Besteuerung unter der Mindeststeuer vorliegen kann. Anders sei dies allerdings, wenn auch die GloBE Regelungen zu Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf innerstaatliche Fälle Anwendung fänden. Dadurch dass die GloBE Bemessungsgrundlage nicht mit der nationalen Bemessungsgrundlage identisch sein muss, wäre es auch in Staaten mit höherem nominalen Steuersatz denkbar, dass innerstaatliche Sachverhalte – insbesondere bei Unternehmen, die von nationalen Steuervergünstigungen oder Vorzugsregimen profitieren – der IIR unterfallen. Selbst wenn weiterhin zahlenmäßig überwiegend grenzüberschreitende Gruppen von der IIR erfasst würden, so wäre die Korrelation in einem solchen Fall nicht im nationalen Recht angelegt, sondern zufällig.⁹¹⁷ Die Ausweitung des Anwendungsbereichs von GloBE auf innerstaatliche Sachverhalte führe schließlich nicht dazu, dass dem Gesetzgeber eine Umgehungsabsicht vorgeworfen werden könnte, die wiederum zur Annahme einer mittelbaren Diskriminierung führen würde. Es handele sich nicht um eine missbräuchliche Umgehung der Grundfreiheiten durch den Mitgliedstaat, weil dieser erstens potentiell ein berechtigtes eigenes Interesse hat, die übermäßige Nutzung von Steuervorteilen zu beschränken und es zweitens dem Ziel des GloBE Regimes entspreche, die Mindeststeuer möglichst umfassend einzuführen.⁹¹⁸

Andere Stimmen verzichten auf diese Differenzierungen und gehen auch bei Erfassung innerstaatlicher Sachverhalte von einer mittelbaren Diskriminierung aus. *Schnitger* stellt dabei darauf ab, dass in Ländern wie Deutsch-

um die Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung auf nationale Sachverhalte. Im Ergebnis auch *Dourado*, BTR 2022, 573, 586 f.

917 *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 215; *Nogueira/Turina*, in: Perdelwitz/Turina (Hrsg.), *Global Minimum Taxation?*, 2021, Sec. 10.8.

918 *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 215 f.

land mit einem nationalen Steuersatz über dem Mindeststeuersatz von vornherein feststehen dürfte, dass inländische Sachverhalte nur in seltenen Ausnahmefällen betroffen sein können.⁹¹⁹ Andere begründen die mittelbare Diskriminierung damit, dass es gerade das Ziel der IIR sei, den steuerlichen Vorteil der (nicht notwendigerweise missbräuchlichen) grenzüberschreitenden Tätigkeit auszugleichen.⁹²⁰ Diese Erhebung kompensatorischer Steuern widerspreche gerade dem Binnenmarktideal und der gefestigten Rechtsprechung des EuGH.⁹²¹

Für die in dieser Arbeit gestellte Frage nach der Zulässigkeit der Größendifferenzierung kommt es konkret darauf an, ob – selbst bei Einbeziehung innerstaatlicher Gruppen – eine mittelbare Diskriminierung bereits durch den hohen Schwellenwert für die Anwendung des GloBE Regimes (750 Millionen Euro konsolidierter Jahresumsatz) angenommen werden kann. *Englisch*⁹²² lehnt dies wiederum unter Verweis auf die Rs. *Tesco* und *Vodafone* ab. Denn die Umsatzhöhe sei nicht wesensmäßig mit grenzüberschreitender Aktivität verbunden, sondern nach der Rechtsprechung des EuGH als neutral einzustufen. Von dem hohen Schwellenwert profitierten im Übrigen auch zahlreiche multinationale Unternehmensgruppen, die dadurch nicht dem GloBE Regime unterfallen. Schließlich sei ausgeschlossen, dass der Schwellenwert mit der Absicht eingeführt worden ist, eine versteckte Diskriminierung herbeizuführen, denn der hohe Schwellenwert diene anderen vernünftigen Erwägungen, namentlich der Möglichkeit die Regelungen effektiv zu verwalten. Die nationalen Steuerverwaltungen wären mit einer höheren Anzahl an Unternehmen unter dem GloBE Regime ebenso überfordert wie kleinere Unternehmen, die nicht die Kapazitäten haben, um den durch ein entsprechend kompliziertes Regime verursachten Befolgungsaufwand zu leisten.

919 *Schnitger*, IStR 2022, 741, 744 unter Verweis auf den Richtlinienentwurf, der dies selbst anerkennt: Pillar 2 Richtlinie, COM(2021) 823 final, 3. So auch *Devereux/Bares/Clifford/Freedman/Güçeri/McCarthy/Simmler/Vella*, The OECD Global Anti-Base Erosion ("GloBE") Proposal, 2020, 50 f.; *Koerver Schmidt*, Intertax 48 (2020), 983, 988, zweifelnd dann S. 994. Offen gelassen bei *Broe*, Intertax 50 (2022), 874, 876 f.

920 *Blum*, Intertax 47 (2019), 514, 521.

921 EuGH, Urteil vom 26.10.1999, C-294/97 (*Eurowings*), 43 ff.; EuGH, Urteil vom 26.6.2003, C-422/01 (*Skandia und Ramstedt*), 52; EuGH, Urteil vom 5.7.2012, C-318/10 (*SIAT*), 39; *Englisch*, EC Tax Rev. 30 (2021), 136, 137.

922 Zum Folgenden: *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 216; ebenso *Nogueira/Turina*, in: *Perdelwitz/Turina* (Hrsg.), *Global Minimum Taxation?*, 2021, Sec. 10.7.3.; *Nogueira*, WTJ 12 (2020), 465, 479 ff.

Nach *Schnitger* wiederum ist die Rechtsprechung in *Vodafone* und *Tesco* nicht einschlägig und auch die Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro führt (zumindest in kleinen Volkswirtschaften mit wenigen oder keinen rein inländischen Unternehmen über dem Schwellenwert) zum Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung. Er argumentiert, dass in den EuGH-Urteilen jeweils auf die innerstaatlichen Umsätze eines Unternehmens abgestellt wurde, während der Anwendungsbereich von GloBE sich nach den konsolidierten weltweiten Umsätzen der Gruppe richtet. Während nationale Umsatzhöhen keine Aussagekraft über die grenzüberschreitende Aktivität eines Unternehmens hätten, bestehe zwischen weltweiten Umsätzen und grenzüberschreitender Aktivität durchaus eine hinreichende Korrelation.⁹²³

Nach den in dieser Arbeit entwickelten Maßstäben ist Voraussetzung für das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung, dass die Differenzierung einerseits objektiv binnenmarktschädlich ist, weil in der Mehrzahl der Fälle grenzüberschreitende Sachverhalte betroffen sind, und dies andererseits nicht zufällig ist, sondern dem subjektiven Plan des Gesetzgebers entspricht. Dies ist nach hier vertretener Ansicht nicht erst der Fall, wenn die Umgehung der Grundfreiheiten das primäre Ziel der Maßnahme ist, sondern bereits, wenn die übermäßige Benachteiligung von grenzüberschreitend Sachverhalten mitursächlich ist für die gewählte Ausgestaltung der Maßnahme oder zwangsläufig mit dem im Übrigen verfolgten Regelungsanliegen verknüpft ist und dies dem nationalen Gesetzgeber bewusst war.⁹²⁴ Für die IIR sind diese Voraussetzungen wohl erfüllt. Der hohe Schwellenwert (in Verbindung mit dem Mindeststeuersatz) wird dazu führen, dass in den meisten Fällen grenzüberschreitende Sachverhalte betroffen sind, was selbstverständlich im Einzelfall für den betreffenden Mitgliedstaat zu verifizieren wäre. Was das subjektive Tatbestandsmerkmal anbelangt, wäre die zweite Alternative der vorgeschlagenen Definition einschlägig. Denn auch, wenn der Gesetzgeber den Schwellenwert von 750 Millionen Euro Jahresumsatz nicht gewählt hat, *um* grenzüberschreitende Unternehmen zu belasten⁹²⁵, so ist die Belastung von grenzüberschreitenden Unternehmen doch

923 *Schnitger*, IStR 2022, 741, 744 f.; *Kofler/Schnitger*, ET 63 (2023), 186, 190 ff. Zu der qualitativen Korrelation von Umsatzhöhe und grenzüberschreitender Aktivität bereits C.II.3.a)bb)(3).

924 Dazu C.II.3.a)cc)(6).

925 Insofern ist *Englisch* zuzustimmen. Als weiteres Argument ließe sich anführen, dass der Schwellenwert von 750 Millionen Euro Jahresumsatz bereits deshalb nicht missbräuchlich gewählt wurde, weil er nicht auf einen bestimmten Staat abgestimmt wurde, sondern einer Einigung auf internationaler Ebene entsprungen ist. In diese

der einzige Fall, in dem die Anwendung der IIR überhaupt sinnvoll ist. Denn die Mindestbesteuerung soll internationalen Steuerwettbewerb und die Verlagerung von Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer beschränken. Im innerstaatlichen Fall geht aber selbst in Fällen der Niedrigbesteuerung durch Vorzugsregime oder sonstige Vergünstigungen kein Steuersubstrat ans Ausland verloren. Wenn in einem innerstaatlichen Fall die effektive Steuerlast unter dem Mindeststeuersatz liegt, ist es nicht sinnvoll, die IIR anzuwenden, sondern vielmehr naheliegend, den Steuersatz anzuhoben oder etwaige Sondervergünstigungen aufzuheben oder zu beschränken. Die Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte ist daher zwangsläufig mit der IIR verbunden, was dem Gesetzgeber bewusst war, denn der Schutz des nationalen Steuersubstrats entspricht gerade dem kommunizierten Ziel von GloBE. Soweit *Englisch* für die Widerlegung des subjektiven Elements auf andere legitime Zwecke der Größendifferenzierung, insbesondere die Notwendigkeit der Verwaltbarkeit, verweist, zeigt sich hieran die bereits als Problem identifizierte Vermengung von Diskriminierungs- und Rechtfertigungsfragen.⁹²⁶ Nicht jeder vernünftige Sachgrund für eine Differenzierung sollte deshalb genügen, um die Diskriminierungsabsicht zu widerlegen. Dies sollte vielmehr – unter dem Vorbehalt der Verhältnismäßigkeit – als Frage der Rechtfertigung behandelt werden.

Eine verlässliche Prognose, wie der EuGH über die Frage einer Diskriminierung durch die GloBE Regelungen tatsächlich entscheiden würde, lässt sich angesichts der fehlenden gefestigten Dogmatik zur mittelbaren Diskriminierung freilich nicht treffen.⁹²⁷

bb) Rechtfertigung

Eine Rechtfertigung der Diskriminierung durch die IIR wird in der Literatur soweit ersichtlich einhellig abgelehnt.

Richtung *Nogueira/Turina*, in: Perdelwitz/Turina (Hrsg.), *Global Minimum Taxation?*, 2021, Sec. 10.7.3.; *Nogueira*, WTJ 12 (2020), 465, 479.

926 Dazu C.II.3.a)cc)(3).

927 So auch Röder, *StuW* 2020, 35, 47.

(1) Missbrauchsverhinderung

Allen voran sind die Voraussetzung für eine Rechtfertigung aufgrund der Verhinderung missbräuchlicher Steuergestaltungen nicht gegeben. Denn anders als Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung ist die Anwendung der IIR nicht auf substanzarme Gestaltungen beschränkt. Es genügt bereits die Niedrigbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft, um die Anwendung der IIR auszulösen. Dies widerspricht der EuGH-Rechtsprechung zur Missbrauchsverhinderung, wonach sich Missbrauchsvermeidungsvorschriften auf „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen“ beschränken müssen.⁹²⁸ Auch wenn zuletzt der EuGH einen großzügigeren Maßstab angelegt haben sollte, wie es in der Literatur diskutiert wird, kann aus dem bloßen Umstand der Niedrigbesteuerung nicht auf einen begründeten Missbrauchsverdacht geschlossen werden.⁹²⁹

Zudem fehlt bei der IIR die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, den Missbrauchsverdacht zu widerlegen, wie es durch den EuGH für die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme vorausgesetzt wird.⁹³⁰ Zwar sehen die GloBE Regeln einen „*substance based carve out*“ vor, wonach 5 % der Lohnkosten und des Buchwerts der materiellen Vermögenswerte von der berechneten GloBE Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.⁹³¹ Dieser pauschale Abzug ist aber nicht geeignet, alle genuin wirtschaftlichen Gestaltungen aus der IIR auszunehmen.⁹³² Dass der *substance based car-*

928 EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), 55. Ebenso Broe/Massant, EC Tax Rev. 2021, 86, 91 f.; Brokelind, BIT 75 (2021), 212, 217; Schnitger, in: FS Kessler, 2021, 184; Schnitger, IStR 2022, 741, 745; Englisch/J. Becker, WTJ 11 (2019), 483, 525; Blum, Intertax 47 (2019), 514, 521; Englisch/J. Becker, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, 2021, 51 f.; Devereux/Bares/Clifford/Freedman/Güçeri/McCarthy/Simmler/Vella, The OECD Global Anti-Base Erosion („GloBE“) Proposal, 2020, 52; Nogueira, WTJ 12 (2020), 465, 483; Nogueira/Turina, in: Perdelwitz/Turina (Hrsg.), Global Minimum Taxation?, 2021, sec. 10.3.3.2.; Pinkernell/Ditz, ISR 2020, 1, 12 f.

929 EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (Lexel), 55 ff. Englisch/J. Becker, WTJ 11 (2019), 483, 525 f., offenlassend Koerver Schmidt, Intertax 48 (2020), 983, 990 unter Verweis auf EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 (N Luxembourg 1 u.a.), 127 ff.

930 EuGH, Urteil vom 13.3.2007, C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), 82; EuGH, Urteil vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16 (Deister Holding u.a.), 70.

931 Vgl. Art. 5.3 OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021 bzw. Art. 27 des Pillar 2 Richtlinie, COM(2021) 823 final.

932 Brokelind, BIT 75 (2021), 212, 218; Englisch/J. Becker, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, 2021, 51; Nogueira/Turina, in: Perdelwitz/Turina

ve out im weiteren Verlauf der Gesetzgebungsverfahren ausgeweitet wird und alle nicht künstlichen Gestaltungen von der Anwendung von GloBE ausgenommen werden, ist nicht zu erwarten, da dies dem Zweck der globalen Mindeststeuer zuwiderlaufen würde.⁹³³ Diese zielt gerade darauf ab, Niedrigbesteuerung zu verhindern, und zwar unabhängig davon, ob diese missbräuchlich ausgenutzt wird oder nicht.

(2) Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

Auch der Rechtfertigungsgrund der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse wird in der Literatur zurecht für nicht einschlägig gehalten.⁹³⁴ Wie *Schnitger* zutreffend feststellt, wird die Besteuerungsbefugnis eines Staates nicht dadurch gestört, dass der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft einen niedrigen Steuersatz anwendet. Anders als bei Fragen der Anerkennung ausländischer Verluste oder bei der Überprüfung von Verrechnungspreisen wird dem Ansässigkeitsstaat der Mutter dadurch kein Steuersubstrat entzogen.⁹³⁵ Der drohende Verlust von Steuersubstrat durch Steuerwettbewerb betrifft lediglich das Fiskalinteresse des Ansässigkeitsstaates der Mutter, das nach gefestigter Rechtsprechung keine Ungleichbehandlung rechtfertigen kann.⁹³⁶

(3) Wettbewerbsgleichheit

Allenfalls könnte die IIR unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit (*level playing field*) unter einem neuen Rechtfertigungsgrund „Sicherstellung der Mindestbesteuerung“ oder „Vermeidung der Nichtbesteuerung“

(Hrsg.), *Global Minimum Taxation?*, 2021, sec. 10.3.3.3.; *Nogueira*, WTJ 12 (2020), 465, 484.

933 *Koerver Schmidt*, Intertax 48 (2020), 983, 990; *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 210; *Röder*, StuW 2020, 35, 47; *Devereux/Bares/Clifford/Freedman/Güçeri/McCarthy/Simmmler/Vella*, The OECD Global Anti-Base Erosion (“GloBE”) Proposal, 2020, 52.

934 *Nogueira/Turina*, in: *Perdelwitz/Turina* (Hrsg.), *Global Minimum Taxation?*, 2021, Sec. 10.3.3.4.; *Nogueira*, WTJ 12 (2020), 465, 484 f.; *Broe/Massant*, EC Tax Rev. 2021, 86, 91; *Schnitger*, IStR 2022, 741, 745 f.

935 *Schnitger*, IStR 2022, 741, 746.

936 *Broe/Massant*, EC Tax Rev. 2021, 86, 91; *Schnitger*, in: *FS Kessler*, 2021, 185; EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (Lexel), 59 ff.

gerechtfertigt werden.⁹³⁷ Die zugrundeliegende Erwägung ist, dass grenzüberschreitenden Unternehmen, die von einer Niedrigbesteuerung im Ausland profitieren, dieser Vorteil wieder genommen wird, um Wettbewerbsgleichheit mit rein inländischen Unternehmen zu schaffen. Ob dies einen neuen Rechtfertigungsgrund darstellen könnte, um die weltweiten Reformen des internationalen Steuerrechts nicht durch die „profane Anwendung“ des europäischen Primärrechts zu behindern, wird derzeit vermehrt diskutiert⁹³⁸ und wurde zuletzt von GAin *Kokott* auch vor dem EuGH vorgetragen.⁹³⁹

Die Reaktion des EuGH deutet aber daraufhin, dass ein solcher Rechtfertigungsgrund nicht anerkannt wird: Die Ausführungen der Generalanwältin zu einem solchen neuen Rechtfertigungsgrund waren in dem Verfahren *Allianzgi-Fonds Aevn* anscheinend bis zu den Schlussanträgen der Generalanwältin nicht diskutiert worden, weswegen die Klägerin des Ausgangsverfahrens beim EuGH einen Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens stellte. Der EuGH lehnte dies jedoch ab, da er den Vortrag von GAin *Kokott* zur Rechtfertigung aufgrund der Vermeidung der Nichtbesteuerung für nicht entscheidungserheblich hielt.⁹⁴⁰ Entgegen der Schlussanträge der Generalanwältin lehnte der EuGH auch das Vorliegen aller anderen vorgetragenen Rechtfertigungsgründe ab und erkannte in der streitgegenständlichen Regelung eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit. Hätte der EuGH den neu vorgeschlagenen Rechtfertigungsgrund also für einschlägig gehalten, wären die Ausführungen von GAin *Kokott* dazu durchaus entscheidungserheblich gewesen. Auch in der Literatur wird überwiegend davon ausgegangen, dass der EuGH einen solchen Rechtfertigungsgrund nicht akzeptieren würde. Höhere Chancen wurden dem allenfalls eingeräumt, sollte – wie nun geschehen – GloBE als Richtlinie erlassen werden.⁹⁴¹

937 Der ähnliche und anerkannte Rechtfertigungsgrund der Kohärenz, der ebenfalls auf einem „Kompensationsgedanken“ beruht, ist aufgrund seiner strengen Voraussetzungen jedenfalls nicht einschlägig. Dazu *Schnitger*, in: FS Kessler, 2021, 182 f.; *Schnitger*, IStR 2022, 741, 745.

938 *Nogueira*, WTJ 12 (2020), 465, 485 f.; *Schnitger*, IStR 2022, 741, 746; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 757 ff.; *Gosch*, ISR 2023, 2, 7 f.; in Bezug auf Korrespondenzregeln *Surmann*, Hybride Gestaltungen nach der ATAD II, 2022, 252 ff.

939 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 6.5.2021, C-545/19 (*Allianzgi-Fonds Aevn*), 91 ff.

940 EuGH, Urteil vom 17.3.2022, C-545/19 (*AllianzGI-Fonds AEVN*), 21 ff.

941 *Devereux/Bares/Clifford/Freedman/Güçeri/McCarthy/Simmler/Vella*, The OECD Global Anti-Base Erosion (“GloBE”) Proposal, 2020, 53; *Koerver Schmidt*, Intertax

Auch nach hier vertretener Ansicht ist nicht zu erwarten, dass der EuGH Erwägungen der Wettbewerbsgleichheit rechtfertigende Kraft zusprechen wird. Denn es würde dem Binnenmarktideal und der gefestigten EuGH-Rechtsprechung widersprechen, wonach es gerade Teil der wirtschaftlichen Freiheit im Binnenmarkt ist, von günstigeren steuerlichen Regelungen im Ausland zu profitieren, sofern die Grenze zur rein künstlichen Gestaltung nicht überschritten wird.⁹⁴² *Woitok* argumentiert, dass eine andere Betrachtung geboten ist, wenn es sich nicht um Steuerwettbewerb, sondern um *schädlichen* Steuerwettbewerb handelt. Dieser unterscheidet sich dadurch von nicht schädlichem Steuerwettbewerb, dass er nicht auf die Attrahierung von substanzieller Wirtschaftstätigkeit abziele, sondern isoliert auf Steuersubstrat ohne die korrespondierende Tätigkeit.⁹⁴³ Wenn der neue Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs auf diese Konstellationen beschränkt sein soll, erscheint er jedoch überflüssig, da sich die Mitgliedstaaten gegen die isolierte oder rein künstliche Verlagerung von Steuersubstrat bereits wehren und entsprechende Abwehrmaßnahmen als Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse oder Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen rechtfertigen können. Jedenfalls wäre es wohl unverhältnismäßig, den Steuerpflichtigen mit der Mindestbesteuerung zu belasten, während das Ziel der Regelung nicht auf eine Verhaltensänderung des Steuerpflichtigen, sondern die eines anderen Staates, nämlich die Erhöhung des Steuerniveaus, ausgerichtet ist. Der grenzüberschreitend wirtschaftende Steuerpflichtige würde also in „Geiselhaft“ genommen.⁹⁴⁴

Jedenfalls wäre ein solcher Rechtfertigungsgrund nicht in der Lage, die Anwendungsschwelle von 750 Millionen Euro Jahresumsatz zu rechtfertigen. Denn ein Wettbewerbsvorteil durch Niedrigbesteuerung besteht nicht pauschal für große Unternehmen über dieser Schwelle im Vergleich zu Unternehmen unterhalb dieser Schwelle, sondern unabhängig von der Grö-

48 (2020), 983, 991 f. Teilweise wird auch die Eignung von GloBE zur Erreichung des Ziels bezweifelt, *Schnitger*, in: FS Kessler, 2021, 185.

942 *Stöber*, ET 62 (2022), 3, 9 f.; *Broe/Massant*, EC Tax Rev. 2021, 86, 89 f.; *Schnitger*, IStR 2022, 741, 746; *Gosch*, ISR 2023, 2, 8; EuGH, Urteil vom 26.10.1999, C-294/97 (*Eurowings*), 43 ff.; EuGH, Urteil vom 26.6.2003, C-422/01 (*Skandia und Ramstedt*), 52; EuGH, Urteil vom 5.7.2012, C-318/10 (*SIAT*), 39.

943 *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 781 f.

944 *Gosch*, ISR 2023, 2, 8; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 336 m.w.N.; a.A. *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 821.

