Steuerwissenschaftliche Schriften

Paul Hintermayer

Europarechtliche Grenzen der Größendifferenzierung im Steuerrecht

Ein Beitrag zur Dogmatik der Grundfreiheiten und des Beihilferechts

C.H.BECK

Nomos

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.
Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg
Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 98

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Paul Hintermayer

Europarechtliche Grenzen der Größendifferenzierung im Steuerrecht

Ein Beitrag zur Dogmatik der Grundfreiheiten und des Beihilferechts

C.H.BECK

Nomos

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

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

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

1. Auflage 2026

© Paul Hintermayer

Publiziert von
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden
www.nomos.de

Gesamtherstellung:
Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-4270-8
ISBN (ePDF): 978-3-7489-7098-9

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

Onlineversion
Inlibra

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Meinen Eltern

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Vorwort

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung 17

B. Grundlagen 23

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

2. Kritik 66
3. Selektivität im engeren Sinne 69
4. *De facto* Selektivität 71
5. Kritik 72
6. Sonderbelastungen als Beihilfen 75
7. Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung 83
8. Zwischenergebnis 84
IV. Zusammenspiel von Grundfreiheiten und Beihilferecht 85

C. Europarechtliche Grenzen bei Größendifferenzierungen 89

I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand 89
II. Größe und Höhe der Besteuerung 92
1. Die Korrelation zwischen Größe und Lastenverteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip 92
2. Die Fälle progressiver Umsatzsteuern 94
a) Das Ziel progressiver Umsatzsteuern 94
b) Die Tarifstruktur und Lastenverteilung 97
3. Die Perspektive der Grundfreiheiten 100
a) Mittelbare Diskriminierung 100
aa) Quantitative Kriterien 102
(1) Verwendung durch den EuGH 102
(2) Einwände gegen quantitative Kriterien 104
(3) Aufgabe quantitativer Kriterien durch den EuGH? 108
bb) Qualitative Kriterien 110
(1) Verwendung durch den EuGH 110
(2) Einwände gegen qualitative Kriterien 113
(3) Zur qualitativen Korrelation zwischen Größe und grenzüberschreitender Tätigkeit 116
cc) Relevanz subjektiver Kriterien 119
(1) Maßnahmenzweck in der Rechtsprechung des EuGH 120
(2) Drei Begründungen für die Berücksichtigung subjektiver Kriterien 126
(a) Konsequenz aus der qualitativen Abgrenzung diskriminierender und nichtdiskriminierender Maßnahmen 126
(b) Verbot des Rechtsmissbrauchs 127

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

e) Zwischenergebnis 311

D. Fazit 313

I. Zur Zulässigkeit von Größendifferenzierungen 313
II. Vorschläge zur Dogmatik der Grundfreiheiten und des Beihilferechts 315

Literaturverzeichnis 319

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

A. Einleitung

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

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

---

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

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

3 *Sitzmann*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, 14. Beispielhaft die politischen Forderungen einer Paketabgabe zum Schutz des örtlichen Einzelhandels, z.B. *Christian Haase*, Lebendige Innenstädte - Beitrag MdB Jung/Haase, https://haasechristian.de/aktuelles/artikel/news/lebendige-innenstaedte-beitrag-mdb-junghaase/?tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=2eb673eb3e9c6297affacfcdd0171473, zuletzt geprüft am 24.10.2023.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Doch auch abseits der Diskussion um eine faire Unternehmensbesteuerung und BEPS spielt die Unternehmensgröße im Steuerrecht seit jeher vielfältige Rollen[4]: Allen voran richtet sich die Höhe der zu zahlenden Steuer nach Größenmerkmalen wie zum Beispiel dem Gewinn und steigt proportional oder progressiv mit diesem. Insofern versucht der Gesetzgeber mit dem verwendeten quantitativen Merkmal die Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu bemessen und danach zu differenzieren. Die zahlreichen Größendifferenzierungen im Verfahrensrecht zielen hingegen eher darauf ab, den Befolgungsaufwand der Steuerpflichtigen an deren Größe auszurichten. Beispiele hierfür sind die Größenabhängigkeit der Buchführungspflichten, die Einteilung der Größenklassen in § 3 der Betriebsprüfungsordnung 2000, die über Häufigkeit und Umfang der Außenprüfung entscheidet, sowie Verfahrensregeln wie die Pflicht zur Erstellung und Übermittlung eines länderbezogenen Berichts nach § 138a AO, die nur für besonders große, multinationale Unternehmensgruppen gilt.

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

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

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

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

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

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

Bei der Ausgestaltung einer Größendifferenzierung und der damit einhergehenden Wertungsentscheidung ist der Gesetzgeber nicht gänzlich ungebunden, sondern muss die Vorgaben höherrangigen Rechts beachten. Bisherige Forschung zur Unternehmensgröße im Steuerrecht hat sich weitestgehend darauf beschränkt, das Phänomen der Größenabhängigkeit bestimmter Regelungen deskriptiv zu erfassen[13], ökonomisch die Auswirkungen verschiedener Regelungen auf verschiedene Größenklassen von Unternehmen zu untersuchen[14] oder die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Ausgestaltung von Größendifferenzierungen auszuarbeiten.[15]

Seit dem Vorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer seitens der Kommission und der Einführung unilateraler Digitalsteuern durch verschiedene Mitgliedstaaten stehen Größendifferenzierungen vermehrt unter Verdacht, dass dadurch versteckte protektionistische Maßnahmen zugunsten der heimischen und zulasten der ausländischen Wirtschaftsteilnehmer erlassen werden.[16] Dies legt es nahe, die Zulässigkeit von Größendifferenzierungen am europäischen Primärrecht zu messen.[17] Erste Fälle dazu hatte der EuGH bereits zu entscheiden[18]; eine eingehende Untersuchung fehlt aber.[19]

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

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

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

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

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

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

18 Dazu eingehend C.II, C.III.

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

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

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

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

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

---

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

die Zulässigkeit von Größendifferenzierungen in verschiedenen Kontexten untersucht.

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

B. Grundlagen

Um den europarechtlichen Gestaltungsrahmen für Differenzierungen nach Größe zu ermitteln ist auf das Spannungsverhältnis zwischen Binnenmarkt und nationaler Steuersouveränität einzugehen sowie das Verhältnis des europäischen Primärrechts zum nationalen (Steuer-) Recht zu klären (B.I). Anschließend werden als Grundlage die Dogmatik der Grundfreiheiten (B.II) und des Beihilfeverbots (B.III) sowie das Zusammenspiel der beiden Regime (B.IV.) dargelegt.

I. Das Spannungsfeld zwischen Binnenmarktverwirklichung und nationaler Steuersouveränität

1. Steuerrecht als Gegenstand der Rechtsangleichung

Im Recht der Europäischen Union wird das Ziel der Rechtsangleichung zur Herstellung des Binnenmarkts (Art. 26. Abs. 2 AEUV) durch Maßnahmen der positiven und negativen Rechtsangleichung verfolgt.[23]

Im Rahmen der positiven Rechtsangleichung erlässt die Union eigene Maßnahmen und setzt damit eigene Standards in solchen Bereichen, in denen die Mitgliedstaaten der Union ihre Kompetenzen übertragen haben (Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, Art. 5 Abs. 1 EUV). Die Mitgliedstaaten haben ihre Rechtsordnungen dann an diese vereinheitlichten Standards anzupassen.

Für den Mechanismus der negativen Integration müssen die Mitgliedstaaten der Union keine Kompetenzen übertragen. Die Mitgliedstaaten stimmen stattdessen durch die Verträge einer Begrenzung ihrer eigenen Kompetenzausübung nach bestimmten Maßgaben zu.[24] So soll vermieden werden, dass nationale Maßnahmen den Binnenmarkt beeinträchtigen. Von besonderer Relevanz sind hier die Grundfreiheiten und das Beihilfe-

23 Zur Unterscheidung zwischen positiver und negativer Integration *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, 27 ff.

24 *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, 27 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

recht, die die Kompetenzausübung der Mitgliedstaaten beschränken.[25] Für die Wirkweise der negativen Integration sind die Ausgangspunkte geklärt:

Das europäische Primärrecht ist unmittelbar anwendbar in den Mitgliedstaaten[26] und genießt Anwendungsvorrang vor nationalem Recht[27] einschließlich des nationalen Verfassungsrechts[28]. Weder ist das Steuerrecht durch eine Bereichsausnahme von der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten oder des Beihilfeverbots ausgenommen[29] noch bedarf die Anwendung der Grundfreiheiten oder des Beihilfeverbots einer Unionskompetenz[30]. Das Verhältnis des Primärrechts mit dem nationalen Steuerrecht lässt sich also mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich so ausdrücken:

Auch wenn das Recht der direkten Steuern nach dem gegenwärtigen Stand der Harmonisierung nicht in die Zuständigkeit der Union fällt, müssen die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben.[31]

Nach dieser Formel sind alle Probleme rund um den Konflikt zwischen nationaler Steuersouveränität und Binnenmarktverwirklichung durch negative Integration rein methodische: Wie weit die Beschränkung der natio-

25 Entsprechend wird von der „stillen Harmonisierung" durch den EuGH, vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 25; *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006, 17 oder dem EuGH als „Motor der Integration" gesprochen, vgl. *Kofler*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 726 ff., der auch vom "Stottern" des Motors spricht; *Tiedtke/Mohr*, EuZW 2008, 424, 426.

26 Grundlegend EuGH, Urteil vom 5.2.1963, 26/62 (Van Gend & Loos), 7, 24 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 41 ff.

27 EuGH, Urteil vom 15.7.1964, 6/64 (Costa/ENEL), 1259, 1269 f.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 53 ff.

28 EuGH, Urteil vom 17.12.1970, 11/70 (Internationale Handelsgesellschaft), 3; eingehend *Grabenwarter*, in: Bogdandy/Bast (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht, 2009, 123 ff.

29 *Helmke*, Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, 2009, 48; *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 736; allerdings gab es in der Vorbereitung der europäischen Verfassung Anfang der 2000er Jahre Überlegungen, das Steuerrecht vom Anwendungsbereich des Primärrechts auszunehmen, dazu: *Kofler*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 728; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 455.

30 EuGH, Urteil vom 3.7.1974, 9/74 (Casagrande), 1, 6; *S. Valta*, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 286 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 456.

31 Grundlegend EuGH, Urteil vom 14.2.1995, C-279/93 (Schumaker), 1, 21; für das Beihilferecht EuGH, Urteil vom 29.3.2012, C-417/10 (3M Italia), 25; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 32; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 26.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

nalen Souveränität reicht, ist allein eine Frage der Auslegung des Primärrechts. Die Konsequenz ist, dass eine Verletzung der nationalen Steuersouveränität nur dann vorliegt, wenn die Einschränkung des nationalen Gestaltungsspielraums nicht mehr durch Auslegung des Primärrechts gedeckt ist. Anders ausgedrückt: Der Umfang der nationalen Steuersouveränität ist eine Frage der Auslegung des europäischen Primärrechts.[32]

Daraus folgt, dass eine Verletzung der nationalen Steuersouveränität *prima facie* nicht als Argument für oder gegen eine gewisse Auslegung des Primärrechts angebracht werden kann. Es wäre zirkulär, die Rechtsfolge eines nicht durch Auslegung gedeckten Rechtsakts (Verletzung der nationalen Steuersouveränität) gleichzeitig als Argument für oder gegen eine gewisse Auslegung zu verwenden.

Andererseits entstünde aus einem solchen Verständnis der Funktionsweise der negativen Integration ein Wertungswiderspruch zum Umfang der positiven Integration im Steuerrecht.[33] Das Steuerrecht wird allgemein als besonders bedeutsam für die staatliche Souveränität betrachtet.[34] Denn im Steuerstaat dienen Steuern der Erlangung ausreichender Finanzmittel durch den Staat und sind damit Grundvoraussetzung für das Funktionieren des Staates und die Erfüllung aller seiner weiteren Aufgaben.[35] Maßnahmen der positiven Rechtsangleichung im Bereich des Steuerrechts sind deshalb an hohe Hürden, insbesondere die einstimmige Beschlussfassung im Rat, geknüpft.[36] Diesem besonderen Respekt vor der nationalen Steuersouverä-

32 So auch *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 64; *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 30 f.

33 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 13 f.; a.A. *S. Valta*, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 267 f. sieht für die Marktfreiheiten keinen Wertungswiderspruch, da diese das Binnenmarktziel verwirklichen sollen, für das die Union gemäß Art. 113 und 114 AEUV eine umfassende Regelungskompetenz hat. Für den Bereich des Steuerrechts besteht jedoch gleichwohl ein Wertungswiderspruch, da das Einstimmigkeitserfordernis umgangen zu werden droht; vgl. auch BVerfG, Urteil vom 30.6.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, u.a. (Lissabon), 1, 238.

34 BVerfG, Urteil vom 30.6.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, u.a. (Lissabon), 1, 256; *Stewen*, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht, 2007, 123 m.w.N. auf sich an Pathos überbietende Formulierungen wie "Nerven des Staates", "Herzstück staatlicher Souveränität", "Lebensader eines jeden prosperierenden Staatsgebildes".

35 „The power to tax is the power to govern", statt vieler *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 32, Fn. 107.

36 Auch an anderer Stelle zeigt sich im AEUV die Sonderstellung des Steuerrechts: vgl. Art. 173 Abs. 3 UAbs. 2, 192 Abs. 2 UAbs. 1 lit. a, 194 Abs. 3 AEUV. Für weitere Argumente, wie die europäischen Verträge den besonderen Respekt vor der mitglied-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

nität würde es widersprechen, wenn der EuGH durch negative Integration im Wege der Auslegung des Primärrechts faktisch eine Harmonisierung der Rechtslage herbeiführen oder doch zumindest erheblichen Harmonisierungsdruck erzeugen könnte.[37]

Der EuGH ist deshalb durch den kompetenziellen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gemäß Art. 5 Abs. 4 EUV gehalten, die Prüfungsintensität bezüglich der Verhältnismäßigkeit der nationalen Maßnahme zurückzunehmen.[38] Bei der Abwägung zwischen dem Binnenmarktziel und dem nationalen Regelungsanliegen im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung hat der EuGH also dem Mitgliedstaat umso größere Spielräume zu gewähren, desto stärker die nationale Verfassungsidentität betroffen ist. Dies kann durch eine beschränkte Prüfungsdichte (beispielsweise kursorische Prüfung oder reine Plausibilitätskontrolle) oder im Vorabentscheidungsverfahren durch eine Rückverweisung an das nationale Gericht umgesetzt werden.[39]

---

staatlichen Steuersouveränität ausdrücken vgl. *Szydło*, COLA 56 (2019), 1093, 1113 f., Fn. 76.

37 Die negative Integration ist nicht nur mit Blick auf die Kompetenzabgrenzung im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten kritisch, sondern auch aus Sicht der Gewaltenteilung zwischen Judikative und Legislative innerhalb der EU. *Bergmann*, Dogmatik der Grundfreiheiten in nicht harmonisierten Bereichen des Gesellschafts- und Steuerrechts, 2021, 69 ff. spricht von einem „doppelten Legitimationsdefizit" in vertikaler und horizontaler Richtung. Auf die horizontale Kompetenzabgrenzung zur europäischen Legislative wird hier nicht weiter eingegangen, da es sich um ein aus dem nationalen Diskurs um die Kompetenz eines Verfassungsgerichts bekanntes Problem handelt. Der EuGH ist auf die Entscheidung einzelner Rechtsstreitigkeiten beschränkt und sollte sich politischer Gestaltungsentscheidungen enthalten, dazu *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 112–113, 136; *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, 205; *Helmke*, Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, 2009, 147 f.; a.A. *S. Valta*, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 242 ff., die darlegt, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz und das Gewaltenteilungsprinzip nicht uneingeschränkt, auf das Unionsrecht übertragbar sind. Demnach sei es dem EuGH nicht verwehrt im Rahmen der "Rechtsprechung" auch positive Vorgaben zu formulieren.

38 Hierzu *Brigola*, EuZW 2017, 406, 412; *O. Koch*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 2003, 525; in diese Richtung für das Beihilfeverbot auch *Hoppe*, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 146.

39 *Brigola*, EuZW 2017, 406, 412; für den Ausgleich zwischen Binnenmarktziel und mitgliedstaatlicher Souveränität im Rahmen der Verhältnismäßigkeit auch *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 134 f.; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 672. Außer dieser Art der Zurückhaltung erblickt *S. Valta* für die Marktfreiheiten die einzige materielle Schranke der

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

2. Grenzen der Auslegung von Primärrecht im Lichte des Binnenmarktziels

Das Primärrecht wird durch den EuGH im Lichte des Binnenmarktziels ausgelegt.[40] Dessen Bedeutung für die Auslegung der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots ist deshalb genauer zu untersuchen.

Der Wortlaut des Art. 3 Abs. 3 EUV und Art. 26 Abs. 2 AEUV sowie die ausdrückliche Verankerung der Grundsätze einer liberalen Wirtschaftsordnung in den Verträgen (Art. 119 Abs. 1, 120 S. 2 AEUV) zeigen, dass dem Binnenmarktkonzept die Vorstellung der Wohlstandssteigerung durch optimale Ressourcenallokation zugrunde liegt.[41] Es entspricht daher dem Binnenmarktkonzept der Verträge, alle Binnengrenzen zu beseitigen, um im Binnenmarkt den allgemeinen Wohlstand durch sinkende Transaktionskosten, effektive Ressourcenallokation und europaweiten Wettbewerb zwischen den Marktakteuren zu steigern.[42] Es soll für einen Marktakteur keinen Unterschied machen, in welchem der Mitgliedstaaten er wirtschaftet (Konzept der „Gesamtmarkthomogenität").[43] Ausgedrückt mit einem bekannten Bild entspricht die Zielvorstellung des Binnenmarktes einem großen Billardtisch, auf dem die Kugeln ungehindert rollen, statt einem Raum mit 27 Billardtischen, an denen die Spieler jeweils diskriminierungsfrei behandelt werden (Konzept der „Teilmarktgleichheit" oder „Kästchengleichheit").[44] Der einzelne Marktteilnehmer ist danach in seiner wirtschaftlichen

---

negativen Integration darin, dass wesentliche Vertragsänderungen dem Verfahren gemäß Art. 48 EUV vorbehalten sind. Dementsprechend darf das Primärrecht durch den EuGH nicht in einer Weise ausgelegt werden, die das „System des Vertrages wesentlich ändert", um die in Art. 48 EUV vorgesehenen Verfahren der Vertragsänderung nicht zu unterlaufen. Wie *S. Valta* selbst feststellt, dürfte die Grenzziehung zwischen wesentlicher und unwesentlicher Änderung schwerlich eindeutig möglich sein, vgl. *S. Valta*, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 276 f. Teilweise wird auch vertreten, dass das Primärrecht bereits im Lichte der Kompetenzordnung auszulegen ist, vgl. *Stewen*, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht, 2007, 131 f.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 100 ff.; *Helmke*, Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, 2009, 149.

40 *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 31.

41 *Schön*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, 193; *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 60.

42 *Ohr/König*, Wirtschaftsdienst 2012 (2012), 795, 795; *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 59 ff.

43 *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 67 f.

44 *Vanistendael*, EC Tax Rev. 2003, 136, 139; *Schön*, in: FS Vanistendael, 2008, 813 bezeichnet die Metapher bereits als "near-proverbial saying".

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Wahlfreiheit zu schützen, wie und wo er spielt.[45] Alle Regelungen, die die wirtschaftlichen (Allokations-) Entscheidungen der Marktteilnehmer beeinflussen können, sind grundsätzlich binnenmarktschädlich.

Es entspricht aber nicht der Konzeption der Verträge, dass das Binnenmarktziel allein und vollständig durch die Mechanismen negativer Integration zu verwirklichen ist. Vielmehr liegt ihnen die Vorstellung eines Wechselspiels zwischen negativer und positiver (und damit judikativer und legislativer) Rechtsangleichung zugrunde.[46] Die Rechtsangleichungskompetenzen der Art. 113 f. AEUV wären letztlich überflüssig, wenn bereits auf Grundlage des Rechtsprechungsauftrags des EuGH der Binnenmarkt im Sinne einer Gesamtmarkthomogenität vollkommen verwirklicht werden könnte. Dementsprechend ist es hinzunehmen, dass im Rahmen der Auslegung und Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots nur ein „Weniger" an Binnenmarktverwirklichung erreicht wird.[47]

Zum anderen sind die Integrationsinstrumente der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots strukturell nicht in der Lage, die Herstellung des Binnenmarkts alleine zu verwirklichen.[48] Denn Hindernisse für den Binnenmarkt bestehen nicht nur, wenn ein Mitgliedstaat in seiner Rechtsordnung grenzüberschreitende Sachverhalte benachteiligt oder bestimmte Unternehmen begünstigt, sondern bereits durch die Disparität der unterschiedlichen Rechtsordnungen an sich. Dies ist im Steuerrecht besonders deutlich sichtbar: Ein Unternehmen kann in Mitgliedstaat A bereits deshalb einen Standortvorteil gegenüber einem Unternehmen in Mitgliedstaat B haben, weil in Mitgliedstaat A etwa das Steuerniveau niedriger oder andere relevante Regulierung günstiger ist. Und selbst bei identischem Steuerniveau in Mitgliedstaat A und B kann ein grenzüberschreitend tätiger Wirtschaftsteilnehmer auch deshalb benachteiligt sein, weil er sowohl in Staat A und B zur Steuer herangezogen wird. Die Instrumente der negativen Integration sind zur Auflösung dieser Situationen nicht in der Lage. Denn das Binnenmarkthemmnis durch die Disparität der Rechtsordnungen kann weder

45 *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 72 ff.

46 *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 603 m.w.N.

47 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 120; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 14 f.; vgl. auch *Stewen*, EuR 2008, 445, 446.

48 *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 32 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 229 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Mitgliedstaat A noch Mitgliedstaat B zugerechnet werden.[49] Ohne aber zu klären, welcher Mitgliedstaat für die Beeinträchtigung des Binnenmarkts verantwortlich ist, fehlt es an Vorgaben, wie eine entsprechende Disparität aufzulösen wäre. Hätte also in der geschilderten Situation Mitgliedstaat A oder Mitgliedstaat B das Belastungsniveau anzupassen? Und im Fall der Doppelbesteuerung: Hätte Mitgliedstaat A oder B auf die Besteuerung der Aktivität zu verzichten, um grenzüberschreitend und innerstaatlich tätige Akteure gleichzustellen?

Diese Fragen können nur mittels positiver Rechtsangleichung gelöst werden. Denn die Verträge enthalten keine Vorgabe, ob das Belastungsniveau des Herkunftslands (Kapitalexportneutralität) oder des Bestimmungslands (Kapitalimportneutralität) maßgeblich sein soll. Der EuGH ist in einer solchen Situation nicht berufen, den primärrechtlich „richtigen" Belastungsstandard im Wege der negativen Integration vorzuschreiben.[50] Entsprechend der Kompetenzabgrenzung zur europäischen Legislative und aus Rücksichtnahme auf die besondere Integrationsfestigkeit des Steuerrechts (B.I.1) hat er sich einer solchen Entscheidung zu enthalten.[51]

Im Wege der negativen Integration ist der EuGH deshalb darauf beschränkt, solche Binnenmarkthindernisse zu beseitigen, die aus der Sphäre eines Mitgliedstaats stammen und diesem zuzurechnen sind.[52] Dies sind insbesondere diskriminierende Regelungen eines Mitgliedstaats.[53]

II. Grundfreiheiten

Im Folgenden wird als Grundlage der Untersuchung von Größendifferenzierungen die Dogmatik der Grundfreiheiten vorgestellt.

49 Als Frage der Zurechenbarkeit *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 109 ff.

50 *Graetz/Warren*, Yale Law Journal 115 (2006), 1186, 1253.

51 *E. Reimer*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, 215.

52 *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 109 f.

53 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 829; *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 114 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 229 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

I. Anwendungsbereich

Die Grundfreiheiten sind das zentrale Instrument der negativen Integration im Hinblick auf die Errichtung des Binnenmarkts (Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV, Art. 26 AEUV).[54] Sie schützen grenzüberschreitende Vorgänge durch die Warenverkehrsfreiheit (Art. 34 AEUV), Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV), Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Damit erfassen die Grundfreiheiten in ihrer Gesamtheit das gesamte „Kontinuum der wirtschaftlichen Integration"[55] in einem anderen Staat beziehungsweise jeglichen grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Vorgang.

Nachdem alle Grundfreiheiten gleichermaßen auf das Binnenmarktziel ausgerichtet sind und letztlich jede grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit unabhängig von dem Grad und der Nachhaltigkeit der Integration im Zielmarkt durch eine der Grundfreiheiten erfasst wird, liegt es nahe, dass allen Grundfreiheiten konvergente dogmatische Strukturen zugrunde liegen.[56] Dementsprechend wird eine Abgrenzung der einzelnen Anwendungsbereiche der Grundfreiheiten meist für verzichtbar gehalten.[57] Im Folgenden wird deshalb zumeist nicht zwischen den einzelnen Grundfreiheiten differenziert.

Wichtige Anwendungsvoraussetzung ist jedoch das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts; rein nationale Vorgänge sind nicht

54 *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 29; *Kofler*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 726 f.; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 1: "Funktionszentrum des Europäischen Steuerrechts".

55 *Schön*, in: Schneider/Hommelhoff/Schmidt/Timm/Grunewald/Drygala (Hrsg.), Festschrift für Marcus Lutter zum 70. Geburtstag, 2000, 689; zustimmend *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 168.

56 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 105; *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006, 174 ff.; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 6 ff.