ße bei der Nutzung von Niedrigbesteuerung im Ausland.⁹⁴⁵ Es ist zum Beispiel denkbar, dass ein multinationaler Konzern mit 800 Millionen Euro konsolidiertem Umsatz durch eine Tochtergesellschaft 1 Million Euro niedrigbesteuerte Gewinne erzielt und damit der IIR unterliegt, während ein Unternehmen mit 700 Millionen Euro Umsatz diesen zum überwiegenden Teil in Niedrigsteuerländern erzielt und dennoch mit zum Beispiel 70 Millionen Euro niedrig besteuerten Gewinnen nicht der Mindeststeuer unterliegt. Das Ziel der Herstellung von Wettbewerbsgleichheit ist zwar durchaus relevant als Begründung für die Anwendung der GloBE Regeln auf Unternehmen oberhalb der Schwelle, kann aber nicht die Nichtanwendung der Regeln auf Unternehmen unterhalb der Schwelle begründen. Gerade diese Ungleichbehandlung bedarf aber der Rechtfertigung.⁹⁴⁶

(4) Verwaltungsvereinfachung

Die Begründung für die Ungleichbehandlung von Unternehmen ober- und unterhalb der Anwendungsschwelle findet sich also nicht darin, dass nur (oder zumindest tendenziell eher) Unternehmen oberhalb der Schwelle missbräuchliche Steuergestaltungen wählen oder von Niedrigbesteuerung profitieren. Diese konkrete Ungleichbehandlung beruht stattdessen allein auf dem Gedanken der Verwaltungsvereinfachung. Dies deutet bereits der Pillar II Blueprint an, wonach die hohe Anwendungsschwelle dafür Sorge trage, dass kleinere und mittlere Unternehmen nicht dem für sie unverhältnismäßig hohen Befolgungsaufwand ausgesetzt sind.⁹⁴⁷ *Englisch* stellt für die Rechtfertigung der hohen Anwendungsschwelle zudem auf die Verwaltbarkeit für die jeweiligen Finanzverwaltungen bei begrenzten Ressourcen ab.⁹⁴⁸

945 So auch zu nationalen Digitalsteuern aus Sicht des Beihilferechts *Kirchmayr/Geringer*, ET 60 (2020), 279, 282. Vgl. insofern das Steueroasenabwehrgesetz vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2056), das ebenfalls auf die Abwehr von niedrigbesteuerten Geschäftsvorgängen mit Bezug zu Steueroasen ausgelegt ist und in dem aber jegliche Größendifferenzierung fehlt.

946 Zur Unterscheidung zwischen dem „Zweck der Handlung“ und dem „Zweck der Ungleichbehandlung“ *Kempny*, in: Schön/Stark (Hrsg.), *Zukunftsfragen des Steuerrechts IV*, 2022, 41.

947 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, 2020, 117.

948 *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 216.

Es bietet sich an, für die Analyse diese Erwägungen begrifflich zu differenzieren. Im Folgenden soll deshalb mit „Verwaltungsaufwand“ der Aufwand der staatlichen Steuerverwaltung, mit „Befolgungsaufwand“ der Aufwand der normunterworfenen Steuerpflichtigen bezeichnet werden. Der Begriff der Verwaltungsvereinfachung wird im Folgenden als Oberbegriff – sowohl für die Senkung des Verwaltungsaufwands als auch des Befolgungsaufwands – verwendet.⁹⁴⁹

(a) Verwaltungsvereinfachung durch Typisierungen

Ein allgegenwärtiges Mittel der Verwaltungsvereinfachung stellen, gerade im Steuerrecht als Massenfallrecht, Typisierungen dar. In Fällen, in denen die Einzelfallermittlung, ob der jeweilige Normzweck erfüllt ist, zu aufwendig wäre, wird dabei auf die vollständige Erfüllung des Normzwecks verzichtet und stattdessen ein Tatbestandsmerkmal verwendet, das einfacher und rechtssicher zu ermitteln ist. Das verwendete Tatbestandsmerkmal soll den Normzweck dabei typisiert erfassen und dient als Surrogat für diesen.⁹⁵⁰ Dies führt sowohl zu Verwaltungsvereinfachung für die Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen als auch zu erhöhter Rechtssicherheit. Gerade quantitative Tatbestandsmerkmale wie Größenschwellen werden häufig als Surrogatsmerkmale verwendet, weil sich diese einfach feststellen und überprüfen lassen.⁹⁵¹

Typisierende Regelungen führen zwangsläufig zu Ungleichbehandlungen. Denn es liegt in der Natur der Typisierung, dass sie auf der einen Seite zu Fällen führt, die vom Normzweck zwar erfasst sind, aber durch das Surrogatsmerkmal nicht erfasst werden und deshalb „zu Unrecht“ nicht der Rechtsfolge unterworfen sind (sog. *false negatives*); auf der anderen Seite zu Fällen, die durch das Surrogatsmerkmal erfasst werden, obwohl sie den

949 Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2015, 54 f. verwendet die Begriffe „Erhebungskosten“ und „Entrichtungskosten“ und geht davon aus, dass das rechtspolitische Ideal der Steuervereinfachung die Summe beider Kostenarten in den Blick nehmen muss.

950 Eingehend Huster, Rechte und Ziele, 1993, 245 ff.; Spitzlei, Die Gesetzgebungstechnik der Pauschalierung und ihre verfassungsrechtliche Bewertung, 2016, 115 f.; M. Weber, Atypischer Einzelfall und allgemeines Gesetz, 2023, 38.

951 Spitzlei, Die Gesetzgebungstechnik der Pauschalierung und ihre verfassungsrechtliche Bewertung, 2016, 128 f. definiert den Begriff der Pauschalierung als Spezialfall der Typisierung „durch die Verwendung eines quantifizierten Ersatzmerkmals“. Zu quantitativen Tatbestandsmerkmalen als Surrogat für qualitative Tatbestandsmerkmale auch Rittner, in: GS Rüdig, 1978, 74 f.

Normzweck nicht erfüllen und deshalb „zu Unrecht“ der Rechtsfolge unterworfen sind (sog. *false positives*). Es finden sich also regelmäßig sowohl Vergleichspaare, bei denen vergleichbare Sachverhalte ungleichbehandelt werden, als auch Sachverhalte, in denen nicht vergleichbare Sachverhalte gleichbehandelt werden.⁹⁵²

Dennoch wird teilweise vertreten, dass eine Ungleichbehandlung zweier Sachverhalte, die lediglich Folge der typisierenden Erfassung des Normzwecks ist, bereits keine Ungleichbehandlung darstellt.⁹⁵³ Ähnliches klingt im Urteil des EuGH in der Rs. *Sopora* an. Zur dort streitgegenständlichen Kostenabzugspauschale, die typisierend für die extraterritorialen Kosten des Steuerpflichtigen auf die Entfernung zwischen Wohnort und niederländischer Grenze abstellt, urteilte der EuGH:

„Der alleinige Umstand, dass Begrenzungen für die Entfernung in Bezug auf den Wohnort der Arbeitnehmer und die Höhe der gewährten Befreiung festgelegt wurden, indem auf die niederländische Grenze beziehungsweise die Bemessungsgrundlage als Ausgangspunkt abgestellt wurde, kann daher, auch wenn damit [...] eine gewisse Ungenauigkeit verbunden ist, keine mittelbare Diskriminierung oder Behinderung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer begründen.“⁹⁵⁴

Dies widerspricht allerdings der gefestigten Rechtsprechung des EuGH, wonach es für die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten keine *de minimis* Schwelle gibt.⁹⁵⁵ Unabhängig davon erscheint es vorzugswürdig, Erwägungen der Verwaltungsvereinfachung nicht von vornherein der Abwägung im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu entziehen, indem man sie als typisierungsbedingte Ungenauigkeit bereits aus dem Schutzbereich der Grundfreiheiten ausscheidet.

Zumeist wird deshalb die Frage nach der Zulässigkeit von Typisierungen auf Ebene der Rechtfertigung verortet. Dabei kommt sie teilweise als eigen-

952 Zu letzterem *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, 97.

953 Zu Art. 3 GG: *Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, 2007, 97 ff.

954 EuGH, Urteil vom 24.2.2015, C-512/13 (*Sopora*), 34.

955 Vgl. statt vieler EuGH, Urteil vom 18.10.2012, C-498/10 (*X NV*), 30 m.w.N. *L. Jansen*, *Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht*, 2012, 112 f. lehnt deshalb auch die Rechtfertigbarkeit materieller Typisierungen ab. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass sich trotz der expliziten Absagen des EuGH an einen *de minimis* Vorbehalt auch gegenläufige Indizien finden lassen, eingehend *Klenk*, *Die Grenzen der Grundfreiheiten*, 2019, 50 ff.

ständiger Rechtfertigungsgrund zu tragen⁹⁵⁶; teilweise drückt sich die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers aber auch nur im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung als Zurücknahme der gerichtlichen Kontrolldichte aus, während eigentlich die Rechtfertigung der Maßnahme an sich geprüft wird.⁹⁵⁷ Häufig wird dann die Verwaltungsvereinfachung als einschlägiger Rechtfertigungsgrund zu prüfen sein, weil die Typisierung meist gerade diesem Ziel dient.⁹⁵⁸

(b) Anerkennung durch den EuGH

i. Grundsatz und Ausnahmen

Im Grundsatz akzeptiert der EuGH solche Erwägungen nicht als Rechtfertigungsgrund, sondern wiederholt in ständiger Rechtsprechung etwas delphisch, dass das Interesse an Verwaltungsvereinfachung zwar anerkannt ist⁹⁵⁹, aber nicht zur Rechtfertigung taugt.⁹⁶⁰ Besonders streng beurteilt der EuGH dabei Typisierungen im Rahmen der Missbrauchs- und der Kohärenzrechtfertigung.⁹⁶¹ Abweichend davon erkennt der EuGH die Effektivität (nicht bereits die Effizienz) der Steuerverwaltung und -beitreibung allerdings als Rechtfertigungsgrund an, wenn die Steuererhebung nicht nur aufwendig zu sein, sondern gänzlich zu scheitern droht.⁹⁶²

Vereinzelte gibt es allerdings auch Hinweise, dass der EuGH unter dem Begriff der Verwaltungsvereinfachung auch reine Effizienzerwägungen an-

956 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 102.

957 Englisch, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 348 ff.; allgemeiner Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 159; so auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.11.2014, C-512/13 (Sopora), 51 ff. Allgemein zum Zusammenhang zwischen Typisierung und Kontrolldichte Kischel, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), Art. 3 GG, 64.

958 Isensee, Die typisierende Verwaltung, 1976, 99.

959 EuGH, Urteil vom 26.1.1999, C-18/95 (Terhoeve), 44.

960 EuGH, Urteil vom 26.1.1999, C-18/95 (Terhoeve), 44 f.; EuGH, Urteil vom 4.3.2004, C-334/02 (Kommission/Frankreich), 29; EuGH, Urteil vom 7.9.2004, C-319/02 (Manninen), 54; EuGH, Urteil vom 9.10.2014, C-326/12 (van Caster), 56.

961 Dazu Englisch, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 348 f.

962 EuGH, Urteil vom 3.10.2006, C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH), 35 f.; EuGH, Urteil vom 18.10.2012, C-498/10 (X NV), 39. L. Jansen, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 115. Eingehend, auch zur fehlenden Differenzierung zwischen Effektivität und Effizienz in der Terminologie des EuGH Weitok, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 678 ff. Vgl. dazu bereits B.II.4.a)bb).

erkennt. Dies scheint dann der Fall zu sein, wenn die Vereinfachung nicht nur den Verwaltungsaufwand für die Finanzverwaltung, sondern auch den Befolgungsaufwand des Steuerpflichtigen senkt.⁹⁶³ In der Rs. *National Grid Indus* ging es zum Beispiel um die Frage, ob die sofortige Einziehung der Steuerschuld auf nicht realisierte Wertzuwächse bei der Verlegung des Gesellschaftssitzes ins Ausland gerechtfertigt ist, oder ob die Stundung der Steuerforderung und spätere Einziehung im Zeitpunkt der Realisierung ein milderer Mittel dazu darstellen würde. Der EuGH stellte diesbezüglich fest, dass der Befolgungsaufwand im Fall der Stundung (die Kommission hatte jährliche Erklärungspflichten zu den einzelnen Vermögensgegenständen als milderer Mittel vorgeschlagen) die Niederlassungsfreiheit in manchen Fällen stärker beeinträchtigt als ein (möglicherweise unbedeutender) Liquiditätsnachteil im Fall der sofortigen Einziehung der Steuer.⁹⁶⁴ Als milderer Mittel muss der Mitgliedstaat deshalb dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen sofortiger Einziehung oder Stundung der Steuer lassen. Die verwaltungstechnisch einfachere Lösung der sofortigen Einziehung ist demnach (nur) dann akzeptabel, wenn dem Steuerpflichtigen die Wahl eingeräumt wird, freiwillig zum höheren Befolgungsaufwand zu optieren.⁹⁶⁵ Der EuGH stellte dabei klar, dass die Steuerverwaltung sich nicht auf übermäßigen Verwaltungsaufwand berufen kann, wenn sich der Steuerpflichtige für das aufwendigere Verfahren entscheidet.⁹⁶⁶ Dies legt den Schluss nahe, dass für den EuGH nicht die Reduzierung des Verwaltungs-, sondern des Befolgungsaufwands ausschlaggebend war.

Ähnlich war die Entscheidung in der Rs. *Sopora* gelagert. Dort kam eine vorteilhafte Kostenabzugspauschale für extraterritoriale Kosten nur Arbeitnehmern zugute, deren Wohnung mehr als 150 km von der niederländischen Grenze entfernt war. Diese Pauschale senkte den Befolgungsaufwand für die Steuerpflichtigen deutlich, die die Pauschale in Anspruch nehmen konnten⁹⁶⁷; gleichzeitig sah die niederländische Regelung aber vor, dass alle Arbeitnehmer die Möglichkeit haben, ihre extraterritorialen Kosten (auch

963 Neben den folgenden Nachweisen auch EuGH, Urteil vom 26.10.2010, C-97/09 (Schmelz), 62 f.

964 EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 70 ff.; anders aber zum Liquiditätsnachteil EuGH, Urteil vom 12.12.2006, C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation), 155.

965 EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 73.

966 EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 77, kritisch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 298.

967 EuGH, Urteil vom 24.2.2015, C-512/13 (Sopora), 34.

über die Pauschale hinaus) nachzuweisen und in Abzug zu bringen.⁹⁶⁸ Die Ungleichbehandlung durch die Pauschale war aus Vereinfachungsgründen nach dieser Lesart also deshalb akzeptabel, weil alle Steuerpflichtige zumindest die Option der aufwendigeren und präziseren Ermittlung der konkreten abzugsfähigen Kosten hatten. Verallgemeinernd formulierte der EuGH in *Sopora*, „dass den Mitgliedstaaten nicht die Möglichkeit abgesprochen werden kann, legitime Ziele durch die Einführung allgemeiner Vorschriften zu verfolgen, die von den zuständigen Behörden einfach gehandhabt und kontrolliert werden können.“⁹⁶⁹ Diese Formulierung hat der EuGH inzwischen in verschiedenen Urteilen wiederholt, die allerdings nicht zu den Grundfreiheiten, sondern zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie ergingen.⁹⁷⁰

Der EuGH erkennt also das Interesse an der Reduktion des Verwaltungsaufwands an, sofern dadurch auch die Steuerpflichtigen von Befolgungsaufwand entlastet werden und diesen die Möglichkeit gegeben wird, zum aufwendigeren, aber genaueren Regime zu optieren.⁹⁷¹ Es kommt dabei auf den Vergleich des Befolgungsaufwands mit und ohne die fragliche Vereinfachungsregelung an, ohne dass dem Verwaltungsaufwand große Bedeutung beigemessen wird.

Vereinzelte Hinweise auf eine noch großzügigere Rechtsprechung des EuGH, in der der Aufwand verschiedener Akteure gegeneinander abgewogen wurde: In der Rs. X NV berücksichtigte der EuGH zwar den zusätzlichen Verwaltungsaufwand der Finanzverwaltung als relevanten Gesichtspunkt in der Rechtfertigung⁹⁷²; ausschlaggebend war aber wiederum die Erwägung, dass die Besteuerung eines gebietsfremden Dienstleistungserbringers, der in einer fremden Sprache und in einem fremden Rechtssystem eine Steuererklärung abgeben muss, einen unverhältnismäßi-

968 EuGH, Urteil vom 24.2.2015, C-512/13 (*Sopora*), 6; darauf weist auch *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 638 hin.

969 EuGH, Urteil vom 24.2.2015, C-512/13 (*Sopora*), 33; ähnlich bereits in einem Fall zur Warenverkehrsfreiheit EuGH, Urteil vom 10.2.2009, C-110/05 (Kommission/Italien), 67; aus dem Beamtenrecht EuGH, Urteil vom 26.9.2013, C-546/11 (*Toftgaard*), 70.

970 EuGH, Urteil vom 7.3.2017, C-390/15 (*RPO*), 60; EuGH, Urteil vom 28.2.2018, C-387/16 (*Nidera*), 36.

971 Teilweise wurde vorgeschlagen, dass geringe Liquiditätsnachteile für den Steuerpflichtigen selbst ohne Wahlrecht aus Gründen der Verwaltbarkeit gerechtfertigt werden können, vgl. GAin Kokott, Schlussanträge vom 18.9.2008, C-282/07 (*Truck Center*), 49 und bereits 45 ff.; zustimmend *Englisch*, IStR 2009, 37, 41.

972 EuGH, Urteil vom 18.10.2012, C-498/10 (*X NV*), 51.

gen Befolgungsaufwand verursachen würde.⁹⁷³ Die Konsequenz war jedoch nicht, dass die Verwaltung deshalb einen höheren Aufwand in Kauf nehmen musste oder Typisierungen für zulässig gehalten wurden, sondern dass die in dieser Rechtssache gegenständliche Quellensteuererhebung beim gebietsansässigen Dienstleistungsempfänger für gerechtfertigt gehalten wurde. Es wurde dabei also der Befolgungsaufwand zweier potentieller Steuersubjekte gegeneinander abgewogen.

Ähnlich äußerte sich zuletzt GA Szpunar in den Schlussanträgen zur Rs. *AirBnB Italien*. In diesem Verfahren ging es um die in Italien vorgesehene Pflicht für Vermittlungsunternehmen von Kurzzeitmieten eine pauschale Steuer auf die Einnahmen der Wohnungsvermieter an den Fiskus abzuführen. GA Szpunar erblickte darin eine gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit von *AirBnB*. Für das Vermittlungsunternehmen, das „sich ohnehin im Besitz der die Besteuerungsgrundlage bildenden Gelder befindet [...], stellt die Verpflichtung zur Weiterleitung eines Teils dieser Gelder an die Steuerbehörden im Übrigen keine unverhältnismäßige Belastung dar.“⁹⁷⁴ Weiter führte er aus:

„Es erscheint mir offensichtlich, dass die Erhebung eines Steuerbetrags bei einer Vielzahl kleiner Steuerpflichtiger sehr viel mehr Anstrengungen und Mittel erfordert als die Beitreibung desselben Betrags bei einem einzigen großen Steuerpflichtigen. Es ist daher völlig legitim, auf das Instrument des Steuerabzugs an der Quelle zurückzugreifen, wenn ein einziger Vermittler die der fraglichen Steuer unterliegenden Einkünfte erhält und an mehrere Steuerpflichtige weiterleitet, auch wenn dies für diesen Vermittler einen zusätzlichen Verwaltungsaufwand bedeutet.“⁹⁷⁵

In diesem Fall erachtete es der Generalanwalt also sogar als legitim, zur Entlastung der Finanzverwaltung einem Steuerpflichtigen *zusätzlichen* Befolgungsaufwand aufzubürden und wägte damit Verwaltungs- und Befolgungsaufwand gegeneinander ab. Möglicherweise erklärt sich diese großzügige Linie bei der Rechtfertigung aber durch den Umstand, dass in dem Verfahren eine nichtdiskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Raum stand.⁹⁷⁶ Diese wird im Steuerrecht üblicherweise bereits aus dem Schutzbereich der Grundfreiheiten ausgeschieden.⁹⁷⁷ Dem-

973 EuGH, Urteil vom 18.10.2012, C-498/10 (X NV), 50.

974 GA Szpunar, Schlussanträge vom 7.7.2022, C-83/21 (*AirBnB Italien*), 69.

975 GA Szpunar, Schlussanträge vom 7.7.2022, C-83/21 (*AirBnB Italien*), 70.

976 GA Szpunar, Schlussanträge vom 7.7.2022, C-83/21 (*AirBnB Italien*), 66.

977 Vgl. dazu bereits B.II.2.b).

entsprechend ging der EuGH in seinem Urteil schließlich nicht auf diese Ausführungen ein, sondern beendete die Prüfung mit der Ablehnung einer Diskriminierung.⁹⁷⁸

Abschließend ist noch auf die Rechtsprechung des EuGH zur Beweislastverteilung einzugehen.⁹⁷⁹ Denn für die Frage, welche Nachweise die Finanzverwaltung von den Steuerpflichtigen verlangen darf, ist durch den EuGH geklärt, dass die Gewährung von Steuervorteilen von der Erbringung der notwendigen Nachweise durch den Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden kann.⁹⁸⁰ Ist dieser nicht in der Lage, die erforderlichen Nachweise beizubringen, führt das nicht zu einer Pflicht der Verwaltung, eigene Ermittlungen anzustellen oder Amtshilfeersuchen zu stellen.⁹⁸¹ Auch in diesem Bereich erlaubt der EuGH mithin eine Abwägung zwischen Verwaltungs- und Befolgungsaufwand.

ii. Rechtsprechung zu Artikel 110 AEUV

Für die Frage, in wie weit Vereinfachungserwägungen rechtfertigend wirken können, bietet sich wieder ein Seitenblick auf die Rechtsprechung zu Art. 110 AEUV an.⁹⁸² Auch dort hat sich der EuGH mit Typisierung und Pauschalisierung zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung befasst, wobei im Rahmen des Art. 110 AEUV diese Erwägungen bereits im Tatbestand der Diskriminierung erörtert wurden.⁹⁸³ Dies erklärt sich dadurch, dass das Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV keine Rechtfertigungsprüfung kennt.⁹⁸⁴ Dementsprechend werden im Grundsatz Schwierigkeiten der Steuerverwaltung durch den EuGH nicht als rechtfertigend anerkannt.⁹⁸⁵

Hingegen räumt der EuGH in seiner Rechtsprechung zu nationalen Steuern auf die Zulassung von Gebrauchtfahrzeugen den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Pauschalisierung zu. Diese Steuern stellen in der Bemessungs-

978 EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (AirBnB (Italien)), 52 ff.

979 Das folgende Argument macht *Englisch*, Intertax 38 (2010), 197, 211.

980 EuGH, Urteil vom 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 (Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen), 95 m.w.N.; EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (Persche), 54 m.w.N.; *Englisch*, Intertax 38 (2010), 197, 211 m.w.N.

981 EuGH, Urteil vom 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 (Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen), 100 ff. m.w.N.

982 Zur Begründung bereits C.II.3.a).

983 Zur dogmatischen Verortung der Typisierungsfragen C.IV.2.b)bb)(4)(a).

984 *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Art. 110 AEUV, 133 ff.

985 *Schenke*, in: Pechstein/Nowak/Häde (Hrsg.), Art. 110 AEUV, 134 f.

grundlage typischerweise unter anderem auf den Wert des zugelassenen Gebrauchtwagens ab. Wie der EuGH in der Rs. *Manea* urteilte

„muss [dies] nicht notwendig zu einer Bewertung oder einem Sachverständigengutachten für jedes einzelne Fahrzeug führen. Zur Vermeidung der einer solchen Regelung inhärenten Schwerfälligkeit kann ein Mitgliedstaat nämlich mittels durch Rechts- oder Verwaltungsvorschrift festgelegter pauschaler Tabellen, die anhand von Kriterien wie Alter, Kilometerstand, Allgemeinzustand, Antriebsart, Fabrikat oder Modell des Fahrzeugs errechnet werden, einen Wert von Gebrauchtfahrzeugen festsetzen, der in aller Regel ihrem tatsächlichen Wert sehr nahekommt [...].

Der Gerichtshof hat diese objektiven, der Ermittlung der Wertminderung von Kraftfahrzeugen dienenden Kriterien nicht in verpflichtender Weise aufgezählt. Sie sind also nicht zwingend kumulativ anzuwenden. Allerdings garantiert die Anwendung einer auf einem einzigen Wertminderungskriterium wie dem Alter des Kraftfahrzeugs beruhenden Tabelle nicht, dass die Tabelle die tatsächliche Wertminderung dieser Fahrzeuge widerspiegelt. Insbesondere führt eine solche Tabelle bei Nichtberücksichtigung des Kilometerstands in aller Regel nicht zu einer angemessenen Annäherung an den tatsächlichen Wert der eingeführten Gebrauchtfahrzeuge [...].

Im vorliegenden Fall geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten zweifelsfrei hervor, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerbetrag zum einen anhand von Kriterien festgelegt wird, die in gewissem Maß die von dem Fahrzeug verursachte Umweltverschmutzung berücksichtigen, wie dessen Hubraum und die Euro-Klasse, der es zugehört, und zum anderen durch Berücksichtigung der Wertminderung des Fahrzeugs. Diese Wertminderung, die zu einer Verringerung des Betrags führt, der auf der Grundlage der Umweltkriterien ermittelt wurde, bestimmt sich nicht nur nach dem Alter des Fahrzeugs [...], sondern auch [...] nach dessen durchschnittlicher jährlicher Fahrleistung, vorausgesetzt, der Steuerpflichtige hat Angaben zur Fahrleistung gemacht. Außerdem kann der Steuerpflichtige, wenn er der Auffassung ist, dass das Alter und die durchschnittliche jährliche Fahrleistung den tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs nicht zutreffend und hinreichend widerspiegeln, nach Art. 9 des Gesetzes Nr. 9/2012 beantragen, diese mittels eines Sachverständigengutachtens zu bestimmen, dessen Kosten, die zu seinen Lasten gehen, die Kosten der mit der Erstellung des Sachverständigen-

gutachtens in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten nicht übersteigen dürfen.“⁹⁸⁶

Auch hier zeigt sich also, dass Ungleichbehandlungen, die aus vereinfachenden Typisierungen folgen, in einem gewissem Maß hingenommen werden müssen, solange nicht zu stark pauschalisiert wird. Alleine auf das Alter des Gebrauchtwagens abzustellen, befand der EuGH als zu pauschal⁹⁸⁷; in *Manea* genügte es dem EuGH jedoch, dass der Steuerpflichtige erstens zur tatsächlichen durchschnittlichen Fahrleistung Angaben machen konnte und zweitens die Möglichkeit hatte, den tatsächlichen Wert durch Sachverständigengutachten nachzuweisen.⁹⁸⁸

iii. Beurteilungsspielraum des Unionsgesetzgebers

Schließlich ist noch auf Aussagen des EuGH zu Maßnahmen des Unionsgesetzgebers einzugehen. Diesbezüglich formulierte der EuGH in verschiedenen Urteilen und Rechtsbereichen,

„dass es dem Unionsgesetzgeber, wenn er ein komplexes System umstrukturieren oder schaffen muss, gestattet ist, einen schrittweisen Lösungsansatz zugrunde zu legen und entsprechend der erworbenen Erfahrung vorzugehen, sofern seine Entscheidung auf Kriterien gestützt ist, die objektiv sind und in angemessenem Verhältnis zu dem mit der betreffenden Regelung verfolgten Ziel stehen.“⁹⁸⁹

Dieser Gedanke ließe sich auch für eine Größendifferenzierung wie in GloBE anführen, wenn diese aus Vereinfachungsgründen dazu dient, eine Regelung zunächst nur für wenige, große Unternehmen einzuführen und an diesen zu erproben.⁹⁹⁰ Auch im Rahmen des BEPS-Projekts finden sich

986 EuGH, Urteil vom 14.4.2015, C-76/14 (*Manea*), 35 ff. m.w.N.

987 EuGH, Urteil vom 14.4.2015, C-76/14 (*Manea*), 36 m.w.N.

988 EuGH, Urteil vom 14.4.2015, C-76/14 (*Manea*), 38.

989 EuGH, Urteil vom 16.12.2008, C-127/07 (*Société Arcelor Atlantique et Lorraine*), 57 f.; EuGH, Urteil vom 17.10.2013, C-101/12 (*Schaible*), 91; GAin Kokott, Schlussanträge vom 8.9.2016, C-390/15 (RPO), 77.

990 Auch im deutschen Verfassungsrecht werden unter dem Stichwort „Experimentierrecht des Gesetzgebers“ dem Gesetzgeber größere Spielräume zuerkannt, wenn eine Regelung (noch unter größerer Unsicherheit über die empirische Faktenlage) zunächst erprobt wird. Damit geht jedoch eine Pflicht des Gesetzgebers zur Überprüfung und gegebenenfalls zur Anpassung der Regelung einher. Dazu *M. Weber*, Atypischer Einzelfall und allgemeines Gesetz, 2023, 59 ff. m.w.N.

solche Erwägungen, wonach die teilnehmenden Staaten beabsichtigen, den anfänglich festgesetzten Schwellenwert für die länderbezogene Berichterstattung in Zukunft zu überprüfen und anzupassen.⁹⁹¹

Es ist allerdings offen, ob der EuGH auch den Mitgliedstaaten einen solchen Beurteilungsspielraum zugesteht.⁹⁹² Allgemein gehaltene Aussagen dazu finden sich bisher nur in Rechtsprechung zu Themenbereichen außerhalb des Steuerrechts.⁹⁹³

iv. Bewertung

Soweit der EuGH das Interesse der Mitgliedstaaten an Verwaltungsvereinfachung als legitimen Rechtfertigungsgrund akzeptiert, ist dem zuzustimmen. Darüberhinaus wäre es wünschenswert, dass der EuGH den anderslautenden Grundsatz, wonach Verwaltungsvereinfachungen nicht rechtfertigend wirken können, explizit aufgibt und Erwägungen der Verwaltbarkeit bereits im Grundsatz als rechtfertigend akzeptiert.

Dafür spricht zum einen, dass Verwaltungsvereinfachung in allen Mitgliedstaaten als gewichtige Erwägung anerkannt ist.⁹⁹⁴ Zum anderen greift es zu kurz, wenn Verwaltungsvereinfachung nur als „Bequemlichkeit“ der Finanzverwaltung oder als bloßes Fiskalinteresse des Staates (durch eine geringere Ausstattung der Finanzverwaltung) verstanden wird. Die Verwaltungskosten für unwirtschaftliche Verwaltungsmaßnahmen werden im Steuerstaat von allen Steuerpflichtigen gemeinsam getragen. Es ist also im Interesse aller Steuerbürger, dass der Staat auch im Rahmen der Steuerverwaltung effizient agiert. Vor allem aber geht mit Verwaltungsvereinfachung gesteigerte Rechtssicherheit einher; ein „rechtsstaatliche[r] Grundsatz, der

991 OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, 2015, 52 ff.

992 Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Art. 49 AEUV, 82 f.; siehe zur Diskussion über verschiedene Prüfungsmaßstäbe bereits die Nachweise bei Fn. 343.

993 Zum Glücksspielrecht EuGH, Urteil vom 6.11.2003, C-243/01 (Gambelli), 63 m.w.N.; zum Lebensmittelrecht EuGH, Urteil vom 5.3.1996, C-46/93 und C-48/93 (Braserie du pêcheur SA), 48; zum Schutz der öffentlichen Gesundheit EuGH, Urteil vom 10.3.2009, C-169/07 (Hartlauer), 30; für das Steuerrecht bislang GAin Kokott, Schlussanträge vom 12.09.2019, C-482/18 (Google Ireland), 104. GAin Kokott, Schlussanträge vom 09.11.2017, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 49; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 52; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-236/16, C-237/16 (ANGED/Aragón), 51

994 Englisch, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 350.

als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch Bestandteil des Unionsprimärrechts ist und schon deshalb auch seitens der Mitgliedstaaten als legitimes Regelungsanliegen vorgetragen werden kann.“⁹⁹⁵ Vereinfachung und erhöhte Rechtssicherheit reduzieren schließlich auch die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen. Nicht zu Unrecht werden alle drei Erwägungen, die Vorhersehbarkeit der Besteuerung, die Einfachheit der Befolgung für den Steuerpflichtigen und die Billigkeit der Besteuerung für den Staat bereits von *Adam Smith* als Maximen der Besteuerung genannt.⁹⁹⁶

Die Befolgungskosten im Rahmen der Steuererhebung für den Steuerpflichtigen möglichst gering zu halten, ist zudem ein freiheitsrechtliches Postulat.⁹⁹⁷ Aus den Grundrechten kann daher ein Argument für die Verwaltungsvereinfachung als Rechtfertigungsgrund gewonnen werden: Der Schutz der Unionsgrundrechte ist als ungeschriebener Rechtfertigungsgrund bei Grundfreiheitsbeeinträchtigungen anerkannt.⁹⁹⁸ Teil der Unionsgrundrechte ist die unternehmerische Freiheit, die in der Grundrechtecharta durch Artt. 15 und 16 geschützt wird. Dieses Freiheitsrecht wird sowohl durch die Abgabepflicht an sich als auch durch den Befolgungsaufwand beschränkt.⁹⁹⁹ Es ist dann also ein freiheitliches Gebot der Verhältnismäßigkeit, die mit der Abgabenerhebung einhergehende Belastung so gering wie möglich zu halten und gegebenenfalls Verfahrensvereinfachungen vorzusehen. Dieses grundrechtliche Gebot ist seinerseits gegen die Binnenmarktverwirklichung durch die Grundfreiheiten abzuwägen.¹⁰⁰⁰

Die Sorge des EuGH, dass durch die Anerkennung von Verwaltungseinfachheit als Rechtfertigungsgrund die Verwirklichung der Grundfreiheiten unter einen umfassenden Vorbehalt der Verwaltbarkeit und letztlich der finanziellen Ausstattung der nationalen Finanzverwaltungen gestellt würde,

995 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 350 m.w.N.

996 *Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* - Edited with an Introduction and Notes by Kathryn Sutherland, 2008, 451 ff.

997 Aus Sicht des deutschen Verfassungsrechts m.w.N. zuletzt *Kirchhof*, DStR 2023, 1801, 1806.

998 EuGH, Urteil vom 12.6.2003, C-112/00 (*Schmidberger*), 74; EuGH, Urteil vom 14.10.2004, C-36/02 (*Omega*), 35.

999 Insbesondere EuGH, Urteil vom 26.10.2017, C-534-16 (*BB construct*), 38, wo der Befolgungsaufwand, der einem Steuerpflichtigen durch die Stellung einer Sicherheitsleistung entstand als eigenständige Beeinträchtigung von Art. 16 GrCH gesehen wurde; ähnlich mit Blick auf die wirtschaftliche Betätigungsfreiheit bereits EuGH, Urteil vom 21.2.1991, C-143/88 und C-92/89 (*Zuckerfabrik Süderdithmarschen*), 76.

1000 EuGH, Urteil vom 18.12.2007, C-341/05 (*Laval*), 94 ff.; *Jarass*, EuR 2013, 29, 30 f.

ist unbegründet, denn jede vereinfachende Regelung der Mitgliedstaaten kann nur gerechtfertigt sein, wenn sie auch verhältnismäßig ist. Der EuGH sollte sich aber nicht durch seine pauschale Ablehnung der Rechtfertigung der Möglichkeit berauben, administrative Erwägungen im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung gegen die Interessen des Binnenmarkts abzuwägen.¹⁰⁰¹

Dass es bei der Frage der Zulässigkeit von Verwaltungsvereinfachung letztlich nicht um die Frage „ob?“, sondern nur „wie weit?“ und „wie?“, und damit um die Verhältnismäßigkeit, gehen kann, wird durch eine weitere Erwägung bestätigt: Ausgehend von der Erkenntnis, dass jede (Steuer-) Rechtsnorm abstrahieren und damit generalisieren muss, würde die Diskussion um die Zulässigkeit von Verwaltungsvereinfachungen voraussetzen, dass sich die allgegenwärtige und zwingende Generalisierung durch Rechtsnormen von der typisierenden Erfassung eines Sachverhalts zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung präzise abgrenzen lässt. Dies ist aber keineswegs so eindeutig und einfach möglich. Inzwischen dürfte zwar in der Diskussion dieser Fragen im deutschen Verfassungsrecht gefestigt sein, dass sich Generalisierung und Typisierung nicht nur graduell unterscheiden, sondern es sich bei der Typisierung um einen bewussten Vorgang mit dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung handelt, während es sich bei unbewussten Abstrahierungen, die allein den Primärzweck der Regelung im Blick haben, um Generalisierungen handelt¹⁰⁰²; dabei handelt es sich allerdings um eine idealtypische Differenzierung, die zumindest in der Praxis nicht ohne Bewertung des Grades der Abstraktion als gewichtiges Indiz auskommt.¹⁰⁰³

Damit soll nicht gesagt sein, dass die Abgrenzung von Generalisierung und Vereinfachungszwecken nach subjektiven Kriterien falsch oder untauglich ist (das wird vielmehr sogleich auch für die Grundfreiheiten vorgeschlagen werden; unter C.IV.2.b)bb)(4)(c)). Allerdings zeigt es, dass, unabhängig davon wie man Generalisierung und Typisierung voneinander abgrenzt, eine wertende Betrachtung des Grades der Abstraktion unvermeidlich ist. Es ist dann vorzugswürdig, dass der EuGH sowohl Generalisierungen als auch Typisierungen einheitlich als legitim anerkennt und im

1001 *Englisch*, Intertax 38 (2010), 197, 211.

1002 *Spitzlei*, Die Gesetzgebungstechnik der Pauschalierung und ihre verfassungsrechtliche Bewertung, 2016, 107 ff. auch zur Unterscheidung zwischen Primär- und Sekundärzweck; zustimmend M. Weber, Atypischer Einzelfall und allgemeines Gesetz, 2023, 38 f.; anders wohl Huster, Rechte und Ziele, 1993, 252, 259.

1003 *Spitzlei*, Die Gesetzgebungstechnik der Pauschalierung und ihre verfassungsrechtliche Bewertung, 2016, 109 ff.

Rahmen der Verhältnismäßigkeit im Einzelfall deren Berechtigung bewertet.

(c) Maßstäbe für die Verhältnismäßigkeit der Verwaltungsvereinfachung

i. Maß der „Treffsicherheit“

Es wurde im vorstehenden Abschnitt festgestellt, dass der EuGH die Interessen der Mitgliedstaaten an Verwaltungsvereinfachung zumindest unsystematisch berücksichtigt, wobei ungeklärt ist, wie groß der den Mitgliedstaaten zugestandene Spielraum für Vereinfachungsregeln ist.¹⁰⁰⁴ Im Folgenden wird deshalb untersucht, wie präzise das Regelungsziel erfasst werden muss, beziehungsweise wie weit der Typisierungsspielraum des nationalen Gesetzgebers reicht.

In der Rs. *Sopora* äußerte sich der EuGH dazu mit nur einem Satz, der wenig zur Klarheit beiträgt. Danach ist der Spielraum für Pauschalisierungen überschritten, „wenn – was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist – die genannten Begrenzungen so festgelegt worden sind, dass die Pauschalregelung systematisch zu einer deutlichen Überkompensierung der tatsächlich entstandenen extraterritorialen Kosten führt.“¹⁰⁰⁵ In dem Umstand, dass der EuGH in diesem Fall die Entscheidung über die Reichweite der Typisierungsbefugnis dem nationalen Gericht überließ, lässt sich eine (begrüßenswerte) kompetenzielle Zurückhaltung des EuGH erkennen. In der Sache bleibt jedoch offen, wann eine Regelung „systematisch zu einer deutlichen Überkompensation“ führt. Auch in der oben vorgestellten Rechtsprechung zu Art. 110 AEUV fehlt hierfür jede allgemeine Maßstabsbildung. Es ist lediglich geklärt, dass die Pauschalisierung des Fahrzeugwerts allein anhand des Alters zu pauschal ist, während die Pauschalisierung durch Fahrzeugwert und Laufleistung akzeptabel ist.¹⁰⁰⁶

Näher äußerte sich Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen zur Rs. *Sopora*. Sie prüfte für die Verhältnismäßigkeit der Vereinfachungsregel, ob die Typisierung „durch die Anwendung des alternativen Unterschei-

1004 So auch *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 684. Kritisch aufgrund der fehlenden Maßstäbe und der durch den EuGH verdeckten Abwägung der jeweiligen Vor- und Nachteile der Typisierung *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 353 ff.

1005 EuGH, Urteil vom 24.2.2015, C-512/13 (*Sopora*), 35.

1006 Dazu C.IV.2.b)bb)(4)(b)ii.

ungsmerkmals (Distanz zwischen Wohnort und niederländischer Grenze) im Wesentlichen zu dem gleichen Ergebnis führ[t]“ wie bei hypothetischer Ermittlung im Einzelfall anhand des eigentlichen Normzwecks (Erfassung der extraterritorialen Kosten).¹⁰⁰⁷ Dabei machte sie deutlich, dass die Maßstäbe der zulässigen Typisierung mit den Maßstäben für die mittelbare Diskriminierung vergleichbar sind.¹⁰⁰⁸ Dem ist zuzustimmen, denn es geht bei der Frage nach dem Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung und der Reichweite der Typisierungsbefugnis um strukturell vergleichbare Fragen. In beiden Kategorien geht es um die Feststellung, ob das verwendete Tatbestandsmerkmal mit einem anderen Umstand (der grenzüberschreitenden Tätigkeit im Fall der mittelbaren Diskriminierung, dem Normzweck im Fall der Typisierung) hinreichend korreliert.

Dementsprechend führte die Generalanwältin aus, dass von einer typisierenden Regel nicht verlangt werden kann, in allen Fällen zum „richtigen“ Ergebnis zu führen. Die *false positives* und *false negatives* müssen aber „Einzelfälle“ sein. In Anlehnung an ihre Auffassung zur mittelbaren Diskriminierung in der Rs. *Hervis* forderte sie, dass die Regelung „in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle zu demselben Ergebnis führt, das auch ohne die Vereinfachung erzielt worden wäre.“¹⁰⁰⁹ Dies ähnelt den Aussagen des BVerfG zu Typisierungen, das in ständiger Rechtsprechung vom Gesetzgeber verlangt, die Typisierung realitätsgerecht an einem Regelfall und nicht an einem atypischen Fall auszurichten. Typisierungsbedingte Ungleichheiten dürfen danach nur in Einzelfällen auftreten.¹⁰¹⁰ Gegen diese rein quantitative Ermittlung einer hinreichenden Korrelation sprechen dieselben Argumente, die bereits gegen quantitative Kriterien zur Bestimmung einer mittelbaren Diskriminierung erörtert wurden.¹⁰¹¹ Außerdem ist

1007 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.11.2014, C-512/13 (Sopora), 53.

1008 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.11.2014, C-512/13 (Sopora), 53 ff.

1009 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.11.2014, C-512/13 (Sopora), 54 f.

1010 Dazu eingehend *Kischel*, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), Art. 3 GG, 123 f. Kritisch zu den unklaren Maßstäben für den Typisierungsspielraum im Verfassungsrecht *P. Reimer*, in: Stern/Sodan/Möstl (Hrsg.), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund, 2022, 90: „[...] die im besten Fall mit einem soliden statistischen Zusammenhang begründet wird, im schlechtesten Fall mit einem „Sachverhaltsklischee“ zur Stereotypisierung beiträgt und in jedem Fall die Grundrechtsberechtigten entindividualisiert.“ Eingehend zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Typisierungen *M. Weber*, Atypischer Einzelfall und allgemeines Gesetz, 2023, 65 ff., zu Pauschalisierungen im Speziellen *Spitzlei*, Die Gesetzgebungstechnik der Pauschalierung und ihre verfassungsrechtliche Bewertung, 2016, 274 ff.

1011 Vgl. C.II.3.a)aa)(2).

daran zu erinnern, dass inzwischen auch GAin Kokott für die mittelbare Diskriminierung nicht mehr alleine auf quantitative Kriterien abstellen möchte.¹⁰¹²

In ihren Schlussanträgen zu den Rs. *ANGED* scheint GAin Kokott schließlich auch für den Typisierungsspielraum auf qualitative Kriterien abzustellen, indem sie formulierte, dass der Typisierungsspielraum nur überschritten sei, wenn die Größendifferenzierung „offensichtlich ungeeignet“ ist.¹⁰¹³ Gegen qualitative Kriterien wurde bereits als grundlegender Einwand vorgebracht, dass sie zwar in einfachen Fällen eine Lösung bieten können, sich aber die Grenzbereiche zwischen zulässiger und unzulässiger Typisierung so nicht rationalisieren lassen.¹⁰¹⁴ Wo die Grenze zwischen „ungeeigneten“ und „offensichtlich ungeeigneten“ Typisierungen liegt, lässt sich damit nicht feststellen.

Stattdessen erscheint es auch für die Frage der Typisierungsbefugnis angebracht, maßgeblich auf subjektive Kriterien zu vertrauen und der Absicht des Gesetzgebers entscheidende Bedeutung beizumessen. Handelt es sich um den wahrhaftigen Versuch einer Typisierung zur Vereinfachung, so ist das hinzunehmen und es ist angebracht, dem Mitgliedstaat für die Zielgenauigkeit dieser Typisierung einen großen Beurteilungsspielraum zu belassen.¹⁰¹⁵ Denn auch die Abwägungsentscheidung zwischen Rechtssicherheit und Einfachheit einerseits und Einzelfallgerechtigkeit andererseits sollte grundsätzlich dem nationalen Gesetzgeber überlassen bleiben und ist primärrechtlich nicht vorgegeben.

Nutzt der Mitgliedstaat seine Typisierungsinteressen hingegen lediglich als Deckmantel zur Einführung von Differenzierungen mit binnenmarktschädigender Wirkung, ist er nicht schutzwürdig und kann nicht auf die Rechtfertigung der Verwaltungsvereinfachung vertrauen.¹⁰¹⁶ Das Abstellen auf subjektive Kriterien ist im Rahmen der Rechtfertigung zudem besonders naheliegend, da nur der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck zur Rechtfertigung herangezogen werden kann.¹⁰¹⁷ Erfolgt die Typisierung nur vor-

1012 Ebd.

1013 Vgl. dazu bereits C.III.2.b)bb).

1014 Dazu C.II.3.a)bb)(2).

1015 Im Ergebnis ebenfalls für mehr Spielraum bei der Typisierungsbefugnis, aber unter Argumentation mit dem begründeten Interesse an Verwaltungsvereinfachung und Rechtssicherheit *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 350 ff.

1016 *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 640.