57 *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006, 64; *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3, 6; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 91; nur eingeschränkt zustimmend *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Einführung, 105, der präzise Abgrenzungsregelungen für erforderlich hält. Zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche im Einzelnen: *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018; *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006, 25 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

durch die Grundfreiheiten geschützt.[58] „Umgekehrte Diskriminierungen", das heißt die Schlechterstellung des innerstaatlichen Vorgangs gegenüber dem grenzüberschreitenden sind deshalb nicht durch die Grundfreiheiten verboten.[59]

2. Formen der Beschränkung

Bevor die verschiedenen Schutzdimensionen der Grundfreiheiten dargestellt werden können, ist auf terminologische Unklarheiten bei der Bezeichnung der verschiedenen Arten der Beeinträchtigung der Grundfreiheiten hinzuweisen. Der Begriff der Beschränkung (gelegentlich auch „Beeinträchtigung") wird teilweise als Oberbegriff für Diskriminierungen und diskriminierungsfreie Beschränkungen, teilweise als Synonym nur für letztere verwendet.[60] Zur Verwirrung trägt zudem bei, dass teilweise auch diskriminierende Regelungen des Herkunftsstaats als Beschränkung statt als Diskriminierung bezeichnet wurden.[61] Diese Arbeit verwendet die Begriffe der Beschränkung und der Beeinträchtigung als Synonyme für jeglichen rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in den Schutzbereich der Grundfreiheiten. Als Unterfälle der Beschränkung sind Diskriminierungen und diskriminierungsfreie Beschränkungen zu unterschieden.

58 Statt vieler EuGH, Urteil vom 26.1.1999, C-18/95 (Terhoeve), 26; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 30; *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 86 f. vertritt diesbezüglich trotz missverständlicher Formulierung wohl keine andere Auffassung. Er betont lediglich, dass der Grundfreiheitenberechtigte grenzüberschreitend tätig sein muss, die Mitgliedstaaten aber auch bei der Regelung rein nationaler Sachverhalte an die Grundfreiheiten gebunden sind und diese nicht besser behandeln dürfen als grenzüberschreitende.

59 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 107; eingehende Analyse bei *Böwing-Schmalenbrock*, Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht, 2011, 15 ff.; *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen, 1995, 339. Wie *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 190 ff. herausgearbeitet hat, kommt es auch hierbei nicht auf die Staatsangehörigkeit, sondern auf den Grenzübertritt an.

60 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 101.

61 Die historische Ursache hierfür ist, dass ursprünglich unter dem Diskriminierungstatbestand nur Ungleichbehandlungen durch den Zielstaat erfasst waren und entsprechend ein anderer Begriff für Ungleichbehandlungen durch den Herkunftsstaat zu suchen war.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

a) Verbot unmittelbarer und mittelbarer Diskriminierung

Gesichert ist, dass die Grundfreiheiten unabhängig von dem unterschiedlichen Wortlaut der einzelnen Vorschriften des AEUV ein besonderes Diskriminierungsverbot beinhalten, das die Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Vorgangs gegenüber rein innerstaatlichen Vorgängen verbietet.[62] Das Diskriminierungsverbot kann als die „Grundform der Beschränkung" bezeichnet werden.[63] Es richtet sich sowohl an den Herkunfts- als auch den Zielstaat (sog. *inbound*- und *outbound*-Situationen).[64] Nach dem Wortlaut der einzelnen Grundfreiheiten ist streng genommen zwar nicht der Grenzübertritt, sondern die Staatsangehörigkeit (Art. 45 Abs. 2, 49 Abs. 1, 57 Abs. 3 AEUV), der Gesellschaftssitz (Art. 54 Abs. 1 AEUV) beziehungsweise Herkunft oder Ziel der Ware (Art. 34, 35 AEUV) das verbotene Differenzierungskriterium. Trotzdem wird zusammenfassend der Oberbegriff „Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte" verwendet.[65]

Die Grundfreiheiten verbieten neben der Diskriminierung aufgrund einer unmittelbaren tatbestandlichen Differenzierung durch Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit (beziehungsweise den Gesellschaftssitzes[66]) auch mittelbare Diskriminierungen.[67] Darunter werden solche Maßnahmen erfasst, die nicht an ein explizit verbotenes Differenzierungsmerkmal (Staatsangehörigkeit oder Sitz) anknüpfen, jedoch „tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen".[68] Im Detail bestehen aber noch große Unklarheiten,

62 EuGH, Urteil vom 29.3.2012, C-417/10 (3M Italia), 35 m.w.N.; grundlegend in der Literatur *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 232; siehe auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 81.

63 *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 81; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 204 bezeichnet Diskriminierungsfälle treffend als "Grundübel" des "freien grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs im Binnenmarkt".

64 Statt vieler *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 104.

65 Dazu mit weiterer Begründung *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 79 f.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 302 ff.

66 EuGH, Urteil vom 9.3.1999, C-212/97 (Centros), 1, 20.

67 Dieser Begriff wird weitestgehend synonym verwendet mit den Begriffen der „verdeckten", „faktischen", „verschleierten" oder „indirekten" Diskriminierung; vgl. *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 81. In dieser Arbeit wird im Folgenden der Begriff „mittelbare Diskriminierung" verwendet, der zum Ausdruck bringt, dass nicht unmittelbar, sondern mittelbar (über ein anderes Differenzierungsmerkmal) an verbotene Merkmale angeknüpft wird.

68 So die ständige Formulierung des EuGH: EuGH, Urteil vom 12.2.1974, 152/73 (Sotgiu), 11; EuGH, Urteil vom 14.2.1995, C-279/93 (Schumaker), 1, 26; EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (Hervis Sport), 1, 30.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

wann genau eine mittelbare Diskriminierung vorliegt. Die Frage ist dabei, welche Anforderungen an die Korrelation zwischen der gewählten Differenzierung und der Staatsangehörigkeit beziehungsweise dem grenzüberschreitenden Charakter des Vorgangs zu stellen sind, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen.[69]

Der EuGH verwendet regelmäßig quantitative Kriterien und stellt darauf ab, ob die „meisten Fälle" der durch die Maßnahme betroffenen Sachverhalte grenzüberschreitender Natur sind.[70] Dabei ist aber beispielsweise unklar, ob es im Steuerrecht darauf ankommt, ob zahlenmäßig mehr Nichtansässige als Ansässige durch eine Belastung betroffen sind, oder ob es beispielsweise auf den Anteil der von grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen gezahlten Steuern am Gesamtsteueraufkommen ankommt.[71] Ungeklärt ist auch, inwiefern die nationale Marktstruktur zu berücksichtigen ist, wenn die überwiegende Betroffenheit von grenzüberschreitend aktiven Marktteilnehmern durch eine scheinbar neutrale Regelung darauf zurückzuführen ist, dass diese den betreffenden Markt beherrschen oder im Extremfall sogar nur grenzüberschreitend tätige Anbieter auf dem Markt aktiv sind.[72] Es wird deshalb unter anderem vorgeschlagen, das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung statt nach quantitativen, nach qualitativen Kriterien (Kriterien, die ihrem Wesen nach eher auf Ausländer zutreffen oder Kriterien, die vor dem Binnenmarktziel besonders „suspekt"[73] erscheinen) zu ermitteln.[74] Teilweise wird auch vorgeschlagen, die gesetzge-

69 Ähnlich GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 60; kritisch zur bestehenden Rechtsunsicherheit über die Voraussetzungen der mittelbaren Diskriminierung bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 118 ff.

70 EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (Hervis Sport), 1, 39; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 23.

71 Dies war Teil der Argumentation in EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 48; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 68.

72 So z.B. relevant in EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 52; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 72.

73 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 244; *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 611 zum unterschiedlichen Vorgehen des EuGH bei Regeln, die "facially suspect" oder "facially neutral" sind.

74 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 74 ausführlich gegen quantitative Abgrenzungskriterien und m.w.N. ; *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 224 erkennt in den Urteilen des EuGH in den Rs. *Vodafone* und *Tesco* bereits eine Tendenz zur Verwendung qualitativer Kriterien.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

berische Absicht zu berücksichtigen und das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung davon abhängig zu machen, ob die Anknüpfungspunkte bewusst gewählt wurden, um Ausländer zu benachteiligen und das Diskriminierungsverbot zu umgehen.[75] Die Rechtsprechung des EuGH ist dazu aber bislang uneinheitlich.[76]

Schon an dieser Stelle lässt sich festhalten, dass die in dieser Arbeit zu untersuchenden gesetzgeberischen Differenzierungen nach Größenmerkmalen grundsätzlich keine offene Diskriminierung darstellen, da Differenzierungsmerkmal eben nicht die Staatsangehörigkeit oder der Sitz, sondern die Größe ist. Aufgrund der großen Unsicherheit über die Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung und der Bedeutung dieser Fragen für den Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit wird dies als ein Schwerpunkt im weiteren Verlauf der Untersuchung genauer zu analysieren sein (dazu unten unter C.II.3.a)).

b) Nichtdiskriminierende Beschränkungen

Außerhalb des Steuerrechts hat der EuGH die Grundfreiheiten im Laufe der Zeit von asymmetrisch zugunsten grenzüberschreitender Vorgänge wirkenden Diskriminierungsverboten zu einem umfassenden Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot fortentwickelt.[77] Nach der grundlegenden Entscheidung des EuGH in der Rs. *Dassonville* verbieten die Grundfreiheiten nicht nur Ungleichbehandlungen zwischen nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalten, sondern jede nationale Maßnahme, die geeignet ist, den grenzüberschreitenden Handel im Binnenmarkt „unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell zu behindern".[78] Um je-

75 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 83 ff.; *Mason/Parada*, BTR 2019, 610.

76 *Mason*, Tax Notes International 2020, 161, 166: "Thus, an accurate descripiton of the current doctrine is that in determining whether taxes violate free trade principles, the CJEU does not consider intent, except when it does.".

77 Grundlegend zur Warenverkehrsfreiheit EuGH, Urteil vom 1.7.1974, 8-74 (Dassonville); EuGH, Urteil vom 20.2.1979, 120/78 (Cassis de Dijon); zur Niederlassungsfreiheit: EuGH, Urteil vom 30.11.1995, C-55/94 (Gebhard), 37. Zur historischen Entwicklung von Diskriminierungs- zu Beschränkungsverboten außerhalb des Steuerrechts siehe auch: *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 104 ff.; *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 79 ff.; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 26 ff.

78 Sogenannte "Dassonville-Formel" nach EuGH, Urteil vom 1.7.1974, 8-74 (Dassonville), 5.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

doch nicht jegliche nationale Regulierungsnorm an den Grundfreiheiten zu messen, wurde in der Folgezeit die Anwendung des Verbots diskriminierungsfreier Beschränkungen auf solche Regelungen beschränkt, die den Marktzugang beeinträchtigen; bloße vertriebsbezogene Regelungen, die unterschiedslos auf grenzüberschreitende und innerstaatliche Sachverhalte anwendbar sind, wurden von dem Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ausgenommen.[79] Diese Dimension der Grundfreiheiten wird unter dem Begriff der „diskriminierungsfreien Beschränkungen" oder dem „freiheitsrechtlichen Gehalt" der Grundfreiheiten diskutiert.[80]

Zumindest im materiellen Steuerrecht dürfte inzwischen als gesichert gelten, dass diese freiheitsrechtliche Dimension der Grundfreiheiten keine Anwendung finden kann, sondern die Grundfreiheiten auf ihren gleichheitsrechtlichen Schutz vor Diskriminierungen beschränkt sein müssen. Dies wird insbesondere damit begründet, dass letztlich alle nationalen Steuern als Kostenfaktor potentiell geeignet sind, den grenzüberschreitenden Handel zu beeinträchtigen.[81] Die Konsequenz der Anwendung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote wäre also, dass alle steuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten als Grundfreiheitenbeeinträchtigungen vom EuGH geprüft werden könnten und der Rechtfertigung bedürften.[82]

Auch der EuGH hat sich im Steuerrecht bislang auf die gleichheitsrechtliche Schutzdimension der Grundfreiheiten beschränkt.[83] Vereinzelte Ausnahmen lassen sich meist mit den Besonderheiten des jeweiligen Falls erklären.[84] Teilweise ging es in diesen Fällen nicht um die Steuerbelastung

79 EuGH, Urteil vom 24.11.1993, C-267/91 und C-268/91 (Keck und Mithouard), 16 f. Zur Entwicklung des Marktzugangstests *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 26 ff.

80 *M. Valta*, ISR 2020, 189, 196-197.

81 Skeptisch zu dieser Begründung *Bizioli*, WTJ 14 (2022), 407, 414 ff.; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Einführung, 96.

82 *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 737 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 117; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 633 ff.; *M. Lehner*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 64.

83 Deutlich EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (AirBnB (Italien)), 49 ff.; EuGH, Urteil vom 27.4.2022, C-674/20 (AirBnB (Belgien)), 46; EuGH, Urteil vom 22.11.2018, C-625/17 (Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG), 32; EuGH, Urteil vom 8.9.2005, C-544/03 und C-545/03 (Mobistar und Belgacom), 31 f.; a.A. *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 124.

84 Unerklärlich ist allein die Entscheidung EuGH, Urteil vom 13.6.2002, C-430/99 und C-431/99 (Sea-Land Service); dazu *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019,

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

an sich, sondern um steuerliches Verfahrensrecht.[85] In diesem Fall nahm der EuGH deshalb über das Prinzip der gegenseitigen Anerkennung auch ohne Diskriminierung eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten an.[86] In einem anderen Sonderfall lag eine erdrosselnde Abgabe vor.[87] Eine solche erdrosselnde Abgabe verfolgt aber keinen Fiskalzweck, sondern einen Lenkungszweck, weswegen es für den EuGH möglich war, auf die Anwendung der steuerrechtlichen Sonderdogmatik zu verzichten.[88]

Die Anwendung der Grundfreiheiten auf nichtdiskriminierende steuerliche Maßnahmen ist für die weitere Untersuchung nicht weiter relevant. Denn die zu untersuchenden Differenzierungen nach Unternehmensgröße beinhalten ja gerade eine Ungleichbehandlung nach dem jeweils verwendeten Größenmerkmal. Vielmehr kommt es für die grundfreiheitenrechtliche Relevanz von Differenzierungen nach Unternehmensgröße maßgeblich auf das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung an. Dennoch waren die vorstehenden Ausführungen nicht entbehrlich, denn es gilt die mittelbare Diskriminierung (von den Grundfreiheiten erfasst) von Fällen der diskriminierungsfreien Beschränkung (im Steuerrecht nicht von den Grundfreiheiten erfasst) abzugrenzen.

c) Mittelbare Diskriminierung als Graubereich

Gerade diese Abgrenzung der mittelbaren Diskriminierung von diskriminierungsfreien Beschränkungen ist allerdings ohne eine gefestigte Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung nicht einfach. Im Ausgangspunkt differenziert jede Rechtsnorm zwischen solchen Sachverhalten, die den Tatbestand erfüllen und solchen, die den Tatbestand nicht erfüllen. Umso weiter nun das Konzept der mittelbaren Diskriminierung erlaubt, beispielsweise unter empirischer Betrachtung der Anzahl der Betroffenen oder dem qualitativen Ausmaß der Betroffenheit, einen Zusammenhang zwischen dem verwendeten Tatbestandsmerkmal und dem grenzüberschreitenden Cha-

175. Teilweise wird auch EuGH, Urteil vom 14.10.1999, C-439/97 (Sandoz) als echte Ausnahme gesehen; vgl. *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 117 ff.; a.A. *Snell*, ICLQ 56 (2007), 339, 345; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, Fn. 604.

85 EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer).

86 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 175; dazu C.V.2.b).

87 EuGH, Urteil vom 11.6.2015, C-98/14 (Berlington Hungary).

88 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 175 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

rakter des Vorgangs herzustellen, desto mehr verdrängt die gleichheitsrechtliche Betrachtung die freiheitsrechtliche.[89] Dies wird besonders deutlich, wenn man sich den Gedanken erlaubt, dass eine mittelbare Diskriminierung bereits dann begründet werden könnte, wenn ein einzelner Ausländer von einer (*prima facie* neutralen) Belastung betroffen ist, weil er deren Tatbestand erfüllt, ein Inländer aber nicht, weil er deren Tatbestand nicht erfüllt.[90] Ist dies noch ein Fall der mittelbaren Diskriminierung oder handelt es sich nicht eher um eine nichtdiskriminierende Beschränkung?

Dies zeigt, dass die genauere dogmatische Erfassung der Kategorie der mittelbaren Diskriminierung nicht nur aus Gründen der Rechtssicherheit geboten ist, sondern auch, um die kompetenzielle Rücksichtnahme, die der EuGH durch die Beschränkung auf Diskriminierungsfälle im Steuerrecht übt, nicht durch die Hintertür einer grenzenlosen Anwendung der mittelbaren Diskriminierung zu umgehen.[91]

Alternativ wird diskutiert, die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung durch eine „*rule of remoteness*"[92] zu begrenzen, wie es auch in der Rechtsprechung des EuGH teilweise anklingt. Damit ist gemeint, solche Fälle aus dem Anwendungsbereich der mittelbaren Diskriminierung auszunehmen, „die nicht die Regelung der Bedingungen für die Erbringung der Dienstleistungen der betreffenden Unternehmen bezwecken" und deren Wirkung auf den freien Verkehr „*zu ungewiss und zu mittelbar* sind, als dass [sie] […] als geeignet angesehen werden können, diese Freiheit zu behindern".[93]

Darin wird meist ein Versuch des EuGH erblickt, die weitreichende Interpretation der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote zu begrenzen.[94] Genauso kann die *rule of remoteness* aber auch als Begrenzung der mittel-

89 *Knobbe-Keuk*, DB 1990, 2573, 2576-2577; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 128 f.; *Bizioli*, WTJ 14 (2022), 407, 415 f.; *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Art. 49 AEUV, 81.

90 In diese Richtung *Knobbe-Keuk*, DB 1990, 2573, 2576; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 119. Ähnlich *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 86 f.

91 Zur Notwendigkeit der dogmatischen Begrenzung der mittelbaren Diskriminierung auch *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 86 f.

92 *Cordewener*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 34.

93 EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (AirBnB (Italien)), 45; EuGH, Urteil vom 27.4.2022, C-674/20 (AirBnB (Belgien)), 42 m.w.N. Hervorhebung durch Verf.

94 *Cordewener*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 34.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

baren Diskriminierung dienen.[95] Allerdings finden sich bislang keinerlei Anhaltspunkte für eine rechtssichere Handhabung, wann diese Regel geprüft wird und nach welchen Maßstäben festzustellen ist, ob und ab wann die Wirkung einer Maßnahme zu ungewiss und zu mittelbar ist, um den Binnenmarkt zu beeinträchtigen.[96] Dementsprechend lassen sich daraus keine Anhaltspunkte zur Umgrenzung der mittelbaren Diskriminierung gewinnen. Die Untersuchung der Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung zur genaueren Umgrenzung des Schutzbereichs der Grundfreiheiten ist also unverzichtbar.[97]

3. Vergleichbarkeit

Wie bei Gleichheitsrechten üblich, ist auch bei den Grundfreiheiten neben einer Ungleichbehandlung Voraussetzung, dass die zu vergleichenden Sachverhalte vergleichbar sein müssen. Das relevante Vergleichspaar ergibt sich dabei aus der Struktur der Grundfreiheiten als besondere Diskriminierungsverbote[98]: Der grenzüberschreitende Sachverhalt wird mit einem hypothetischen Sachverhalt verglichen, der – abgesehen von dem grenzüberschreitenden Element[99] – identisch ist mit dem Ausgangssachverhalt (sogenannte vertikale Vergleichspaarbildung).[100]

95 *Bizioli*, WTJ 14 (2022), 407, 418; andeutungsweise *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 50.

96 *Vanistendael*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 190: "not a very big help". Bezeichnend insofern die Zurückweisung entsprechenden Vortrags ohne Begründung in EuGH, Urteil vom 18.6.2019, C-591/17 (Österreich/Deutschland), 130 f. Eingehend zur inkonsistenten Verwendung der Formel durch den EuGH *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 65 ff. Weitere Kritik an der *rule of remoteness* aus Sicht der Verhaltensökonomie bei *Winter*, German Law Journal 21 (2020), 240, 262. Versuche der genaueren Bestimmung bei *Thomas*, NVwZ 2009, 1202; *Jansson/Kalimo*, COLA 51 (2014), 523.

97 Eingehend C.II.3.a)).

98 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 137.

99 In Fällen der mittelbaren Diskriminierung tritt an die Stelle des grenzüberschreitenden Elements das tatsächlich verwendete Differenzierungsmerkmal, *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 84 m.w.N.

100 Ob die Grundfreiheiten auch den Vergleich zweier grenzüberschreitender Sachverhalte (horizontale Vergleichbarkeit) zulassen, ist umstritten. Der EuGH nimmt dies wohl in Situationen an, in denen ein Mitgliedstaat unilateral zwischen verschiedenen Auslandssachverhalten differenziert, vgl. EuGH, Urteil vom 24.2.2015, C-512/13 (Sopora), 25. Folgt die Ungleichbehandlung aber aus den verschiedenen anwendba-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Nach welchen Maßstäben der EuGH aber beurteilt, ob zwei Vergleichssituationen in einer vergleichbaren Situation sind, ob er überhaupt die Vergleichbarkeit prüft und mit welcher Intensität, ist nicht geklärt.[101]

Soweit der EuGH die Vergleichbarkeit der Sachverhalte im Hinblick auf das Ziel der jeweiligen nationalen Regelung beurteilt, ist dem nicht zu folgen.[102] Dafür spricht zwar, dass der EuGH damit das nationale Regelungsanliegen als Maßstab berücksichtigt und dementsprechend die nationale Souveränität schont.[103] Andererseits neigt eine solche Vergleichbarkeitsprüfung zur Zirkularität: Denn wenn das nationale Regelungsziel gerade die territoriale Begrenzung eines (steuerlichen) Vorteils ist, sind im Hinblick auf dieses Ziel inländische und grenzüberschreitende Vorgänge immer unvergleichbar, obwohl die Regelung zu einer ungewünschten Marktabgrenzung führt.[104] Dies hat der EuGH in Fällen mit extrafiskalischen Zweckset-

---

ren Doppelbesteuerungsabkommen, sind zwei verschiedene grenzüberschreitende Sachverhalte nicht vergleichbar, vgl. EuGH, Urteil vom 30.6.2016, C-176/15 (Riskin und Timmermans), 29 ff.; EuGH, Urteil vom 5.7.2005, C-376/03 (D), 61. Aus der Literatur statt vieler *M. Lang*, in: Avi-Yonah/Lang (Hrsg.), Comparative Fiscal Federalism, 2016; *van Thiel*, in: Weber (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation, 2007, 91 ff.

101 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 134 beklagt die "black box" der Vergleichbarkeitsprüfung; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 128; GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.3.2014, C-48/13 (Nordea Bank Denmark), 21 ff.; eingehend zu den verschiedenen Prüfungsansätzen des EuGH *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 278 ff.; *Mittendorfer/Riedl*, EC Tax Rev. 30 (2021), 166, 168 ff.

102 Beispielhaft EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-135/17 (X GmbH), 64 m.w.N. Dazu *Mittendorfer/Riedl*, EC Tax Rev. 30 (2021), 166, 170 f. m.w.N. In der Literatur werden weitere, grundlegend abweichende Ansätze zur Ausgestaltung der Vergleichbarkeitsprüfung vorgeschlagen, zum Beispiel allein danach, ob ein Mitgliedstaat seine Steuerhoheit ausübt oder nicht, vgl. *Wattel*, ET 55 (2015), 542, 553, oder anhand des Wettbewerbsverhältnisses zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Akteuren im Zielmarkt, vgl. *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 293 ff.; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 299; *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 100; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 644. Der EuGH folgt dem bislang nicht.

103 *Lyal*, in: Avi-Yonah/Lang (Hrsg.), Comparative Fiscal Federalism, 2016, 55 f.

104 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 128; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 131; kritisch auch *Mittendorfer/Riedl*, EC Tax Rev. 30 (2021), 166, 171; *Hörner*, Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen, 2014, 123; *Glahe*, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen, 2012, 144.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

zungen teilweise erkannt und entsprechend reagiert. Insbesondere in der Rs. *Kommission/Österreich* machte der EuGH deutlich, dass in Fällen einer mittelbaren Diskriminierung die (mittelbare) Differenzierung nach Staatsangehörigkeit „*per definitionem* kein gültiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit dieser Situationen und somit für das Bestehen eines objektiven Unterschieds zwischen ihnen darstellen [kann]".[105] In der Rs. *X* hingegen, in der es um eine steuerliche Begünstigung für inländische Denkmalgebäude ging, akzeptierte der EuGH, dass die Niederlande nur das kulturgeschichtliche Erbe der Niederlande schützen wollte und beurteilte deshalb ausländische Denkmalgebäude als objektiv unvergleichbar.[106] Eine solche Vergleichbarkeitsprüfung ist aufgrund ihrer Zirkularität verzichtbar.

Aber auch sonst ist die Frage nach der Vergleichbarkeit der Sachverhalte besser als Teil der Rechtfertigungsprüfung zu verorten. Denn in der Sache unterscheiden sich die maßgeblichen Erwägungen der Vergleichbarkeitsprüfung nicht von den in der Rechtfertigung zu prüfenden Gesichtspunkten. Ausschlaggebend ist jeweils, ob zwischen den beiden zu vergleichenden Sachverhalten Unterschiede bestehen und ob diese Unterschiede so gewichtig sind, dass sie die fragliche Ungleichbehandlung rechtfertigen können. Diese Wertungsfragen lassen sich im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung besser erörtern und die widerstreitenden Interessen gegeneinander abwägen.[107] Die Vergleichbarkeitsprüfung ist also jedenfalls verzichtbar und kann allenfalls dazu dienen, in Fällen, in denen die Ungleichbehandlung sich eindeutig und notwendigerweise aus der territorialen Beschränktheit des Steuerzugriffs der Mitgliedstaaten ergibt, die Prüfung abzukürzen und die Grundfreiheitenbeeinträchtigung abzulehnen.[108]

105 EuGH, Urteil vom 16.6.2011, C-10/10 (Kommission/Österreich), 35 (Hervorhebung im Original) zur Abzugsfähigkeit von Spenden an nichtansässige Forschungseinrichtungen. Ähnlich bereits EuGH, Urteil vom 11.9.2007, C-76/05 (Schwarz und Gootjes-Schwarz), 72 f.