1017 *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 640.

geblich zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung, ist es von vornherein fernliegend, diese Erwägung als Rechtfertigung heranzuziehen.¹⁰¹⁸

In den Schlussanträgen der Rs. *Sopora* tauchen schließlich weitere bereits bekannte Verhältnismäßigkeitserwägungen auf. Denn GAin *Kokott* verlangte für die Verhältnismäßigkeit der Typisierung nicht nur, dass die typisierende Erfassung der extraterritorialen Kosten in der Mehrzahl der Fälle zutreffend ist, sondern auch, dass möglicherweise eine abgestufte Regelung eingeführt wird; also für Arbeitnehmer, die ihren Wohnsitz näher als 150 km an der niederländischen Grenze haben, zumindest in geringerem Maße ein pauschaler Abzug zugelassen wird.¹⁰¹⁹ Diese Erwägung wurde bereits in den ersten beiden Fallgruppen erwähnt und ist angelehnt an *Luck*.¹⁰²⁰ *Luck* unterscheidet bei ihrer verfassungsrechtlichen Untersuchung von Freigrenzen zwischen differenzierbaren und undifferenzierbaren Rechtsfolgen. Während also für Rechtsfolgen, die entweder ganz oder gar nicht eintreten können (undifferenzierbar) eine Freigrenze verhältnismäßig sein kann, ist bei Rechtsfolgen, die auch mehr oder weniger eintreten können (differenzierbar), diesem Umstand durch einen gleichmäßigen oder zumindest gestuften Belastungsanstieg Rechnung zu tragen.¹⁰²¹ Auch hier gilt wieder, dass die Verhältnismäßigkeit eher anzunehmen ist, je stärker Typisierungen (entgegen ihrem eigentlichen Zweck) differenzieren.

ii. Möglichkeit des Gegenbeweises

Neben dieser Voraussetzung eines genuinen Typisierungsziels lässt sich in der Rechtsprechung des EuGH ein weiteres, „handfesteres“ Kriterium für die Zulässigkeit von Typisierungen ausmachen: Die Eröffnung eines Wahlrechts für den Steuerpflichtigen, auf die Vereinfachung durch die Typisierung zu verzichten, und – auf eigene Kosten – zum aufwendigeren, aber präziseren System zu optieren.¹⁰²² Dies wurde aus der Rechtsprechung unter C.IV.2.b)bb)(4)(b) herausgearbeitet. Selbst wenn also aus Vereinfachungsgründen eine typisierte Erfassung der Regelungsziels zulässig ist, ist dennoch dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu gewähren, nachzuwei-

1018 Zur Ermittlung der gesetzgeberischen Absichten bereits C.II.3.a)cc)(5)(g).

1019 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 13.11.2014, C-512/13 (*Sopora*), 60.

1020 C.II.3.c)bb)(4), C.III.2.b)cc).

1021 *Luck*, "Alles oder Nichts" - Die Freigrenze im Steuerrecht, 2014, 194 ff.

1022 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 103.

sen, dass er bei individueller Berücksichtigung des Normzwecks unter eine günstigere Rechtsfolge zu fallen hätte.¹⁰²³

(d) Anwendung der Maßstäbe auf GloBE

Die nun erarbeiteten Maßstäbe können im Folgenden auf GloBE angewendet werden. Für die Größendifferenzierung im Anwendungsbereich von GloBE sind Verwaltungserwägungen ausschlaggebend. Der Schwellenwert reduziert den Verwaltungsaufwand, indem er schlicht die Anzahl der Anwendungsfälle verringert, die die nationalen Finanzverwaltungen zu bearbeiten haben.¹⁰²⁴ Die offiziellen Dokumente zu GloBE stellen hingegen nicht auf die Reduktion des Verwaltungs-, sondern des Befolgungsaufwandes ab.¹⁰²⁵ Für Unternehmen unterhalb der Anwendungsschwelle wird der Befolgungsaufwand auf nahezu¹⁰²⁶ null gesenkt, indem man sie aus dem GloBE Regime ausnimmt. Es soll verhindert werden, dass Unternehmen alleine durch den Befolgungsaufwand unverhältnismäßig belastet werden. Dafür macht die Größendifferenzierung durchaus Sinn. Denn die Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen sind regelmäßig degressiv.¹⁰²⁷ Der Aufwand für die Beschaffung steuerrechtlichen Rats, die Erstellung einer Bilanz oder Steuererklärung und die Kosten von Steuerrechtsstreitigkeiten steigen zwar mit zunehmender Größe des Unternehmens, allerdings nicht proportional.¹⁰²⁸ Bei größeren Steuerpflichtigen steht der Befolgungsaufwand deshalb eher im Verhältnis zur erhobenen Steuer als bei kleinen Steuerpflichtigen. Gewisse Anforderung im Befolgungsaufwand können deshalb nur von großen Unternehmen erwartet werden, weil nur diese die notwendige „Verfahrensleistungsfähigkeit“¹⁰²⁹ besitzen.

1023 Bereits EuGH, Urteil vom 2.4.1998, C-213/96 (Outokumpu Oy), 38 f.

1024 *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 216.

1025 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 2020, 117.

1026 Für Unternehmen (knapp) unterhalb der Schwelle entsteht zumindest dadurch ein geringer Aufwand, dass zu prüfen ist, ob das Unternehmen GloBE unterfällt.

1027 Darauf weist mit Blick auf GloBE auch *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 216 hin, wobei er von regressiven Kosten spricht.

1028 D'Andria/Heinemann, Overview on the tax compliance costs faced by European enterprises – with a focus on SMEs, 2023, 7, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/642353/IPOL_STU\(2023\)642353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/642353/IPOL_STU(2023)642353_EN.pdf), zuletzt geprüft am 18.10.2025.

1029 Zum Begriff grundlegend W. Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980. Eingehend dazu noch C.V.I.

Die Anwendung von GloBE kann dazu führen, dass ein Unternehmen für eine ausländische Tochtergesellschaft vier verschiedene Bilanzen erstellen muss: die Handels- und die Steuerbilanz der ausländischen Tochtergesellschaft, die Steuerbilanz der Tochtergesellschaft nach den Regeln des Ansässigkeitsstaats der Muttergesellschaft für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung und die Bilanz für GloBE nach internationalen Rechnungslegungsstandards und den Regeln der GloBE Model Rules.¹⁰³⁰ Die Annahme, dass dieser Aufwand für Unternehmen unterhalb der Schwelle unverhältnismäßig groß wäre, erscheint durchaus vertretbar.

Aber ist dafür die Festsetzung der Schwelle auf 750 Millionen Euro Jahresumsatz verhältnismäßig? Nach der Rechtsprechung des EuGH „ist eine nationale Regelung nur dann geeignet, die Erreichung des geltend gemachten Ziels zu gewährleisten, wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen [...]“.¹⁰³¹ Dies könnte man für die Anwendungsschwelle von GloBE zum einen bezweifeln, weil der außerordentlich hohe Befolgungsaufwand nicht allein durch GloBE, sondern vor allem durch das Nebeneinander von GloBE und den bisherigen Regelungen, insbesondere der Hinzurechnungsbesteuerung verursacht wird.¹⁰³² Statt die Anwendung von GloBE auf sehr große Unternehmen zu beschränken, wäre dem Ziel der Mindestbesteuerung weitreichender gedient, wenn GloBE auf alle Kapitalgesellschaften ausgeweitet würde.¹⁰³³ Zur administrativen Vereinfachung könnte im Gegenzug auf die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung verzichtet werden.¹⁰³⁴

Zum anderen stellt sich – wie bei jeder Größendifferenzierung – die Frage, ob die Schwelle mit 750 Millionen Euro nicht zu hoch gesetzt ist; ob nicht beispielsweise auch für Unternehmen mit 500 Millionen Euro Jahresumsatz der Befolgungsaufwand zumutbar wäre.¹⁰³⁵ Als milderer Mittel käme außerdem möglicherweise ein abgestuftes Regime in Betracht.¹⁰³⁶ Selbst wenn Unternehmen unterhalb der Anwendungsschwelle von 750 Millionen Euro Jahresumsatz der Befolgungsaufwand des GloBE Regimes

1030 Schön, IStR 2022, 181, 190.

1031 EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 42 m.w.N.

1032 Schön, IStR 2022, 181, 190; Röder, StuW 2020, 35, 42 ff.

1033 Ebd.

1034 Ebd.

1035 So zur Digitalsteuer Mason/Parada, Tax Notes International 2018, 1183, 1196.

1036 Eine solche Abstufung ist jetzt (mindestens vorübergehend) durch drei Safe Harbour Regelungen vorgesehen; vgl. OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), 2022.

nicht zugemutet werden kann, könnte beispielsweise für Unternehmen mit Umsätzen zwischen 250 Millionen und 750 Millionen Euro Jahresumsatz ein vereinfachtes Verfahren der Mindeststeuer mit weitreichenden Pauschalisierungen eingeführt werden. Gleichzeitig könnte den darunter fallenden Unternehmen die Option gewährt werden, freiwillig aus den Pauschalregelungen des vereinfachten Regimes zu den präziseren, aber komplizierteren Regelungen zu optieren.¹⁰³⁷

Aber genügen solche Ungenauigkeit oder „Verbesserungsmöglichkeiten“ für die Unverhältnismäßigkeit der Anwendungsschwelle? Nach den oben dargelegten Maßstäben wäre das nicht der Fall, wenn diese Ungenauigkeiten mit „der guten Absicht“ eingeführt wurden, der Vereinfachung zu dienen; mit anderen Worten, wenn der Schwellenwert von 750 Millionen Euro Jahresumsatz eine zulässige Typisierung hinsichtlich der Verfahrensfähigkeit von Unternehmen ist. Dafür spricht die politische Einigung auf multilateraler Ebene mit den Staaten des *Inclusive Frameworks*. In diesem konkreten Fall ist deshalb die Gefahr, dass der Schwellenwert aus einer verschleierte protektionistischen Absicht festgelegt wurde, gering.¹⁰³⁸ Dies könnte bei einer unilateralen Festlegung von Schwellenwerten anders zu bewerten sein, wobei jedenfalls weitere Indizien hinzugezogen werden sollten.

Ein weiteres Argument für die Verhältnismäßigkeit des Schwellenwerts ergibt sich erneut aus einer freiheitsrechtlichen Betrachtung.¹⁰³⁹ Für das Ziel von GloBE, Steuerwettbewerb, unabhängig von künstlichen Gewinnverlagerungen, zu beseitigen oder zumindest zu reduzieren, ist es nicht entscheidend, dass *keine* Unternehmen mehr von Niedrigbesteuerung profitieren. Entscheidend ist alleine, dass so viele und so große Unternehmen, oder genauer gesagt so große Anteile der weltweiten Unternehmensgewinne der Mindeststeuer unterliegen, dass für Staaten kein Anreiz mehr besteht, eine

1037 Ähnlich ist zwar bei der Entstrickungsbesteuerung aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Erhebung der Steuer bei Wegzug zulässig; es muss dem Steuerpflichtigen aber zur Wahl stehen, ob er den Liquiditätsnachteil der sofortigen Erhebung oder den zusätzlichen Verwaltungsaufwand der Stundung wählt. EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 71 ff. Ähnlich auch Gain Kokott, Schlussanträge vom 13.11.2014, C-512/13 (Sopora), 60.

1038 In diese Richtung *Nogueira/Turina*, in: Perdelwitz/Turina (Hrsg.), *Global Minimum Taxation?*, 2021, Sec. 10.7.3.; *Nogueira*, WTJ 12 (2020), 465, 479.

1039 Dazu bereits C.IV.2.b)bb)(4)(b)iv.

effektive Besteuerung unterhalb des Mindeststeuerniveaus „anzubieten“.¹⁰⁴⁰ Dieses Ziel wird (nach der Konzeption der OECD) bereits durch die Erfassung der Unternehmen mit mehr als 750 Millionen Euro Jahresumsatz erreicht.¹⁰⁴¹ Dies hieße im Umkehrschluss, dass die Ausweitung von GloBE auf Unternehmen unterhalb dieser Schwelle mangels Erforderlichkeit ein unverhältnismäßiger Eingriff in die unternehmerische Freiheit dieser Unternehmen wäre.

Aus Rücksicht auf die Souveränität der Mitgliedstaaten erscheint es jedenfalls naheliegend, dass der EuGH diese Wertungsfragen der Verhältnismäßigkeit nicht selbst entscheidet, sondern den mitgliedstaatlichen Gerichten die Verhältnismäßigkeitsprüfung überlässt.¹⁰⁴²

c) Die Perspektive des Beihilfeverbots

Die Vereinbarkeit von GloBE mit dem Beihilferecht wurde bislang soweit ersichtlich noch nicht infrage gestellt. Allenfalls andeutungsweise wird mit Blick auf die Ausnahmen für bestimmte Branchen¹⁰⁴³ oder mit Blick auf den Schwellenwert von 750 Millionen Jahresumsatz auf einen potentiellen Konflikt hingewiesen.¹⁰⁴⁴ Eine weitere Diskussion wird sich auch in der Folge vermutlich nicht mehr ergeben, nachdem die GloBE Regelungen als Richtlinie erlassen wurden. Als Unionsmaßnahme unterfällt die Regelung

1040 Wenn genügend Staaten die Mindeststeuer anwenden, besteht für Steueroasen kein Grund mehr, eine niedrigere Besteuerung anzubieten, dazu *Englisch/J. Becker*, WTJ 11 (2019), 483, 489.

1041 *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 2020, 117 f. Es werden danach durch den Schwellenwert zwar nur 10 % bis 15 % der Unternehmen weltweit von GloBE erfasst, gleichzeitig aber 90 % der weltweiten Einkünfte.

1042 GA Collins, Schlussanträge vom 9.2.2023, C-670/21 (BA/Finanzamt X), 41; GA in Kokott, Schlussanträge vom 13.11.2014, C-512/13 (Sopora), 61.

1043 *Devereux/Bares/Clifford/Freedman/Güçeri/McCarthy/Simmler/Vella*, The OECD Global Anti-Base Erosion (“GloBE”) Proposal, 2020, 57.

1044 *Brokelind*, BIT 75 (2021), 212, 218 weist daraufhin, dass der Schwellenwert eine Ausnahme für die Förderung von kleinen und mittleren Unternehmen benötigen könnte oder der Vorteil für Unternehmen unter dem Schwellenwert auf die Grenzen der *de minimis* Verordnung beschränkt werden müssten. Vgl. Art. 5 Nr. 2 lit. d) der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union: “Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung” vom 17.6.2014, ABl. EU L 187 v. 26.6.2014, 1–78).

dann nicht mehr dem Beihilferecht.¹⁰⁴⁵ Trotzdem wird für die Zwecke dieser Arbeit im Folgenden das Beihilfepotential der derzeitigen GloBE Regelungen als fiktive nationale Regelungen mit Blick auf die Anwendungsschwelle von 750 Millionen Euro Jahresumsatz untersucht.

aa) Keine *de jure* selektive Begünstigung

Nach dem hier vertretenen Verständnis des Beihilfeverbots stellt sich zunächst die Frage einer Begünstigung. Eine solche liegt bei einer begünstigenden Abweichung von der Normalbesteuerung vor. Die Frage ist also, ob die Differenzierung zwischen Unternehmen über und Unternehmen unter 750 Millionen Euro Jahresumsatz bereits Teil des Referenzsystems ist, oder ob die Nichtanwendung von GloBE für kleinere Unternehmen eine begünstigende Abweichung darstellt. Letzteres ist dann der Fall, wenn die Unternehmen oberhalb und unterhalb der Schwelle mit Blick auf das Ziel der GloBE Regelungen vergleichbar sind.

Ziel von GloBE ist es, den internationalen Steuerwettbewerb dadurch zu beschränken, dass jegliche Besteuerung unterhalb des vereinbarten Mindeststeuersatzes durch andere Staaten kompensiert wird. Unternehmen sollen keinen Steuervorteil aus der Ansässigkeit in einem Staat mit effektiver Steuerlast unterhalb der Mindeststeuer haben.¹⁰⁴⁶ Mit Blick auf dieses Ziel sind Unternehmen unabhängig von der Umsatzhöhe vergleichbar.¹⁰⁴⁷ Denn auch kleinere Unternehmen können von Niedrigbesteuerung profitieren. Die Höhe des Schwellenwerts ist zudem so hoch gewählt, dass sicherlich auch multinational agierende Unternehmen nicht von GloBE erfasst werden.¹⁰⁴⁸ Gerade multinationalen Unternehmen stehen aber Möglichkeiten zur (aggressiven) Steuerplanung offen.

Für die Wahl des Schwellenwerts war allerdings nicht entscheidend, dass Unternehmen unterhalb dieser Schwelle nicht etwa gleichermaßen vom internationalen Steuerwettbewerb profitieren können. Ausschlaggebend waren vielmehr reine Praktikabilitätsabwägungen. Nach Informationen des *Inclusive Frameworks* werden durch den Schwellenwert zwar 85 % bis 90 %

1045 EuGH, Urteil vom 23.4.2009, C-460/07 (Puffer), 68 ff.; Broe, Intertax 50 (2022), 874, 875.

1046 Zu den zwei Zielen von GloBE siehe bereits Fn. 909.

1047 In diese Richtung bezüglich nationaler Digitalsteuern Kirchmayr/Geringer, ET 60 (2020), 279, 282.

1048 Englisch, EC Tax Rev. 2021, 207, 216 zur mittelbaren Diskriminierung.

der Unternehmen weltweit von der Anwendung von GloBE ausgenommen, gleichzeitig werden aber 90 % der weltweiten Einkünfte erfasst.¹⁰⁴⁹ Der Schwellenwert sorgt also für erhebliche Erleichterungen beim Befolgungsaufwand für eine Großzahl an Unternehmen, ohne das übergeordnete Ziel (Bekämpfung des Steuerwettbewerbs) aus den Augen zu verlieren. Wiederrum lässt sich also freiheitsrechtlich argumentieren, dass die Belastung von Unternehmen unterhalb der Anwendungsschwelle mit dem durch GloBE verursachten Befolgungsaufwand einen unverhältnismäßigen Eingriff in deren unternehmerische Freiheit darstellen würde. Insofern liegt keine Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte vor. Denn Unternehmen oberhalb und unterhalb der Anwendungsschwelle unterscheiden sich dadurch, dass bei den einen die Belastung mit dem Befolgungsaufwand zum Ziel der Bekämpfung des Steuerwettbewerbs geeignet, erforderlich und angemessen ist, während es bei den anderen an der Erforderlichkeit fehlt.

Diese Betrachtung hilft allerdings nicht gleichermaßen, wenn man Unternehmen näher am Schwellenwert vergleicht. Hätte der Schwellenwert nicht auf 749 Millionen Euro Jahresumsatz oder 751 Millionen Euro Jahresumsatz festgelegt werden können oder müssen? Und ist nicht ein Unternehmen mit 749 Millionen Euro Jahresumsatz und ein Unternehmen mit 751 Millionen Euro Jahresumsatz vergleichbar? In diesen Konstellationen wäre es zumindest denkbar, eine Begünstigung aufgrund der Ungleichbehandlung anzunehmen, wobei eine Rechtfertigung aufgrund systemimmanenter Rechtfertigungsgründe naheliegend ist (dazu sogleich).

Nach hier vertretener Rechtsauffassung ist mit der Feststellung der Ungleichbehandlung jedenfalls nur das Vorliegen einer Begünstigung festgestellt. Nachdem allerdings alle Unternehmen weltweit mit einer Umsatz unterhalb des Schwellenwerts von dieser Begünstigung profitieren, läge es nahe, die Selektivität der Maßnahme (im engeren Sinne), also die Bestimmtheit des Begünstigtenkreises, abzulehnen.

bb) Rechtfertigung: Typisierung und Beihilferecht

Jedenfalls stünde eine Rechtfertigung aus systemimmanenten Gründen im Raum. Wie bereits festgestellt dient der hohe Schwellenwert der Verwaltungsverfahrenvereinfachung. Dies ist als systemimmanenter Rechtfertigungsgrund

1049 OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 2020, 117 f.

im Beihilferecht anerkannt.¹⁰⁵⁰ Auch hier lässt sich aber wieder die grundsätzliche Frage stellen, wie weit diese Rechtfertigungsmöglichkeit reicht, denn auch die Rechtfertigung im Beihilferecht setzt die Verhältnismäßigkeit voraus.¹⁰⁵¹ In wie weit wird dem Gesetzgeber zugestanden zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung zu typisieren und pauschalisieren und ab wann führt eine typisierungsbedingte Ungleichbehandlung zum Vorliegen eines selektiven Vorteils? Das ist mit den pauschalen Aussagen zu „Handhabbarkeit für die Verwaltung“ und „Ziel der bestmöglichen Einziehung von Steuerschulden“ wie die Kommission in ihrer Bekanntmachung zum Beihilfegriff formuliert noch nicht beantwortet.¹⁰⁵²

Konkreter formuliert die Kommission an anderer Stelle der Bekanntmachung zur Zulässigkeit der Pauschalbesteuerung besonderer Tätigkeiten. Solche Pauschalisierungen sind danach unter zwei Voraussetzungen nicht selektiv:

„a) mit der auf einer pauschalen Grundlage beruhenden Regelung wird vermieden, dass bestimmten Kategorien von Unternehmen wie kleinen Unternehmen und/oder Unternehmen aus bestimmten Wirtschaftszweigen (zum Beispiel Landwirtschaft oder Fischerei) ein unverhältnismäßig hoher Verwaltungsaufwand entsteht;

b) die Pauschalregelung bewirkt im Schnitt weder, dass die Steuerlast für diese Unternehmen geringer ist als für andere Unternehmen, für die die Regelung nicht gilt, noch führt sie dazu, dass einer Unterkategorie von Begünstigten der Regelung Vorteile entstehen.“¹⁰⁵³

Die Voraussetzung unter lit. a) entspricht in der Sache dem bereits oben präsentierten freiheitsrechtlichen Argument.¹⁰⁵⁴ Sofern kleine Unternehmen durch den Befolgungsaufwand unverhältnismäßig in ihrer unternehmerischen Freiheit beschränkt werden, kann die Befreiung dieser Unternehmen vom Befolgungsaufwand kaum zur Begründung eines selektiven Vorteils herangezogen werden.¹⁰⁵⁵

1050 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 139; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 23 m.w.N.

1051 EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (Paint Graphos), 75; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 140.

1052 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 139.

1053 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 182.

1054 Vgl. C.IV.2.b)bb)(4)(b)iv.

1055 Ähnlich *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 351.

Schwieriger zu fassen ist die Voraussetzung unter lit. b). Die Formulierung, dass „im Schnitt“ keine geringere Steuerlast für die begünstigten Unternehmen entstehen darf, deutet auf eine quantitative Bestimmung der Grenzen der Typisierung hin. Auf die oben vorgebrachten Argumente gegen eine solche quantitative Bestimmung sei an dieser Stelle verwiesen.¹⁰⁵⁶ In der Literatur befasst sich soweit ersichtlich bislang nur *Ellenrieder* eingehender mit diesen Fragen und argumentiert, dass eine Pauschalisierung zum einen lediglich den Verwaltungsnachteil durch übermäßigen, unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand ausgleicht¹⁰⁵⁷ und dass es bereits an einem Verzicht auf staatliche Mittel fehlt, wenn sich pauschalisierungsbedingte leichte Begünstigungen und leichte Belastungen die Waage halten.¹⁰⁵⁸ Voraussetzung sei hierfür, dass die Pauschalisierung „hinreichend lebensnah“ ausgestaltet sei.¹⁰⁵⁹ Auch dieser Versuch, durch ein qualitatives Kriterium die Grenzen der Typisierungsbefugnis konkreter zu fassen und rechtssicher zu bestimmen, kann nach in dieser Arbeit vertretenen Auffassung für die schwierigen, nicht eindeutigen Fälle nicht erfolgreich sein.¹⁰⁶⁰

Um eine hinreichende Korrelation zwischen dem typisierenden Merkmal und dem Normzweck festzustellen, bietet es sich stattdessen wiederum an, auf ein subjektives Kriterium zurückzugreifen und sich darauf zu beschränken zu prüfen, ob das Vereinfachungsinteresse wahrhaftig oder nur vorgeblich verfolgt wird.¹⁰⁶¹ Als Indiz hierfür können dann unter anderem sowohl die quantitativen Auswirkungen der Typisierung, eine etwaige Begünstigung bestimmter Untergruppen¹⁰⁶² als auch deren kohärente Umsetzung berücksichtigt werden.¹⁰⁶³

1056 Vgl. C.IV.2.b)bb)(4)(c)i.

1057 In diese Richtung bereits *Kube*, in: Becker/Schön (Hrsg.), *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb*, 2005, 115 f.

1058 *Ellenrieder*, *Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen*, 2020, 350 f. unter Verweis auf; *Jaeger*, *Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben*, 2006, 144 f.

1059 Ebd. Noch strenger scheinbar *E. Reimer*, *DStR-Beihefter* 2009, 122, 124, der aufgrund des objektiven Nettoprinzip davon ausgeht, dass eine Pauschalisierung in keinem Fall dazu führen darf, dass höhere als die tatsächlich angefallenen Aufwendungen abgezogen werden.

1060 Vgl. C.IV.2.b)bb)(4)(c)i.

1061 Vgl. C.IV.2.b)bb)(4)(c)i.

1062 Die etwaige Begünstigung bestimmter Untergruppen von Unternehmen, von der auch die Bekanntmachung zum Beihilfiebegriff in lit. b) spricht, dürfte tatsächlich eine Frage der *de facto* Selektivität sein.

1063 Andeutungsweise *Jung/Neckenich*, in: *Kube/Reimer* (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts*, 2018, 152 f., wenn sie – unter Verweis auf

Wenn man die Voraussetzungen der Kommissionsmitteilung auf den Schwellenwert von GloBE anwendet, dürfte die erste Voraussetzung unter lit. a) erfüllt sein, da es darum geht, Unternehmen unterhalb des Schwellenwerts von unverhältnismäßigem Befolgungsaufwand zu befreien. Stärker angezweifelt werden kann auf den ersten Blick das Vorliegen der Voraussetzung lit. b), da auch und gerade „im Schnitt“ Fälle, die nicht unter GloBE fallen, begünstigt werden. Darauf kann es allerdings nicht ankommen, denn jede Differenzierung führt dazu, dass alle Unternehmen, die der günstigeren Rechtsfolge unterfallen, begünstigt werden. Stattdessen muss es um die Frage gehen, ob durch die typisierende Ermittlung des zumutbaren Befolgungsaufwands „im Schnitt“ so viele *false positives* wie *false negatives* erzeugt werden. Es kommt also darauf an, dass wenn in Einzelfällen einem Unternehmen unterhalb von 750 Millionen Euro Jahresumsatz der mit GloBE verbundene Befolgungsaufwand hätte zugemutet werden können (*false negatives*), ebenso auch teilweise Unternehmen oberhalb der Schwelle mit dem Befolgungsaufwand belastet werden, die diesen eigentlich nicht in zumutbarer Weise tragen können (*false positives*). Die Zahl dieser *false positives* und *false negatives* muss sich die Waage halten. Dafür erscheint der Schwellenwert mit 750 Millionen Euro sehr hoch angesetzt, wobei sich dies an dieser Stelle nicht abschließend beurteilen lässt.

Überzeugender ließe sich durch den Mitgliedstaat jedenfalls dann für die Zulässigkeit der Typisierung plädieren, wenn die Verwaltungsvereinfachung nicht durch eine Freigrenze umgesetzt würde. Statt den Steueranspruch gegenüber kleineren Unternehmen ganz aufzugeben, um deren Befolgungsaufwand gering zu halten, wäre es überzeugender, ein abgestuftes Regime einzuführen, dass kleinere Unternehmen auch erfasst, aber anderweitige Vereinfachungen vorsieht, um den Befolgungsaufwand verhältnismäßig zu halten.¹⁰⁶⁴

Nach der hier vertretenen Auffassung würde dem Mitgliedstaat bei der Typisierung tendenziell ein größerer Spielraum zugestanden. Der Schwellenwert von 750 Millionen Euro als Grenze der Zumutbarkeit

EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 138 ff. – fordern, dass das Ziel der Verwaltungsvereinfachung „tatsächlich und nachvollziehbar im System angelegt“ sein muss. Der EuGH äußerte sich allerdings in *Gibraltar* nicht zu der Frage, ob ein solches Kohärenzerfordernis besteht oder diesem im konkreten Fall genügt wurde. Eingehend zur Bestimmung der gesetzgeberischen Intention aus einer Gesamtschau an Indizien bereits C.II.3.a)cc)(5).

1064 Zu diesem Gedanken bereits C.IV.2.b)bb)(4)(d); ähnlich *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 352.

des Befolgungsaufwands wäre zulässig, solange die Schwelle mit tatsächlicher Vereinfachungsabsicht eingeführt wurde. Dies erscheint naheliegend, da sich das *Inclusive Framework* multilateral auf die genaue Höhe des Schwellenwerts geeinigt hat, sodass eine Manipulation des Schwellenwerts zur verdeckten Verfolgung protektionistischer Absichten ausgeschlossen erscheint.¹⁰⁶⁵

Abschließend sei noch auf einen weitergehenden Ansatz der Kommission zur Rechtfertigung hingewiesen: Teilweise akzeptiert die Kommission den Verzicht des Mitgliedstaats auf den eigentlich legitimen Steueranspruch aus Gründen mangelnder Vollziehbarkeit.¹⁰⁶⁶ Bei dieser Erwägung sind alle freiheitsrechtlichen Erwägungen zugunsten der Unternehmen und die Berücksichtigung des Befolgungsaufwands außen vor, die sowohl bei den Grundfreiheiten als auch im Beihilferecht eigentlich ausschlaggebend erscheinen.¹⁰⁶⁷ Stattdessen scheint allein der übermäßig hohe Verwaltungsaufwand als Rechtfertigung zu genügen. Diese Erwägung ließe sich auch für die Rechtfertigung von GloBE nutzbar machen, da die Anwendung von GloBE auf alle Fälle auch die Finanzverwaltung stark belasten oder überfordern würde und gleichzeitig dadurch wohl kein großer Mehrertrag zu erwarten wäre.¹⁰⁶⁸ Ob der EuGH dies allerdings akzeptieren würde, obwohl er im Rahmen der Grundfreiheiten dieselben Fragen ausgesprochen streng beurteilt¹⁰⁶⁹, ist offen.¹⁰⁷⁰ Vertretbar scheint dies aber jedenfalls in Bagatellfällen.¹⁰⁷¹ Jedenfalls ließe sich wieder für ein abgestuftes Regime mit großzügigeren Pauschalisierungen als „milderes Mittel“ argumentieren.

cc) Keine *de facto* selektive Begünstigung

Schließlich steht GloBE auch nicht im Verdacht, eine *de facto* selektive Maßnahme zu sein. Dies wäre nach hier vertretener Auffassung nur der

¹⁰⁶⁵ Zu diesem Argument bereits C.IV.2.b)bb)(4)(d).

¹⁰⁶⁶ *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 23; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 360 f. jeweils unter Verweis auf Europäische Kommission, Entscheidung vom 31.7.2013, (2013/C 348/05) (British Aggregates II), 131 ff.

¹⁰⁶⁷ Vgl. zu den Grundfreiheiten C.IV.2.b)bb)(4)(b).

¹⁰⁶⁸ *Englisch*, EC Tax Rev. 2021, 207, 216.

¹⁰⁶⁹ Dazu bereits C.IV.2.b)bb)(4)(b).

¹⁰⁷⁰ So auch *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 360 f.

¹⁰⁷¹ In diese Richtung GAin Kokott, Schlussanträge vom 12.09.2019, C-482/18 (Google Ireland), 105.

Fall, wenn faktisch bestimmte Unternehmen von der Differenzierung profitieren und der Grenzwert bewusst gewählt wurde, um in Umgehung des Beihilfeverbots bestimmte Unternehmen zu begünstigen. Bei GloBE fehlt es bereits an der Homogenität der begünstigten Gruppe, weswegen ein Umgehungsverdacht fernliegt. Dieses Ergebnis widerspricht auch nicht der oben vertretenen Auffassung zur mittelbaren Diskriminierung durch die Größendifferenzierung (vgl. C.IV.2.b)aa)). Denn während es für die Grundfreiheitenprüfung darauf ankommt, ob die Unternehmen *oberhalb* der Schwelle weitüberwiegend grenzüberschreitend tätig sind, kommt es für das Beihilferecht darauf an, ob die Unternehmen *unterhalb* der Schwelle hinreichend homogen sind.¹⁰⁷² Anders läge es nur im Fall einer negativen Beihilfe durch eine Sonderlast, die wiederum nur anzunehmen wäre, wenn andernfalls eine Umgehung des Beihilfeverbots drohte (dazu B.III.6). Dies ist ebenfalls fernliegend. Zum einen sind auch die Unternehmen oberhalb des Schwellenwerts aus beihilferechtlicher Perspektive nicht hinreichend homogen, da die Schwelle weltweit gilt und alle Sektoren und Geschäftsmodelle erfasst. Zum anderen bestehen wiederum keinerlei Anhaltspunkte, dass der Grenzwert bewusst gewählt wurde, um durch die Belastung der Unternehmen oberhalb der Schwelle Unternehmen unterhalb der Schwelle zu begünstigen.

Die Größendifferenzierung im Anwendungsbereich von GloBE begegnet somit selbst bei Einführung durch einzelne Mitgliedstaaten keinen beihilferechtlichen Bedenken.

d) Zwischenergebnis

Im vorstehenden Abschnitt wurde untersucht, ob und wie Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung unerwünschter Steuergestaltungen an das Überschreiten bestimmter Größenmerkmale anknüpfen können.

Aus Sicht der Grundfreiheiten ist dabei in den meisten Fällen zweifelhaft, ob überhaupt eine mittelbare Diskriminierung vorliegt. Nach hier verteilter Ansicht ist das dann der Fall, wenn tatsächlich mehr grenzüberschreitende als innerstaatliche Sachverhalte erfasst werden und dies der

1072 Zudem dürfte der subjektive Tatbestand nicht erfüllt sein, da der Schwellenwert nicht bewusst gesetzt wurde, um bestimmte Unternehmen versteckt zu begünstigen. Der Schwellenwert wurde schließlich auf internationaler Ebene vereinbart und ist nicht auf einen bestimmten Markt abgestimmt. Zu diesen Argumenten bereits im Rahmen der Grundfreiheitenprüfung Fn. 925.

gesetzgeberischen Intention entspricht. An diese Intention sind insbesondere dann keine hohen Anforderungen zu stellen, wenn – wie in Fällen, in denen der Verlust inländischen Steuersubstrats verhindert werden soll – die Regelung überhaupt nur für grenzüberschreitende Sachverhalte sinnvoll ist (vgl. C.IV.2.b)aa)).

Liegt eine mittelbare Diskriminierung vor, kann diese nicht als pauschaler Verdacht einer missbräuchlichen Gestaltung (vgl. C.IV.2.b)bb)(1)) oder der Niedrigbesteuerung gerechtfertigt werden (vgl. C.IV.2.b)bb)(3)). Allenfalls kommt eine Rechtfertigung in Betracht, wenn die Größendifferenzierung der Verwaltungsvereinfachung dient und durch das Größenmerkmal versucht wird, Sachverhalte zu unterscheiden, in denen der Befolgungsaufwand für die Unternehmen zumutbar oder unzumutbar ist (vgl. C.IV.2.b)bb)(4)(b)). Je stärker die Regelung dabei typisiert, desto eher wird die Rechtfertigung an der Verhältnismäßigkeit scheitern. Ein differenziertes Regime, dass nicht durch eine Freigrenze binär zwischen „Befolgungsaufwand zumutbar“ und „Befolgungsaufwand unzumutbar“ unterscheidet, sondern abgestuften Befolgungsaufwand für verschiedene Größenklassen vorsieht, dürfte in den meisten Fällen verhältnismäßig sein. Wenn belastende Typisierungen angewandt werden, ist den Steuerpflichtigen zudem die Möglichkeit einzuräumen, auf die Typisierung zu verzichten und zur aufwendigeren, aber präziseren Ermittlung der Erfüllung des Normzwecks zu optieren (vgl. C.IV.2.b)bb)(4)(c)).

Aus Sicht des Beihilferechts ist das Anknüpfen belastender Regelungen zur Bekämpfung unerwünschter Steuergestaltungen an das Überschreiten bestimmter Größenmerkmale weitestgehend unproblematisch. In den meisten Fällen wird kein selektiver Vorteil für die nicht belasteten Unternehmen unterhalb der Größenschwelle vorliegen (vgl. C.IV.2.c)aa)). Jedenfalls steht eine Rechtfertigung aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung im Raum (vgl. C.IV.2.c)bb)). Allenfalls kann in Fällen der Umgehung des Beihilfeverbots zur Begünstigung oder Belastung bestimmter Unternehmen durch die Verwendung eines scheinbar neutralen Größenmerkmals eine *de facto* selektive Begünstigung oder eine beihilferechtlich verbotene Sonderbelastung vorliegen (vgl. C.IV.2.c)cc)).

3. Größenmerkmale und die Widerlegung des Missbrauchsverdachts

Im folgenden Abschnitt wird der zweite Teil der Korrelation zwischen Größe und Steuergestaltung untersucht. Größenmerkmale sind nicht nur zur

Begründung eines Verdachts der unerwünschten Steuergestaltung relevant, sondern auch zur Widerlegung ebenjenes Verdachts. Bei Regelungen, die substanzlose oder substanzarme Steuergestaltungen verhindern sollen, geht es schließlich für den Steuerpflichtigen darum, eine etwaige Mindestsubstanz zu beweisen, um den Missbrauchsverdacht zu widerlegen.

Dabei gibt es im Wesentlichen zwei Möglichkeiten für die Verwendung quantitativer Grenzen. Zum einen kann eine Regelung eine bestimmte *Mindestschwelle* für den Substanznachweis vorschreiben. Erst über dieser Schwelle kann dann der Nachweis von Substanz gelingen. Ein Beispiel sind die niederländischen Substanzanforderungen an Holdinggesellschaften, die in den letzten Jahren stetig verschärft wurden. Nun wird die Substanz einer Holdinggesellschaft nur anerkannt, wenn diese mindestens 100 000 Euro Lohnkosten hat.¹⁰⁷³

Zum anderen kann eine Regelung eine quantitative Schwelle im Sinne eines „Safe Harbour“ einführen. Bei Überschreiten der quantitativen Schwelle wäre also der Substanznachweis jedenfalls erbracht, der Missbrauchsverdacht jedenfalls widerlegt. Im Umkehrschluss sind Fälle unterhalb der Schwelle nicht zwingend als missbräuchlich einzuordnen, sondern unterliegen schlicht einer Prüfung im Einzelfall. Ein Beispiel hierfür stellt der Vorschlag der sogenannten „Unshell-Richtlinie“ oder „ATAD III“ dar.¹⁰⁷⁴ Nach Art. 8 Abs. 1 des Richtlinienvorschlags wird davon ausgegangen, dass keine substanzlose „Briefkastenfirma“ vorliegt, wenn ein Unternehmen alle „Indikatoren“ des Art. 7 erfüllt. Diese sind insbesondere „eigene Räumlichkeiten [...] oder Räumlichkeiten zur ausschließlichen Nutzung“, „mindestens ein eigenes und aktives Bankkonto in der Union“, sowie entweder „[e]ines oder mehrere Geschäftsleitungsmitglieder“ oder die „Mehrheit der als Vollzeitäquivalente beschäftigten Arbeitnehmer“, die in dem entsprechenden Mitgliedstaat „ansässig oder nicht weiter von diesem Mitgliedstaat entfernt [sind], als mit der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufgaben vereinbar ist“. Bereits keiner Meldepflicht bezüglich der Substanzindikatoren unterliegen zudem nach Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 lit. e) „Unternehmen mit mindes-

1073 Dazu und zur Entwicklung niederländischer Substanzanforderungen *Offermanns*, ET 62 (2022), 231, 242. Die genaue Ausgestaltung der niederländischen Regelung ist dem Verfasser nicht bekannt. Sie gibt in dieser Arbeit aber letztlich nur den Anstoß für das verwendete Beispiel, dass sich als fiktives verstehen lässt.

1074 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU: "Unshell-Richtlinie" vom 22.12.2021, COM(2021) 565 final.

tens fünf eigenen Beschäftigten (Vollzeitäquivalenten) oder Beschäftigten, die ausschließlich die Tätigkeiten ausüben, die die relevanten Einkünfte generieren“.¹⁰⁷⁵ Die Schwelle dient also als „Safe Harbour“. Darunter besteht kein pauschaler Missbrauchsverdacht, sondern lediglich die Notwendigkeit des Gegenbeweises.¹⁰⁷⁶

a) Die Perspektive der Grundfreiheiten

Aus Sicht der Grundfreiheiten scheint in diesen Fallkonstellationen weniger die Frage nach einer mittelbaren Diskriminierung entscheidend. Denn in den meisten Fällen wird eine entsprechende Regelung ohnehin nur für grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar sein.¹⁰⁷⁷ Jedenfalls wären die bereits herausgearbeiteten Maßstäbe an die Ermittlung einer mittelbaren Diskriminierung anzuwenden. Darüber hinaus werfen diese Fälle speziell zwei Fragen auf: Zum einen, ob eine besonders kleine oder substanzarme, grenzüberschreitende Aktivität überhaupt in den Schutzbereich der Grundfreiheiten fällt oder ob es im Schutzbereich der Grundfreiheiten bereits einen quantitativen *de minimis* Vorbehalt geben kann, den die Mitgliedstaaten lediglich ausgestalten (dazu sogleich unter C.IV.3.a)aa)). Zum anderen, ob eine besonders kleine oder substanzarme, grenzüberschreitende Aktivität immer als missbräuchlich eingestuft werden kann, sodass eine entsprechende Regelung gerechtfertigt wäre (dazu C.IV.3.a)bb)).

aa) *De minimis* Vorbehalt im Schutzbereich der Grundfreiheiten

Die erste der beiden aufgeworfenen Fragen lässt sich vergleichsweise eindeutig beantworten. Zwar wird in der Literatur und in der Rechtsprechung davon ausgegangen, dass die Grundfreiheiten nur echte, substanzhaltige Aktivitäten schützen und substanzlose Aktivitäten daher bereits nicht in

1075 Man könnte einerseits die Regelung des Art. 6 Abs. 2 als Safe Harbour verstehen oder auch die Regelungen des Art. 7. Für eine Unterscheidung der zwei Prüfungsstufen lässt sich kein konzeptioneller Grund erkennen, vgl. *Greinert/Siebing/Rügamer*, ISR II (2022), 340, 342.

1076 Vgl. Art. 8 Abs. 2; Art. 9 des Richtlinienentwurfs.

1077 Auch für entsprechende Regelungen wird wieder empfohlen, die Anwendung auf innerstaatliche Sachverhalte auszuweiten, um den Diskriminierungsvorwurf zu vermeiden, vgl. *Pistone/Nogueira/Turina/Lazarov*, ITAXS 4 (2021), 1, 18. Kritisch dazu bereits C.IV.2.b)aa).

den Schutzbereich der Grundfreiheiten fallen. Allerdings ist ebenfalls geklärt, dass es für die Feststellung der notwendigen Substanz keine quantitative Mindestschwelle gibt.¹⁰⁷⁸ Allenfalls ist das quantitative Ausmaß der grenzüberschreitenden Aktivität für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche der einzelnen Grundfreiheiten relevant.¹⁰⁷⁹ Zum Beispiel wird eine wirtschaftliche Aktivität in einem anderen Mitgliedstaat, die jedoch nicht hinreichend verfestigt ist, um in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit zu fallen, dann von der Dienstleistungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit erfasst sein.¹⁰⁸⁰

Die Mitgliedstaaten können also keine Mindestschwellen für eine genuine wirtschaftliche Tätigkeit einführen, ohne dass der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten eröffnet wäre. Insbesondere die erste dargestellte Fallkonstellation der „Mindestanforderung“ an wirtschaftliche Substanz wird daher regelmäßig rechtfertigungsbedürftig sein, wenn eine mittelbare Diskriminierung vorliegt. Dies dürfte nicht selten der Fall sein, wenn die Mindestschwelle dazu führt, dass inländische Unternehmen diese immer überschreiten, und allenfalls ausländische Unternehmen diese unterschreiten und damit nicht in den Genuss vorteilhafter innerstaatlicher Regelungen kommen.

Anders die Safe Harbour Regelungen: Bei solchen Regelungen dürfte meist keine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten vorliegen. Denn Unternehmen unterhalb des Schwellenwerts können von ihren Grundfreiheiten ungehindert Gebrauch machen. Eine Benachteiligung liegt allenfalls in dem erhöhten Verwaltungsaufwand durch den erforderlichen Substanznachweis bei Unterschreiten des Schwellenwerts. Da solche Safe Harbour Schwellen aber höher angesetzt werden können als die Schwellen unwiderlegbarer Missbrauchsvermutungen, wird vermutlich zumeist keine disparate Wirkung auf innerstaatliche und grenzüberschreitende Sachverhalte entstehen.

1078 *Pistone/Nogueira/Turina/Lazarov*, ITAXS 4 (2021), 1, 18; EuGH, Urteil vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16 (*Deister Holding u.a.*), 72–73, 97 Eingehend, auch zum Folgenden *Kostikidis*, Residence and Economic Substance of Subsidiary Corporations in International and European Tax Law, 2024, 214 ff.

1079 *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3, 11, 15.

1080 Ebd.

bb) Rechtfertigung

Die Rechtfertigung einer festen quantitativen Schwelle, unterhalb derer alle Fälle als missbräuchlich gelten, käme unter dem Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbekämpfung nur dann in Betracht, wenn der Schwellenwert so gelegt ist, dass sichergestellt ist, dass es sich bei allen Fällen unterhalb des Schwellenwerts um rein künstliche Gestaltungen handelt. Wie bereits dargelegt kennen die Grundfreiheiten aber kein quantitatives Mindestmaß für den Schutz der Aktivität.¹⁰⁸¹ Dementsprechend kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass alle Aktivitäten unter einer bestimmten Mindestschwelle missbräuchliche Gestaltungen darstellen. Der EuGH stellt zwar regelmäßig für die Feststellung einer missbräuchlichen Gestaltung auf Größenmerkmale ab, nämlich „das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen“.¹⁰⁸² Dabei stellte er aber keine bestimmten quantitativen Mindestanforderungen. Die Einführung einer quantitativen Mindestschwelle für den Nachweis genuiner wirtschaftlicher Aktivität kann also nicht als Maßnahme der Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt werden. Allenfalls könnte die quantitative Mindestschwelle als Indiz für eine missbräuchliche Gestaltung verwendet werden, wenn dem Steuerpflichtigen zugleich die Möglichkeit zum Gegenbeweis eingeräumt wird.

Dies entspricht letztlich der Funktionsweise von Safe Harbour Regelungen. Wird an das Unterschreiten bestimmter quantitativer Mindestwerte durch Safe Harbour Regelungen lediglich ein Missbrauchsverdacht geknüpft und gleichzeitig die Möglichkeit gewährt, auch bei Unterschreiten dieser Werte eine echte wirtschaftliche Tätigkeit nachzuweisen, dürfte dies gerechtfertigt sein. Die gewählte Größendifferenzierung müsste dafür eine hinreichend tragfähige Typisierung des Missbrauchsverdachts darstellen.¹⁰⁸³ Dass eine solche quantitative Betrachtung des „greifbaren

1081 Vgl. C.IV.3.a)aa).

1082 EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), 67. In der Folge auch EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-116/16, C-117/16 (T Danmark und Y Denmark Aps), 104; EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-135/17 (X GmbH), 82.

1083 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 258. Zur Reichweite der Typisierungsbefugnis vgl. C.IV.2.b)bb)(4)(c). Zum Beispiel wird vertreten, dass der Umstand, dass Mitarbeiter nicht im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft arbeiten, in Zeiten digitaler Nomaden und verbreiteter Möglichkeiten von „remote work“ kein

Vorhandenseins“ oder der Substanz eines Unternehmens ein zulässiges Vorgehen ist, zeigt sich bereits daran, dass auch der EuGH regelmäßig diese Umstände als Indizien benennt.¹⁰⁸⁴ Zusätzlich müssen die Gegenbeismöglichkeiten für Unternehmen unterhalb der Schwelle so ausgestaltet sein, dass dadurch keine „übermäßigen Verwaltungszwänge“ entstehen.¹⁰⁸⁵ Dabei unterscheiden sich Safe Harbour Regelungen aber nicht von anderen Missbrauchsvermutungen.