106 EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-87/13 (X), 30 ff.

107 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 134; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 85; *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 138; *Surmann*, Hybride Gestaltungen nach der ATAD II, 2022, 219.

108 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 129; *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 740.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

4. Rechtfertigung

Nicht jede Benachteiligung eines grenzüberschreitenden Vorgangs stellt eine Verletzung der Grundfreiheiten dar. Dies ist vielmehr nur der Fall, wenn die Benachteiligung nicht gerechtfertigt werden kann. Als Voraussetzungen dafür prüft der EuGH, ob ein tauglicher Rechtfertigungsgrund vorliegt und ob die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten verhältnismäßig ist.[109] Im Folgenden werden die für das Steuerrecht wesentlichen Rechtfertigungserwägungen des EuGH vorgestellt, um die spätere Untersuchung von gesetzlichen Differenzierungen nach Unternehmensgröße zu ermöglichen.

a) Rechtfertigungsgründe

Die geschriebenen Rechtfertigungsgründe des AEUV (Art. 36, 45 Abs. 3, 52 Abs. 1, 65 AEUV) zu den einzelnen Grundfreiheiten sind von geringer praktischer Relevanz, da diese durch den EuGH eng ausgelegt werden.[110] Bedeutsam sind vor allem die durch den EuGH entwickelten ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe.[111] Wie auf Ebene des Schutzumfangs der Grundfreiheiten, besteht auch auf Ebene der Rechtfertigung eine Konvergenz zwischen den verschiedenen Grundfreiheiten, die es wiederum erlaubt, die Rechtfertigungsgründe abstrakt für alle Grundfreiheiten darzustellen.[112] So wie es allen Grundfreiheiten im Kern darum geht, Beein-

109 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 199 nennt als dritte Voraussetzung die folgerichtige Umsetzung der Maßnahme. Dies ist nach hier vertretener Ansicht ein Prüfungsaspekt der Verhältnismäßigkeit, dazu B.II.4.b).

110 *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 259; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 22; *Hinnekens*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 78 f.; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 306.

111 Grundlegend EuGH, Urteil vom 20.2.1979, 120/78 (Cassis de Dijon), 8; zur weiteren Entwicklung im Steuerrecht *Hinnekens*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 79 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 200 ff.; zur dogmatischen Begründung *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 657 ff.

112 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 138-140, 162, 930–931.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

trächtigungen des europäischen Binnenmarkts zu beseitigen, dienen alle Rechtfertigungserwägungen den mitgliedstaatlichen Interessen, die jeweils mit dem durch die Grundfreiheiten verfolgten Binnenmarktziel im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung in Ausgleich zu bringen sind.[113] Gerade dieser Ausgleich des mitgliedstaatlichen Regelungsanliegens mit dem Binnenmarktziel, konkret im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung, führt zu der gebotenen Schonung der mitgliedstaatlichen Souveränität.[114]

Abgesehen von diesem übergeordneten Zweck der Rechtfertigungsprüfung, fehlt es in der Rechtsprechung des EuGH jedoch an dogmatisch gefestigten Strukturen zu den zulässigen Rechtfertigungsgründen. Stattdessen ist eine Vielzahl wiederkehrender „Argumentationstopoi"[115] zu beobachten, die der EuGH im Einzelfall bewertet und (fort-) entwickelt.[116] Eine eindeutige Systematisierung der einzelnen Rechtfertigungsgründe fällt deshalb schwer[117], zumal es keinen *numerus clausus* an Rechtfertigungsgründen gibt.[118] Die folgende Darstellung versucht, thematisch verwandte Fragestellungen gemeinsam beziehungsweise gerade in Abgrenzung zueinander darzustellen, um die teils gegenläufigen Aussagen in der EuGH-Rechtsprechung offenzulegen.

113 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 303 f.; *Hinnekens*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 73; *Stewen*, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht, 2007, 305 spricht sich daher für die Aufgabe der bisherigen Vielzahl von Rechtfertigungsgründen aus und schlägt vor, alle Erwägungen im Rahmen eines einzigen Rechtfertigungsgrundes "Gemeinschaftsrechtskonforme Ausübung der Steuerhoheit" zu erfassen. Dagegen *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 110.

114 Dazu bereits B.I.1.

115 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 306.

116 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 306 f.

117 Vgl. nur *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 310, der eine Differenzierung nach extrafiskalischen Gründen und solchen Gründen, die dem Schutz der nationalen Steuerhoheit dienen vorschlägt; ähnlich *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 32, die im Topos "Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse" den Sammelbegriff für alle Rechtfertigungsgründe sieht, die im Einzelnen die nationale Steuerhoheit schützen; ähnlich *Wattel*, EC Tax Rev. 50 (2022), 736, 749.

118 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

aa) Kein Schutz des nationalen Steueraufkommens, aber Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

In ständiger Rechtsprechung urteilt der EuGH, dass das bloße Fiskalinteresse des Mitgliedstaats am Zugriff auf Steuersubstrat, die Sorge vor dem Verlust von Steuereinnahmen oder das Interesse an der Erhöhung von Steuereinnahmen keinen zwingenden Grund des Allgemeinwohls darstellt, der die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten rechtfertigen könnte.[119] Das ist insofern verständlich und richtig, als dass der ungehinderte Protektionismus bezogen auf das eigene Steuersubstrat zwangsläufig zu einer Abschottung der nationalen Märkte führen würde, die gerade im Widerspruch zum Binnenmarktziel stünde. Zudem soll die Verwirklichung der Grundfreiheiten seitens der Mitgliedstaaten nicht unter einen Finanzierungsvorbehalt gestellt werden können.[120]

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz macht der EuGH jedoch durch die Anerkennung der Rechtfertigungsgründe Wahrung der angemessenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen, Schutz der territorialen Besteuerung, der Kohärenz und der Abwehr von missbräuchlichen Steuergestaltungen. Diesen „Argumentationstopoi", die teilweise als eigenständige Rechtfertigungsgründe, teilweise als Ober- und Unterbegriffe[121], teilweise als in Kombination[122] anwendbar verstanden werden, liegt der gemeinsame Gedanke zu Grunde, dass es nicht vollständig gleichgültig ist, ob und wo Einnahmen versteuert oder Ausgaben zum Abzug zugelassen werden. Vielmehr erkennt der EuGH in manchen grenzüberschreitenden Situationen

119 Vgl. u.a. EuGH, Urteil vom 7.9.2004, C-319/02 (Manninen), 49; EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), 44; mit zahlreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des EuGH *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 105.

120 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 210; *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 137; zustimmend auch *Cordewener/Kofler/van Thiel*, COLA 46 (2009), 1951, 1957 ff.

121 So wohl *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 226.

122 Z.B. EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (Lexel), 71; Kritisch zur Kombination von Rechtfertigungsgründen *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 286 ff. Eine Darstellung der verschiedenen Prüfungsansätze des EuGH findet sich bei *Müllmann*, Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb, 2021, 283 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ein berechtigtes Interesse der Mitgliedstaaten an, bestimmte Gewinne zu besteuern oder bestimmte Ausgaben nicht zum Abzug zuzulassen.

Das Interesse der Mitgliedstaaten an der Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse hat der EuGH erstmals in der Rs. *Mark & Spencer* anerkannt.[123] Die genauen Konturen dieses Rechtfertigungsgrundes sind aber trotz seiner praktischen Bedeutung[124] bis heute nicht geklärt.[125] Allerdings lässt sich erkennen, dass der EuGH in bestimmten Konstellationen den Schutz des Besteuerungssubstrats der Mitgliedstaaten entgegen dem Binnenmarktideal der freien Standortwahl zulässt.[126]

Wiederkehrende Leitgedanken sind dabei der Territorialitätsgrundsatz[127], der Symmetriegedanke und der damit verbundene Rechtfertigungstopos der Kohärenz[128] sowie die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltun-

123 In EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), 45 wurde dieser Rechtfertigungsgrund noch in Verbindung mit der Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung und der Verhinderung von Steuerflucht geprüft; in EuGH, Urteil vom 25.2.2010, C-337/08 (X Holding), 33 wurde er dann auch alleine als tauglicher Rechtfertigungsgrund anerkannt.

124 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 224 bezeichnet ihn als "praktisch bedeutsamste[n] Rechtfertigungsgrund".

125 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 140: "facettenreiche Rundumwaffe"; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 225 kritisiert die fehlende Reflexion des EuGH über die "eigentliche Legitimationsbasis" der unter diesem Schlagwort erfassten legitimen Regelungsziele.

126 *Müllmann*, Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb, 2021, 286.

127 Diesen betont *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 267; *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 373; *Wattel*, in: Weber (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation, 2007, 152 zur "nebulösen" Beziehung von Territorialität und Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsrechte.

128 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 87; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 242 betont den Zusammenhang mit dem Territorialitätsgedanken. Nach EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 80; EuGH, Urteil vom 17.12.2015, C-388/14 (Timac Agro), 47 decken sich Kohärenz und die Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse; als eigenständiger Rechtfertigungsgrund aber in EuGH, Urteil vom 12.6.2018, C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock), 51.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

gen. Diese können helfen, einen „abgrenzbaren und subsumierbaren Sinngehalt der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse" herauszuarbeiten.[129].

(1) Territorialitätsgrundsatz

Unter Berufung auf das Territorialitätsprinzip erkennt der EuGH das Interesse der Mitgliedstaaten an der Besteuerung territorial radizierter Gewinne an. Die Mitgliedstaaten können sich also auf die angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse berufen, um Verhaltensweisen zu verhindern, „die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden."[130] Beispielhaft hierfür steht die Rechtsprechung zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung.[131] Dabei besteuert der Wegzugsstaat die stillen Reserven trotz ausbleibender Realisierung zu dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die Ansässigkeit in diesem Staat aufgibt oder das Wirtschaftsgut in einen anderen Staat überführt und damit dem Steuerzugriff des Wegzugstaates entzieht. Natürlich dient die Realisation der Steuer im Wegzugszeitpunkt letztlich auch der effektiven Verwirklichung und Durchsetzung des Besteuerungsrechts.[132] Im Ausgangspunkt geht der EuGH aber eben davon aus, dass ein solches territoriales Besteuerungsrecht überhaupt schutzwürdig ist.[133] Das ist insofern nicht selbstverständlich, als dass das Territorialitätsprinzip durch die daraus folgende Abgrenzung der einzelnen steuerlichen Hoheitsgebiete in einem gewissen Widerspruch zu den Zielen des Binnenmarkts steht.[134] Der EuGH erkennt es aber als tauglichen Anknüpfungspunkt für die angemessene Aufteilung von Besteuerungsbefug-

129 *Müllmann*, Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb, 2021, 282.

130 EuGH, Urteil vom 17.9.2015, C-589/13 (F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt), 70 m.w.N.

131 EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 49; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 228; eingehend *Schönfeld/Erdem*, StuW 2022, 70.

132 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 70 erörtert die Wegzugsbesteuerung deshalb unter dem Punkt der effektiven Steuererhebung.

133 EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 46.

134 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 225; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 316; kritisch deshalb auch *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 136.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

nissen an.[135] Kritisch ist, dass das Territorialitätsprinzip *per se* keine eigenen Maßstäbe enthält für den Ausgleich mit den Binnenmarktzielen. Letztlich beschreibt der Begriff primär den völkerrechtlichen Umstand, dass der hoheitliche Zugriff auf Steuersubstrat territorial beschränkt ist, löst aber nicht die Frage, unter welchen Umständen diese territoriale Beschränkung eine Ungleichbehandlung rechtfertigt.[136] Entsprechend verwendet der EuGH das Territorialitätsprinzip auch nicht einheitlich.[137]

(2) Kohärenz und Symmetrie

Weiter erkennt der EuGH die Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten in Fällen der Kohärenz als beachtlich an.[138] Dieses Konzept folgt unmittelbar aus der Natur der Grundfreiheiten als Gleichheitsrechte.[139] Grenzüberschreitende wirtschaftliche Vorgänge sollen durch die Grundfreiheiten mit innerstaatlichen Sachverhalten gleichgestellt werden. Sie können sich aber nicht auf die Grundfreiheiten berufen, um besser gestellt zu werden als rein innerstaatliche Sachverhalte. Dies wird durch das geflügelte Wort ausgedrückt, dass die Grundfreiheiten den „*free mover*" schützen, nicht aber den „*free rider*", der durch Kombination verschiedener Steuersysteme besser stehen will, als er es nach den einzelnen innerstaatlichen Rechtsordnungen eigentlich sollte.[140] Aufgrund der Kohärenz des nationalen Steuersystems können steuerliche Vorteile auf innerstaatliche Sachverhalte beschränkt werden, wenn diese Vorteile im unmittelbaren Zusammenhang zu Nachteilen stehen, die

135 EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer), 22; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2, Rn. 143.

136 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 140.

137 EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer), 22 lässt sich auch so verstehen, dass eine Ungleichbehandlung, die die Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip verwirklicht, bereits aus dem tatbestandlichen Schutz der Grundfreiheiten fällt; *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 140; zu der Entwicklung des Territorialitätskonzepts in der Rechtsprechung des EuGH *Wattel*, in: Weber (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation, 2007, 144 ff.

138 Grundlegend EuGH, Urteil vom 28.1.1992, C-204/90 (Bachmann), 21 ff.; EuGH, Urteil vom 28.1.1992, C-300/90 (Kommision/Belgien), 14 ff.

139 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 82.

140 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 127.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ein grenzüberschreitend Wirtschaftender nicht zu tragen hat.[141] Miteinander verknüpfte Vor- und Nachteile dürfen also nicht unter Berufung auf die Grundfreiheiten voneinander getrennt werden.[142] Es soll kein „Rosinenpicken" der Steuerpflichtigen möglich sein, sodass diese die Vorteile eines Steuersystems nutzen, ohne damit verbundene Nachteile zu tragen.[143]

Bei der Frage, welche Vor- und Nachteile einen solche unmittelbaren Zusammenhang aufweisen und deshalb miteinander „saldiert" werden dürfen, ist auf die Zielsetzung des nationalen Steuersystems abzustellen.[144] Der EuGH stellt darüber hinaus aber hohe Anforderungen.[145] Unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz wurden zwar Fälle der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung gerechtfertigt[146], ansonsten wurde der Rechtfertigungsgrund aber zumeist abgelehnt. Insbesondere müssen die Vor- und Nachteile regelmäßig in der Person desselben Steuerpflichtigen eintreten und sich auf dasselbe Einkommen beziehen.[147] Der Vor- und Nachteil muss zudem innerhalb einer nationalen Steuerrechtsordnung erfolgen, wobei Doppelbesteuerungsabkommen mit in die Betrachtung einbezogen werden

141 EuGH, Urteil vom 6.6.2000, C-35/98 (Verkooijnen), 57 f.; *Kostikidis/Hintermayer*, ET 62 (2022), 74, 74 f.

142 *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 367 f.; kritisch zu diesem engen Verständnis *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 232 ff., der die kohärente Umsetzung der nationalen Belastungsgrundentscheidung in den Mittelpunkt der Kohärenzrechtfertigung stellt.

143 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 123.

144 EuGH, Urteil vom 12.6.2018, C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock), 45; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 86.

145 *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 369 ff.; *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 174; *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Einführung, 125; *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 232 Für eine etwas großzügigere Betrachtung des gesamten Steuersystems statt einzelner Steuergesetze zuletzt GAin Kokott, Schlussanträge vom 6.5.2021, C-545/19 (Allianzgi-Fonds Aevn), 101 f. Dies hat der EuGH jedoch abgelehnt EuGH, Urteil vom 17.3.2022, C-545/19 (AllianzGI-Fonds AEVN), 79 f.

146 EuGH, Urteil vom 23.10.2008, C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt), 43; EuGH, Urteil vom 12.6.2018, C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock), 51.

147 EuGH, Urteil vom 17.9.2015, C-589/13 (F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt), 83 m.w.N.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 273; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 85; *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 174 f.; zur Ausnahme bei der Dividendenbesteuerung *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 369.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

können[148]. Die grundfreiheitsrechtliche Zulässigkeit einer nationalen Regelung wird aber nicht von der Rechtslage in einem anderen Mitgliedstaat abhängig gemacht.[149]

In engem Zusammenhang zur Kohärenz steht der Symmetriegedanke.[150] Von Kohärenz ist dabei meist die Rede, wenn es um besondere steuerliche Vor- oder Nachteile geht, von Symmetrie, wenn es um die Erfassung von Gewinnen und Verlusten geht.[151] In der Sache geht es dabei darum, dass ein Mitgliedstaat die Berücksichtigung ausländischer Verluste verweigern darf, wenn er damit korrespondierende ausländische Gewinne nicht besteuert. Der Vorteil der Verlustnutzung wird also verweigert, weil der damit unmittelbar zusammenhängende Nachteil der Besteuerung der Gewinne nicht eintritt. Gewinne und Verluste sind „zwei Seiten einer Medaille".[152] Der Steuerpflichtige soll daran gehindert werden, Gewinne und Verluste voneinander zu trennen und frei zu wählen, in welchem Staat er Gewinne oder Verluste geltend macht.[153]

Egal, ob unter dem Schlagwort der Kohärenz oder der Symmetrie, die besonders umstrittenen Fälle sind diejenigen, in denen ein Staat für den grenzüberschreitenden Sachverhalt eine nachteilige Regelung anwendet, um einen Vorteil auszugleichen, den der grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige aus dem Rechtssystem des anderen Staates oder aus dem Zusammenspiel beider Rechtsordnungen erlangt. Der EuGH erlaubt dies als „internationale Kohärenz" in eng umgrenzten Ausnahmefällen, wenn die vorteilhafte Behandlung im Ausland und die nachteilige Behandlung im Inland exakt korrespondieren und durch Doppelbesteuerungsabkommen gesichert sind.[154] Eine bloß typisierende Betrachtung zur Ermittlung etwai-

148 *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 176 f.; *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 127 f.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 532.

149 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 128; kritisch zur Rechtsprechung des EuGH zu Dividendenbesteuerung deshalb *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 286 ff.

150 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 127, 142; a.A. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 243.

151 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 87.

152 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 127.

153 EuGH, Urteil vom 17.12.2015, C-388/14 (Timac Agro), 35 m.w.N.

154 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 96; *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 180. Zur Diskussion um eine größere Relevanz dieses Rechtferti-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ger ausgleichsfähiger Vorteile ist dabei nicht zulässig.[155] Explizit entschieden hat der EuGH, dass allein der Umstand einer niedrigeren Steuerlast im Ausland keine kompensatorischen Maßnahmen rechtfertigen kann.[156] Auch die Bekämpfung von Steuerwettbewerb ist dementsprechend bisher nicht als Rechtfertigungsgrund anerkannt.[157] Damit würde verkannt, dass nicht nur Harmonisierung, Neutralität und damit verbunden Allokationseffizienz, sondern auch Steuerwettbewerb zu Wohlfahrtsgewinnen führen kann.[158]

Ähnliche Probleme ergeben sich für nationale Maßnahmen zur Vermeidung der doppelten Inanspruchnahme von gleichgerichteten Steuervergünstigungen (zum Beispiel doppelter Verlustnutzung), den sogenannten *double dips*.[159] Der EuGH hat die Rechtfertigung solcher Maßnahmen bislang überwiegend abgelehnt.[160] Es finden sich aber auch gegenteilige Aussagen.[161]

Hier zeigt sich die Schwierigkeit des EuGH, eine Balance zu finden zwischen dem Grundsatz, dass dem Steuerpflichtigen die Vorteile, die er aus der Standortwahl im Binnenmarkt gewinnt, nicht durch andere Mitgliedstaaten genommen werden sollen und dem legitimen Interesse der

---

gungsgrund bei Korrespondenzregeln *Surmann*, Hybride Gestaltungen nach der ATAD II, 2022, 250 ff.

155 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 96.

156 EuGH, Urteil vom 26.10.1999, C-294/97 (Eurowings), 44 f.; EuGH, Urteil vom 6.6.2000, C-35/98 (Verkooijnen), 61; EuGH, Urteil vom 26.6.2003, C-422/01 (Skandia und Ramstedt), 52; 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.

157 Eingehend und für die Anerkennung eines Rechtfertigungsgrundes für die Bekämpfung *schädlichen* Steuerwettbewerbs *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 757 ff.

158 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 120 f.; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 779 ff.

159 Für die Rechtfertigung solcher Maßnahmen: *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 269 f.; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 317 f.; a.A. *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 126.

160 EuGH, Urteil vom 6.9.2012, C-18/11 (Philips Electronics), 30 ff.; EuGH, Urteil vom 17.9.2015, C-589/13 (F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt), 73.

161 EuGH, Urteil vom 4.7.2018, C-28/17 (NN), 47 f.; eingehend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 264 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Mitgliedstaaten daran, dass die Steuerpflichtigen sich nicht unberechtigt ihrer Steuerhoheit entziehen können.

(3) Missbrauchsverhinderung

Im Rahmen des Rechtfertigungsgrunds der Bekämpfung missbräuchlicher Steuergestaltungen ist verhältnismäßig eindeutig geklärt, wie dieser Konflikt aufzulösen ist. Als Ausgangspunkt lässt sich festhalten, dass die Grundfreiheiten den Steuerpflichtigen zwar die freie Standortwahl für ihre wirtschaftliche Aktivität gewährleisten, nicht aber die freie Wahl, in welchem Staat Gewinne und Verluste jeweils geltend gemacht werden.[162] Die Besteuerung soll also an die wirtschaftliche Realität anknüpfen und nicht durch formelle Gestaltungen durch den Steuerpflichtigen umgangen werden können. Die Mitgliedstaaten sind berechtigt, entsprechenden Umgehungsversuchen die steuerliche Anerkennung zu verweigern.[163]

Dies folgt bereits aus dem Ziel der Grundfreiheiten. Denn das Ziel des Binnenmarktes, eine effiziente Resourcenallokation zu gewährleisten, erfordert es nur, solche Geschäfte zu schützen, die nach den Kräften des Marktes zustande gekommen sind.[164] Streng genommen fallen Gestaltungen ohne jegliche wirtschaftliche Substanz daher bereits nicht in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten.[165]

Nach der grundlegenden Entscheidung des EuGH in der Rs. *Cadbury Schweppes* ist es Mitgliedstaaten gestattet, „Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch die Tätigkeit im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird."[166] In jüngerer Zeit scheint der EuGH die Anforderungen an die Feststellung missbräuchlicher Gestaltungen zu lockern. Als missbräuchlich wurden in den „dänischen Fällen" zuletzt auch solche Gestaltungen betrachtet, die „*pro forma*" vorgenommen wurden und deren Hauptzweck

162 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2, Rn. 123 m.w.N.
163 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 123-125.
164 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 149.
165 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 251.
166 EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), 55.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

war, einen Steuervorteil zu erlangen.[167] Selbst das Vorliegen einer gewissen wirtschaftlichen Substanz würde danach nicht die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung verhindern.[168]

Jedenfalls im Rahmen der Verhältnismäßigkeit stellt der EuGH hohe Anforderungen an die nationalen Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Die Vorschrift muss sich tatbestandlich „hinreichend zielgenau an typischen Missbrauchskonstellationen ausrichten".[169] Zu pauschale Missbrauchsvermutungen sind daher unzulässig. Insbesondere dürfen Missbrauchsvermutungen nicht alleine an den Umstand geknüpft werden, dass der Steuerpflichtige grenzüberschreitend tätig ist oder gerade in einem anderen Land mit günstigeren steuerlichen Bedingungen wirtschaftlich tätig ist.[170] Es ist gerade das durch die Grundfreiheiten gewährleistete Recht des Steuerpflichtigen, den Ort seiner Aktivität auch nach den steuerlich günstigsten Bedingungen zu wählen.[171] Weiter sind nationale Vorschriften zur Bekämpfung missbräuchlicher Strukturen nur verhältnismäßig, soweit sie keine unwiderleglichen oder nur unverhältnismäßig schwer widerlegliche Miss-

167 EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-116/16, C-117/16 (T Danmark und Y Denmark Aps), 79, 98; EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 (N Luxembourg 1 u.a.), 107; nach *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 75 ist danach zu differenzieren, ob es sich um eine legale oder illegale Gestaltung handelt. Bei illegalen Gestaltungen genüge es, wenn die Erlangung des Steuervorteils der wesentliche Zweck ist; bei legalen Gestaltungen müsse die Erlangung des Steuervorteils jedoch der alleinige Zweck sein.

168 *Traversa*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 88 mit 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.); EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-116/16, C-117/16 (T Danmark und Y Denmark Aps); *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 167. im Hinblick auf die Kombination der Rechtfertigungsgründe Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und Missbrauchsverhinderung; *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 118 ff.

169 EuGH, Urteil vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16 (Deister Holding u.a.), 60–62, 97; EuGH, Urteil vom 14.6.2018, C-440/17 (GS), 44, 79. Zur Anforderung der tragfähigen Vermutung eingehend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 258; *Erdem*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Vor § 50d Abs. 3 EStG, Rn. 42; *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3, 13.

170 EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (Lexel), 55.

171 EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-116/16, C-117/16 (T Danmark und Y Denmark Aps), 81; EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 (N Luxembourg 1 u.a.), 109; *Schön*, IStR 2009, 882, 887.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

brauchsvermutungen aufstellen.[172] Dem Steuerpflichtigen muss immer die Möglichkeit offenstehen, den Gegenbeweis zu führen, dass der Tätigkeit wirtschaftliche Substanz zugrunde liegt und damit keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt.[173]

bb) Kein Schutz reiner Verwaltungsvereinfachung, aber wirksame steuerliche Kontrolle

Mit Blick auf die Verwaltbarkeit und Realisierung des materiellen Steueranspruchs und das damit verbundene Interesse der Mitgliedstaaten an der Handhabbarkeit der Steuerverwaltung sind die Rechtsprechungssignale des EuGH nicht eindeutig. Oft wiederholt ist die Aussage des EuGH, dass das mitgliedstaatliche Interesse an Verwaltungsvereinfachung oder Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Steuer keinen zwingenden Allgemeinwohlgrund darstellen, der eine Grundfreiheitenbeeinträchtigung rechtfertigen kann.[174] Diese Aussage steht aber im Widerspruch zu den durch den EuGH anerkannten Rechtfertigungsgründen der „wirksamen steuerlichen Kontrolle“[175], der „Wirksamkeit der Steueraufsicht“[176], der „effizienten Steuererhebung“[177], der „effizienten Steuerbeitreibung“[178] oder der „Sicherstellung der Durchsetzung des Steueranspruchs“[179].

172 Hierzu und zum Folgenden *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 257 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 77-78.

173 EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), 70; EuGH, Urteil vom 13.3.2007, C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), 82; *Erdem*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Vor § 50d Abs. 3 EStG, Rn. 43.

174 EuGH, Urteil vom 26.1.1999, C-18/95 (Terhoeve), 45; EuGH, Urteil vom 7.9.2004, C-319/02 (Manninen), 54; EuGH, Urteil vom 9.10.2014, C-326/12 (van Caster), 56; *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 283.

175 EuGH, Urteil vom 20.2.1979, 120/78 (Cassis de Dijon), 8.

176 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.

177 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 56.

178 EuGH, Urteil vom 3.10.2006, C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH), 35.

179 Als eigenständiger Rechtfertigungsgrund *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 297.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Unter diesen Topoi akzeptiert der EuGH administrative Erwägungen als Rechtfertigungsgrund, wobei im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung regelmäßig hohe Anforderungen gestellt werden. Insbesondere sind materiellrechtliche Mehrbelastungen für den grenzüberschreitenden Sachverhalt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nicht zu rechtfertigen, da regelmäßig verfahrensrechtliche Mehrbelastungen oder die Erbringung eigener Nachweise durch den Steuerpflichtigen als milderes Mittel in Frage kommen.[180] Verfahrensrechtliche Benachteiligungen des grenzüberschreitenden Vorgangs können unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatz jedoch gerechtfertigt sein.[181] Im Rahmen der Verhältnismäßigkeit geht der EuGH davon aus, dass die Amtshilfe[182] sowie etwaige Selbstauskünfte und Nachweiserbringung durch den Steuerpflichtigen[183] regelmäßig mildere Mittel darstellen.[184]

Wie *Woitok*[185] herausgearbeitet hat, wird in der Rezeption der Rechtsprechungsaussagen nicht hinreichend zwischen Effektivität und Effizienz des Steuerverfahrens unterschieden. Während Effektivität nur die Wirksamkeit einer Maßnahme voraussetzt, ist eine Maßnahme effizient, wenn sie zugleich wirksam und wirtschaftlich ist. Eine Abwägung des administrativen

180 *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 111 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 47 verweist darauf, dass es nicht ausgeschlossen ist, Steuervergünstigungen aufgrund von Verwaltungsschwierigkeiten bestimmten grenzüberschreitenden Sachverhalten zu versagen; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 290.

181 *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 116 f.; *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 160 f.; *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 274.

182 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG: "Amtshilferichtlinie", ABl. EU L 64 v. 11.3.2011, 1–12; Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen: "Beitreibungsrichtlinie", ABl. EU L 84 v. 31.3.2010, 1–12.

183 Kritisch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 294.

184 EuGH, Urteil vom 4.3.2004, C-334/02 (Kommission/Frankreich), 29 ff.; EuGH, Urteil vom 5.7.2007, C-522/04 (Kommission/Belgien), 56 f.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 290; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 48-49.

185 Zum Folgenden eingehend *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 675 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Aufwands mit dem Erfolg der Steuerfestsetzung und -beitreibung wäre also nur unter dem Begriff der effizienten Besteuerung geschützt.

Wie *Woitok* feststellt, schützt der EuGH in den meisten seiner Entscheidungen die mitgliedstaatlichen Interessen an einer effektiven, nicht aber an einer effizienten Steuerverwaltung.[186] Ist also die Realisierung des Steueranspruchs gefährdet, kann der Mitgliedstaat damit zusätzliche administrative Belastungen für den grenzüberschreitenden Steuerpflichtigen rechtfertigen. Eine solche Mehrbelastung ist aber tendenziell nicht gerechtfertigt, wenn alleine die Effizienz der Steuerverwaltung gefährdet ist. Der Mitgliedstaat kann sich zur Rechtfertigung also im Regelfall nicht darauf berufen, dass ohne Mehrbelastung des grenzüberschreitenden Sachverhalts die Steuerfestsetzung und -beitreibung zu aufwendig würde. Diesbezüglich ist die Rechtsprechung jedoch nicht gefestigt.[187]

cc) Extrafiskalische Zwecke

Auch extrafiskalische Lenkungszwecke einer Steuervorschrift können grundsätzlich Beschränkungen der Grundfreiheiten rechtfertigen. Welche Bereiche, Aktivitäten oder Verhaltensweisen steuerlich gefördert werden, steht dabei im Ermessen der Mitgliedstaaten.[188] Das Förderziel darf jedoch nicht nur territorial beschränkt verfolgt werden.[189] Eine Ausnahme hiervon macht der EuGH in Sachbereichen, in denen das Primärrecht die

186 *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 678 ff.

187 Zur „vorsichtige[n] Öffnung des Gerichtshof" gegenüber Effizienzerwägungen *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 678 ff. und später C.IV.2.b)bb)(4)(b)i.

188 EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (Persche), 43; EuGH, Urteil vom 16.6.2011, C-10/10 (Kommission/Österreich), 32; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 116; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 221.

189 EuGH, Urteil vom 14.9.2006, C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), 57; EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (Persche), 44; EuGH, Urteil vom 10.9.2009, C-269/07 (Kommission/Deutschland), 82 m.w.N.; EuGH, Urteil vom 16.6.2011, C-10/10 (Kommission/Österreich), 33; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 221. Etwas anderes gilt möglicherweise für Drittstaatensachverhalte im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit, vgl. GA Collins, Schlussanträge vom 9.2.2023, C-670/21 (BA/Finanzamt X), 39.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Achtung der nationalen Politik vorsieht (insbesondere also der Schutz des nationalen kulturellen Erbes, Art. 36, 167 Abs. 1 AEUV).[190] Die Förderung von nationalen Kulturgütern oder Naturdenkmälern darf deshalb auf das Territorium des Mitgliedstaats beschränkt werden.[191]

b) Verhältnismäßigkeit und Folgerichtigkeit

Die Beschränkung der Grundfreiheiten muss mit Blick auf das verfolgte Allgemeinwohlziel verhältnismäßig sein, um gerechtfertigt zu sein. Nach gängigem Verständnis umfasst der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Prüfung der Geeignetheit der Maßnahme, der Erforderlichkeit (mildestes Mittel) sowie der Angemessenheit (Zweck-Mittel-Relation).[192]

Der EuGH verzichtet jedoch häufig auf die explizite Prüfung der Angemessenheit als dritten Schritt.[193] Erwägungen der Güterabwägungen berücksichtigt der EuGH in diesen Fällen dennoch oft unter dem Prüfungspunkt der Erforderlichkeit.[194] In anderen Fällen prüft der EuGH explizit dreistufig und benennt auch die Angemessenheit als Teil der Verhältnismä-

190 *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.

191 EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-133/13 (Q), 27; EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-87/13 (X), 31 f.; *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 149 f.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 217; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 310 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 106.

192 *Kostikidis*, WTJ 13 (2021), 309, 336 f.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 86 ff.

193 Grundlegend EuGH, Urteil vom 30.11.1995, C-55/94 (Gebhard), 37. Aus der neueren Rechtsprechung statt vieler EuGH, Urteil vom 31.5.2018, C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), 36 m.w.N. Zur uneinheitlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung auch *Oreschnik*, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 227 f.; *O. Koch*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 2003, 198 ff.

194 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 212; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 671 m.w.N.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ßigkeit.[195] Dies ist aus Gründen der Nachvollziehbarkeit der Entscheidung vorzugswürdig.[196]

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeit wird auch die folgerichtige Umsetzung der gesetzgeberischen Grundentscheidung geprüft. Nur eine folgerichtige Umsetzung der Grundwertung ist je geeignet; anders ausgedrückt indiziert eine inkonsequente Umsetzung eines Regelungsanliegens, dass dieses nur vorgeschoben ist.[197]

Zu beachten ist, dass für das Ergebnis der Verhältnismäßigkeitsprüfung die Prüfungsintensität von entscheidender Bedeutung ist. Gerade unter den Prüfungspunkten der Erforderlichkeit und Angemessenheit kommt es darauf an, welche und wie viele Alternativmaßnahmen der EuGH einer eingehenden Prüfung unterzieht, wie der EuGH die Beweislast für die Eignung etwaiger Alternativmaßnahmen verteilt und in welchem Maße der EuGH die gesetzgeberische Wertungsentscheidung prüft und hinterfragt, oder akzeptiert.[198] Die Rücksichtnahme auf die mitgliedstaatliche Steuersouveränität gebietet dabei tendenziell eine großzügige Linie, bei der nationale Wertungen durch den EuGH nicht korrigiert, sondern akzeptiert werden.[199] Richterliche Zurückhaltung durch den EuGH ist auch angezeigt bei der Prüfung der Folgerichtigkeit der Maßnahme. Dies ergibt sich auch aus dem folgenden Gedanken: Das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der Maßnahmenziele kann als Ausdruck des allgemeinen Gleichbehandlungsgebots verstanden werden.[200] In Abhängigkeit vom jeweiligen Zweck der Maßnahme ist der Gesetzgeber durch den Gleichheitssatz gehalten, alle Sachverhalte, die dem Zweck entsprechen, gleichermaßen zu be- oder ent-

195 Im Steuerrecht z.B. EuGH, Urteil vom 17.12.2015, C-388/14 (Timac Agro), 51. Zu beachten ist, dass der EuGH in diesen Fällen trotzdem nicht immer eine Güterabwägung vornimmt, vgl. *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 671 m.w.N.; *Leible/Streinz*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Art. 34 AEUV, 127.

196 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 345 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 87.

197 Zur dogmatischen Einordnung als Teilelement der Geeignetheit *Oreschnik*, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 207 ff.; *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; *Mathisen*, COLA 47 (2010), 1021, 1032 ff.

198 Eingehend *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 213 ff. Zu den großen Unterschieden in der Prüfungsintensität durch den EuGH *Oreschnik*, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 291 ff.

199 Vgl. B.I.1.

200 *Mathisen*, COLA 47 (2010), 1021, 1022.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

lasten. Tut er dies in der Umsetzung des Maßnahmenzwecks nicht, verfolgt er den Zweck gleichzeitig nicht folgerichtig und nicht gleichheitsgerecht. Die Grundfreiheiten sind wie gesehen aber keine allgemeinen Gleichheitssätze. Es sollte daher vermieden werden, dass der EuGH im Rahmen der Folgerichtigkeitsprüfung letztlich doch jede mitgliedstaatliche Maßnahme umfassend auf ihre gleichheitsgerechte Umsetzung überprüfen kann.[201]

Selbstverständlich ist auch bei der richterlichen Zurückhaltung mit Augenmaß vorzugehen, um die Grundfreiheiten nicht ihrer Wirksamkeit zu berauben.[202]

5. Zwischenergebnis

Bei der Darstellung der Grundfreiheitendogmatik ist deutlich geworden, dass es in der Rechtsprechung des EuGH nach wie vor an Rechtssicherheit und dogmatischer Stringenz mangelt.[203] Dies lässt sich zumindest ansatzweise erklären, wenn man die unvereinbaren Ziele in den Blick nimmt, die der EuGH miteinander zu vereinen versucht: auf der einen Seite der perfekte Binnenmarkt, die ungehinderte Zirkulation und optimale Allokation von Waren, Kapital, Arbeitskraft, Dienstleistungen und Unternehmen, auf der anderen Seite die fortbestehende fiskalische Souveränität der Mitgliedstaaten und die territoriale Beschränktheit des Steueranspruchs dieser Mitgliedstaaten.

Für die weitere Untersuchung kann als Grundlage festgehalten werden, dass die Grundfreiheiten in ihrer Dimension als besondere Diskriminierungsverbote jeden grenzüberschreitenden Vorgang vor einer Schlechterstellung gegenüber rein innerstaatlichen Vorgängen schützen (B.II.2.a)). Nichtdiskriminierende Beschränkungen der Marktfreiheiten durch das materielle Steuerrecht der Mitgliedstaaten sind durch die Grundfreiheiten hingegen nicht verboten (B.II.2.b)). Die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung stellt einen Grenzfall zwischen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot dar und ist deshalb für die Reichweite der Grundfreiheiten im Steuerrecht von großer Bedeutung (B.II.2.c)). Die dogmatischen Strukturen

201 Voraussetzung dafür ist zwar das Vorliegen einer Beschränkung; wie gesehen ist die Beschränkungsdogmatik aber nicht hinreichend gefestigt, um den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten sicher zu umgrenzen; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 209.

202 Kontrolldichte als Balanceakt *Oreschnik*, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 3.

203 Deutlich auch *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 306 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

werden im Hauptteil der Arbeit einer genaueren Untersuchung unterzogen (C.II.3.a)).

Die Vergleichbarkeitsprüfung ist kein sinnvoller Bestandteil der Grundfreiheitenprüfung. Wenn sie sich am Ziel der nationalen Maßnahme orientiert, neigt sie zur Zirkularität; jedenfalls ist sie überflüssig (B.II.3).

Im Rahmen der Rechtfertigung sind die ungeschriebenen zwingenden Gründe des Allgemeinwohls von Bedeutung. Das Fiskalinteresse der Mitgliedstaaten am Erhalt oder der Erhöhung ihrer Steuereinnahmen ist als solches nicht geschützt. Der EuGH schützt aber unter dem Begriff der „Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse" das Interesse der Mitgliedstaaten, territorial radizierte Gewinne zu besteuern. Zudem wird das Interesse der Mitgliedstaaten anerkannt, sich mit Blick auf die Kohärenz des eigenen Steuersystems davor zu schützen, dass steuerliche Vorteile isoliert von damit zusammenhängenden Nachteilen geltend gemacht werden können. Unter dem Rechtfertigungstopos der Missbrauchsabwehr wird den Mitgliedstaaten zugestanden zu verhindern, dass Steuerpflichtige sich missbräuchlich der nationalen Steuerhoheit entziehen oder steuerliche Vorteile in Anspruch nehmen (B.II.4.a)aa)).

Schwierigkeiten bei der Verwaltbarkeit des Steueranspruchs werden im Grundsatz nicht als Rechtfertigungsgrund akzeptiert. Etwas anderes gilt nur, wenn die Realisierung des Steueranspruchs andernfalls nicht nur schwierig oder aufwendig, sondern gänzlich gefährdet wäre. Inwieweit der EuGH Effizienzerwägungen der Steuerverwaltung akzeptiert, ist nicht geklärt (B.II.4.a)bb)).

Schließlich können extrafiskalische Lenkungszwecke eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten rechtfertigen, sofern der verfolgte Lenkungszweck nicht auf das nationale Territorium beschränkt wird (B.II.4.a)cc)).

Für alle Rechtfertigungsgründe gilt, dass über deren Reichweite und Relevanz maßgeblich im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung entschieden wird. Der EuGH kann dabei über die Intensität der Prüfung das Ergebnis beeinflussen. Die Rücksichtnahme auf die nationale Souveränität gebietet aber im Zweifel eine größere richterliche Zurückhaltung (B.II.4.b))

III. Beihilferecht

Das Beihilfeverbot in Art. 107 Abs. 1 AEUV ist neben den Grundfreiheiten das zweite wichtige Instrument negativer Rechtsangleichung im Bereich des europäischen Steuerrechts. Es ist Teil der Regeln über den Wettbewerb

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

in der Europäischen Union in Titel VII, Kapitel 1 des AEUV. Zweck des Beihilfeverbots ist es dementsprechend, den Wettbewerb innerhalb der Union vor Verfälschung durch staatliche Begünstigungen zu schützen.[204] Es soll verhindern, dass Allokationsentscheidungen von Unternehmen verzerrt und folglich Ressourcen innerhalb der Union suboptimal alloziert werden. Die Wettbewerbsordnung der Union, und als Teil davon das Beihilfeverbot, dient also wie auch die Grundfreiheiten der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. b AEUV).[205]

Schon früh hat der EuGH festgestellt, dass das Beihilfeverbot nicht nur Direktsubventionen erfasst, sondern auch sogenannte Fiskalbeihilfen. Eine Begünstigung im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auch solche „Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat […]".[206] Für die rechtliche Einordnung als Beihilfe kommt es nicht auf die rechtliche Form einer staatlichen Maßnahme an, sondern auf deren Wirkung (sogenannte „Wirkungsdoktrin"[207]).[208] Die Schwierigkeit bei der Prüfung des Beihilfeverbots im Steuerrecht ergibt sich daraus, dass im Steuerrecht nicht geprüft werden kann, ob ein Wirtschaftsteilnehmer marktgerecht behandelt oder begünstigt wird.[209] Denn das Steuerrecht un-

204 *Hey*, StuW 2015, 331, 334; *Ismer*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 845 f. verweist zusätzlich auf die marktordnende Funktion des Beihilfeverbots, indem Mitgliedstaaten daran gehindert werden, ineffiziente Unternehmen entgegen dem öffentlichen Interesse durch Begünstigungen zu unterstützen.

205 *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 358; ausführlich *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 7 ff.

206 Grundlegend EuGH, Urteil vom 23.2.1961, 30/59 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen), 43; EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke), 38.

207 Diesen Begriff verwendet *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 92 ff.

208 Vgl. EuGH, Urteil vom 22.12.2008, C-487/06 P (British Aggregates/Kommission), 85, 89; EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 87; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 40; EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 65; weitere Nachweise in der Europäische Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union: "Beihilfenbekanntmachung", KOM (2016/C 262/01), 129; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 19.

209 Außerhalb des Steuerrechts wird zur Ermittlung eines Vorteils das „Kriterium des marktwirtschaftlich handelnden Wirtschaftsbeteiligten" angewendet; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 76.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

terliegt nicht den Kräften des freien Marktes, der einen „normalen Preis" festlegen könnte. Vielmehr entspricht es der Souveränität der Mitgliedstaaten über das Steuerniveau selbst zu bestimmen.[210] Der freie Wettbewerb im Binnenmarkt kann für den Bereich des Steuerrechts gerade nicht bereits durch die Abwesenheit jeglicher staatlichen Einflussnahme auf den Markt gesichert werden kann, sondern im Gegenteil nur durch die gleichmäßige Besteuerung vergleichbarer wirtschaftlicher Sachverhalte.[211]

Weitere Voraussetzungen des Art. 107 AEUV sind, dass die Begünstigung selektive Wirkung hat („bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige"), staatlich und aus staatlichen Mitteln gewährt werden muss, sowie den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt.

Für den Bereich der steuerlichen Beihilfen sind regelmäßig die Tatbestandsmerkmale Begünstigung und Selektivität entscheidend, um die beihilferechtliche Relevanz einer steuerlichen Maßnahme zu beurteilen. Gleichzeitig bereiten diese Tatbestandsmerkmale in ihrer Anwendung auf steuerliche Beihilfen auch die größten Schwierigkeiten.[212] Kommission und EuGH unterscheiden zwischen *de jure* und *de facto* selektiven Maßnahmen.[213] Im Folgenden wird daher auf die Dogmatik zur Ermittlung *de jure* und *de facto* selektiver Vorteile eingegangen, bevor diese jeweils kritisch gewürdigt wird.

---

210 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 51.

211 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 21; und bereits *Schön*, COLA 36 (1999), 911, 920.

212 Das gilt zumindest für den Bereich der Beihilferegelungen, das heißt für Fälle, in denen die Beihilfe bereits in der steuergesetzlichen Maßnahme enthalten ist. Da der Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit auf Differenzierungen in gesetzlichen Maßnahmen beschränkt ist, unterbleibt eine Darstellung der Problemkreise rund um steuerliche Einzelbeihilfen durch Verwaltungsentscheidungen. Dazu, insbesondere zu den neuen Tendenzen bei der beihilferechtlichen Prüfung von Verrechnungspreisregelungen, *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 6 mit weiteren Nachweisen.

213 Nach der Systematik der Kommission handelt es sich hierbei jeweils um Unterkategorien der sogenannten materiellen Selektivität. Diese ist von der regionalen Selektivität abzugrenzen, die nicht aus norminternen, das heißt tatbestandlichen Differenzierungen folgt, sondern aus der regional beschränkten Anwendbarkeit der vorteilhaften Regelung. Die regionale Selektivität ist nicht von Bedeutung für den Untersuchungsgegenstand der Arbeit und wird deshalb nicht näher behandelt. Dazu Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 142–155.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

1. *De jure* Selektivität

Für die Feststellung, ob ein *de jure* selektiver Vorteil vorliegt, verwenden Kommission und EuGH einen dreistufigen Test.[214]

a) Bestimmung des Referenzsystems

In einem ersten Schritt wird ein Referenzsystem[215], also die steuerliche Regelung des „Normalfalls", bestimmt. Schon die Bestimmung des Referenzsystems unterliegt allerdings großer Rechtsunsicherheit.[216] Klar ist im Ausgangspunkt, dass die Festlegung des Referenzsystems der Kompetenz der Mitgliedstaaten unterfällt. Im Rahmen des Beihilferechts sind daher die souveränen Steuerwürdigkeitsentscheidungen der Mitgliedstaaten und das jeweils gewählte Belastungsniveau zu respektieren.[217] Zur Bestimmung des Referenzsystems ist die jeweilige Steuer[218] auf die ihr zugrundeliegende Belastungsentscheidung zu untersuchen. Regelmäßig ist das für Steuern mit Fiskalzweck das Leistungsfähigkeitsprinzip,[219] und für Steuern mit extrafiskalischen Lenkungszwecken das jeweilige Lenkungsziel.[220] Normen

214 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 128; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 33, 35; EuGH, Urteil vom 18.7.2013, C-6/12 (P Oy), 19 ff.; EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 36, 44; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 171; ausführlich zu der Entwicklung dieser Form des "komparativen Regel-Ausnahmetests" *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 119 ff.

215 Auch „Benchmark", „Normalbesteuerung", „Referenzbesteuerung".

216 Kritisch deshalb *Balbinot*, FR 2018, 729, 733.

217 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; *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.

218 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 134.

219 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 68 ff.; *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 363; *Balbinot*, FR 2018, 729, 736 f. Kritisch zur Verwendung der Gewinnerzielung als relevanten Vergleichszweck bei Fiskalzwecksteuern *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 490.

220 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 73 ff.; *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 363; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 22 f.; EuG, Urteil vom

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

im nationalen Steuersystem, die diese steuerspezifische Belastungsgrundentscheidung kohärent umsetzen und ausgestalten sind selbst Teil des Referenzsystems und können daher keinen Vorteil begründen.[221]

Die Bestimmung des Referenzsystems durch die Ermittlung der systematischen Grundentscheidungen des nationalen Steuergesetzgebers kommt an ihre Grenzen, wenn eine potentielle Begünstigung nicht im Rahmen der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, sondern durch Modifikationen des Steuersatzes vorgesehen wird.[222] Welcher Steuersatz stellt dann die Regel, und welcher Steuersatz stellt hiervon eine Abweichung dar? Für diese Fälle ist ungeklärt, inwieweit qualitative, quantitative oder subjektive Kriterien zur Bestimmung von Regel und Ausnahme herangezogen werden können.

Qualitative Ansatzpunkte, um bei zwei verschiedenen Steuersätzen einen Regelfall auszumachen, bestehen, wenn beispielsweise der günstigere Steuersatz nur zeitlich beschränkt oder nicht allgemein auf alle Steuerzahler anwendbar ist.[223] Bei Lenkungssteuern kann zudem noch aus dem verfolgten Lenkungszweck die verschieden hohe Besteuerung folgen.[224] Fehlen jegliche qualitative Kriterien, ist wohl hilfsweise auf quantitative oder subjektive Kriterien abzustellen. Danach stellt im Zweifel diejenige Rechtsfolge den Regelfall dar, die in der Mehrzahl der Fälle Anwendung findet (quantitativ) oder die von der nationalen Gesetzgebung als Regelbesteuerung gewollt war (subjektiv). Ein Beispiel hierfür bildet der Fall *Aer Lingus und Ryanair*, in dem eine Fluggaststeuer („Air Travel Tax") in Höhe von 2 Euro pro Passagier für Flüge bis 300 km (gemessen vom Flughafen Dublin) und eine Steuer in Höhe von 10 Euro für Flüge über 300 km erhoben wurde. Diese Steuer wurde als Verbrauchssteuer direkt bei den Fluggesellschaften erhoben. Die Kommission erblickte in dem niedrigeren Steuersatz eine rechtswidrige Beihilfe zugunsten von Aer Lingus und Ryanair. Um den Steuersatz

---

7.3.2012, T-210/02 RENV (British Aggregates/Kommission), 51 f.; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 45 ff.