Eine davon zu unterscheidende Frage ist, ob eine Safe Harbour Regelung gegen den allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatz des Missbrauchsverbots verstößt, wenn die quantitative Schwelle zu niedrig angesetzt sein sollte und dadurch rein künstliche Gestaltungen von der Safe Harbour Regelung profitieren und nicht als missbräuchlich eingestuft werden, obwohl sie dies eigentlich sind.¹⁰⁸⁶ Dann müsste eine Safe Harbour Regelung der Finanzverwaltung auch für Unternehmen oberhalb der Schwelle die Möglichkeit belassen, den Nachweis einer rein missbräuchlichen Gestaltung zu erbringen.¹⁰⁸⁷ Dies würde aus einem Safe Harbour letztlich eine bloße Beweislastregelung machen. Die Geltung und Reichweite des allgemeinen Grundsatzes des Missbrauchsverbots bleibt für die Untersuchung aber außen vor.¹⁰⁸⁸

Es lässt sich also festhalten, dass durch Safe Harbour Regeln meist keine mittelbare Diskriminierung verursacht wird und diese jedenfalls gerechtfertigt werden kann. Anderes gilt für feste quantitative Mindestschwellen, wenn bei Unterschreiten der Schwelle unwiderlegbar vermutet wird, dass es sich um eine missbräuchliche Gestaltung handelt.

Indiz für die Künstlichkeit der Gestaltung mehr sein sollte, vgl. *Ravelli/Strik*, ET 63 (2023), Section 4.1

1084 Vgl. die Nachweise bei Fn. 1082.

1085 Vgl. nur EuGH, Urteil vom 13.3.2007, C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), 82; EuGH, Urteil vom 31.5.2018, C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), 49; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 258 m.w.N.

1086 Zu dieser Funktion des allgemeinen Grundsatzes des Missbrauchsverbots *Erdem*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Vor § 50d Abs. 3 EStG, Rn. 27.2.

1087 So auch die Unshell-Richtlinie, COM(2021) 565 final, Erwägungsgrund 9.

1088 Eingehend zum Verbot des Rechtsmissbrauchs als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts *Erdem*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Vor § 50d Abs. 3 EStG, Rn. 22 ff.; kritisch *Schön*, EuZW 2020, 637.

b) Die Perspektive des Beihilfeverbots

Auch aus der Perspektive des Beihilfeverbots sind die zwei verschiedenen Ausgestaltungsmöglichkeiten einer Mindestschwelle zu unterscheiden.

Eine Regelung, die an das Unterschreiten einer quantitativen Schwelle einen unwiderleglichen Missbrauchsverdacht knüpft, dürfte keinen beihilferechtlichen Bedenken ausgesetzt sein. Der Referenzrahmen wäre in dem Regime oberhalb der Schwelle zu erblicken. Denn dieses sieht die Normalbesteuerung entsprechend dem zugrundeliegenden Ziel vor, von der durch die Mindestschwelle zulasten dieser kleinen/substanzarmen Unternehmen abgewichen wird. Es fehlt also bereits an einer begünstigenden Abweichung. Denn die Gruppe der Unternehmen unterhalb der Schwelle, die der abweichenden Behandlung unterliegt, wird durch diese Abweichung belastet und nicht begünstigt. Ein anderes Ergebnis ließe sich allenfalls begründen, wenn die Belastung der Unternehmen unterhalb der Schwelle als selektive Sonderlast einzustufen wäre. Diese Kategorie passt nach hier vertretener Auffassung aber nicht in die beihilferechtliche Dogmatik und ist deshalb nur äußerst beschränkt in Fällen der Umgehung des Beihilfeverbots anzuwenden.¹⁰⁸⁹ Jedenfalls müsste nach hier vertretener Ansicht die Belastung dann selektiv sein, der Kreis der belasteten Unternehmen also abgrenzbar. Bei einer rein quantitativen Differenzierung erscheint es nicht naheliegend, dass diese Belastung nur zulasten eines bestimmten Unternehmenskreises führt.¹⁰⁹⁰

Auch für Größendifferenzierungen in der Ausgestaltung als Safe Harbour Regelung ist fraglich, ob die begünstigende Wirkung des Safe Harbours eine Abweichung von der Normalregelung darstellt. Drei verschiedene Referenzrahmen kommen als Normalregelung in Betracht: Erstens könnte die Normalbesteuerung in der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsnorm des Mitgliedstaats gesehen werden. Indem diese Vorschrift auf den durch den Safe Harbour geschützten Sachverhalt nicht angewendet wird, läge eine begünstigende Abweichung vor.¹⁰⁹¹ Zweitens könnte der Normzweck beziehungsweise der Belastungsgrund der konkreten Steuerregelung oder,

1089 Dazu bereits B.III.6.

1090 Dazu bereits C.II.4.d).

1091 So argumentierte die Kommission zumindest hilfsweise in Europäische Kommission, Beschluss vom 20.6.2018, C(2018) 3839 final (Engie), 289 ff., dazu EuG, Urteil vom 12.5.2021, T-516/18 und T-525/18 (Engie), 384 ff. Kritisch zur hohen Prüfungsichte der Kommission und des EuG *Engisch*, EC Tax Rev. 30 (2021), 144, 145 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 4.5.2023, C-454/21 P (Engie), 145 ff.

drittens, der Steuer allgemein den Referenzrahmen darstellen.¹⁰⁹² Eine Abweichung läge dann immer vor, wenn ein Sachverhalt den Normzweck beziehungsweise Belastungsgrund eigentlich erfüllt, aber aufgrund des Safe Harbours nicht entsprechend belastet wird. Alle drei Varianten dürften in den meisten Fällen zum selben Ergebnis führen.¹⁰⁹³

Eine ähnliche Konstellation lag der Rs. *Luxemburg u.a./Kommission*, besser bekannt als Rs. *Engie*, zugrunde.¹⁰⁹⁴ In diesem Fall erblickte die Kommission in einem angeblich rechtsfehlerhaften Steuervorbescheid zugunsten *Engie* eine Beihilfe. Die luxemburgische Finanzverwaltung sei – so die Argumentation der Kommission¹⁰⁹⁵, die inzwischen durch das EuG bestätigt, durch den EuGH aber zurückgewiesen wurde¹⁰⁹⁶ – sowohl vom Belastungsgrund der fraglichen Steuer als auch von der luxemburgischen allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift abgewichen, indem sie durch Steuervorbescheid die Gestaltung eines hybriden Finanzierungsinstruments von *Engie* als steuerlich wirksam anerkannt hat.¹⁰⁹⁷

Im Unterschied zu der in dieser Arbeit untersuchten Konstellation ist in der Rs. *Engie* jedoch nicht eine legislative Beihilfe durch eine gesetzliche Abweichung vom Missbrauchsverbot Gegenstand des Beihilfeverfahrens, sondern eine Abweichung durch einen Steuervorbescheid und die angebliche Fehlinterpretation des luxemburgischen Steuerrechts durch die Finanzverwaltung.¹⁰⁹⁸ Anders als in der Rs. *Engie* ließe sich im Falle einer gesetzlichen Safe Harbour Regelung argumentieren, dass diese bereits keine Ab-

1092 *Englich*, DStR 2018, 2501, 2503.

1093 *Englich*, DStR 2018, 2501, 2503.

1094 EuGH, Urteil vom 5.12.2023, C-451/21 P und C-454/21 P (Luxemburg u.a./Kommission).

1095 Europäische Kommission, Beschluss vom 20.6.2018, C(2018) 3839 final (*Engie*), 171 ff.

1096 EuG, Urteil vom 12.5.2021, T-516/18 und T-525/18 (*Engie*), 254 ff.; EuGH, Urteil vom 5.12.2023, C-451/21 P und C-454/21 P (Luxemburg u.a./Kommission), 115 ff.

1097 Eine genauere Zusammenfassung der steuerlichen Gestaltung, auf die es im Rahmen dieser Arbeit nicht ankommt, findet sich bei *Englich*, DStR 2018, 2501, 2501.

1098 Die Beihilfeeigenschaft begünstigender fehlerhafter Rechtsanwendung durch die nationale Finanzverwaltung ist ein eigenständiges Problem, das im Rahmen der vorliegenden Untersuchung nicht weiter relevant ist. Im Wesentlichen wird vorgeschlagen, den Prüfungsmaßstab der Kommission zu reduzieren, um zu verhindern, dass der Kommission eine Rolle als „Superfinanzamt“ zukommt, die jegliche Rechtsanwendungsfehler als Beihilfe einstufen kann. Dazu eingehend *Schön*, in: Hancher/Ottvanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 46; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 691 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 4.5.2023, C-454/21 P (*Engie*), 86 ff.

weichung vom nationalen Missbrauchsverbot darstellt, sondern dieses (und damit den Referenzrahmen) lediglich modifiziert. Hiergegen könnte die Kommission wiederum mit dem zuletzt in Verrechnungspreisfällen gewählten Ansatz¹⁰⁹⁹ argumentieren und statt des nationalen einen unionsrechtlichen Referenzrahmen in Gestalt eines unionsrechtlichen Missbrauchsverbots heranziehen. Es käme nach diesem Ansatz dann nicht mehr darauf an, ob das nationale Steuerrecht überhaupt ein Missbrauchsverbot (beziehungsweise im Fall der Verrechnungspreise den Fremdvergleichsgrundsatz) kennt, da der maßgebliche Referenzrahmen in einem unionsrechtlichen Grundsatz des Missbrauchsverbots erblickt würde.¹¹⁰⁰ Dieser Ansatz ist jedoch abzulehnen, denn für die Wahrung der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und der Grenzen der negativen Integration durch das Beihilfeverbot ist gerade ausschlaggebend, dass dem Mitgliedstaat die freie Gestaltung des Referenzsystems überlassen bleibt.¹¹⁰¹ Eine Angleichung der nationalen Fremdvergleichsgrundsätze oder Missbrauchstatbestände muss also im Wege der positiven Rechtsangleichung erfolgen.¹¹⁰² Auch der EuGH äußerte sich zuletzt ablehnend gegenüber diesem Ansatz der Kommission.¹¹⁰³

Stattdessen ist der Referenzrahmen auf Grundlage der nationalen Belastungsentscheidung zu bestimmen. Sofern durch den Safe Harbour also (missbräuchliche) Sachverhalte begünstigt werden, die nach der Belastungsgrundsatzentscheidung der Steuer eigentlich zu belasten wären, ließe sich in der Anwendung des Safe Harbour durchaus eine begünstigende Abweichung vom Belastungsgrund der Steuer oder der nationalen allgemeinen Missbrauchsvermeidungsnorm erblicken.

1099 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 172. Dazu *Allevato*, ET 62 (2022), 86, 89.

1100 Eingehend zu dem Vorgehen der Kommission in den Verrechnungspreisfällen *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 807 ff. sowie eingehend zur Kritik S. 835 ff.

1101 *Schön*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, 214 f.; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 9; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 57; *Hey*, StuW 2015, 331, 335; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 9; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 38; EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 64.

1102 Für das Missbrauchsverbot ist dies durch Art. 6 ATAD geschehen. Vgl. ATAD, ABL. EU L 193 v. 19.7.2019, 1–14.

1103 EuGH, Urteil vom 8.11.2022, C-885/19 P und C-898/19 P (Fiat Chrysler), 71 ff.

Dann wäre es aber naheliegend, die Rechtfertigung aus systemimmanenten Gründen zu erwägen. Denn der Umstand, dass die Safe Harbour Regelung in Einzelfällen Sachverhalte entgegen dem Normzweck begünstigt, wird bei Erlass einer solcher Regelung einkalkuliert. Der Gewinn der Safe Harbour Regelung ist schließlich ein anderer, nämlich die durch die Typisierung des Missbrauchsverdachts erfolgte Verwaltungsvereinfachung und Rechtssicherheit. Die Größendifferenzierung in der Safe Harbour Regelung dient der Verwaltungsvereinfachung, indem typisierend ein Missbrauchsverdacht ausgeschlossen wird.¹¹⁰⁴

Nach den in dieser Arbeit vertretenen Maßstäben erscheint dieses Anliegen berechtigt und sollte, sofern es wahrhaftig und nicht nur vorgeblich verfolgt wird, als Rechtfertigungsgrund anerkannt werden.¹¹⁰⁵ Auch nach den Maßstäben der Kommission erscheint die Rechtfertigung der Safe Harbour Regelung denkbar.¹¹⁰⁶ Der Safe Harbour führt nicht nur zu einer Reduktion des Verwaltungsaufwands der nationalen Behörden, sondern er verhindert auch übermäßigen Befolgungsaufwand für Unternehmen, der entstehen kann, wenn diese die Echtheit ihrer wirtschaftlichen Aktivität nachweisen müssen, obwohl ein Missbrauchsverdacht fernliegend ist.¹¹⁰⁷ Zudem wäre die Regelung so zu gestalten, dass „im Schnitt“ durch die Größendifferenzierung ähnlich viele Fälle zu Unrecht dem Safe Harbour unterfallen (*false positives*) wie Fälle zu Unrecht nicht dem Safe Harbour unterfallen (*false negatives*).

1104 Eingehend zu diesem Rechtfertigungsgrund im Beihilferecht bereits unter C.IV.2.c)bb). Das ist auch die einzig taugliche Rechtfertigung in diesen Fällen laut *Englisch*, DStR 2018, 2501, 2505. Diese überzeugt natürlich deutlich mehr bei einer gesetzlichen Safe Harbour Regelung als bei einer Verwaltungsentscheidung im Einzelfall wie in der Rs. *Engie*.

1105 Zu den Maßstäben bereits C.IV.2.c)bb).

1106 Dazu ebd.

1107 Dagegen ließe sich einwenden, dass die Einführung eines Safe Harbours durch quantitative Schwellen nicht dazu führt, dass der Nachweis einer genuinen Aktivität einfacher wird, sondern schlicht teurer. Wenn eine Regelung also für die Anerkennung der Substanz 100 000 Euro Lohnkosten verlangt, vereinfacht sich der Nachweis von Substanz für Unternehmen, die ohnehin über dem Schwellenwert liegen. Für Unternehmen unterhalb des Schwellenwerts erhöht dies schlicht den finanziellen Aufwand für die steuerlich wirksame Gestaltung.

c) Zwischenergebnis

Als Ergebnis der Untersuchung im vorstehenden Abschnitt lässt sich festhalten, dass Größendifferenzierungen grundsätzlich zur Widerlegung des Missbrauchsverdachts verwendet werden können. Die Grundfreiheiten verbieten jedoch Regelungen, die die Widerlegung des Missbrauchsverdachts vom Erfüllen bestimmter Mindestgrößen abhängig machen. Dem Steuerpflichtigen muss die Möglichkeit verbleiben, auch unter den festgelegten Schwellenwerten den Nachweis echter wirtschaftlicher Aktivität zu führen. Die Einführung eines größenabhängigen Safe Harbours ist aus Sicht der Grundfreiheiten zulässig (vgl. 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 könnte. Nach hier vertretener Auffassung lässt sich eine Safe Harbour Regelung aber, auch wenn dadurch vom Belastungsgrund der Steuer abgewichen wird, durch die dadurch erreichte Verwaltungsvereinfachung und Rechtssicherheit rechtfertigen (vgl. C.IV.3.b)).

V. Größe und Verfahrenspflichten

1. Die Korrelation zwischen Größe und Verfahrensleistungsfähigkeit

Mit der abschließenden Fallgruppe wendet die Arbeit ihren Blick dem Verfahrensrecht zu. Auch dort bestehen vielfach und in vielerlei Gestalt Differenzierungen nach Unternehmensgröße.

Weit verbreitet sind Verfahrenserleichterungen für kleine Unternehmen. Als Beispiel lassen sich hier die deutschen Vorschriften zur Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht in §§ 140 f. AO i.V.m. § 241a HGB nennen, die Kleingewerbetreibende, kleinere Land- und Forstwirte sowie Freiberufler (für die eine natürliche Größenbegrenzung besteht, § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) von den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ausnehmen.¹¹⁰⁸ Auch im Umsatzsteuerrecht findet sich mit der sogenannten Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG ein prominentes Beispiel für eine Verfahrenserleichterung für Kleinunternehmer.

¹¹⁰⁸ Dazu *Drüen*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 126.

Andere Regime differenzieren noch ausgeprägter zwischen verschiedenen Größenklassen. Das französische Steuerrecht sieht zum Beispiel verschiedene Gewinnermittlungsregime in Abhängigkeit bestimmter Umsatzen-schwellen vor.¹¹⁰⁹ Einfachere Gewinnermittlungsarten wie das *régime réel simplifié* (Art. 302 septies A bis Code général des impôts (CGI)) und das *régime réel super simplifié* (Art. 302 septies A ter A CGI), die sich verstärkt auf Pauschalisierungen stützen, sind dabei kleineren Unternehmen vorbehalten, während größere Unternehmen verpflichtet sind, ihren Gewinn aufwendiger, aber auch präziser zu ermitteln (*comptabilité d'engagement*, Art. 38 CGI). Kleineren Unternehmen wird die Möglichkeit eingeräumt, zum aufwendigeren, aber gleichzeitig präzisieren Gewinnermittlungsregime zu optieren.

Schließlich kennt das Verfahrensrecht auch Sonderregelungen für besonders große Unternehmen. Zum einen finden sich besondere Verfahrenspflichten ab bestimmten Unternehmensgrößen, die also Unternehmen oberhalb der jeweiligen Schwelle einen besonderen Befolgungsaufwand zumuten. Ein Beispiel hierfür sind die Pflicht zur Konzernverrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 S. 3 AO und die Pflicht zur Erstattung länderbezogener Berichte (Country-by-Country Reporting) nach § 138a AO für multinationale Unternehmensgruppen mit einem Umsatz ab 750 Millionen Euro.¹¹¹⁰ Zum anderen kennen manche Staaten aber auch Erleichterungen der Verfahrenspflichten für große Unternehmen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn solche Unternehmen zum Beispiel ein Tax Compliance Management System betreiben¹¹¹¹ oder an Co-operative Compliance

1109 Darstellung bei *Lauer*, im Erscheinen.

1110 Dazu *Drüen*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*, 2018, 128 ff. Die Verpflichtung zum Country-by-Country Reporting sowie die darin enthaltene Größendifferenzierung beruht auf *OECD*, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13, 2015, 52 f. sowie Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. Mai 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung¹¹⁰⁹ vom 25.5.2016, ABl. EU L 146 vom 3.6.2016, 8–21. Die Frage, ob deshalb ein anderer Prüfungsmaßstab anzuwenden ist, wurde allerdings von der Untersuchung ausgeklammert (siehe dazu die Nachweise bei Fn. 343). Es wird erneut erinnert, dass für die Zwecke der Untersuchung fingiert wird, dass die jeweilige Regelung als nationale Regelung, ohne sekundärrechtliche Vorgaben, eingeführt wird.

1111 Dazu *Pull*, DStR 2022, 2132.

Programmen teilnehmen¹¹¹² und die Finanzverwaltung deshalb von einem geringeren Kontrollbedürfnis ausgehen kann.

All diesen Regelungen ist gemein, dass sie sich darum bemühen, die Verfahrenspflichten an die unterschiedliche „Verfahrensleistungsfähigkeit“¹¹¹³ verschieden großer Steuerpflichtiger anzupassen. In dieser Fallgruppe gilt es nun herauszuarbeiten, wann solche Differenzierungen in Anlehnung an die Verfahrensleistungsfähigkeit von Unternehmen grundfreiheiten- oder beihilferechtlich ver- oder geboten sind.

2. Die Perspektive der Grundfreiheiten

Bei Betrachtung der Differenzierungen aus Sicht der Grundfreiheiten stellt sich wiederum die Frage nach dem Vorliegen einer Diskriminierung grenzüberschreitender gegenüber rein nationaler Sachverhalte (dazu sogleich C.V.2.a)). Im Verfahrensrecht sind die Grundfreiheiten allerdings nicht eindeutig auf die gleichheitsrechtliche Dimension beschränkt, sodass auch eine freiheitsrechtliche Überprüfung von Verfahrenspflichten in Betracht kommt (dazu C.V.2.b)).

1112 *Drüen*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 142 f. Zu den Grundzügen der Co-operative Compliance *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 206 ff.; ein Überblick über die bestehenden Co-operative Compliance Regime ebd., 208 ff. sowie *Birkemeyer/Blaufus/Keck/Reineke/Trenn*, DStR 2019, 121; *Birkemeyer/Blaufus/Keck/Reineke/Trenn*, DStR 2019, 178.

1113 Zum Begriff grundlegend *W. Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980. Dieser Begriff wurde bislang allerdings nur bei *Drüen*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 132 m.w.N. und *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 2021, 33 f. aufgegriffen, obwohl ihm – trotz fehlender rechtlicher Determinationskraft – doch ein großes Maß intuitiver Verständlichkeit zu eigen ist. Die Definition von *W. Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980, 5 f. und *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 2021, 213 lautet: „Fähigkeit eines Steuerpflichtigen, die im Steuerverfahrensrecht festgelegten Verpflichtungen zu erfüllen und von den dort eingeräumten verfahrensrechtlichen Möglichkeiten Gebrauch zu machen.“ ebd., 214 f. unterscheidet zwischen dem „kognitiven bzw. intellektuellen Element“ (die intellektuelle Fähigkeit des Steuerpflichtigen, was zu tun ist) und dem „tatsächlichen Element“ (die Zumutbarkeit der zu leistenden Verfahrenspflichten) der Verfahrensleistungsfähigkeit.

a) Diskriminierung durch Verfahrensrecht

Grundsätzlich sind die Grundfreiheiten im Steuerrecht auf ihren gleichheitsrechtlichen Gehalt beschränkt. Wie bereits im Grundlagenteil dieser Arbeit festgestellt, liegt eine rechtfertigungsbedürftige Beeinträchtigung nur vor, wenn grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber rein nationalen Sachverhalten unmittelbar oder mittelbar benachteiligt werden.¹¹¹⁴ Dieser Schutz vor Diskriminierung umfasst auch das Verfahrensrecht. Der Diskriminierungsschutz der Grundfreiheiten kennt keine *de minimis* Schwelle, sondern erfasst auch geringfügige Nachteile.¹¹¹⁵ Auch verfahrensrechtliche Benachteiligungen des grenzüberschreitenden Sachverhalts sind mithin, unabhängig von ihrer Schwere, erfasst.¹¹¹⁶

Die in dieser Arbeit untersuchten Regelungen differenzieren gerade nicht nach Grenzübertritt, sondern nach Größe. Eine Diskriminierung kann also wieder allenfalls in ihrer mittelbaren Form vorliegen. Dazu müsste nach der Rechtsprechung des EuGH die Größendifferenzierung dieselbe Wirkung wie eine Differenzierung nach Staatsangehörigkeit haben. Nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung ist dies der Fall, wenn die Größendifferenzierung zum einen eine Belastungsdisparität zwischen grenzüberschreitenden und innerstaatlichen Sachverhalten erzeugt und zum anderen das Erzeugen dieser Belastungsdisparität mitursächlich war für die gewählte Ausgestaltung der Maßnahme oder zwangsläufig mit dem im Übrigen verfolgten Regelungsanliegen verknüpft ist und dies dem nationalen Gesetzgeber bewusst war.¹¹¹⁷ Für die meisten Verfahrenspflichten, die tatsächlich versuchen, nach Verfahrensleistungsfähigkeit zu differenzieren, dürfte eine mittelbare Diskriminierung ausscheiden. Sofern eine Größendifferenzierung darauf ausgelegt ist, übermäßige Belastungen für kleinere Unternehmen mit geringerer Verfahrensleistungsfähigkeit zu vermeiden

1114 Dazu B.II.2.a).

1115 Vgl. Nachweise bei Fn. 955.

1116 EuGH, Urteil vom 28.4.1998, C-118/96 (Safir), 26 ff.; EuGH, Urteil vom 28.10.1999, C-55/98 (Vestergaard), 21 f.; EuGH, Urteil vom 18.10.2012, C-498/10 (X NV), 28; EuGH, Urteil vom 19.6.2014, C-53/13 und C-80/13 (Strojírny Prostějov), 37; L. Jansen, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 99. Anders aber sieht der EuGH im Mehraufwand im Rahmen der Anrechnungsmethode gegenüber der Freistellungsmethode kein Problem: EuGH, Urteil vom 12.12.2006, C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation), 53; EuGH, Urteil vom 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 (Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen), 91.