221 *Schön*, COLA 36 (1999), 911, 926; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 58; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 23; *Balbinot*, FR 2018, 729, 736 f.; für Lenkungssteuern explizit Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 136.

222 *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 27 bezeichnen diese Fälle als "missing benchmark".

223 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 87.

224 *Sutter*, in: Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 177 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 87; beispielhaft EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 45 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

von 10 Euro als Normalmaß und Referenzbesteuerung zu wählen, konnte die Kommission allerdings nicht auf ein systematisches Regel-Ausnahme Verhältnis zurückgreifen, da beide Steuersätze gleichwertig nebeneinanderstanden. Die Kommission wählte daher eine quantitative Abgrenzung. Da nur 10-15 % der Fälle, die der Steuer unterlagen mit dem niedrigeren Steuersatz besteuert wurden, ging die Kommission davon aus, dass dies eine Abweichung von der Normalbesteuerung darstellte. Dieser Ansatz wurde schließlich durch die subjektive Erwägung gestützt, dass die differenzierten Steuersätze der Absicht des irischen Staates entsprachen, Inlandsflüge und inländische Flughäfen zu begünstigen.[225] Dieses Vorgehen der Kommission wurde durch den EuGH nicht beanstandet.[226] Dass eine solche quantitative Bestimmung des Referenzsystems aber nicht in allen Fällen zwingend ist, sondern subsidiär zu qualitativen Abgrenzungen angewendet wird, zeigt die Rs. *Gibraltar*, in der eine Regelung als Referenzsystem betrachtet wurde, die nur ca. 1 % aller steuerpflichtigen Unternehmen betraf, während ca. 99 % von der Begünstigung profitierten.[227]

Es bleibt zudem unklar, wie entsprechende Fälle zu behandeln sind, wenn keine eindeutige quantitative Abgrenzung möglich ist oder die quantitativen Verhältnisse sich im Laufe der Zeit verändern.[228] Insgesamt fehlt bislang eine klare Dogmatik zur Bestimmung des relevanten Referenzsystems, auch weil Kommission und EuGH über die entschiedenen Einzelfälle hinaus dafür keine rechtssicher handhabbaren Kriterien festgelegt haben.[229]

---

225 GA Mengozzi, Schlussanträge vom 5.7.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 34. Dies widerspricht eigentlich der regelmäßig getroffenen Aussage des EuGH, dass es für die Beurteilung der Maßnahme nicht auf die Absichten des Gesetzgebers, sondern auf ihre Wirkung ankomme. Vgl. EuGH, Urteil vom 4.3.2021, C-362/19 P (Kommission/Fútbol Club Barcelona), 61.

226 EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 54 ff.; zustimmend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 29; kritisch zur Verwendung quantitativer Kriterien *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 169 ff., der aber ebenfalls die hilfsweise Berücksichtigung quantitativer Maßstäbe akzeptiert.

227 EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar); so auch *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 170.

228 *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 457; kritisch zu quantitativen und subjektiven Kriterien *M. Lang*, IStR 2010, 570, 576 *Hoppe*, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 135 schlägt vor, in Zweifelsfällen zugunsten der nationalen Fiskalhoheit keinen Vorteil anzunehmen.

229 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 44.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

b) Abweichung vom Referenzsystem

Im zweiten Schritt wird geprüft, ob eine Abweichung von diesem Referenzrahmen vorliegt. Soweit die Kommission zur Bestimmung eines Regel-Ausnahmeverhältnisses teilweise statt auf die Abweichung von der materiellen Belastungsgrundentscheidung der Steuer auf ein formelles Regel-Ausnahme-Verhältnis abstellt und als Referenzsystems schlicht die Rechtsfolge wählt, die ohne die unmittelbar infrage stehende Norm bestünde, wurde diesen Ansätzen durch den EuGH zu Recht widersprochen.[230] Es widerspricht der wiederholt getroffenen Aussage des EuGH, dass das Vorliegen einer Beihilfe allein nach der Wirkung der Norm, nicht aber nach der formalen Ausgestaltung zu bestimmen ist.[231] Insbesondere stößt diese Auffassung in solchen Fällen an ihre Grenzen, in denen die Ausnahmeregelung materiell keinen Vorteil enthält, weil sie die materielle Grundentscheidung umsetzt.[232] Es wäre widersprüchlich zwei wirtschaftlich identisch wirkende Maßnahmen beihilferechtlich unterschiedlich zu behandeln, bloß weil in einem Fall der Gesetzgeber die Maßnahme technisch als Ausnahme von einer Regel vorsieht, während er in einem anderen Fall die Regel bereits enger fasst.[233] Ein formelles Regel-Ausnahme Verhältnis kann allenfalls als Indiz für ein materielles Regel-Ausnahme Verhältnis dienen.[234]

Stattdessen kommt es nach der neueren „gleichheitsrechtlichen" Methode des EuGH deshalb für die Feststellung einer Abweichung darauf an, ob zwei im Hinblick auf das Ziel der allgemeinen Regelung vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt werden.[235] Liegt eine Ungleichbehandlung

230 Europäische Kommission vom 26.1.2011 (Sanierungsklausel), 66; EuGH, Urteil vom 28.6.2018, C-203/16 P (Andres (Heitkamp BauHolding)/Kommission), 90 ff.

231 Vgl. die Nachweise in Fn. 208.

232 Beispielhaft ist hierfür die Diskussion und Entscheidung zur Sanierungsklausel § 8c Abs. 1a KStG: Vgl. hierzu EuGH, Urteil vom 28.6.2018, C-203/16 P (Andres (Heitkamp BauHolding)/Kommission), 91–92 und 104; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 20 f.

233 *Balbinot*, FR 2018, 729, 733; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 20 f.

234 *Balbinot*, FR 2018, 729, 736.

235 EuGH, Urteil vom 22.12.2008, C-487/06 P (British Aggregates/Kommission), 82; EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 61 f.; EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 75; EuGH, Urteil vom 18.7.2013, C-6/12 (P Oy), 19; EuGH, Urteil vom 4.6.2015, C-5/14 (Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH), 74; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 77. Zustimmend *M. Lang*,

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

vergleichbarer Sachverhalte vor, kann davon ausgegangen werden, dass einer der Sachverhalte begünstigt wird.[236] Entgegen teilweise missverständlicher Formulierung durch den EuGH, wird die Vergleichbarkeit mit Blick auf das mit der allgemeinen Regelung (Referenzsystem) verfolgte Ziel[237], nicht mit Blick auf das Ziel der Ausnahmeregelung bestimmt.[238]

c) Systemimmanente Rechtfertigung

Werden die ersten beiden Prüfungsschritte bejaht, so ist die Maßnahme *prima facie* selektiv. In einem dritten Prüfungsschritt wird dem betroffenen Mitgliedstaat die Möglichkeit gewährt, darzulegen, dass die festgestellte Abweichung vom Referenzsystem der Natur oder dem inneren Aufbau des Systems („Systemimmanenz") entspricht. Damit kann der Mitgliedstaat die *prima facie* Selektivität widerlegen.[239] Nach gefestigter Rechtsprechung können nur system*immanente* Zwecke eine Abweichung vom Bezugsrahmen rechtfertigen. Im Rahmen von Fiskalzwecksteuern können also externe, wirtschaftspolitische Lenkungszwecke keine begünstigenden

Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 2009, 25 f.; *M. Lang*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 29; *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19, 21; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 161; GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.4.2015, C-66/14 (Finanzamt Linz), 88.

236 Teilweise wird die Bestimmung eines Referenzsystems deshalb für überflüssig gehalten, vgl. *M. Lang*, EStAL 2012, 411, 419; a.A. *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 12 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 39.

237 EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (Paint Graphos), 49; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 57, 60; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 31; EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 125; *Ismer/Piotrowski* 46 (2018), 156, 159; *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 483. Ausführlich *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 366 ff.; kritisch gegenüber beiden Ansätzen *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Art. 107 AEUV, 96.

238 So noch EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke), 41.

239 EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke), 42; EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (Paint Graphos), 65; EuGH, Urteil vom 18.7.2013, C-6/12 (P Oy), 22; EuGH, Urteil vom 9.10.2014, C-522/13 (Ministero de Defensa und Navantia/Concello de Ferrol), 43.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Abweichungen von der Regelbelastung rechtfertigen.[240] Als systemimmanente Gründe wurden für Fiskalzwecksteuern bislang beispielsweise Missbrauchsverhinderung[241], die Vermeidung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung[242] oder Vereinfachungszwecke für den effektiven Steuervollzug anerkannt.[243] Die Abweichung vom Bezugssystem muss zudem verhältnismäßig sein.[244]

2. Kritik

Der wesentliche Kritikpunkt an der vom EuGH verwendeten Prüfungsstruktur ist, dass dadurch die zwei Tatbestandsmerkmale der Begünstigung und der Selektivität vermengt werden, obwohl es sich um zwei zu unterscheidende Fragestellungen handelt.[245] Bei der Bestimmung des Vorteils geht es darum, ob ein Unternehmen begünstigt wird, indem von einer „normalerweise zu tragenden Belastung" abgewichen wird. Dabei ist eine Begünstigung von einer legitimen, durch die nationale Steuersouveränität geschützten Differenzierung der nationalen Steuerwürdigkeitsentscheidung abzugrenzen. Die Selektivität hingegen nimmt den Wettbewerbseffekt einer Maßnahme in den Blick und antwortet auf die Frage, ob nur „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" in den Genuss des Vorteils kom-

240 EuGH, Urteil vom 6.9.2006, C-88/03 (Portugal/Kommission), 81 f.; EuGH, Urteil vom 18.7.2013, C-6/12 (P Oy), 24 ff. Kritisch zu dieser Rechtsprechung, da eine lenkungspolitische Ausnahme von einer Fiskalsteuer (selektiv nach EuGH) und die Belastung durch eine zusätzliche Lenkungssteuer (bereits kein Vorteil nach EuGH) ihrer Wirkung nach identisch sind *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 484. Für eine teilweise Anerkennung externer Ziele als Rechtfertigungsgründe *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 375 ff.

241 EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 51.

242 EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 50. Wohl auch EuGH, Urteil vom 15.9.2022, C-705/20 (Fossil (Gibraltar)), 61.

243 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 139; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 151 ff.

244 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; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 25; dazu auch *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 377 f.

245 *Schön*, COLA 36 (1999), 911, 924; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 16 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 33 ff.; *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Art. 107 AEUV, 56.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

men. Dabei werden selektive Maßnahmen von allgemeinen Maßnahmen abgegrenzt, die allen Wirtschaftsteilnehmern gleichermaßen zugutekommen und als Teil des legitimen Systemwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten beihilferechtlich nicht zu beanstanden sind. Hierbei geht es also nicht um das Verhältnis des Steuerpflichtigen zum Staat, sondern zu anderen vergleichbaren Steuerpflichtigen.

Betrachtet man unter Berücksichtigung dieser Differenzierung erneut den dreistufigen Test des EuGH, wird deutlich, dass alle drei Prüfungsschritte allein die Frage betreffen, ob ein Vorteil besteht. Die Bestimmung der Normalbesteuerung und die Abweichung davon sind notwendig, um überhaupt das Vorliegen eines Vorteils zu ermitteln.[246] Die Prüfung der „Rechtfertigung" durch Systemimmanenz oder die Natur oder den inneren Aufbau des Systems ist im Wesentlichen redundant, weil eine systemkonforme Abweichung bereits das Vorliegen eines Vorteils, jedenfalls eine Abweichung von dem Referenzsystem ausschließt.[247] Denn wenn beispielsweise die Nichtbesteuerung eines bestimmten Sachverhalts der Grundentscheidung der Steuer entspricht, handelt es sich nicht um eine Abweichung vom Referenzsystem, sondern um dessen konsequente Umsetzung.[248]

Durch die fehlende Differenzierung zwischen der Prüfung des Vorteils und der Selektivität geht der eigenständige Gehalt der Selektivität verloren. Das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" hat dann keine eigenständige Bedeutung und einschränkende Wirkung mehr. Dies führt unweigerlich zu einer Ausweitung der Anwendung des Beihilfeverbots auf Maßnahmen, die nicht nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen. und wird dementsprechend äußerst kritisch beurteilt.[249]

---

246 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 98; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 8.

247 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 59 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 79; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 146.

248 Beispielsweise EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 49 f.

249 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 28; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 110; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 18 f.; GA Saugmandsgaard Oe, Schlussanträge vom 19.9.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 61 ff.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.4.2015, C-66/14 (Finanzamt Linz), 113; *Jaeger in:* MüKo Europäisches und Deutsches Wettbewerbs-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Als Argument für eine solche strengere Auslegung des Beihilfeverbots und eine konsequentere Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität wird regelmäßig die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten in Stellung gebracht.[250] Dieses Argument lässt sich dogmatisch untermauern.[251] Zunächst verlangt bereits der Wortlaut des Art. 107 AEUV nach einer Begünstigung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige". Auch die Systematik des AEUV streitet für eine Betonung des Selektivitätserfordernisses. Die Existenz der Art. 114-116 AEUV zeigt, dass es durchaus nicht nur selektive, sondern auch allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahmen gibt, die binnenmarktschädliche Wirkungen entfalten, ohne aber dem Beihilfeverbot zu unterfallen. Die dort vorgesehenen Verfahren der positiven Harmonisierung dürfen nicht durch eine extensive Auslegung des Beihilfeverbots umgangen werden.[252] Die Abgrenzung zu den Grundfreiheiten erfordert ebenfalls ein engeres Beihilfeverständnis. Die Grundfreiheiten sind in ihrem Anwendungsbereich asymmetrische Diskriminierungsverbote zugunsten des grenzüberschreitenden Sachverhalts.[253] Diese begrenzte Schutzwirkung der primärrechtlichen Diskriminierungsverbote würde durch eine weite Auslegung des Art. 107 AEUV umgangen, wenn dadurch jegliche Differenzierung bei wirtschafts- und sozialpolitischen Maßnahmen unter Beihilfeverdacht stünde.[254] Auch die Teleologie des Beihilfeverbots erfordert nicht, dass auch allgemein wirkende Maßnahmen des Steuerwettbewerbs erfasst werden.[255]

Nach dem derzeitigen Stand der EuGH-Rechtsprechung findet aber eine solche nah am Wortlaut ausgerichtete Beihilfeprüfung nicht statt. Vielmehr entwickelt sich das Beihilfeverbot zu einem umfassenden Folgerichtigkeitsgebot für die mitgliedstaatlichen Steuersysteme.[256] Vorschläge, die Prüfung

---

recht, Teil 8: Steuerliche Maßnahmen, 12 ff.; *Hoppe*, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 113.

250 *Hey*, StuW 2015, 331, 335; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 18; *Ismer*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 861; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 164; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 28.

251 Zur Schwäche des Arguments bereits B.I.1.

252 *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 485 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 120.

253 Siehe dazu bereits B.II.2.

254 *Schön*, ZHR 183 (2019), 393, 402.

255 Eingehend *Hoppe*, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 138 ff.

256 GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 82; *Birkenmaier*, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, 2007, 118 ff.; *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 484 f., aber

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der *de jure* Selektivität um einen vierten Prüfungsschritt zu ergänzen[257], um dem Rechnung zu zollen, wurden durch den EuGH nur teilweise berücksichtigt[258], teilweise aber auch eindeutig abgelehnt.[259]

3. Selektivität im engeren Sinne

Wenn das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" eine eigenständige Bedeutung haben soll, stellt sich die Frage, inwieweit die begünstigten Unternehmen einer Beihilfenmaßnahme bestimmbar sein müssen.

Die Rechtsprechung des EuGH bewegt sich in dieser Frage zwischen zwei gegensätzlichen Polen. Einerseits wiederholt der EuGH, dass der bloße Umstand, dass ein Vorteil von der Erfüllung bestimmter Tatbestandsvoraussetzungen abhängt, nicht alleine zur Selektivität der Maßnahme

---

kritisch dazu auf S. 488; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 33; bereits *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 2001, 111; *Lyal*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 423: "If that is clearly understood, it does not matter what the rule is and what the exceptions are in the first and second step: what is essential is overall consistency"

257 GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.4.2015, C-66/14 (Finanzamt Linz), 84 f.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 30; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 18 f.; *Sutter*, in: Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 183 ff.; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 64, insb. dort Fn. 335.

258 In EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 104 scheint der EuGH die Abgrenzbarkeit der bevorteilten Gruppe anhand spezifischer Eigenarten als Voraussetzung des Beihilfeverbots zu betonen. So jetzt auch EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 35; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 29.

259 In EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 71 lehnt er eine entsprechende Voraussetzung explizit ab. Zustimmend insofern *Bartosch*, EStAL 21 (2022), 65, 70. Teilweise wird allerdings der Ausnahmecharakter dieser Entscheidung, die Exportförderung zum Gegenstand hatte, betont. Dann wäre diese Aussage aus der Rs. *World Duty Free* nicht zu verallgemeinern, siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 165; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 540 Siehe aber auch EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 27; GA Pitruzzella, Schlussanträge vom 21.1.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 26.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

führt.[260] Andererseits soll aber weder die allgemeine Verfügbarkeit der Maßnahme noch die große Anzahl davon profitierender Unternehmen oder die Verschiedenheit der profitierenden Unternehmen geeignet sein, um die Selektivität der Maßnahme zu widerlegen.[261] In der Literatur wird die Rechtsprechung des EuGH teilweise dahingehend verstanden, dass er bloß bei *de jure* selektiven Maßnahmen auf die Prüfung der Selektivität im engeren Sinne verzichtet, während diese bei *de facto* selektiven Maßnahmen weiterhin erforderlich sei.[262]

In der Literatur wird mit den oben genannten Argumenten mehr Wert auf eine eigenständige Prüfung der Bestimmtheit der begünstigten Unternehmen gelegt. *Schön* schlägt beispielsweise vor, Selektivität nur dann zu bejahen, wenn begünstigte Betriebe oder Branchen individualisierbar sind.[263] *Englisch* stellt darauf ab, ob nach solchen unternehmensspezifischen Merkmalen differenziert wird, die der Disposition des jeweiligen Unternehmens entzogen sind. Selektivität wäre dann anzunehmen, wenn die Vergünstigung nicht allen Unternehmen ohne grundlegende Änderung

260 EuGH, Urteil vom 29.3.2012, C-417/10 (3M Italia), 42; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 59, 85; EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 24.

261 "Maribel-Formel": EuGH, Urteil vom 17.6.1999, C-75/97 (Belgien/Kommission (Maribel a und b)), 32; EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke), 48; EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-279/08 P (Kommission/Niederlande (NOx)), 50; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 80; EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 25 ff.; EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 99.

262 *Szudoczky/Károlyi*, EStAL 2020, 251, 259, die diese Aussage aber allein auf EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 104 stützen. Als gesichert kann dies in der Rechtsprechung des EuGH aber wohl nicht gelten, da der EuGH teilweise selbst nicht eindeutig zwischen *de jure* und *de facto* Selektivität unterscheidet und zum anderen sehr großzügige Maßstäbe anlegt, selbst wenn er verlangt, dass die begünstigte Gruppe „spezifische Eigenarten" aufweist. In EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 107 genügte hierfür bereits die Eigenschaft als „Offshore-Unternehmen" ohne Arbeitnehmer und Geschäftsräume.

263 *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 18 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 110; so auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.4.2015, C-66/14 (Finanzamt Linz), 111 ff.; aber ablehnend EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 70 ff.; skeptisch zu den rechtspolitischen Erfolgsaussichten der Plädoyers für eine strengere Selektivitätsprüfung *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 471.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ihres Geschäftsfelds oder der betrieblichen Strukturen offensteht.[264] *Balbinot* stellt auf die Abgrenzbarkeit der begünstigten Gruppe anhand bestimmter Merkmale ab und verlangt eine gewisse Homogenität der begünstigten Gruppe, wobei die genauen Anforderungen an die Abgrenzbarkeit nicht abstrakt zu definieren, sondern im Einzelfall im Rahmen einer Wertungsentscheidung zu bestimmen seien.[265] Und auch *Kokott*, die grundsätzlich den gleichheitsrechtlichen Gehalt des Beihilfeverbots betont, erkennt das Bedürfnis nach einer getrennten Selektivitätsprüfung und der Begünstigung eines bestimmten oder bestimmbaren Unternehmenskreises zur Umgrenzung des Beihilfeverbots.[266]

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wird es darauf ankommen, ob Differenzierungen nach Unternehmensgröße zu einer Begünstigung „bestimmter Unternehmen" führen können.[267]

4. *De facto* Selektivität

Während bei *de jure* selektiven Maßnahmen aufgrund der tatbestandlichen Voraussetzungen der Maßnahme lediglich bestimmte Unternehmen von der Maßnahme profitieren, handelt es sich bei *de facto* selektiven Maßnahmen um scheinbar allgemeine Maßnahmen, die jedoch faktisch nur einem begrenzten Kreis an Unternehmen zugutekommen.[268] Damit werden Fälle erfasst, in denen ohne tatbestandliche Abweichung vom Referenzsystem, das Referenzsystem aus sich heraus bereits selektiv begünstigend wirkt.

Auch hier fehlt eine klare Linie des EuGH zur Abgrenzung faktisch disparater Belastungs- und Begünstigungswirkungen einer Maßnahme von verbotenen, *de facto* selektiven Maßnahmen. Einerseits ist allgemein aner-

264 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 30; kritisch im Hinblick auf die durch zusätzliche Rechtssicherheit eröffneten Umgehungsmöglichkeiten für die Mitgliedstaaten *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 482.

265 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 107 f. mit zahlreichen Nachweisen auf weitere Literaturstimmen in diese Richtung.

266 GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.4.2015, C-66/14 (Finanzamt Linz), 85; GAin Kokott, Schlussanträge vom 10.3.2022, C-705/20 (Fossil (Gibraltar)), 54; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 165. *Kokott* betont in dieser Hinsicht den Ausnahmecharakter des Urteils EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free).

267 Dazu C.II.4.d).

268 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 121–122; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 111.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

kannt, dass es den Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Steuersouveränität unbenommen bleibt, Steuerlasten zwischen verschiedenen Produktionsfaktoren zu verteilen.[269] Der bloße Umstand, dass gewisse Unternehmen oder Produktionszweige von solchen Entscheidungen steuerlicher Lastenverteilung stärker profitieren als andere, kann also nicht bereits die Selektivität der Maßnahme begründen. Andererseits sollen *de facto* selektive Beihilfen nach Art. 107 AEUV verboten sein. Unklar ist aber, wann die Verteilung der steuerlichen Belastungswirkung noch als souveräne Gestaltungsentscheidung zulässig ist und wann disparate Belastungswirkungen in *de facto* selektive Maßnahmen umschlagen.[270] Teilweise wird gar bezweifelt, dass es überhaupt möglich ist, hierfür eine abstrakte Grenze zu ziehen.[271]

5. Kritik

Die Kategorie der *de facto* Selektivität beruht auf zwei falschen Annahmen[272]:

Zum einen beruht die *de facto* Selektivität auf dem Ideal, dass eine steuerliche Maßnahme keinerlei verzerrende Effekte hat und haben sollte. Denn nur so kann im Umkehrschluss begründet werden, dass solche verzerrenden Effekte und disparate Belastungswirkungen die Beihilferechtswidrigkeit einer Maßnahme begründen. Allerdings gibt es keine gänzlich neutrale Steuer. Jeder Steuer wohnt ein Element der Ungleichbehandlung inne, welches letztlich privates Verhalten beeinflusst.[273] Ein bekanntes Beispiel für die verzerrende Wirkung der Unternehmensbesteuerung ist die

269 EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 97; EuGH, Urteil vom 7.11.2019, C-105/18 bis C-113/18 (UNESA), 68; Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung: "Beihilfemitteilung", ABl. EG C 384 v. 10.12.1998, 3 (14); Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 156; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 112; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 167 f.

270 Kritisch deshalb *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 26.

271 *Ismer/Piotrowski* 46 (2018), 156, 165; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 84-92, 514.

272 Ähnlich *Hoppe*, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 143 f.

273 *Schön*, COLA 36 (1999), 911, 913 f.; ausführlich zu den verzerrenden Effekten einer Einkommensbesteuerung (chapter 3), der unterschiedlichen Besteuerung von Ersparnissen (chapter 13, 14) und der Unternehmensbesteuerung (chapter 17):

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Abzugsfähigkeit von Kosten für Fremdkapital. Werden die Kosten für Fremdkapital (Zinsen) im Gegensatz zu den Kosten für Eigenkapital (Dividenden) zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen, begünstigt dies Unternehmen mit niedrigeren Eigenkapitalquoten beziehungsweise verzerrt die unternehmerische Entscheidung zugunsten einer Fremdkapitalfinanzierung.[274] Dennoch käme (bislang) niemand auf die Idee, dies als *de facto* selektive Beihilfe zugunsten überwiegend fremdkapitalfinanzierten Unternehmen oder zugunsten von Banken als Fremdkapitalgebern einzustufen. Trotzdem verfolgen die Kommission und der EuGH mit der *de facto* Selektivität das Ideal einer neutralen Steuer, während Ökonomen dies bereits für unerreichbar befunden haben.[275] Mit der Feststellung, dass jede steuerliche Maßnahme verzerrende Effekte hat, ist auch klar, dass durch die Kategorie der *de facto* Selektivität der Anwendungsbereich des Beihilfeverbots potentiell auf alle mitgliedstaatlichen Maßnahmen ausgeweitet wird. Diese grenzenlose Ausweitung ist mit den bereits oben genannten Argumenten und vor dem Hintergrund der Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Union zu kritisieren.[276]

Zum anderen vernachlässigt die Betrachtung der Belastungswirkungen durch den EuGH im Beihilferecht die ökonomische Realität steuerlicher Inzidenz. Es ist allgemein anerkannt, dass die formale Steuerschuld nicht identisch ist mit der Inzidenz, der tatsächlichen materiellen Steuerlast.[277]

Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba, Tax by Design, 2011.