1117 Eingehend zur Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung bereits C.II.3.a).

oder das Ausmaß des Befolgungsaufwands an die jeweilige Verfahrensleistungsfähigkeit verschieden großer Unternehmen anzupassen, liegt deshalb bereits keine Diskriminierung vor. Sollten in solchen Fällen zum Beispiel nur inländische Unternehmen von einer Begünstigung profitieren oder nur ausländische Unternehmen den erhöhten Befolgungsaufwand zu tragen haben, handelt es sich um einen „aleatorischen Umstand“, der lediglich der nationalen Marktstruktur geschuldet ist.¹¹¹⁸ Anders ist dies allenfalls für besonders hoch gewählte Schwellenwerte – wie beispielsweise die Schwelle des Country-by-Country Reportings – die gewählt wurden, *um* ausschließlich große, multinationale Unternehmen zu belasten. Diese Schwellen können rechtfertigungsbedürftige Diskriminierungen darstellen.¹¹¹⁹

b) Beschränkungsverbot für Verfahrenspflichten

Auch wenn keine Diskriminierung durch die Differenzierung der Verfahrenspflichten vorliegt, besteht die Möglichkeit, dass die Grundfreiheiten in ihrer freiheitsrechtlichen Dimension betroffen sind. Zur Erinnerung: In der allgemeinen Grundfreiheitendogmatik wird zwischen Diskriminierungen und diskriminierungsfreien Beschränkungen differenziert, wobei die Grundfreiheiten nach allgemeiner Ansicht sowohl ein Diskriminierungsverbot als auch ein Verbot diskriminierungsfreier Beschränkungen beinhalten.¹¹²⁰ Im materiellen Steuerrecht entfaltet der EuGH die Grundfreiheiten jedoch bislang nicht in ihrer freiheitsrechtlichen Dimension.¹¹²¹ Damit verbunden besteht im materiellen Steuerrecht gerade keine Pflicht, die ausländische Steuerbelastung eines grenzüberschreitenden Vorgangs „anzuerkennen“ und diese bei der Berechnung der nationalen Steuerbelastung

1118 Zu dieser Argumentation des EuGH bereits C.II.3.a)aa)(3).

1119 Tatsächlich ist die Pflicht des Country-by-Country Reportings bereits unmittelbar diskriminierend, da sie nur für multinationale Unternehmensgruppen gilt, vgl. § 138a Abs. 1 Nr. 1 AO.

1120 Grundlegend EuGH, Urteil vom 1.7.1974, 8-74 (Dassonville), 5; für die Niederlassungsfreiheit EuGH, Urteil vom 30.11.1995, C-55/94 (Gebhard), 37; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 610; eingehend zur Entwicklung *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 25 ff.

1121 Vgl. bereits B.II.2.b) sowie *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 633 ff.; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 172 ff.

miteinzubeziehen.¹¹²² Denn die Belastung des Vorgangs mit ausländischer Steuer führt nicht dazu, dass der inländische Steueranspruch dadurch seine Berechtigung verlieren würde. Das nationale Fiskalinteresse wird nicht dadurch befriedigt, dass anderen nationale Fiskalen bereits auf das Steuersubstrat zugegriffen haben.¹¹²³

Dieses Argument gilt jedoch nicht gleichermaßen für das Verfahrensrecht.¹¹²⁴ Denn die Erfüllung einer Verfahrenspflicht im Zielstaat ist verzichtbar, wenn der Steuerpflichtige eine gleichgerichtete und gleichwertiges Verfahren bereits im Herkunftsstaat durchlaufen hat. In diesen Fällen wird das nationale Interesse des Zielstaats durch die Erfüllung der Verfahrenspflicht im Herkunftsstaat mitbefriedigt.¹¹²⁵ Auch der EuGH erkennt deshalb in verfahrensrechtlichen „double burdens“ eine rechtfertigungsbedürftige diskriminierungsfreie Beschränkung der Grundfreiheiten.¹¹²⁶ Verfahrenspflichten sind demnach – unabhängig davon, ob sie nach Unter-

1122 Diese Anerkennungspflicht steht als Kategorie zwischen freiheitsrechtlicher und gleichheitsrechtlicher Schutzdimension. Einerseits wirkt jede Steuerlast immer als Beschränkung (freiheitsrechtlicher Gedanke), andererseits belastet diese Beschränkung in besonderem Maße grenzüberschreitende Vorgänge, die ihrerseits bereits mit der Steuer ihres Herkunftsstaats belastet sind (gleichheitsrechtlicher Gedanke). Da für die Betrachtung der Ungleichbehandlung aber immer nur die Maßnahmen eines Hoheitsträgers betrachtet werden, wird die Argumentationsfigur des Anerkennungsgrundsatzes meist als freiheitsrechtlich verortet, vgl. *Corde-wener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 339 f., der die Prüfung der Anerkennung in der Erforderlichkeit einer nichtdiskriminierenden Beschränkung verortet. *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 173 bezeichnet den Anerkennungsgrundsatz als „hybride“ Fallgruppe.

1123 *E. Reimer*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 204; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 181b; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 181.

1124 *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 103 ff.; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 182.

1125 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, 173 ff.; *E. Reimer*, FR 2007, 217, 224; *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 145 f.

1126 Doppelte Buchführungspflichten: EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (*Futura Participations* und *Singer*), 23 ff.; Anerkennung der gemeinnützigen Tätigkeit und der erfolgten Stiftungsaufsicht: EuGH, Urteil vom 14.9.2006, C-386/04 (*Centro di Musicologia* Walter Stauffer), 40; EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (*Persche*), 49; weitere Fallgruppen bei *E. Reimer*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 204 ff.; kritisch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2, Rn. 172-174.

nehmensgröße differenzieren und/oder diskriminieren – rechtfertigungsbedürftig, wenn dadurch eine Verdoppelung des Befolgungsaufwands erfolgt.¹¹²⁷

c) Rechtfertigung

Es stellt sich also die Frage, wann mittelbar diskriminierende Verfahrenspflichten oder Verfahrenspflichten, die zu einer Doppelbelastung führen, gerechtfertigt sind.

aa) Einschlägiger Rechtfertigungsgrund für verfahrensrechtliche Benachteiligungen

Vornehmlich kommt der Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung des Steueranspruchs beziehungsweise der wirksamen steuerlichen Kontrolle in Betracht.¹¹²⁸ Wie bereits im Grundlagenteil ausgeführt, akzeptiert der EuGH grundsätzlich die *verfahrensrechtliche* Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte, wenn diese notwendig ist, um die zutreffende Festsetzung und Beitreibung des Steueranspruchs sicherzustellen.¹¹²⁹

1127 L. Jansen, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 106 f.

1128 Zuletzt ist auch das Verhältnis dieses Rechtfertigungsgrunds zum Rechtfertigungsgrund der Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zweifelhaft geworden. In EuGH, Urteil vom 13.10.2022, C-431/21 (Finanzamt Bremen), 37 ff. stützte sich der EuGH zur Rechtfertigung der Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO auf letzteren Grund, da diese Verfahrenspflicht dazu diene, die Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu wahren. Die Dokumentationspflicht wurde also als verfahrensrechtliche Umsetzung der Verrechnungspreisregelungen gesehen und deshalb von dem hierfür relevanten Rechtfertigungsgrund „miterfasst“. Unter dem Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steueraufsicht prüfte und bejahte die Rechtfertigung hingegen der BFH, Urteil vom 10.4.2013, I R 45/11, 44; ebenso Heintzen, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), § 90 AO, 42.

1129 EuGH, Urteil vom 20.2.1979, 120/78 (Cassis de Dijon), 8; EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer), 31; EuGH, Urteil vom 14.9.2006, C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), 47; EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (Persche), 52; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 291 m.w.N.

Für die Fälle der verwaltungstechnischen Doppelbelastung scheitert die Rechtfertigung jedoch regelmäßig an der Verhältnismäßigkeit, denn die nationale Verfahrenspflicht ist nicht erforderlich, wenn das damit verfolgte Ziel bereits gleichwertig durch die Befolgung eines ausländischen Verfahrens erreicht ist.¹¹³⁰ Insofern bestehen keine Besonderheiten für größenabhängige Verfahrenspflichten.

bb) Pflicht zur Größendifferenzierung als Gebot der Verhältnismäßigkeit?

Geklärt ist bislang für die Verhältnismäßigkeit von Verfahrenspflichten, dass eine Regelung dann nicht mehr verhältnismäßig ist, wenn sie es dem Steuerpflichtigen „völlig unmöglich macht“, die notwendigen Nachweise zu bringen.¹¹³¹ Sie muss dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit belassen, zu einem aufwendigeren System zu optieren und freiwillig gesteigerten Befolgungsaufwand in Kauf zu nehmen.¹¹³² Der Mitgliedstaat kann sich also keinesfalls darauf berufen, dass er, um die Verhältnismäßigkeit des Befolgungsaufwands zu wahren, dem Steuerpflichtigen von vornherein nicht einmal die Möglichkeit gewährt, entsprechende Nachweise beizubringen.

Im Übrigen wägt der EuGH bislang den Befolgungsaufwand nicht mit etwaigen Möglichkeiten der nationalen Finanzverwaltung, die erforderliche steuerliche Kontrolle durch eigenen Aufwand zu erreichen, ab.¹¹³³ Zwar kommen als mildere Mittel gegenüber der Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte durch die Versagung eines Vorteils sowohl die Auferlegung von Mitwirkungspflichten als auch eigene Ermittlungsbemühungen der Finanzverwaltung (insbesondere auch durch Amtshilfe) in Betracht.¹¹³⁴ Die Möglichkeit der Amtshilfe schließt aber ihrerseits nicht aus, dem Steuerpflichtigen erhöhte Mitwirkungspflichten aufzuerlegen.¹¹³⁵

1130 EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer), 39.

1131 EuGH, Urteil vom 10.3.2005, C-39/04 (Laboratoires Fournier), 25; EuGH, Urteil vom 14.9.2006, C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), 49.

1132 Dazu bereits C.IV.2.b)bb)(4)(c)ii.

1133 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 293. Dazu bereits C.IV.2.b)bb)(4)(b)i.

1134 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 48 f. m.w.N.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 290 m.w.N.

1135 EuGH, Urteil vom 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 (Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen), 103; BFH, Urteil vom 10.4.2013, I R 45/11, 50; zu indirek-

Nach *Englisch* entspricht diese Position des EuGH nicht dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Der EuGH gewähre den Mitgliedstaaten einen zu großen Spielraum bei der Ausgestaltung diskriminierender Mitwirkungspflichten. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen müssten jeweils „in einem angemessenen, an Verantwortungssphären und Befolungs- beziehungsweise Verwaltungskosten orientierten Verhältnis zu eigenen Ermittlungspflichten der Finanzbehörden stehen.“¹¹³⁶ Auch GAin *Kokott* und GA *Mengozzi* halten eine solche Abwägung zwischen Aufwand der Finanzverwaltung und Aufwand des Steuerpflichtigen zumindest nicht für ausgeschlossen.¹¹³⁷

Zumindest teilweise scheint nun auch der EuGH einen solchen Ansatz in der Rs. *Airbnb (Italien)* zu verfolgen.¹¹³⁸ In diesem Verfahren ging es unter anderem um die Verpflichtung für Vermittlungsunternehmen von Kurzzeitvermietungen, die in Italien über keine ständige Niederlassung verfügen, einen inländischen Steuervertreter zu benennen. Im Einklang mit seiner großzügigen Rechtsprechung zur Rechtfertigung verfahrensrechtlicher Mehrbelastungen bejahte der EuGH grundsätzlich die Rechtfertigung dieser Pflicht aufgrund der „Bekämpfung der Steuerumgehung“, der „Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle“ und der „Effizienz der Beitreibung der Steuer“.¹¹³⁹

Allerdings bemängelte er die Verhältnismäßigkeit der Pflicht zur Benennung des Steuerververtreters:

„Da diese Verpflichtung unterschiedslos für alle Erbringer von Dienstleistungen der Immobilienvermittlung gilt, [...] ohne dass beispielsweise nach dem Volumen der Steuereinnahmen unterschieden würde, die diese Dienstleistungserbringer jährlich für Rechnung der Staatskasse einbehalten oder einbehalten können, ist davon auszugehen, dass die dritte Art von Verpflichtungen gemäß der Steuerregelung von 2017 [gemeint

ten Steuern EuGH, Urteil vom 27.9.2007, C-184/05 (*Twoh International*), 31 ff.; EuGH, Urteil vom 3.10.2002, C-136/00 (*Danner*), 50; vgl. bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 942.

1136 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 296.

1137 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 11.11.2010, C-436/08 und C-437/08 (*Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen*), 53, aber dann strenger unter Rn. 56-58; GA *Mengozzi*, Schlussanträge vom 14.10.2008, C-318/07 (*Persche*), 110.

1138 Zur Pflicht der Einbehaltung und Abführung der Quellensteuer in diesem Verfahren bereits C.IV.2.b)bb)(4)(b)i.

1139 EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (*AirBnB (Italien)*), 62 f.

ist Pflicht zur Bestellung eines inländischen Steuervertreeters] über das hinausgeht, was zur Erreichung der Ziele dieser Regelung erforderlich ist.“¹¹⁴⁰

Diese Aussage kann so verstanden werden, dass der EuGH den Befolgungsaufwand durch die Verfahrenspflicht mit der Höhe der Steuerlast des Betroffenen ins Verhältnis setzt. Danach ist also eine Regelung wie in der Rs. *Airbnb (Italien)* unverhältnismäßig, wenn sie eine Verfahrenspflicht einführt, ohne nach der Größe des Verpflichteten zu differenzieren. Der EuGH nennt als relevantes Differenzierungsmerkmal „beispielsweise“ die Höhe der einbehaltenen Steuer. Die Höhe der einbehaltenen Steuer wird aber mit den über die Plattform generierten Vermietungsgewinnen, den vermittelten Vermietungsumsätzen oder mit der Anzahl der vermittelten Vermietungen korrelieren, sodass sicherlich auch andere Größenmerkmale als Differenzierungsmerkmale denkbar wären. Maßgeblich erscheint unabhängig vom konkreten Anknüpfungsmerkmal der Größendifferenzierung, dass der Befolgungsaufwand mit Blick auf die erwarteten Steuereinnahmen zumutbar ist. Wenn man bedenkt, dass die zu erwartenden Steuereinnahmen mit der Größe und damit auch mit der Verfahrensleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, verpflichtet der EuGH die Mitgliedstaaten über den dogmatischen Umweg der Verhältnismäßigkeit zur Differenzierung nach Größe. Insofern erkennt er das Konzept der Verfahrensleistungsfähigkeit an. Je „größer“ ein Steuerpflichtiger also ist, desto mehr und aufwendigere Verfahrenspflichten können diesem zugemutet werden.¹¹⁴¹

Im Ergebnis muss der Mitgliedstaat bei grenzüberschreitenden Sachverhalten den Steuerpflichtigen zwar die Möglichkeit gewähren, durch erhöhte Verfahrenspflichten Zugang zu etwaigen Vergünstigungen zu bekommen. Gleichzeitig muss aber bei dem Ausmaß der verlangten Mitwirkung auf die Größe, im Sinne der Verfahrensleistungsfähigkeit, des Steuerpflichtigen Rücksicht genommen werden. Dieses Ergebnis ist bei genauerer Be-

1140 EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (*AirBnB (Italien)*), 72; eine ähnliche Erwägung findet sich bereits in EuGH, Urteil vom 10.7.2019, C-649/17 (*Amazon EU*), 48. Dort legte der EuGH nahe, dass es unverhältnismäßig wäre, wenn allen Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe, verbraucherrechtlich eine Verpflichtung auferlegt würde, ihren Kunden stets und unbedingt die Kontaktaufnahme über Telefon, Telefax und E-Mail zu ermöglichen.

1141 Siehe dazu bereits das Plädoyer bei *Drüen*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*, 2018, 134 ff., der jedoch der Berücksichtigung des zu erwartenden Mehrergebnisses kritisch gegenübersteht.

trachtung nicht gänzlich neu, sondern kann als Konkretisierung zweier Aussagen der ständigen Rechtsprechung des EuGH verstanden werden: Zum einen dürfen die Mitgliedstaaten selbst bestimmen, welche Nachweise sie zur Gewährung einer vorteilhaften Regelung verlangen.¹¹⁴² Andererseits darf die Erbringung der verlangten Nachweise für den Steuerpflichtigen nicht völlig unmöglich¹¹⁴³ beziehungsweise mit Blick auf die Größe nicht unzumutbar sein¹¹⁴⁴. Mit Blick auf die zweite Voraussetzung sind Größendifferenzierungen nach Verfahrensleistungsfähigkeit geeignet, die Unzumutbarkeit von Verfahrenspflichten zu vermeiden.

Für die Wahl der konkreten Schwellenwerte kommt es wiederum darauf an, ob der gewählte Schwellenwert eine zulässige Typisierung der Unzumutbarkeit des Verfahrensaufwands beziehungsweise der Verfahrensleistungsfähigkeit darstellt. Nach der hier vertretenen Auffassung ist dies dann der Fall, wenn der gewählte Schwellenwert – trotz etwaiger Ungenauigkeit – wahrhaftig darauf ausgelegt ist, verschiedene Verfahrensleistungsfähigkeit typisierend abzubilden.¹¹⁴⁵

Dies lässt sich durch den jeweiligen Mitgliedstaat dann leichter argumentieren, wenn die gewählten Differenzierungen zum verfolgten Ziel passen.¹¹⁴⁶ Dafür ist zu bedenken, dass die Verfahrensleistungsfähigkeit eines Unternehmens nicht sprunghaft mit dem Überscheiden eines bestimmten Schwellenwerts steigt, sondern fließend mit zunehmender Größe. Insoweit die jeweilige Verfahrenspflicht also Differenzierungen zulässt, wird es immer plausibler erscheinen, einen fließenden Anstieg der Verfahrenspflich-

1142 EuGH, Urteil vom 28.1.1992, C-204/90 (Bachmann), 20; EuGH, Urteil vom 3.10.2002, C-136/00 (Danner), 50; EuGH, Urteil vom 26.6.2003, C-422/01 (Skandia und Ramstedt), 43; EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (Persche), 54; EuGH, Urteil vom 10.2.2011, C-436/08 und C-437/08 (Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen), 95 m.w.N.; EuGH, Urteil vom 30.6.2011, C-262/09 (Meilicke II), 45.

1143 EuGH, Urteil vom 10.3.2005, C-39/04 (Laboratoires Fournier), 25; EuGH, Urteil vom 14.9.2006, C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), 49; EuGH, Urteil vom 30.6.2011, C-262/09 (Meilicke II), 43.

1144 EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (AirBnB (Italien)), 72. In diese Richtung deutet bereits die Rechtsprechung des EuGH zur Möglichkeit der Steuerpflichtigen, einen Missbrauchsverdacht ohne übermäßige Verwaltungszwänge zu widerlegen, vgl. EuGH, Urteil vom 13.3.2007, C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), 82.

1145 *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 640. Eingehend zu den Maßstäben für zulässige Typisierungen bereits C.IV.2.b)bb)(4)(c)i.

1146 Zu diesem Gedanken auch bereits in den anderen Fallgruppen unter C.II.3.c)bb)(4), C.III.2.b)cc), C.IV.2.b)bb)(4)(d).

ten vorzunehmen statt einen Sprung, der unvermeidbar zu einer gewissen Willkürlichkeit führt.¹¹⁴⁷

Selbst wenn Verfahrenspflichten sich nicht differenzieren lassen, so lassen sich jedenfalls die damit einhergehenden Sanktionen differenzieren. Die Sanktionierung der Nichtbefolgung einer Verfahrenspflicht ist also in ihrer Höhe dann eher verhältnismäßig, wenn sie die Größe des sanktionierten Unternehmens mitberücksichtigt. Beispielhaft ist hierfür die Rs. *Google Ireland*. Das dort in Frage stehende Sanktionsregime für eine steuerliche Registrierungspflicht war sicherlich besonders extrem, denn für die Versäumung der steuerlichen Registrierung war ein sich täglich exponentiell steigerndes Bußgeld vorgesehen, das bereits nach drei Tagen die Besteuerungsgrundlage übersteigen konnte.¹¹⁴⁸ In seiner Entscheidung war für den EuGH dann schließlich auch ausschlaggebend, dass bei der Bemessung des Bußgelds die Höhe der in Frage stehenden Bemessungsgrundlage und das Ausmaß des Verschuldens des Steuerpflichtigen außer Acht gelassen wurden.¹¹⁴⁹ Beide Umstände können aber wiederum auch als Berücksichtigung der Verfahrensleistungsfähigkeit verstanden werden. Denn die Höhe der Bemessungsgrundlage dürfte ein Größenmerkmal sein, das die Verfahrensleistungsfähigkeit des entsprechenden Unternehmens zumindest typisierend erfasst. Eine differenzierbare Rechtsfolge (Bußgeld) wäre also auch hier wohl eher für verhältnismäßig befunden worden, wenn sie nach Verfahrensleistungsfähigkeit differenziert hätte.

d) Zwischenergebnis

Als Ergebnis der Untersuchung von Größendifferenzierungen im Verfahrensrecht lässt sich festhalten, dass Verfahrenspflichten in Abhängigkeit der Unternehmensgröße aus Sicht der Grundfreiheiten allenfalls zu mittelbaren Diskriminierungen führen. Dies wird nach dem in dieser Arbeit vertretenen Verständnis selten der Fall sein (C.V.2.a)). Im Unterschied zu der beschränkten Wirkung der Grundfreiheiten im materiellen Steuerrecht verbieten die Grundfreiheiten auch verfahrensrechtliche Doppelbelastungen grenzüberschreitender Sachverhalte (C.V.2.b)).

Verfahrensrechtliche Mehrbelastungen sind jedenfalls gerechtfertigt, wenn diese dazu dienen, die Feststellung und Durchsetzung des Steuer-

1147 Zur Willkürlichkeit von Schwellenwerten *Guski*, JZ 75 (2020), 129.

1148 Vgl. GAin Kokott, Schlussanträge vom 12.09.2019, C-482/18 (*Google Ireland*), 94 ff.

1149 EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-482/18 (*Google Ireland*), 49 ff.

anspruchs sicherzustellen (C.V.2.c)aa)). Für die Verhältnismäßigkeit der Mehrbelastung kommt es allerdings darauf an, dass der zusätzliche Befolgungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zur Verfahrensleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen steht. Um kleinere Unternehmen nicht mit unverhältnismäßigem Befolgungsaufwand zu belasten, erscheint es in den meisten Fällen also geboten, eine Größendifferenzierung einzuführen (C.V.2.c)bb)).