274 *Auerbach/Devereux/Simpson*, in: Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba (Hrsg.), Dimensions of Tax Design, 2011, 857 f.; *Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba*, Tax by Design, 2011, 412 ff.; ausführlich *Schön*, in: Schön (Hrsg.), Eigenkapital und Fremdkapital, 2013.

275 *Schön*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, 196; *Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba*, Tax by Design, 2011, 28 ff.

276 Siehe bereits B.III.2. Ebenso mit Blick auf die Selektivitätsdogmatik des EuGH im Allgemeinen *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 28; ebenfalls skeptisch zur *de facto* Selektivität, weil es sich stets um „Grenzfälle der Selektivität" handele *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 514.

277 *Auerbach*, Tax Policy and the Economy 20 (2006), 1; *Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba*, Tax by Design, 2011, 27 f.; zur unklaren Inzidenz von direkten Unternehmenssteuern siehe nur *Devereux/Auerbach/Keen/Oosterhuis/Schön/Vella*, Taxing Profit in a Global Economy, 2021, 35 f. So unklar die genaue Inzidenz von Unternehmenssteuern ist, ist doch sicher, dass nicht Unternehmen, sondern natürliche Personen letztlich belastet sind. Mit einem

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Kommission und EuGH blenden etwaige Abwälzungs- oder Weitergabeeffekte im Beihilferecht aber grundsätzlich aus und gehen davon aus, dass die formellen Adressaten einer Begünstigung identisch sind mit den materiell Begünstigten.[278] Es erscheint aber willkürlich, auf der Grundlage der faktisch ungleichen Belastungs- und Begünstigungswirkung einer steuerlichen Maßnahme diese als verbotene Beihilfe zu klassifizieren, und dabei aber – wider besseren Wissens – völlig auszublenden, ob oder welcher Personenkreis denn tatsächlich von einer entsprechenden Maßnahme profitiert oder belastet ist. Dies lässt sich freilich aus dem Bedürfnis nach einem gewissen Maß an Rechtssicherheit erklären, dem die ökonomische Analyse der steuerlichen Inzidenz nicht genügt. Dennoch darf es nicht dazu führen, dass mit dem Anschein „wirtschaftspolitischer Opportunität"[279] manche Ungleichheiten steuerlicher Belastungen hingenommen werden und andere dem beihilferechtlichen Prüfungsverfahren unterworfen werden.

Trotz dieser grundsätzlichen Kritik an der *de facto* Selektivität verbleiben auch nach hier vertretener Ansicht durchaus legitime Anwendungsfälle.[280] Wenn man die Wirkungsdoktrin des EuGH ernst nimmt, wonach es für die Einordnung einer Maßnahme als Beihilfe nicht auf deren formelle Ausgestaltung, Gründe oder Ziele ankommt, sondern ausschließlich auf die Wirkungen der Maßnahme, darf das Beihilfeverbot nicht offen sein für Umgehungsversuche durch die Mitgliedstaaten. Insbesondere sollen Mitgliedstaaten ihre Maßnahmen nicht beihilferechtlich immunisieren können, indem sie Begünstigungen nicht als Abweichung, sondern bereits

---

ähnlichen Gedanken kritisch zur *de facto* Selektivität *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 22; ähnlich stellt sich auch für verfassungsrechtliche Gleichheitsfragen die Frage, ob für gleichheitsrechtliche Betrachtungen direkter Unternehmenssteuer die Inzidenzfrage ausgeblendet werden darf. Dafür *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 604; a.A. *Schön*, StuW 2004, 62, 72.

278 EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 99 ff.; GA Mengozzi, Schlussanträge vom 5.7.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 61 ff.; dazu kritisch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 34; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 101. Eine Ausnahme wird unter dem Schlagwort des „mittelbaren Vorteils" gemacht, dazu Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 115–116.

279 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 26.

280 Ebenso *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 532; *Schnitger*, IStR 2017, 421, 424 f.; *Licht*, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung, 2020, 162 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

bei der Ausgestaltung des Referenzsystems einführen und faktisch selektiv begünstigende Belastungsgrundentscheidungen wählen.[281] Für solche Fälle, die sich letztlich als Umgehungsversuche des Beihilfeverbots seitens des Mitgliedstaates darstellen, behält die Kategorie der *de facto* Selektivität ihre Berechtigung.[282] Die entscheidende Herausforderung dabei ist es, den Anwendungsbereich der *de facto* Selektivität in ihrer Funktion als Umgehungsverbot genauer zu umgrenzen.[283]

6. Sonderbelastungen als Beihilfen

Aufgrund der besonderen Nähe zu dem Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit – schließlich werden oft Unternehmen über einer gewissen Größenschwelle einer besonderen, zusätzlichen Belastung ausgesetzt – wird im Folgenden auf die Frage eingegangen, wann Sonderlasten dem Beihilfetatbestand unterfallen.

Unter dem Begriff der Sonderbelastung[284] werden Fälle diskutiert, in denen die Begünstigung bestimmter Unternehmen nicht dadurch erfolgt, dass diese von einer regelmäßig zu tragenden Belastung ausgenommen werden, sondern dadurch, dass anderen Unternehmen eine Sonderbelastung auferlegt wird. Das Problem für die beihilferechtliche Erfassung solcher Maßnahmen ist, dass der Wortlaut des Art. 107 AEUV eindeutig auf „Begünstigungen" beschränkt ist.[285] Die Wirkung auf den Wettbewerb ist

281 Paradigmatisch ist der Fall EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar); siehe auch EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 74. Ausführlich dazu und zur kontroversen Rezeption des Urteils Gibraltar *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2015, 559, 566 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 26 m.w.N.; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 284 ff. Für das Verständnis des Urteils als Umgehungsschutz *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 10 A.A. *M. Lang*, EStAL 2012, 411, 414 ff.

282 So auch *Lyal*, Fordham International Law Journal 38 (2015), 1017, 1039; ähnlich *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 12 Rn. 13; *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 736 f. nach der es im steuerlichen Beihilferecht gerade um den „Missbrauch seitens der Mitgliedstaaten" geht.

283 Eingehend dazu C.II.4.b)bb).

284 Auch unter dem Begriff „Sonderlast", „negative Beihilfen" oder „asymmetrische Belastungen".

285 Anders noch Art. 4 lit. c) des EGKS-Vertrags: „[…] Subventionen oder Beihilfen oder von ihnen auferlegt Sonderlasten […]".

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

aber bei selektiven Vergünstigungen und Belastungen identisch. Der Wettbewerb zwischen zwei konkurrierenden Unternehmen wird gleichermaßen verzerrt, ob nun das eine Unternehmen eine Begünstigung erhält oder dem anderen Unternehmen eine außerordentliche Belastung auferlegt wird.[286] Zurecht weist *Generalanwalt Tizzano* zudem darauf hin, dass die Abgrenzung zwischen einer Begünstigung für Unternehmen, die einer Abgabe nicht unterworfen sind, und einer Belastung für die der Abgabe unterworfenen Unternehmen in den meisten Fällen keineswegs eindeutig ist.[287]

Die Frage, ob Sonderlasten verbotene Beihilfen darstellen können, entwickelt ihre Relevanz besonders durch die Konsequenzen auf Rechtsfolgenseite. Grundsätzlich sind rechtswidrig gewährte Beihilfen durch den gewährenden Staat zurückzufordern, das heißt im Normalfall sind im steuerlichen Beihilferecht die zu wenig erhobenen Steuern nachzufordern. Dies erweist sich jedoch mit Blick auf den im Steuerrecht geltenden Gesetzesvorbehalt und das Rückwirkungsverbot problematisch.[288] Die rechtliche Konstruktion einer negativen Beihilfe als Beihilfe im Sinne des Art. 107 AEUV hätte dann den Reiz, dass nicht die problematische Steuernachforderung ohne Rechtsgrundlage und entgegen dem Rückwirkungsverbot, sondern die Erstattung der „zu viel" gezahlten Belastung an die belasteten Unternehmen die logische Folge wäre.[289] Die Erstreckung der Begünstigung auf alle, statt der Erstreckung der Normallast auf alle wäre sicherlich auch den Betroffenen genehmer und würde die genannten Bedenken gegen die Steuernachforderung vermeiden.[290]

Der EuGH verneint jedoch in den meisten Fällen bereits die Zulässigkeit der Klage eines belasteten Unternehmens. Im Grundsatz kann sich im Fall der asymmetrischen Belastung zweier Konkurrenten der benachteiligte Konkurrent nicht auf die Rechtswidrigkeit der Begünstigung berufen,

286 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 541: „Zwei Seiten einer Medaille".

287 GA Tizzano, Schlussanträge vom 8.5.2001, C-53/00 (Ferring), 36. Das entspricht im Wesentlichen den Problemen, die sich bei der Bestimmung des Referenzsystems stellen, vgl. B.III.1.a).

288 Siehe nur als Überblick zu den verschiedenen Problemkreisen *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 229 ff.; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 555 ff.; *Ismer*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 859 ff.; *Kokott*, EStAL 21 (2022), 462, 466 f.

289 *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 34 f. Diese Konsequenz zieht auch der EuGH, Urteil vom 7.9.2006, C-526/04 (Laborataires Boiron), 46.

290 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 234.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

um sich der eigenen Belastung zu entziehen.[291] Die Rechtswidrigkeit der Begünstigung führt danach nur in Ausnahmefällen zur Rechtswidrigkeit der Belastung, wenn zwischen Belastung und Begünstigung ein zwingender Verwendungszusammenhang besteht, weil die Begünstigung aus den mit der Belastung gewonnenen Einnahmen finanziert wird.[292] Ein unmittelbares Wettbewerbsverhältnis zwischen den ungleich behandelten Unternehmen allein genügt nicht.[293] Danach sind zum Beispiel Differenzen im Steuersatz keine relevanten Sonderlasten, da die Höherbesteuerung der einen Gruppe nicht die geringere Besteuerung der anderen Gruppe finanziert.[294] In Vorabentscheidungsverfahren, in denen das nationale Verfahren jedoch nicht nur die Rechtmäßigkeit der Belastung, sondern die Unionsrechtswidrigkeit der nationalen Norm betrifft, soll dies jedoch nicht gelten, sodass der EuGH in diesen Fällen die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsverfahrens auch annimmt, wenn sich der Kläger des Ausgangsverfahrens gegen die Belastung wendet.[295]

Auch sonst verzichtet der EuGH meist auf eine ausdrückliche Lösung des Problems der Sonderlasten und löst die Fälle über die Definition des Referenzsystems. Indem die Erhebung der Sonderlast als Normalfall definiert wird und die Befreiung davon als Abweichung, erübrigt sich die Frage, ob die Sonderlast selbst eine „Begünstigung" im Sinne des Art. 107 AEUV sein kann.[296] Die explizite Aussage des EuGH in der Rechtssache *Laboratoires*

---

291 Noch zu Art. 4 lit. c) des EGKS-Vertrags EuGH, Urteil vom 20.9.2001, C-390/98 (Banks), 80. Zu Art. 107 AEUV: EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 36 ff.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 24 ff.

292 EuGH, Urteil vom 21.10.2003, C-261/01 und C-262/01 (Van Calster u.a.), 46 ff.; EuGH, Urteil vom 7.9.2006, C-526/04 (Laboratoires Boiron), 30, 44; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 36 ff.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 24 ff. mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

293 EuGH, Urteil vom 10.11.2016, C-449/14 P (DTS), 79 ff.; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 545 f.

294 EuGH, Urteil vom 27.10.2005, C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 (Casino France), 41 f. m.w.N.; *Schön*, in: FS Mestmäcker, 2006, 453 f.

295 EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 26; GAin Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (ANGED/Catalunya), 62 ff.

296 In EuGH, Urteil vom 29.4.2004, C-308/01 (GIL Insurance), 72 ff. wurde der normale Mehrwertsteuersatz von 17,5% als Referenzbesteuerung gewählt, deren Umgehung verhindert werden durfte; EuGH, Urteil vom 14.4.2005, C-128/03 und C-129/03 (AEM), 40 ff.; EuG, Urteil vom 7.3.2012, T-210/02 RENV (British Aggregates/Kommission), 50 ff.; in EuGH, Urteil vom 4.6.2015, C-5/14 (Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH), 74 ff. wurde die Besteuerung von Stromerzeugung unter Verur-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Boiron[297], nach der in diesem Fall die Sonderbelastung (Direktverkaufsabgabe für Pharmahersteller) und nicht eine etwaige Befreiung hiervon die Beihilfemaßnahme selbst sei, ist jedenfalls ein Einzelfall geblieben; zumal der EuGH in der Rechtssache *Ferring*[298], die dieselbe Abgabe betraf, gerade die Nichterfassung der Großhändler von der Sonderabgabe und damit die Begünstigung als die beihilferechtlich relevante Maßnahme einstufte.[299]

In der neueren Rechtsprechung des EuGH nach dem gleichheitsrechtlichen Ansatz ist die Problematik der Sonderlasten weiter abgeschwächt. Nachdem danach bereits ungerechtfertigte Belastungsdifferenzen an sich die Selektivität begründen und auf die Bestimmung einer begünstigenden Abweichung von einem Normalmaß der Besteuerung verzichtet wird, stellt sich die Frage nicht mehr, ob eine Begünstigung oder eine Belastung im Vergleich zu eben jenem Normalmaß bestehen muss.[300]

---

sachung nuklearer Abfälle als eigenständiges Referenzsystem definiert, sodass die Kernbrennstoffsteuer sich nicht als Sonderbelastung darstellte; ähnlich wurde in EuGH, Urteil vom 7.11.2019, C-105/18 bis C-113/18 (UNESA), 60 ff. die Besteuerung der Erzeugung von Strom unter Verwendung von Wasserkraft als eigenständiges Referenzsystem definiert. Anders und skeptisch, ob Sonderbelastungen als Beihilfe zu qualifizieren sind GA Hogan, Schlussanträge vom 8.5.2019, C-105/18 bis C-113/18 (UNESA), 92, der ausdrücklich nach der beihilfenrechtlichen Relevanz eines selektiven Nachteils fragt. Eingehend zu der Rechtsprechung *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 540 ff., insb. S. 545; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 14 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 42. Teilweise werden auch in der Literatur Fälle unter der Kategorie der Sonderbelastung erfasst, die eine begünstigende Abweichung von dem Referenzrahmen beinhalten, so z.B. *Cordewener*, EC Tax Rev. 2012, 288; *Nicolaides/Metaxas*, EStAL 2014, 51.

297 EuGH, Urteil vom 7.9.2006, C-526/04 (Laborataires Boiron), 39.

298 EuGH, Urteil vom 22.11.2001, C-53/00 (Ferring), 20.

299 *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2025, Art. 107 Abs. 1 Rn. 224.

300 *J. Rapp*, in: Hancher/López (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2021, 52 f. Unkritisch zu Sonderbelastungen als Beihilfen deshalb *Ferrenberg*, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, 2021, 141. Anders *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 31, die aus dieser Entwicklung zu einem umfassenden Gebot der Wettbewerbsgleichheit gerade ein weiteren Einwand gegen die weitreichende Anerkennung negativer Beihilfen ableiten. *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 15 sieht gerade hierin die Schwäche des gleichheitsrechtlichen Ansatzes, da ohne Bestimmung des Referenzrahmens auch die Rechtsfolgen der Ungleichbehandlung offen bleiben. Auch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 69 ff. sieht die Erfassung von Sonderbelastungen unter dem gleichheitsrechtlichen Ansatz gerade als ein weiteres Argument gegen diesen.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

In der Literatur wird überwiegend das Bedürfnis zur Erfassung von Sonderbelastungen unter Art. 107 AEUV betont und aufgrund der vergleichbaren Wettbewerbseffekte von Begünstigungen und Sonderlasten eine Anwendung des Art. 107 AEUV (ob im Wege der Analogie[301] oder der direkten Anwendung[302]) bejaht.[303]

Gegen die Erfassung von Sonderbelastungen als Beihilfen bestehen jedoch grundlegende Bedenken. Der Wortlaut des Art. 107 AEUV spricht ausschließlich von „[…] Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen […] den Wettbewerb verfälschen […]". Die Erfassung von Belastungen bestimmter Unternehmen kann nach dem hier vertretenen Textverständnis nicht unter die Formulierung „Begünstigung bestimmter Unternehmen" subsumiert werden. Daran ändert sich nichts durch die Formulierung „Beihilfen gleich welcher Art", denn der Begriff der Beihilfe wird durch den folgenden Relativsatz präzisiert.[304] Die Begünstigung bestimmter Unternehmen ist Tatbestandsmerkmal des Beihilfebegriffs, nicht lediglich ein Regelbeispiel.[305]

Die Teleologie des Beihilfeverbots wird regelmäßig als Argument für eine Anwendung des Art. 107 AEUV auf Sonderbelastungen verwendet.[306] Wie oben ausgeführt, haben Sonderbelastungen gleichermaßen wettbewerbsverzerrende Wirkungen wie Begünstigungen. Dieses teleologische Argument ist aber mit Vorsicht zu genießen. Denn damit könnte die Anwendbarkeit des Art. 107 AEUV letztlich für jede wettbewerbsverzerrende Maßnahme begründet werden. Telos des Art. 107 AEUV ist aber nicht nur

301 *Schön*, in: FS Mestmäcker, 2006, 455 ff.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 41; *Galdino*, EStAL 18 (2019), 510, 517; anders noch *Schön*, COLA 36 (1999), 911, 922; *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 2001, 114 f.

302 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 553; *Englisch*, StuW 2012, 318, 321 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 14; *Szudoczky*, The Sources of EU Law and Their Relationships, 2014, 519 ff.

303 A.A. *Ismer/Piotrowski*, Intertax 2015, 559, 564; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 69 ff.; skeptisch auch *Kühling*, EWS 2013, 113, 121 f.; *Licht*, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung, 2020, 108; *Sutter*, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 122 ff.; *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, 2006, 259 ff.

304 Eindeutig insofern auch die englische Fassung „by favouring certain undertakings" und die italienische Fassung „favorendo talune imprese".

305 A.A. *Englisch*, StuW 2012, 318, 321 f.

306 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 552; *Englisch*, StuW 2012, 318, 323 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der Schutz des Wettbewerbs vor Beeinträchtigungen durch mitgliedstaatliche Subventionen, sondern gleichzeitig auch die Beschränkung der Unionskompetenz zur Wettbewerbskontrolle.[307] Aus dieser Perspektive ist eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs eine „notwendige und keine hinreichende Bedingung"[308] für die Anwendbarkeit des Beihilfeverbots. Das Beihilfeverbot ist nicht die Allzweckwaffe auf dem Weg zur Wettbewerbsgleichheit im europäischen Binnenmarkt. Vielmehr ist es in seinem systematischen Zusammenhang mit anderen Mitteln zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen zu betrachten.

Dies sind vornehmlich die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote zugunsten des grenzüberschreitenden Wirtschaftsteilnehmers.[309] Die Beschränkung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten auf Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte sollte nicht durch eine Ausweitung des Beihilfeverbots auf jegliche Benachteiligung bestimmter Unternehmen umgangen werden.[310] Sonst würden letztlich auch umgekehrte Diskriminierungen, also die Benachteiligung des innerstaatlichen Sachverhalts im Vergleich zu dem grenzüberschreitenden Sachverhalt über das Beihilfeverbot erfasst, obwohl die Diskriminierungsverbote des Europarechts nach allgemeiner Meinung indifferent sind gegenüber Inländerdiskriminie-

307 *Kühling*, EWS 2013, 113, 120.

308 *Kühling*, EWS 2013, 113, 120; zustimmend insoweit *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 532.

309 Siehe bereits B.II.2.

310 Ausführlich zu den unterschiedlichen Anwendungsbereichen von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot *Ismer*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 850 f.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 53; *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 453 ff. Andere Autoren erkennen eine zunehmende Konvergenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht. Siehe dazu insbesondere *Wattel*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016; *Szudoczky*, EStAL 2016, 357. Ein weiteres systematisches Argument, das in diesem Zusammenhang kontrovers diskutiert wird, ist das Verhältnis von Art. 107 AEUV zu Art. 116 f. AEUV. Dazu GA Geelhoed, Schlussanträge vom 18.9.2003, C-308/01 (GIL Insurance), 65 ff.; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 72; ablehnend aber *Schön*, in: FS Mestmäcker, 2006, 447 ff.; *Englisch*, StuW 2012, 318, 322 f.; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 552.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

rungen.[311] Diese Fälle wären über die Anwendung inländischer Gleichbehandlungsgebote, insbesondere Art. 3 Abs. 1 GG zu lösen.[312]

Schließlich erweist sich für die Sonderbelastungen noch ein weiteres Tatbestandsmerkmal des Art. 107 AEUV als problematisch: die Gewährung der Beihilfe aus staatlichen Mitteln.[313] Dieses Tatbestandsmerkmal ist sonst für den Bereich der steuerlichen Beihilfen zumeist unproblematisch und wird deshalb regelmäßig vernachlässigt. Denn soweit der Staat auf Einnahmen verzichtet, indem er Unternehmen von üblicherweise zu tragenden Belastungen befreit, sind durch die entstehenden Einnahmeverluste notwendigerweise staatliche Mittel betroffen.[314] Gleichermaßen ist dieses Tatbestandsmerkmal unproblematisch, soweit man in Fällen der Sonderbelastung die Nichtbelastung der anderen Unternehmen in den Blick nimmt, also wiederum auf den Einnahmeverzicht abstellt.[315] Wie oben ausgeführt, geht es bei der Kategorie der negativen Beihilfen mit Blick auf die Rechtsfolgen aber gerade darum, nicht die Nichtbelastung der übrigen Unternehmen, sondern die Belastung selbst als Beihilfe zu kategorisieren. Diese führt aber zu staatlichen Mehreinnahmen statt zu einer Belastung staatlicher Mittel. Auch das Tatbestandsmerkmal „staatliche Mittel" zeigt

311 *Epiney*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Art. 18 AEUV, 28 ff.; *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen, 1995, 339.

312 Kritisch zu dieser Argumentation *Schön*, in: FS Mestmäcker, 2006, 456 f., da das Beihilfeverbot nicht nur diskriminierende Begünstigungen erfasse. Das Problem der Sonderbelastungen ist zwar wie *Schön* richtig anmerkt nicht vorwiegend ein Problem der Inländerdiskriminierung, das systematische Argument, dass bei einer Anerkennung von Sonderbelastungen auch solche Inländerdiskriminierungen der Kontrolle der europäischen Kommission unterlägen, bleibt jedoch gültig. Der beschränkte Anwendungsbereich der Grundfreiheiten sollte nicht durch eine Ausweitung des Beihilfeverbots umgangen werden. Bloß weil die Grundfreiheiten nicht alle wettbewerbsverzerrenden Sonderlasten erfassen, heißt das nicht, dass sie durch das Beihilfeverbot erfasst sein müssen, in diese Richtung aber ebd., 450, der deshalb von einer planwidrigen Regelungslücke ausgeht, die durch eine Analogie zu schließen sei.

313 Nach gefestigter Rechtsprechung müssen Beihilfen kumulativ sowohl aus staatlichen Mitteln als auch auf staatliche Veranlassung hin gewährt werden. EuGH, Urteil vom 16.5.2002, C-482/99 (Frankreich/Kommission (Stardust Marine)), 24; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 38; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 36; *J. Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 51 jeweils mit weiteren Nachweisen.

314 *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2025, Art. 107 Abs. 1 Rn. 218; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 38.

315 So z.B. *Nicolaides/Metaxas*, EStAL 2014, 51, 55 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

also, dass Art. 107 AEUV grundsätzlich keine Sonderbelastungen erfasst, sondern allenfalls die Ausnahme von der Belastung, wenn die Belastung den steuerlichen Normalfall darstellt.[316]

Zuzugeben ist, dass mit dieser Auffassung den Mitgliedstaaten Umgehungsmöglichkeiten geboten werden.[317] Durch die gezielte Belastung bestimmter Unternehmensgruppen können wettbewerbsverzerrende Wirkungen herbeigeführt werden, ohne dass dies durch Art. 107 AEUV verboten wäre. Dem kann aber im Regelfall, wie in den Urteilen des EuGH[318], über die Definition des Referenzsystems beigekommen werden. Das Referenzsystem ist nicht formal, sondern nach den der Besteuerung zugrundeliegenden Wertungen und Ziele zu bestimmen.[319] Liegt eine, im Hinblick auf das Ziel der Steuer, systemwidrige Verengung des Belastungsadressatenkreises vor, so sind die ausgenommenen Unternehmen begünstigt, ohne dass es einer speziellen Kategorie der „Sonderbelastung" bedarf. Sollte der Mitgliedstaat bereits das Ziel der Steuer in Umgehung des Art. 107 AEUV zu eng zuschneiden[320], kann nach hier vertretener Ansicht der EuGH wie in der Rechtssache *Gibraltar* dem Umgehungsversuch durch eine materielle Betrachtungsweise begegnen. Die Wirkungsdoktrin des EuGH lässt genügend Spielraum, um Extremfälle, in denen durch legislative Technik die Anwendung des Beihilfeverbots umgangen werden soll, zu erfassen. In sonstigen Fällen von Sonderbelastungen sind die betroffenen Unternehmen auf Diskriminierungsverbote zu verweisen. Es gilt dann den Grundsatz zu wahren, dass es im Rahmen der Kompetenz der Mitgliedstaaten liegt, selbst über die Verteilung der steuerlichen Lasten zwischen verschiedenen

316 So auch EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 56 ff.; andeutungsweise GAin Stix-Hackl, Schlussanträge vom 28.10.2004, C-128/03 und C-129/03 (AEM), 34; *Schön*, COLA 36 (1999), 911, 921 f.; *J. Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 46 f.; *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006, 113; a.A. *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2025, Art. 107 Abs. 1 Rn. 224.

317 Die Umgehung des Beihilfeverbots ist die maßgebliche Sorge auch bei *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 14; *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 487 f.

318 Vgl. die Nachweise in Fußnote 296.

319 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 73.

320 Diese Gefahr der „Atomisierung von nicht kohärent verfolgten ‚Belastungsgründen'" betont *Englisch*, StuW 2012, 318, 324; ebenso *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 487 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Produktionsfaktoren zu entscheiden.[321] Es besteht andernfalls die Gefahr, dass jede mitgliedstaatliche Steuerwürdigkeitsentscheidung einen Beihilfeverstoß begründet, zumal jede Steuer zu einer gewissen Wettbewerbsverzerrung führt.[322]

7. Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer verbotenen Beihilfe im Sinne des Art. 107 AEUV ist, dass die Maßnahme den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt. Beide Voraussetzungen werden in der Praxis der Kommission und des EuGH gemeinsam geprüft.[323] Die Prüfung erfolgt regelmäßig nur oberflächlich. Die Kommission muss in ihrer Entscheidungsbegründung zwar darlegen, inwiefern die Maßnahme den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigen könnte, allerdings muss keine tatsächliche ökonomische Analyse durchgeführt werden.[324] Die geringe Größe der begünstigten Unternehmen allein führt jedenfalls nicht dazu, dass keine Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels droht.[325] Etwas anderes gilt allenfalls bei Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 3 der De-minimis-Verordnung.[326]

---

321 Zu diesem Grundsatz siehe Fn. 269. So auch *Kokott*, EStAL 21 (2022), 462, 466 f., die insgesamt das Beihilfeverbot bei steuerlichen Legislativmaßnahmen nur auf Umgehungsfälle anwenden möchte.

322 Dazu bereits oben B.III.5.

323 EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (Paint Graphos), 77 ff.; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 186; *Micheau*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2011, 207; *Ferrenberg*, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, 2021, 171.

324 EuGH, Urteil vom 14.1.2015, C-518/13 (Eventech), 65; *Micheau*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2011, 207.

325 EuGH, Urteil vom 19.9.2000, C-156/98 (Deutschland/Kommission), 32; EuGH, Urteil vom 14.1.2015, C-518/13 (Eventech), 68; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 192.

326 Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen: "De-minimis-Verordnung", ABl. EU L 352 v. 24.12.2013, 1–8. Nach dem dritten Erwägungsgrund handelt es sich bei de-minimis-Beihilfen um Beihilfen, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie keine Auswirkungen auf den zwischenstaatlichen Handel oder den Wettbewerb haben. Nachdem die De-minimis-Verordnung nur für transparente Beihilfen anwendbar ist, d.h. Beihilfen deren Bruttosubventionsäquivalent bereits im Voraus

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

In der Literatur wird vermehrt vorgeschlagen, diesen Tatbestandsmerkmalen eine größere Bedeutung beizumessen, um so die Ausweitung der Anwendbarkeit des Beihilferechts durch den weiten Selektivitätsbegriff auszugleichen.[327] Ob sich in dieser Richtung erste Tendenzen einer geänderten Kommissionspraxis erkennen lassen, ist umstritten.[328]

8. Zwischenergebnis

Die Anwendung des Beihilfeverbots auf nationales Steuerrecht ist nach wie vor von großer Rechtsunsicherheit geprägt. Der Tendenz der Kommission und des EuGH den Anwendungsbereich des Verbots auszuweiten wird insbesondere durch eine Vermischung der Prüfung von Vorteil und Selektivität (B.III.2) und die lediglich rudimentäre Prüfung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen (B.III.7) Vorschub geleistet. Aufgrund der Sensibilität des Sachbereichs für die nationalstaatliche Souveränität sollte dem Wortlaut des Art. 107 AEUV mehr Beachtung geschenkt werden und die dort verankerten Tatbestandsmerkmale jeweils getrennt und mit eigenständigem Gehalt geprüft werden.

Dies bedeutet zunächst eine getrennte Prüfung der Begünstigung und der Selektivität der Begünstigung. Dabei sollte nicht bereits jede Ungleichbehandlung als Begünstigung verstanden werden, sondern nur begünstigende Abweichungen von einem getrennt zu bestimmenden Referenzsystem. Eine so festgestellte Begünstigung sollte nur dann als selektiv eingestuft werden, wenn sie „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen", also einem identifizier- und abgrenzbaren Kreis von Unternehmen zugu-

---

mit Sicherheit bestimmt werden kann, ist sie für steuerliche Beihilfen von geringerer Relevanz (vgl. Erwägungsgrund 14).

327 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 211; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 549 f.; *Hey*, StuW 2015, 331, 343; im Ergebnis auch *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, 2017, 67; *Ferrenberg*, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, 2021, 175 ff.; *Micheau*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2011, 207 mit weiteren Nachweisen auf englischsprachige Literatur.

328 So *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 212; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 549; *Soltész*, EuZW 2023, 5, 7 m.w.N.; andeutungsweise *Coppi*, in: Szyszczak (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2011, 67; a.A. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 44; mit eingehender Prüfung z.B. EuG, Urteil vom 19.10.2022, T-582/20 (Ighoga Region 10), 138 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

tekommt. Auch die Tatbestandsmerkmale Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels bieten noch großes Potenzial zur Einhegung des Beihilfeverbots. Klare Signale des EuGH, sich um eine solche Begrenzung zu bemühen, stehen bisher jedoch aus.

IV. Zusammenspiel von Grundfreiheiten und Beihilferecht

Nachdem in den vorangegangenen Abschnitten die Wirkweisen von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot dargestellt wurden, wird im Folgenden das Zusammenspiel der beiden Regime erläutert.

Auf einen ersten, unbedarften Blick erscheint es, als könnten sich Grundfreiheiten und Beihilfeverbot perfekt ergänzen. Beide dienen gleichermaßen dem Ziel eines europäischen Binnenmarktes.[329] Und während die Grundfreiheiten Wettbewerbsverzerrungen durch ungerechtfertigte Nachteile für grenzüberschreitende Vorgänge verbieten, verhindert das Beihilfeverbot Wettbewerbsverzerrungen durch ungerechtfertigte Vorteile für bestimmte Unternehmen. Sobald man also einen steuerlichen Normalfall bestimmt hat, wäre es naheliegend, belastende Abweichungen von diesem an den Grundfreiheiten und begünstigende Abweichungen am Beihilfeverbot zu messen. Bei genauerer Betrachtung ist die Passung der beiden Regime jedoch nicht nahtlos. Dies liegt an den verschiedenen Vergleichspaaren, die jeweils zu bilden sind.[330] Während die Grundfreiheiten ausschließlich auf die Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts mit dem innerstaatlichen Sachverhalt gerichtet sind (vertikale Vergleichbarkeit), ist für die Anwendung des Beihilfeverbots die Besteuerung der begünstigten Unternehmen mit Unternehmen, die sich mit Blick auf das verfolgte Ziel des Referenzsystems in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden zu vergleichen (gleichheitsrechtliche Methode). Deshalb kann es zu Überschneidungen der Anwendungsbereiche kommen, auch wenn dies seltene Fälle betreffen mag.[331] Dies wird regelmäßig nur der

329 *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 358.

330 Ähnlich *Custers/Wolffers*, EStAL 2019, 561, 564 f.

331 *Staes*, Intertax 2014, 106, 116; *Engelen*, ET 2012, 204, 206. Viele Fälle, die der EuGH ausschließlich anhand der Grundfreiheiten geprüft hat, hätten aber gleichermaßen beihilfenrechtlich auf den Prüfstand gestellt werden können. Dazu m.w.N. *Szudoczky*, The Sources of EU Law and Their Relationships, 2014, 659 f. GAin *Kokott* geht davon aus, dass Maßnahmen, die den Grundfreiheiten entsprechen typischerweise auch nicht gegen das Beihilfeverbot verstoßen GAin Kokott, Schlussanträge vom

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Fall sein, wenn eine steuerliche Maßnahme selektiv innerstaatliche Sachverhalte gegenüber vergleichbaren grenzüberschreitenden Sachverhalten ohne Rechtfertigung begünstigt.[332]

Gesichert ist in diesen Fällen, dass die Prüfung des Vorliegens eines Verstoßes gegen Grundfreiheiten und gegen das Beihilfeverbot unabhängig voneinander durchzuführen sind und sich im Ausgangspunkt nicht gegenseitig beeinflussen.[333] Dies folgt bereits aus den verschiedenen Prüfungsverfahren und Zuständigkeiten; für das Beihilfeverbot die Prüfung durch die Kommission nach Art. 108 AEUV, bei Verletzungen der Grundfreiheiten nur im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 267 AEUV) oder Vertragsverletzungsverfahrens (Art. 258-260 AEUV) durch den EuGH.[334] Als Konsequenz hat eine etwaige beihilferechtliche Genehmigung der Kommission keine Auswirkungen auf einen potentiellen zusätzlichen Verstoß gegen die Grundfreiheiten.[335] Dennoch prüft die Kommission im Rahmen des beihilferechtlichen Prüfungsverfahrens auch die Grundfreiheiten, da nach allgemeiner Ansicht eine grundfreiheitenwidrige Beihilfemaßnahme nicht genehmigungsfähig nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ist.[336] Gleichzeitig soll der Umstand, dass eine Maßnahme grundfreiheitenwidrig ist und deshalb

---

15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 4; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 4

332 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 53.

333 *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 14; *Micheau*, ET 52 (2012), 210, 211. Eine andere Ansicht plädiert stärker für eine wertungskonsistente Auslegung von Grundfreiheiten und Beihilferecht: GAin Kokott, Schlussanträge vom 2.7.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri), 134; *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 737; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 551.

334 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 219 ff.

335 EuGH, Urteil vom 11.7.1991, C-351/88 (Laboratori Bruneau Srl/Unità sanitaria locale RM/24 di Monterotondo), 7; EuGH, Urteil vom 7.5.1985, 18/84 (Kommission/Frankreich), 13; EuGH, Urteil vom 20.3.1990, C-21/88 (Du Pont de Nemours), 20. Diese Aussage scheint der Aussage des EuGH in der Rs. *Iannelli&Volpi SpA* zu widersprechen, wonach nationale Gerichte nach einer positiven Kommissionsentscheidung über eine Beihilfe nur noch abtrennbare Teile der Beihilfe mit Blick auf die Grundfreiheiten prüfen dürfen; dazu *Szudoczky*, The Sources of EU Law and Their Relationships, 2014, 669, 679 f. und 683 f.

336 EuGH, Urteil vom 19.9.2000, C-156/98 (Deutschland/Kommission), 76 ff.; EuGH, Urteil vom 19.9.2002, C-114/00 (Spanien/Kommission), 104 m.w.N.; GA Saugmandsgaard Oe, Schlussanträge vom 19.12.2018, C-598/17 (A-Fonds), 64; Beihilfemitteilung, ABl. EG C 384 v. 10.12.1998, 3 (29); kritisch zu diesem Ansatz, weil "unterkomplex" *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 54.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

nach den nationalen Gesetzen nicht anzuwenden oder rückabzuwickeln ist, nichts an der beihilferechtlichen Beurteilung der Kommission ändern.[337] Im Ergebnis kann eine steuerliche Maßnahme also sowohl grundfreiheiten- als auch beihilferechtswidrig sein.[338]

Liegt ein solcher Fall vor, stellt sich die Frage nach den anwendbaren Rechtsfolgen. Die Grundfreiheiten verlangen die Beseitigung der Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte. Dies führt grundsätzlich zu einer Ausweitung der vorteilhaften Rechtsfolge, denn der Anwendungsvorrang des Unionsrechts gebietet, dass die grundfreiheitenwidrige, weil diskriminierende, Regelung unangewendet bleibt. Im Gegensatz dazu verlangt das Beihilferecht die Rückabwicklung der Begünstigung, also die Ausweitung der ungünstigeren Rechtsfolge. Würden beide Rechtsfolgen gleichermaßen angewendet, ergäbe sich die paradoxe Situation, dass die grenzüberschreitenden Sachverhalte in der Folge der günstigeren Behandlung unterlägen, die innerstaatlichen Sachverhalte der ungünstigeren Behandlung. Die unerwünschte Wettbewerbsverzerrung bliebe erhalten, allerdings mit vertauschten Rollen zwischen den Gruppen der Begünstigten und Benachteiligten.[339]

Es darf bei der Diskussion jedoch nicht übersehen werden, dass ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten nicht zwangsläufig zu einer Ausweitung des Vorteils führen muss. Vielmehr steht es dem Mitgliedstaat grundsätzlich frei, ob er die diskriminierende Behandlung für die Zukunft in die eine oder andere Richtung behebt. Auch die Ausweitung der ungünstigeren Rechtsfolge ist dabei eine denkbare Handlungsoption.[340] Vorzugswürdig erscheint es deshalb, dass der EuGH in diesen Fällen nicht vorgibt, wie die Situation zu lösen ist, sondern sich darauf beschränkt, die Grundfreiheiten- und Beihilferechtswidrigkeit festzustellen. Die Frage nach der Beseitigung dieses Zustands sollte vorrangig den nationalen Gerichten und den mitgliedstaatlichen Gesetzgebern vorbehalten bleiben.[341]

---

337 EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 75 ff.

338 EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 50, 64; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 14.

339 GA Mengozzi, Schlussanträge vom 5.7.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 96.

340 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 228.

341 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 227 verweist als Beispiel auf EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 65.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Im Übrigen kann auf die Diskussion über die anwendbaren Rechtsfolgen verzichtet werden, weil diese für die Forschungsfrage nach dem Gestaltungsrahmen des Gesetzgebers nicht relevant sind.[342] Wichtiges Ergebnis dieses Abschnitts ist jedoch, dass sich die Prüfung eines Grundfreiheiten- und eines Beihilferechtsverstoß gegenseitig weder ausschließen noch sonst beeinflussen.

342 Der EuGH geht tendenziell vom Anwendungsvorrang der beihilfenrechtlichen Rechtsfolgen aus, wenn der Grundfreiheitenverstoß gerade „untrennbar mit dem Zweck der Beihilfen" verbunden ist; EuGH, Urteil vom 22.3.1977, C-74/76 (Iannelli & Volpi SpA), 14; EuGH, Urteil vom 7.12.2000, C-94/99 (ARGE Gewässerschutz), 34; EuGH, Urteil vom 23.4.2002, C-234/99 (Nygård), 57; EuGH, Urteil vom 2.5.2019, C-598/17 (A-Fonds), 48. Auch in der Literatur wird überwiegend das beihilfenrechtliche Rechtsfolgenregime für angemessener gehalten; vgl. dazu eingehend *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 461 ff.; *Galdino*, EStAL 18 (2019), 510, 514 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 56. Für eine flexible Handhabung der Rechtsfolgen eines Beihilfenrechtsverstoßes *Szudoczky/Károlyi*, EStAL 2020, 251, 267 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Größenmerkmalen[344] als auch Schwellenwerte, die zu einer „sprunghaften" Differenzierung führen[345]. 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - CC BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Lenkungszwecke: In dieser Fallgruppe werden Differenzierungen in Sozialzwecknormen untersucht, die nicht primär auf die Generierung von Steuereinnahmen abzielen, sondern vorrangig anderweitige Lenkungszwecke (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 Rödig, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország); EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kom-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

2. Die Fälle progressiver Umsatzsteuern

Den in Fn. 355 zitierten Urteilen des EuGH lagen die ungarische Sondersteuer auf Umsätze aus Einzelhandelstätigkeiten und Telekommunikationsdienstleistungen[356], die ungarische Werbesteuer[357] und die polnische Steuer auf Umsätze aus Einzelhandelstätigkeiten[358] 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 Magyarország), 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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Grenzsteuersätze 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Euro[372]) 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.handelsblatt.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), 1, 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), 1, 8.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 waren[377], 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 grenzüberschreitendtätigen 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 verschieden 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország), 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), 11.

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Diskriminierungsverbots[389] 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 Magyarország), 63;

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 übernehmen[394] oder bereits die Eignung zur Benachteiligung ausreichen ließ[395], 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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), 1, 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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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), 1, 39. Dagegen GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 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 Magyarország), 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 Magyarország), 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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 hinge 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 alleine[417] – 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)).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> „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 Kriterien[422] 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 Verfassungsauslegung".

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 nichtansässige 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 neuerdings[428] 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 (Humblot), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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" handele.[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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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/Kietaibl*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> „[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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Ansässigkeit[442], steuerliche Registrierung eines Unternehmens[443], Leistung des Kraftfahrzeugmotors[444], Größe der Verkaufsfläche[445], Größe und Maschinenstärke des verwendeten Fischereiboots[446] 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'".

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 GAin *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 Einzelhandelseinrichtungen beispielsweise abgelehnt.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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), 111, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 denklogischer Zusammenhang, dass ein multinationales Unternehmen höhere Umsätze im Inland erwirtschafte 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 Magyarország), 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; *Nicolaides*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország), 83 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Maßnahmezwecks 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) Maßnahmenzweck 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 Magyarország), 85; *Sanchez-Graells*, Camb. Yearb. Eur. Legal Stud. 18 (2016), 93, 111 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 verstanden[464]. 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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*, Europarecht, 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-*

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Detailierungsgrad 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 Steuerecht 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Art. 49 AEUV, 83.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 bemisst[484]:

> „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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> 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 Magyarország), 87; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 83.

486 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> 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), 11. 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; *Hintersteininger*, Binnenmarkt und Diskriminierungsverbot, 1999, 34 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Gesetzesumgehung[490] – 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 zukommen[500], 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 Magyarország), 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Umgehungsratio 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/Kietaibl*, 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 Binnenmarktideal der Gesamtmarkthomogenität bereits B.I.2.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Tarifsystem 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 Effektuierung 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Differenzierungs*kriteriums* mit dem verbotenen Differenzierungsmerkmal „Staatsangehörigkeit" an, sondern auf eine Nähe des Differenzierungs*zwecks* 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 gesehen[518] – 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 gerechtfer-

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

teiligung 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 erachteten[525] innerstaatlichen Steuerzugriff entzogen werden. Ob diese Maßnahmen nun tatbestandlich diskriminierungsfrei gestaltet sind und auch auf inländische Sachverhalte anwendbar sind[526] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(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 Maßnahme[531] oder des Vorliegens einer mittelbaren Diskriminierung[532] 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.; GAin 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 unionsrechtwidrige Gerichtspraxis richtet. Zu diesem Vorgehen der Kommission *Ehricke*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 innewohnt[539], betonen Subjektivisten die Wichtigkeit des empirisch festzustellenden Willen 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 werden[541]. 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 dürfte[545] bis hin zu einzelnen Äußerungen von Abgeordneten in- und außerhalb ihrer offiziellen Funktion, deren Relevanz weitestgehend abgelehnt wird[546], 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 1: 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(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), 111, Fn. 1, S. 115; *Szudoczky/Károlyi*, Intertax 2020, 46, 52; *M. Lang*, in: FS Kessler, 2021, 155; *M. Lang*, TPI 2019, 227, 233.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(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* folgerte 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 vorgetragenen 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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország), 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 Wortsinngrenze 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 dargestellt[569], 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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] *Hinweis*charakter" 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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. Zustimmend *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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

schlecht manipulierbar sind.[583] Während eine einzelne Aussage für die entsprechenden Zwecke (Grundfreiheitenimmunisierung 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 einfach 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 diesselben 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

zunehmen. Im Gegenteil folgerte der EuGH daraus die Zufälligkeit der Korrelation zwischen großen Umsatzahlen 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 quantitativen[597] und zu qualitativen[598] Kriterien sind die *rechtlichen* Maßstäbe für subjektive Kriterien eindeutig[599]: 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 (sogenannter „Principal Purpose Test") wird der Hauptzweck der Transaktion „unter Berücksichtigung aller maßgebliche[r] Tatsachen und Umstände" ermittelt. Dazu *Schön*, StuW 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-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 geben[602], 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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, 111.

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 Magyarország), 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 Magyarország), 84.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 ist[611] 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 Antimissbrauchsnormen[612] – 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 unbeabsichtigt[621]) 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 Lenkungszwecken eingesetzt, um bestimmte Investitionen zu subventionieren, vgl. §§ 7a EStG ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 4.11.2019, 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-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország), 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 Magyarország), 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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

In der Literatur wurde dies vielfach kritisiert[634]: 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

tungsfähigkeit wäre, sondern nur, dass die Steuerpflichtigen gleichermaßen anhand der gewählten Bemessungsgrundlage zu besteuern sind.[639] Selbst wenn es ein eigenes europarechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip geben sollte[640], 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 unionales 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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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,

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 umstritten[663]; 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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* Leistungsfähigkeitsverständisses 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország), 111 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. *Nicolaides*, 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(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 Rödig, 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 *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 672. Dazu bereits B.I.1.

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Dispositionsmaxime“ prüft der EuGH regelmäßig die (substantiiert) vorgetragenen 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 Magyarország), 49 m.w.N.

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 „equalistation 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(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 Ausgleichssteuern 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, 1. 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 beigekommen 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 Inlandssachverhalte. 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 (Verkooijnen), 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*, IStR-Beihefter 2013, 3, 14.

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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/Fleurbaey*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 rechtfertigungsbedürfte 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Einzelhandelssteuer[721] 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 *Durchschnitts*steuersatz 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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; *Nicolaides*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

Kritischere Stimmen in der Literatur wollen, anders als der EuGH, nicht die konkrete Steuer, sondern das zugrundeliegenden 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 Belastungsgrundentscheidung der Wertung des Mitgliedstaats unterliegt und internationale Gebräuchlichkeit für diese keinen Richtigkeitsmaßstab bietet.[730] Dies gilt in besonderem Maß für eine wertungsoffene Belastungsgrundentscheidung 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 *Nicolaides*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 gestaltungsoffen 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 GAin 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 wurde[737] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ausschlaggebend sein soll[738] 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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), 111, 117.
749 Im Ergebnis auch *Rode*, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006, 121.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 folgerte 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 Kritik[752], 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Umgehungsgestaltungen 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 Magyarország), 119; GAin Kokott, Schlussanträge vom 04.07.2019, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 114.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(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, genügte 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 werden[764] 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 Magyarország), 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Kompetenzverteilung[772], 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 Leistungsfähigkeitsprinzips[773]; 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 Steuerpflichte 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-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 entgegnet 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 Diskriminierung[775] 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 auseinandersetzten: 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."

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(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 Korelation 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 begünstigten[sic]".[787]

Ob der Mitgliedstaat eine Differenzierung zur Umgehung des Beihilferechts 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 *Strüber*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Beihilfevorschriften 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Dem ist nicht zuzustimmen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist in hohem Maße wertungsoffen 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/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 70.

807 Vgl. *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 verschieden 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/Ungarn), 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 Magyarország), 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/Ungarn), 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 Magyarország), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Grundlagenteil 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 Grundfreiheiten[815] – 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Schulden[818]; Mindestinvestitionsbetrag[819]; Mindestkapital und Mindestjahresumsatz[820]; Energieleistungsbedarf[821]) als auch für Maßnahmen, die die Begünstigung *bis* zu einer gewissen Größe vorsehen (Vergünstigungen für die Neuanschaffung von Nutzfahrzeugen für KMU[822]; Vorteile für Unternehmen mit geringer oder mittlerer Kapitalisierung[823]).[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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 vorsah[835] oder eine italienische Vergünstigung für Kapitalaufbringungen von über 50 Milliarden Lire[836], 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 Umgehungsgedanken 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Solange der EuGH aber weiterhin ein extensives Selektivitätsverständnis zugrunde legt[837], 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

III. Größe und extrafiskalische Lenkungszwecke

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 differenzieren[838], degressive Abwassergebühren für Schlachthäuser in Abhängigkeit der verbrauchten Wassermenge[839], Luftverkehrsteuern, die sich nach Anzahl der Passagiere, Anzahl der Flugzeuge, Distanz der Flugstrecke oder Menge des verbrauchten Kerosin richten[840], Paketabgaben für große Versandhändler, die erst ab einer gewissen Umsatzschwelle gelten oder sich proportional nach dem Bestellwert richten[841].

Zuletzt musste sich der EuGH mit solchen Differenzierungen in drei spanischen Fällen beschäftigen, die im Wesentlichen gleich gelagert waren: Die spanischen Regionen Asturien[842], Katalonien[843] und Aragon[844] 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-junghaase/?tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=2eb673eb3e9c6297affacfcdd0171473, 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Frei*betrag* 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/Asturias), 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,

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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/Asturias), 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Osterloh-Konrads zur Erfassung von Gesetzesumgehungen[849] – 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/Asturias), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 korreliere, 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-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Allgemeinwohlziels 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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/Asturias), 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/Asturias), 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/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.