3. Die Perspektive des Beihilfeverbots

Aus der Perspektive des Beihilfeverbots stellt sich die Frage, ob Verfahrenserleichterungen einen beihilferechtlich relevanten Vorteil darstellen (dazu sogleich C.V.3.a)) und ob dieser gegebenenfalls selektiv ist (dazu C.V.3.b)). In vielen Fällen der Verfahrenserleichterung scheitert die Einordnung als Beihilfe jedenfalls an der Tatbestandsvoraussetzung der Gewährung aus staatlichen Mitteln (dazu C.V.3.d)).

Es ist daran zu erinnern, dass in dieser Arbeit nur gesetzliche Differenzierungen nach Größenmerkmalen untersucht werden. Beihilferechtliche Probleme, die sich durch die Ausübung von Ermessen der Finanzverwaltung oder die (fehlerhafte) Anwendung des Steuerrechts durch die Finanzverwaltung ergeben, sind nicht Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit.¹¹⁵⁰ Die in letzter Zeit in den Fokus gerückte Frage, wie Begünstigungen durch (bewusste oder unbewusste) Fehl- oder Nichtanwendungen des nationalen Steuerrechts in Steuervorbescheiden zu bewerten sind, wird also nicht untersucht.¹¹⁵¹

a) Begünstigung

Nicht nur im materiellen Steuerrecht, auch im steuerlichen Verfahrensrecht können nationale Gesetzgeber Begünstigungen für bestimmte Unternehmen vorsehen. Besonders augenfällig ist dies, wenn durch eine bestimmte verfahrensrechtliche Handlung die eigentlich geschuldete Steuerlast gesenkt wird. Als Beispiel wären hier Maßnahmen wie ein Vergleich, eine Stundung

1150 Dazu eingehend *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 632 ff.

1151 Dazu bereits Fn. 1098, sowie in Bezug auf Co-operative Compliance Programme *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 227.

oder ein Billigkeitserlass zu nennen. Solche Maßnahmen hat der EuGH bereits auch beihilferechtlich geprüft.¹¹⁵² Bei diesen Maßnahmen handelt es sich aber wiederum meistens um administrative Akte und damit Einzelbeihilfen, die nicht Teil dieser Arbeit sind.

Die in dieser Fallgruppe untersuchten Fälle unterscheiden sich hiervon. Denn hier geht es eben nicht darum, dass durch eine differenzierte verfahrensrechtliche Behandlung bestimmten Unternehmen eine geringere Steuerschuld oder wenigstens ein Liquiditätsvorteil entsteht, sondern darum, ob die (gesetzlich vorgesehene) Vereinfachung des Verfahrens an sich bereits eine Beihilfe darstellen kann. Als Beispiel sollen im Folgenden Co-operative Compliance Regime dienen, zu denen meist nur Großunternehmen Zugang haben.¹¹⁵³

Ähnlich wie die Beantragung von Steuervorbescheiden führt die Teilnahme an entsprechenden Programmen nicht automatisch zu einer Reduktion der Steuerlast, solange sie nicht für steuerliche „sweetheart deals“ missbraucht werden.¹¹⁵⁴ Selbst bei rechtlich korrekter Behandlung des Sachverhalts ergeben sich für den Steuerpflichtigen aber Vorteile, allen voran durch steuerliche Vorabzusagen Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen.

Nach Ansicht der Kommission genügt zwar die Erlangung einer rechtssicheren Auskunft allein nicht zur Begründung eines beihilferechtlich relevanten Vorteils.¹¹⁵⁵ Etwas anderes gilt aber, wenn der Zugang zu diesen Instrumenten nicht allen Steuerpflichtigen gleichermaßen offensteht wie es bei Co-operative Compliance Programmen häufig der Fall ist.¹¹⁵⁶

Im Fall von Co-operative Compliance Programmen entstehen zudem weitere Vorteile, die jedenfalls in der Gesamtschau beihilferechtlich rele-

1152 Z.B. EuGH, Urteil vom 29.3.2012, C-417/10 (3M Italia) (Einstellung überlanger Verfahren gegen Zahlung einer pauschalen Gebühr); EuGH, Urteil vom 15.12.2005, C-66/02 (Italien/Kommission), 78 (Steuerstundung); zu Steuererlassen vgl. Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 164–168; Szudoczky/Majdanska, BTR 2017, 204, 213.

1153 Szudoczky/Majdanska, BTR 2017, 204, 209.

1154 Diese Gefahr benennen auch M. Lang, IStR 2015, 369, 371; Szudoczky/Majdanska, BTR 2017, 204, 227, 229.

1155 Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 702; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 203; Szudoczky/Majdanska, BTR 2017, 204, 214, jeweils mit weiteren Nachweisen auf Presseerklärungen der Kommission.

1156 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 174 lit. b); Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 704 ff.; M. Lang, IStR 2015, 369, 371 f.

vant erscheinen können.¹¹⁵⁷ Insbesondere profitieren teilnehmende Unternehmen von einfacher und niederschwelliger Kommunikation mit der Finanzverwaltung, der schnelleren Bearbeitung etwaiger Anfragen, weniger Steuerstreitigkeiten und gegebenenfalls von deren schnelleren Lösung, das dadurch vereinfachte Steuerrisikomanagement sowie einem geringeren Bedarf, Rückstellungen für Steuerverbindlichkeiten zu bilden.¹¹⁵⁸ Schließlich entstehen potentiell Reputationsvorteile, wenn ein Unternehmen durch die Teilnahme an solchen Programmen als „ehrlicher Steuerzahler“ erscheint.¹¹⁵⁹ Es ist nicht ausgeschlossen, solche verfahrensrechtlichen Begünstigungen für Unternehmen oberhalb einer bestimmten Größenschwelle als beihilferechtlich relevanten Vorteil zu bewerten.¹¹⁶⁰

Hingegen sind Fälle, in denen bestimmte Adressaten besondere Verfahrenspflichten auferlegt bekommen (Beispiel Country-by-Country Reporting) und der Befolgungsaufwand somit erhöht wird, beihilferechtlich unkritisch. Allenfalls ließe sich argumentieren, dass es sich um eine negative Beihilfe durch eine Sonderbelastung dieser Unternehmen handelt. Diese Rechtsfigur hat nach hier vertretener Auffassung jedoch allenfalls einen sehr beschränkten Anwendungsbereich.¹¹⁶¹

b) Selektivität

Für die Selektivität der Begünstigung kommt es darauf an, ob durch die Maßnahme zwischen Unternehmen unterschieden wird, die sich in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden.¹¹⁶²

1157 Szudoczky/Majdanska, BTR 2017, 204, 215.

1158 Szudoczky/Majdanska, BTR 2017, 204, 215 f.; Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 704, Fn. 2807.

1159 Szudoczky/Majdanska, BTR 2017, 204, 215.

1160 Vgl. Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 68, wonach die Verringerung jeglicher Belastungen, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, einen Vorteil darstellen kann.

1161 Vgl. bereits B.III.6.

1162 Dazu bereits B.III.1.b).

aa) Unterschiedliche Verfahrensleistungsfähigkeit kleiner und großer Unternehmen

Es kommt hier also darauf an, ob große und kleine Unternehmen im Hinblick auf die Ziele des steuerlichen Verfahrensrechts vergleichbar sind und insofern auch kleinen Unternehmen Zugang zu Begünstigungen für große Unternehmen oder aber auch großen Unternehmen Zugang zu Begünstigungen für kleine Unternehmen zu gewähren ist.¹¹⁶³

Für den Zugang zu Co-operative Compliance Programmen, der meist nur Großunternehmen vorbehalten ist, argumentieren *Szudoczky/Majdanska*, dass Großunternehmen sich in verschiedener Hinsicht von kleinen Unternehmen unterscheiden.¹¹⁶⁴ Allen voran seien die steuerlichen Angelegenheiten großer Unternehmen komplizierter und beträfen höhere Steuerschulden. Außerdem bestehe bei großen Unternehmen ein erhöhter Verdacht aggressiver Steuerplanung.¹¹⁶⁵ Diese Umstände führten schließlich dazu, dass die Finanzverwaltung großen Unternehmen – unabhängig von etwaigen Co-operative Compliance Programmen – die größte Aufmerksamkeit widmet. Die verfahrensrechtlichen Vorteile aus Co-operative Compliance Programmen reflektierten lediglich diese besondere Aufmerksamkeit auf Großunternehmen.

Diese Argumente sind allesamt Ausdruck der höheren Verfahrensleistungsfähigkeit großer Unternehmen. Diesen wird grundsätzlich ein höherer Befolgungsaufwand zugetraut, der sich auch in der Gestaltung aggressiver Steuerplanungsmodelle äußern kann. Wenn diese Unternehmen im Gegenteil aber im guten Sinne „Eigenleistungen“ der steuerlichen Verwaltung erbringen und sich im Rahmen der Co-operative Compliance zur Selbstregulierung verpflichten, besteht seitens der staatlichen Finanzverwaltung nur noch ein reduziertes, darauf angepasstes Überprüfungsbedürfnis.¹¹⁶⁶

Das spiegelbildliche Bild ergibt sich mit Blick auf Verfahrenserleichterungen für kleine Unternehmen. Auch hier lässt sich wiederum mit Rücksicht auf deren geringere Verfahrensleistungsfähigkeit, in Verbindung mit den geringeren infrage stehenden steuerlichen Beträgen, argumentieren, dass eine Verfahrenserleichterung lediglich sicherstellt, dass der Steuerpflichtige durch die Verfahrenspflichten nicht unverhältnismäßig belastet

1163 *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 221.

1164 Zu den folgenden Argumenten *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 222.

1165 Zur empirischen Haltbarkeit dieser pauschalen Zuschreibung bereits Fn. 363.

1166 *Drüen*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 142 f.

wird. Insofern stellen sich diese Regelungen nicht als Privilegierungen kleiner Unternehmen dar, sondern als Ausdruck des Übermaßverbots.¹¹⁶⁷

bb) Messgrößen der Verfahrensleistungsfähigkeit

Welche Differenzierungen entsprechen aber diesem Ziel, die verschiedene Verfahrensleistungsfähigkeit abzubilden? Diese Frage stellt sich spätestens im dritten Prüfungsschritt der Selektivitätsprüfung, der Frage nach der systemimmanenten Rechtfertigung. Die „Handhabbarkeit der Verwaltung“ sowie „das Ziel der bestmöglichen Einziehung von Steuerschulden“ sind als Rechtfertigungsgründe im steuerlichen Beihilferecht anerkannt.¹¹⁶⁸ Die gewählten Differenzierungen müssen aber verhältnismäßig sein.¹¹⁶⁹

Wie bereits bei der vorangegangenen Untersuchung von Größendifferenzierungen in anderen Fallgruppen kommt es an dieser Stelle wieder darauf an, ob das gewählte Größenmerkmal und die gewählten Schwellenwerte eine zulässige typisierende Erfassung von Verfahrensleistungsfähigkeit darstellen. *Drüen* hält hierfür Indikatoren wie die Bilanzsumme, die Mitarbeiterzahl oder den Umsatz für aussagekräftig.¹¹⁷⁰ Bereits *Schick* hat zudem darauf hingewiesen, dass Verfahrensleistungsfähigkeit meistens käuflich ist und deshalb auch an die Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit angeknüpft werden kann.¹¹⁷¹ *Szudoczky/Majdanska* untersuchen die Frage der Feststellung von Verfahrensleistungsfähigkeit eingehender mit Blick auf den Zugang zu Co-operative Compliance Programme für Großunternehmen. Sie argumentieren, dass jedenfalls eine Anknüpfung des Zugangs zu bestimmten Verfahrenserleichterungen an die Höhe der Investitionssumme ausländischer Investoren im Verdacht steht, einen selektiven Vorteil zu begründen, da dies im Fall des verwendeten italienischen Beispiels darauf ausgerichtet ist, Anreize für Investitionen aus dem Ausland zu schaffen und nicht hinreichend mit der Verfahrensleistungsfähigkeit des Investors korrespondiert.¹¹⁷² Aber auch bezüglich umsatzbezogener Größenschwellen

1167 *Drüen*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 136.

1168 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 139 Dazu bereits C.IV.2.c)bb).

1169 EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (Paint Graphos), 75; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 140.

1170 *Drüen*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 135.

1171 *W. Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980, 6.

1172 *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 223 f.

sind die Autorinnen kritisch.¹¹⁷³ Bereits die Verwendung unterschiedlich hoher Umsatzschwellen in verschiedenen Mitgliedstaaten¹¹⁷⁴ zeige, dass ein entsprechendes Merkmal nur schlecht zur Erfassung verschiedener Verfahrensleistungsfähigkeit geeignet sei. Besser sei die Verwendung eines qualitativen Merkmals unter Berücksichtigung der Größe und Komplexität des jeweiligen Unternehmens („scale and complexity of the taxpayer’s operations“). Zusätzlich könne beispielsweise die Historie (steuer-) rechtstreuens Verhaltens oder das Bestehen spezieller Steuercompliancesysteme als Voraussetzung berücksichtigt werden. Solche Differenzierungen seien beihilferechtlich dann jedenfalls „less controversial“.¹¹⁷⁵

Dieser Argumentation ist zuzugeben, dass quantitative Kriterien ein Regelungsziel nie so präzise erfassen können wie qualitative Tatbestandsmerkmale. Denn der Grund für die tatbestandliche Differenzierung liegt ja nicht in der unterschiedlichen Quantität bestimmter Merkmale, sondern in der unterschiedlichen Qualität (im speziellen Fall die Verfahrensleistungsfähigkeit). Bezüglich dieses qualitativen Merkmals können quantitative Merkmale also immer nur eine typisierende Erfassung anstreben.¹¹⁷⁶ Das Argument von *Szudoczky/Majdanska* verkennt dabei aber, dass quantitative Kriterien zur präzisen Erfassung des Regelungsziels zwar vielleicht schlechter geeignet sind als qualitative Kriterien, dafür aber den Vorzug erhöhter Rechtssicherheit und einfacher Verwaltbarkeit haben.¹¹⁷⁷ Wenn man dieses Interesse an Rechtssicherheit und Vollziehbarkeit anerkennt, dann ist es dem Gesetzgeber zu gestatten, quantitative statt qualitative Tatbestandsmerkmale zu verwenden und eine eigene Abwägung zwischen der präzisen Erfassung der Verfahrensleistungsfähigkeit und dem Interesse an Rechtssicherheit und

1173 Zu den folgenden Argumenten *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 222 f.

1174 In Irland liegt der umsatzbezogene Schwellenwert bei 162 Millionen Euro, in Italien bei 10 Milliarden Euro und in den Niederlanden zumindest faktisch bei 9,68 Millionen Euro. Vgl. eingehender die Darstellung bei *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 220 f.

1175 *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 223. Es sei daran erinnert, dass *Szudoczky* für einen strengeren Kontrollmaßstab im Rahmen der Selektivitätsprüfung plädiert, vgl. C.II.4.b)bb)(2).

1176 Vgl. *Rittner*, in: GS Rüdig, 1978, 75.

1177 Allgemein zur Typisierung bereits C.IV.2.b)bb)(4)(a). Hierin liegt kein Widerspruch zum Vorwurf der Rechtsunsicherheit, der gegenüber quantitativen Kriterien im Rahmen der Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung gemacht wurde, vgl. C.II.3.a)aa)(2). Gesetzlich festgelegte quantitative Schwellenwerte sind rechtssicher; im Rahmen der mittelbaren Diskriminierungsdogmatik fehlt aber gerade ein solcher, eindeutiger quantitativer Schwellenwert.

Handhabbarkeit der Verwaltung zu treffen.¹¹⁷⁸ Allein der Umstand, dass ein qualitatives Merkmal das Regelungsziel präziser erfasst, darf dann nicht zur Unverhältnismäßigkeit einer quantitativen Abgrenzung führen. Im Übrigen zeigen gerade die vorgeschlagenen Alternativen von *Szudoczky/Majdanska*, dass es gar nicht so leicht ist, ein entsprechend rechtssicheres und handhabbares qualitatives Merkmal der Verfahrensleistungsfähigkeit auszumachen. Wenn sie als qualitative Alternativen „scale and complexity of the taxpayer’s operations“ vorschlagen, darf zum einen bezweifelt werden, ob sich hinter „scale“ nicht in Wahrheit wieder ein quantitatives Merkmal verbirgt und zum anderen, dass sich für „complexity“ ein rechtssicherer Maßstab finden lässt.

Nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung ist der beste Maßstab für die Zulässigkeit der Typisierung ein subjektiver.¹¹⁷⁹ Die typisierende Erfassung der unterschiedlichen Verfahrensleistungsfähigkeit verschiedener Unternehmen durch quantitative Merkmale ist also unabhängig von der erreichten Präzision der Typisierung dann zulässig, wenn der Typisierungsversuch des Gesetzgebers ein wahrhafter ist. Dies ist nicht der Fall, wenn die gewählte Größendifferenzierung willkürlich ist oder in Wahrheit auf die Diskriminierung oder Begünstigung bestimmter Sachverhalte abzielt. Dies ist nach hier vertretener Auffassung durch eine Gesamtschau aller empirisch feststellbarer Umstände zu ermitteln, wobei auch die etwaige Inkohärenz der Maßnahme mit dem vorgeblichen Regelungsziel eine Rolle bei der Abwägung der verschiedenen Indizien spielen kann.¹¹⁸⁰

Die weiteren Ausführungen von *Szudoczky/Majdanska* zeigen, dass die subjektive Bestimmung der Reichweite der Typisierung meistens dasselbe Ergebnis liefert wie eine objektive anhand einer Verhältnismäßigkeitsprüfung. Denn auch für die Autorinnen ist letztlich ausschlaggebend, ob die gewählte quantitative Differenzierung willkürlich ist oder nicht.¹¹⁸¹ Nach hier vertretener Ansicht ist der entscheidende Vorzug des subjektiven Maßstabs aber, dass der Einfluss verschiedener Faktoren auf die Intensität der Verhältnismäßigkeitsprüfung transparent gemacht werden kann.¹¹⁸²

Auch wenn eine rein quantitative Differenzierung nicht notwendigerweise selektiv ist, ist eine Differenzierung jedenfalls einem geringeren Selektivitätsverdacht ausgesetzt, wenn neben quantitativen Kriterien auch qua-

1178 Für die Anerkennung dieser Interessen bereits C.IV.2.b)bb)(4)(b)iv.

1179 Siehe dazu bereits C.IV.2.b)bb)(4)(c)i.

1180 Dazu C.II.3.a)cc)(5)(g).

1181 *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 225.

1182 Vgl. C.II.3.a)cc)(5)(g).

litative Kriterien eine Rolle spielen.¹¹⁸³ Die Gestaltung der quantitativen Differenzierung ist schließlich auch dann weniger angreifbar, wenn sie nicht durch einen sprunghaften Schwellenwert im Sinne eines „alles oder nichts“, sondern durch fließende oder zumindest mehrfach abgestufte Verfahrenspflichten dem Umstand Rechnung trägt, dass auch Verfahrensleistungsfähigkeit eine fließende Größe ist, die nicht sprunghaft ansteigt.¹¹⁸⁴

c) Selektivität im engeren Sinne

Die Selektivität im engeren Sinne, also die Bestimmtheit und Abgrenzbarkeit der begünstigten Unternehmen im Sinne des Art. 107 AEUV ist bei Größendifferenzierungen aus Sicht der wohl herrschenden Meinung unproblematisch gegeben.¹¹⁸⁵ Bei einer strengeren Auslegung des Beihilfeverbots dürfte die Unternehmensgröße alleine aber nicht als Merkmal zur Bestimmung des begünstigten Unternehmenskreises genügen.¹¹⁸⁶

An dieser Stelle sei zudem darauf hingewiesen, dass bestimmte Verfahrensvereinfachungen, selbst ohne explizite Größendifferenzierung, unter dem Verdacht der *de facto* Selektivität stehen dürften, wenn sie faktisch besonders kleinen oder großen Unternehmen vorbehalten bleiben. Dies wird von der Kommission zum Beispiel für Steuervorbescheide vertreten, wenn der Prozess zum Erhalt eines solchen Vorbescheids so aufwendig ist, dass er sich nur für große Unternehmen lohnt, die eine hohe Steuerersparnis erwarten.¹¹⁸⁷ Solche „mittelbaren Größendifferenzierungen“ sind jedoch nicht Teil des Untersuchungsgegenstandes dieser Arbeit.¹¹⁸⁸

d) Keine Gewährung aus staatlichen Mitteln

Wie bereits im Grundlagenteil dieser Arbeit ausgeführt setzt der Beihilfeatbestand kumulativ voraus, dass die Beihilfe aus staatlichen Mitteln und

1183 Ähnlich im Ergebnis auch *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 223 „less controversial“.

1184 Zu dieser Argumentation vgl. bereits C.II.3.c)bb)(4), C.III.2.b)cc), C.IV.2.b)bb)(4) (d).

1185 *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 224.

1186 Eingehend bereits C.II.4.d).

1187 Europäische Kommission, Beschluss vom 11.01.2016, C(2015) 9837 final (Belgium Excess Profit Exemption SA.37667), 140.

1188 Vgl. C.I.

auf staatliche Veranlassung hin gewährt wird.¹¹⁸⁹ Bei Verfahrenserleichterungen, egal für welche Gruppe oder Größenordnung von Unternehmen, werden die Unternehmen durch die Erleichterung zwar begünstigt, allerdings erfolgt keine Belastung der staatlichen Mittel. Denn die Verfahrenserleichterung für Unternehmen geht nicht mit einem Verzicht auf Steuererkommen seitens des Staates einher.¹¹⁹⁰ Im Gegenteil wird im Regelfall durch entsprechende Vereinfachungen auch der Verwaltungsaufwand der Finanzverwaltung verringert.¹¹⁹¹ Gesetzliche Regelungen, die lediglich zu einer Differenzierung des erforderlichen Befolgungsaufwands für verschieden große Unternehmen führen, sind deshalb keine Beihilfen im Sinne des Art. 107 AEUV.

Etwas anderes gilt für Verfahrenserleichterungen, die zu einer Reduktion der Steuerschuld oder zu einem Liquiditätsvorteil seitens des Steuerpflichtigen führt. Solche Maßnahmen werden aus staatlichen Mitteln gewährt und können deshalb Beihilfen darstellen, wenn die übrigen Voraussetzungen des Art. 107 AEUV erfüllt sind.¹¹⁹²

e) Zwischenergebnis

Aus Sicht des Beihilferechts sind lediglich solche Verfahrensvorteile problematisch, die zu einer Reduktion der Steuerlast oder zumindest zu einem Aufschub der Zahlungspflicht führen. Bei allen anderen Verfahrenserleichterungen, die allein zu einer Senkung des Befolgungsaufwands führen, fehlt es am Tatbestandsmerkmal der Gewährung aus staatlichen Mitteln (C.V.3.d)).

Jedenfalls lässt sich auch im Beihilferecht argumentieren, dass eine Differenzierung zwischen verschiedenen großen Unternehmen nicht zu einer selektiven Begünstigung führt, wenn die Differenzierung lediglich darauf

1189 Vgl. B.III.6.

1190 Ebenso mit Blick auf Co-operative Compliance Programme *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 218.

1191 *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 218.

1192 Ebenso *Szudoczky/Majdanska*, BTR 2017, 204, 218. Für Stundungen lässt sich dieses Argument bezweifeln. Denn dem Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen müsste seitens des Staates ein korrespondierender Liquiditätsnachteil gegenüberstehen. Dies ist abhängig von der Staatsbonität und im Zinsumfeld des vergangenen Jahrzehnts nicht selbstverständlich. Der EuGH hat dies in seiner Rechtsprechung zu Steuerstundungen nicht thematisiert, vgl. EuGH, Urteil vom 15.12.2005, C-66/02 (Italien/Kommission), 82.

abzielt zwischen Unternehmen mit verschieden großer Verfahrensleistungsfähigkeit zu unterscheiden und den Befolgungsaufwand daran anzupassen (C.V.3.b)).