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> 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/Asturias), 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

genaue Festlegung der quantitativen Schwellen auch bei Lenkungszwecken 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 prüft[877], 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Urteilen[883] und einer früheren Kommissionspraxis[884] 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 Phosphatemissionen. 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Konsumentscheidung 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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]ffensichtlich 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 sprungartig 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 vorgeblichem 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 fehlen[903], vorzugswürdig. Die für diese Gesamtwürdigung notwendige Wertungsentscheidung ist nach hier vertretener 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 IIR[910], 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Umsatzsteuern[915] 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 Magyarország) und auf die parallele Diskussion

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 genügten 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 belasten[925], 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 anzuheben 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

(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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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/Simmler/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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 diskutiert[938] 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 unterscheide 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Pauschalisierung als Spezialfall der Typisierung „durch die Verwendung eines quantifizierten Ersatzmerkmals". Zu quantitativen Tatbestandsmerkmalen als Surrogat für qualitative Tatbestandsmerkmale auch *Rittner*, in: GS Rödig, 1978, 74 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 abstellte, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

ständiger Rechtfertigungsgrund zu tragen[956]; 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 ist[959], 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 seien, sondern gänzlich zu scheitern droht.[962]

Vereinzelt 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 *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 678 ff. Vgl. dazu bereits B.II.4.a)bb).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 milderes 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 milderes Mittel vorgeschlagen) die Niederlassungsfreiheit in manchen Fällen stärker beeinträchtigt als ein (möglicherweise unbedeutender) Liquiditätsnachteil im Fall der sofortigen Einziehung der Steuer.[964] Als milderes 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 konnten[967]; 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

Vereinzelt geblieben sind 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 Rechtfertigung[972]; ausschlaggebend war aber wiederum die Erwägung, dass die Besteuerung eines gebietsfremden Dienstleistungs*erbringers*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Dienstleistungs*empfänger* 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> 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 pauschal[987]; 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 (Brasserie 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Abgabenpflicht 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 handelt[1002]; 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

dungsmerkmals (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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 präzisieren 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Verwaltbarkeitserwägungen 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 nahezu[1026] 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, zuletzt geprüft am 18.10.2025.

1029 Zum Begriff grundlegend *W. Schick*, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980. Eingehend dazu noch C.V.1.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 milderes 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 „Verbesserungmöglichkeiten" 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 Verfahrensleistungsfähigkeit 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 verschleierten 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Branchen[1043] 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; GAin 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 em 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Praktikabilitätserwägungen. 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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. Wiederum 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 Verwaltungsvereinfachung. Dies ist als systemimmanenter Rechtfertigungsgrund

1049 *OECD*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 2020, 117 f.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Beihilfebegriff 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 ausgleicht[1057] 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 Untergruppen[1062] 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 Nettoprinzips 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 Beihilfebegriff 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 beurteilt[1069], 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Beihilfenverbots 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 vertretener 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 *Mindest*schwelle 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 11 (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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Typsierungsbefugnis 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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Gegenbeweismöglichkeiten 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 missbräuchliche 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Prüfungsdichte der Kommission und des EuG *Englisch*, EC Tax Rev. 30 (2021), 144, 145 f.; GAin Kokott, Schlussanträge vom 4.5.2023, C-454/21 P (Engie), 145 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Kommission[1095], die inzwischen durch das EuG bestätigt, durch den EuGH aber zurückgewiesen wurde[1096] – 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 *Englisch*, DStR 2018, 2501, 2503.
1093 *Englisch*, 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 *Englisch*, 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/Ottervanger/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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

weichung vom nationalen Missbrauchsverbot darstellt, sondern dieses (und damit den Referenzrahmen) lediglich modifiziert. Hiergegen könnte die Kommission wiederum mit dem zuletzt in Verrechnungspreisfällen gewählten Ansatz[1099] 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 Belastungsgrundentscheidung 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Andere Regime differenzieren noch ausgeprägter zwischen verschiedenen Größenklassen. Das französische Steuerrecht sieht zum Beispiel verschiedene Gewinnermittlungsregime in Abhängigkeit bestimmter Umsatzschwellen 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 betreiben[1111] 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 Besteuerung"" 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Programmen teilnehmen[1112] 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 bestendenden 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 *Ortwald*, 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 *Ortwald*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Fisken 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 gleichgerichtetes 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. *Cordewener*, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 *verfahrens*rechtliche 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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-

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Befolgungs- 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 Steuervertreters:

> „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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

> ist Pflicht zur Bestellung eines inländischen Steuervertreters] 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, verbraucherschutzrechtlich 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 unmöglich[1143] beziehungsweise mit Blick auf die Größe nicht unzumutbar sein[1144]. 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 typisiernd 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 Überscheiten 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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] Allenvoran seien die steuerlichen Angelegenheiten großer Unternehmen komplizierter und beträfen höhere Steuerschulden. Außerdem bestehe bei großen Unternehmen ein erhöhter Verdacht agressiver Steuerplanung.[1165] Diese Umstände führten schließlich dazu, dass die Finanzverwaltung großen Unternehmen – unabhängig von etwaigen Co-operative Compliance Programmen – die größte Aufmerkmerksamkeit 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 Comliance 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

sind die Autorinnen kritisch.[1173] Bereits die Verwendung unterschiedlich hoher Umsatzschwellen in verschiedenen Mitgliedstaaten[1174] 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-) rechtstreuen 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 Rödig, 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 quantiative Merkmale ist also unabhängig von der erreichten Präzision der Typisierung dann zulässig, wenn der Typisierungsversuch des Gesetzgebers ein wahrhaftiger 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).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

litative Kriterien eine Rolle spielen.[1183] Die Gestaltung der quantiativen 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 Beihilfetatbestand 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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 Steueraufkommen 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 verschieden 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.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

abzielt zwischen Unternehmen mit verschieden großer Verfahrensleistungsfähigkeit zu unterscheiden und den Befolgungsaufwand daran anzupassen (C.V.3.b)).

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

D. Fazit

I. Zur Zulässigkeit von Größendifferenzierungen

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

II. Vorschläge zur Dogmatik der Grundfreiheiten und des Beihilferechts

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

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

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

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

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Literaturverzeichnis

Afrouzi, Hassan/Drenik, Andres/Kim, Ryan, Growing by the Masses, CESifo Working Paper 2020, 1 ff.

Allevato, Giulio, Judicial Review of the State Aid Decisions on Advance Tax Rulings: A Last Resort to Safeguard the Rule of Law, ET 62 (2022), 86 ff.

Alvarado, Mery, Digital Services Taxes across Europe in the Midst and Aftermath of the COVID-19 Pandemic: A Plausible Option to Raise Tax Revenue?, ET 61 (2021), 403 ff.

Auerbach, Alan J., Who Bears the Corporate Tax? A Review of What We Know, Tax Policy and the Economy 20 (2006), 1 ff.

Auerbach, Alan J./Devereux, Michael P./Simpson, Helen, Taxing Corporate Income, in: Mirrlees, James A./Adam, Stuart/Besley, Timothy/Blundell, Richard/Bond, Stephen/Chote, Robert/Gammie, Malcom/Johnson, Paul/Myles, Gareth/Poterba, James M. (Hrsg.), Dimensions of Tax Design: The Mirrlees review, Oxford/New York 2011, 837 ff.

Avi-Yonah, Reuven S., A New Corporate Tax, Tax Notes Federal 2020, 653 ff.

Balbinot, Chiara, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, Köln 2018

–, Europäisches Beihilfeverbot vs. mitgliedstaatliche Steuersouveränität, FR 2018, 729 ff.

Bartosch, Andreas, Die Selektivität der Selektivität – Wie ist es um die Gestaltungsfreiräume der Mitgliedstaaten in der Wirtschaftsförderung bestellt?, EuZW 2015, 99 ff.

–, EU-Beihilfenrecht, 4. Auflage, München 2025

–, Spanish Goodwill - A Textbook on Material Selectivity Awaiting a Second Edition, EStAL 21 (2022), 65 ff.

Bender, Rolf, Das „Sandhaufentheorem". Ein Beitrag zur Regelungstechnik in der Gesetzgebungslehre, in: Klug, Ulrich/Ramm, Thilo/Rittner, Fritz/Schmiedel, Burkhard (Hrsg.), Gesetzgebungstheorie, Juristische Logik, Zivil- und Prozeßrecht: Gedächtnisschrift für Jürgen Rödig, Berlin, Heidelberg 1978, 34 ff.

Benecke, Martina, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, Tübingen 2004

Bergmann, Anne, Dogmatik der Grundfreiheiten in nicht harmonisierten Bereichen des Gesellschafts- und Steuerrechts, Baden-Baden 2021

Bernatt, Maciej/Grzejdziak, Łukasz, Selectivity of State Aid and Progressive Turnover Taxes – Leaving the Door (too) Wide Open?: Commission v. Poland, COLA 59 (2022), 187 ff.

Birkemeyer, Ellen/Blaufus, Kay/Keck, Serjoscha/Reineke, Jakob/Trenn, Ilko, Kooperative Tax Compliance-Programme: Ein internationaler Vergleich (Teil I), DStR 2019, 121 ff.

–, Kooperative Tax Compliance-Programme: Ein internationaler Vergleich (Teil II), DStR 2019, 178 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Birkenmaier, Markus, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung, Baden-Baden 2007

Bizioli, Gianluigi, Taking EU Fundamental Freedoms Seriously, EC Tax Rev. 2017, 167 ff.

–, Building the EU Tax Sovereignty: Lessons from Federalism, WTJ 14 (2022), 407 ff.

Bizioli, Gianluigi/Reimer, Ekkehart, Equality, Ability to Pay and Neutrality, in: Panayi, Christiana/Haslehner, Werner/Traversa, Edoardo (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law 2020, 51 ff.

Blum, Daniel W., The Proposal for a Global Minimum Tax: Comeback of Residence Taxation in the Digital Era?: Comment on Can GILTI + BEAT = GLOBE?, Intertax 47 (2019), 514 ff.

Blumenberg, Jens, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, Berlin 2017

Bobek, Michal, What Are Grand Chambers for?, Camb. Yearb. Eur. Legal Stud. 23 (2021), 1 ff.

Böwing-Schmalenbrock, Philipp, Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht, Baden-Baden 2011

Braun Binder, Nadja, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Tübingen 2017

Brigola, Alexander, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Gefüge der EU-Grundfreiheiten, EuZW 2017, 406 ff.

Broe, Luc de, Some EU and Tax Treaty Law Considerations on the Draft EU Directive on Global Minimum Taxation for Multinationals in the Union, Intertax 50 (2022), 874 ff.

Broe, Luc de/*Massant, Mélanie*, Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules Compliant with the Fundamental Freedoms?, EC Tax Rev. 2021, 86 ff.

Brokelind, Cécile, An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD's Pillar One and Pillar Two Blueprint, BIT 75 (2021), 212 ff.

Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Auflage, München, 2022

Carro Pitarch, María, Analysis of the (In)compatibility of Digital Services Taxes With State Aid Rules, EC Tax Rev. 31 (2022), 326 ff.

CFE ECJ Task Force, Opinion Statement ECJ-TF 2/2020 on the ECJ Decision of 3 March 2020 in Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (Case C-75/18) on Progressive Turnover Taxes, ET 2020, 555 ff.

–, Accessory Tax Obligations Imposed on Digital Service Providers, ET 63 (2023)

Cloer, Adrian/Vogel, Nina, Umverteilung im Lichte des Europarechts, IWB 2020, 312 ff.

–, Beihilferecht 2021 im Überblick, IWB 2022, 61 ff.

Coppi, Lorenzo, The Role of Economics in State Aid Analysis and the Balancing Test, in: Szyszczak, Erika (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, Cheltenham 2011, 64 ff.

Cordewener, Axel, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

–, The Prohibition of Discrimination and Restricition within the Framework of the Fully Integrated Internal Market, in: Vanistendael, Frans (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, Amsterdam 2006, 1 ff.

–, Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control, EC Tax Rev. 2012, 288 ff.

–, Der sachliche, persönliche und territoriale Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, in: Lang, Michael (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht: 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017: Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 41, Köln 2018, 195 ff.

–, We Need to Know When Previous Case-Law Has Been 'Overruled'!, EC Tax Rev. 32 (2023), 144 ff.

Cordewener, Axel/Kofler, Georg/van Thiel, Servaas, The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States, COLA 46 (2009), 1951 ff.

Custers, Marc/Wolffers, Boyd, State Aid and the Free Movement Provisions - A Difficult Relationship, EStAL 2019, 561 ff.

Dammann, Jens, Materielles Recht und Beweisrecht im System der Grundfreiheiten, Tübingen 2007

D'Andria, Diego/Heinemann, Mareike, Overview on the tax compliance costs faced by European enterprises – with a focus on SMEs, 2023, https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/642353/IPOL_STU(2023)642353_EN.pdf, zuletzt geprüft am 18.10.2025

Danusso, Massimiliano/Denton, Ross, Does the European Court of Justice Look for a Protectionist Motive under Article 95?, Leg. Issues Econ. Integr. 17 (1990), 67 ff.

Davies, Gareth, 'Any Place I Hang My Hat?' or: Residence is the New Nationality, Eur Law J 11 (2005), 43 ff.

Davies, Ronald B./Martin, Julien/Parenti, Mathieu/Toubal, Farid, Knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing, The Review of Economics and Statistics 100 (2018), 120 ff.

Deák, Dániel, Cloaking Member State Objectives Through Legislative Instruments, EC Tax Rev. 30 (2021), 111 ff.

Devereux, Michael P./Auerbach, Alan J./Keen, Michael/Oosterhuis, Paul/Schön, Wolfgang/Vella, John, Taxing Profit in a Global Economy, Oxford 2021

Devereux, Michael P./Bares, François/Clifford, Sarah/Freedman, Judith/Güçeri, İrem/McCarthy, Martin/Simmler, Martin/Vella, John, The OECD Global Anti-Base Erosion ("GloBE") Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation 2020

Dietz, Sara/Streinz, Thomas, Das Marktzugangskriterium in der Dogmatik der Grundfreiheiten, EuR 2015, 50 ff.

Dobratz, Lars, Grundfreiheiten und steuerliche Wirtschaftspolitik: Vom Schutzbereich der Grundfreiheiten im Steuerrecht und der Zulässigkeit national orientierter Steuervergünstigungen, in: Sieker, Susanne (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik: 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Halle, 14. und 15. September 2015, Köln 2016, 145 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Dourado, Ana Paula, Pillar Two from the Perspective of the European Union, BTR 2022, 573 ff.

Drüen, Klaus-Dieter, Die Unternehmensgröße im Steuervollzug, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2018, 123 ff.

Easson, Alex, Fiscal Discrimination: New Perspectives on Article 95 of the EEC Treaty, COLA 18 (1981), 521 ff.

–, Tax Competition and Investment Incentives, The EC Tax Journal 2 (1996/97), 63 ff.

Eisendle, David, Eine umsatzbasierte progressive Steuer wie die polnische Einzelhandelssteuer verstößt mangels Selektivität nicht gegen das Beihilfeverbot, ISR 8 (2019), 295 ff.

Eisendle, David/Henze, Thomas, Aktuelle Entwicklungen der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern im Jahr 2020, ISR 10 (2021), 63 ff.

Ellenrieder, Benedikt, Verhandlung der Grundsätze der beihilferechtlichen Selektivität, IStR 2018, 480 ff.

–, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, Tübingen 2020

Engelen, Frank, State Aid and Restrictions on Free Movement: Two Sides of the Same Coin?, ET 2012, 204 ff.

Engler, Friederike, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, Baden-Baden 2014

Englisch, Joachim, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Tübingen 2008

–, Europarechtliche Einflüsse auf den Untersuchungsgrundsatz im Steuerverfahren, IStR 2009, 37 ff.

–, Taxation of Cross-Border Dividends and EC Fundamental Freedoms, Intertax 38 (2010), 197 ff.

–, Steuerliche Sonderbelastung als verbotene Beihilfe - eine unionsrechtliche Achillesferse der Kernbrennstoffsteuer, StuW 2012, 318 ff.

–, Chapter 19: Ability to Pay, in: Brokelind, Cécile (Hrsg.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Amsterdam 2014, 439 ff.

–, Das EU-Beihilfeverbot, DStR 2018, 2501 ff.

–, Grundfreiheiten: Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit, in: Lang, Michael (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht: 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017: Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 41, Köln 2018, 273 ff.

–, Designing a Harmonized EU-GloBE in Compliance with Fundamental Freedoms, EC Tax Rev. 30 (2021), 136 ff.

–, Non-harmonized Implementation of a GloBE Minimum Tax: How EU Member States Could Proceed, EC Tax Rev. 2021, 207 ff.

–, State Aid Prohibition: The New GAAR in Town, EC Tax Rev. 30 (2021), 144 ff.

Englisch, Joachim/Becker, Johannes, International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal, WTJ 11 (2019), 483 ff.

–, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Wien 2021

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Epiney, Astrid, Umgekehrte Diskriminierungen, Köln/Berlin 1995

Epping, Volker/Hillgruber, Christian (Hrsg.), BeckOK Grundgesetz, 62. Edition, München, Stand 15.06.2025

Farruggia-Weber, Francesco, Signifikante digitale Präsenz und Digitalsteuer – Gedanken zu den Richtlinienvorschlägen der EU-Kommission zum „einjährigen Jubiläum", DStR 2019, 638 ff.

Ferrenberg, Florian, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, Berlin 2021

Fichera, Federico, Digital Service Taxes under State Aid Scrutiny, EStAL 20 (2021), 479 ff.

Fischer, Christian, Topoi verdeckter Rechtsfortbildungen im Zivilrecht, Tübingen 2007

Fleischer, Holger, Rechtsvergleichende Beobachtungen zur Rolle der Gesetzesmaterialien bei der Gesetzesauslegung, AcP 211 (2011), 317 ff.

–, Gesetzesauslegung durch Befragung von Bundestagsabgeordneten?, NJW 2012, 2087 ff.

Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens (Hrsg.), Außensteuerrecht, Köln, Lfg. 101, 2022

Frieling, Tino, Gesetzesmaterialien und Wille des Gesetzgebers, Tübingen 2017

Friese, Arne, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, Berlin/Köln 2010

Frisch, Wolfgang, Beweiswürdigung und richterliche Überzeugung, ZIS 2016, 707 ff.

Galdino, Guilherme, Special Charges, Free Movement and State Aid, EStAL 18 (2019), 510 ff.

Glahe, Moritz, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen, Köln 2012

Görlitz, Niklas, Struktur und Bedeutung der Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung im System der Grundfreiheiten, Baden-Baden 2005

Gosch, Dietmar, Lizenzen im Staatensteuerwettbewerb – die Lizenzschranke im Binnenmarktund in der „weiten Welt", ISR 2023, 2 ff.

Grabenwarter, Christoph, Staatliches Unionsverfassungsrecht, in: Bogdandy, Armin von/Bast, Jürgen (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht: Theoretische und dogmatische Grundzüge, 2. Auflage, Berlin/Heidelberg 2009, 121 ff.

Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 85. Ergänzungslieferung, München, 2025

Graetz, Michael J./Warren, Alvin C., Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe, Yale Law Journal 115 (2006), 1186 ff.

Graßl, Benjamin/Koch, Reinald, Die unilateralen Maßnahmen zur Digitalsteuer – Rechtliche Einordnung und wirtschaftliche Belastung, StuW 2020, 293 ff.

Greinert, Markus/Siebing, Theresa/Rügamer, David, Update zur europäischen Initiative betreffend den Abbau von Briefkastengesellschaften (ATAD III) vor dem Hintergrund der jüngsten Stellungname[sic] des Committee on Economic and Monetary Affairs – Teil 1, ISR 11 (2022), 340 ff.

Griffith, Rachel/Miller, Helen, Taxable Corporate Profits, Fiscal Studies 35 (2014), 535 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Güldenagel, Armin, Diskriminierende Wirkungen des steuerlichen Gewinnbegriffs bei verschiedenen Unternehmensgrößen, Köln 1967

Gumpert, Anna/Hines, James R./Schnitzer, Monika, Multinational Firms and Tax Havens, The Review of Economics and Statistics 98 (2016), 713 ff.

Guski, Roman, Grenzfragen der Subsumtion, JZ 75 (2020), 129 ff.

Haase, Klaus Dittmar/Hinterdobler, Toni, Steuerbelastung und Unternehmensgröße, Alfeld 1992

Haltern, Ulrich R., Europarecht, 2. Auflage, Tübingen 2007

Haslehner, Werner, "Consistency" and Fundamental Freedoms, COLA 50 (2013), 737 ff.

Heber, Caroline, The Interest Limitation Rule in the Light of European Constitutional Law, EC Tax Rev. 31 (2022), 72 ff.

Helminen, Marjaana, EU Tax Law – Direct Taxation, Amsterdam 2024

Helmke, Robin, Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, Baden-Baden 2009

Heuermann, Bernd, Die Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2018, 102 ff.

Hey, Johanna, EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen, StuW 2015, 331 ff.

Hinnekens, Luc, Basis and Scope of Public Interest Justification of National Tax Measures Infringing Fundamental Treaty Freedoms, in: Vanistendael, Frans (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, Amsterdam 2006, 73 ff.

Hintersteininger, Marit, Binnenmarkt und Diskriminierungsverbot, Berlin 1999

Hoffmann, Jochen, Die Feststellung mittelbarer Diskriminierungen, AcP 214 (2014), 822 ff.

Homburg, Stefan, Allgemeine Steuerlehre, 7. Auflage, München 2015

Hongler, Peter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem, IFF-HSG Working Papers 2021, 1 ff.

–, Das Leistungsfähigkeitsprinzip - eine moralische Illusion, Jusletter 4.11.2019

Höpner, Martin/Haas, Christine, Ist der Unionsgesetzgeber an die Grundfreiheiten gebunden?, EuR 2022, 165 ff.

Hoppe, Claas-Constantin, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, Baden-Baden 2025

Hörner, Steffen C., Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen, Baden-Baden 2014

Hufbauer, Gary Clyde/Lu, Zhiyao, The European Union's Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff, PIIE Policy Brief 18 (2018), 1 ff.

Hummel, David, Das nationale Steuergesetz unter der umfassenden Kontrolle des unionsrechtlichen Beihilferechts?, GmbHR 2019, 390 ff.

–, Ertragsbesteuerung im Zeitalter der Digitalisierung: umsatzbasierte Steuern als Alternative zur herkömmlichen Gewinnbesteuerung?, ISR 10 (2021), 216 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

–, Zum zutreffenden Umgang mit Urteilen des Europäischen Gerichtshof - am Beispiel des angeblich in seiner derzeitigen Fassung nicht zu rettenden § 4 Nr. 13 UStG, UR 2021, 173 ff.

Huster, Stefan, Rechte und Ziele, Berlin 1993

Immenga, Ulrich/Mestmäcker, Ernst-Joachim/Körber, Torsten/Schweitzer, Heike/Zimmer, Daniel (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 3, 7. Auflage, München, 2025

Isensee, Josef, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976

Ismer, Roland, Umgang mit dem unionsrechtlichen Beihilfenverbot: Aktuelle Herausforderungen, in: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland: Festschrift für den Bundesfinanzhof, 1918-2018, Köln 2018, 845 ff.

Ismer, Roland/Piotrowski, Sophia, The Selectivity of Tax Measures, Intertax 2015, 559 ff.

–, Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited 46 (2018), 156 ff.

–, Relationship of fiscal State aid and the fundamental Freedoms, in: Panayi, Christiana/Haslehner, Werner/Traversa, Edoardo (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law 2020, 450 ff.

Jaeger, Thomas, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, Wien 2006

Jansen, Bela, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht, Baden-Baden 2003

Jansen, Lothar, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, Baden-Baden 2012

Jansson, Max S./Kalimo, Harri, *De Minimis* Meets "Market Access": Transformations in the Substance – and the Syntax – of EU Free Movement Law?, COLA 51 (2014), 523 ff.

Jarass, Hans D., Zum Verhältnis von Grundrechtecharta und sonstigem Recht, EuR 2013, 29 ff.

– (Hrsg.), Charta der Grundrechte der EU, 4. Auflage, München, 2021

Jung, Christian/Neckenich, Lennart, Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts: Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Berlin 2018, 7 ff.

–, Die Systemimmanenzprüfung, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts: Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Berlin 2018, 133 ff.

Károlyi, Balázs, Progressive Turnover-Based Taxes and Their Legal Repercussions Under EU Law, EC Tax Rev. 29 (2020), 271 ff.

Kempny, Simon, Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip", StuW 2021, 85 ff.

–, Stufenlose Formel, abschüssig-rutschige Bahn: Zur Rechtfertigungsprüfung bei Art. 3 Abs. 1 GG, in: Schön, Wolfgang/Stark, Johanna (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, Berlin, Heidelberg 2022, 27 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Kingreen, Thorsten, Grundfreiheiten, in: Bogdandy, Armin von (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht: Theoretische und dogmatische Grundzüge, Berlin, Heidelberg 2003

Kirchhof, Paul, § 118 Die Steuern, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts: Band V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. Auflage, Heidelberg 2007

–, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung, in: Hüttemann, Rainer (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht: 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Nürnberg, 14. und 15. September 2009, Köln 2010, 9 ff.

–, Die Verwaltungslasten der Besteuerung, DStR 2023, 1801 ff.

Kirchmayr, Sabine/Geringer, Stefanie, State Aid Issues Regarding National Digital Taxes, ET 60 (2020), 279 ff.

Klenk, Lars, Die Grenzen der Grundfreiheiten, Tübingen 2019

Knobbe-Keuk, Brigitte, Niederlassungsfreiheit: Diskriminierungs- oder Beschränkungsverbot?, DB 1990, 2573 ff.

Koch, Katharina/Nguyen, Alexander, Schutz vor mittelbarer Diskriminierung – Gleiches Recht für alle?, EuR 2010, 364 ff.

Koch, Oliver, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, Berlin 2003

Koerver Schmidt, Peter, A General Income Inclusion Rule as a Tool for Improving the International Tax Regime – Challenges Arising from EU Primary Law, Intertax 48 (2020), 983 ff.

Kofler, Georg, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Europäischen Steuerrechts, in: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland: Festschrift für den Bundesfinanzhof, 1918-2018, Köln 2018, 699 ff.

Kofler, Georg/Schnitger, Arne, Does "Initial Phase Relief" Make the EU Minimum Taxation Directive (2022/2523) Invalid?, ET 63 (2023), 186 ff.

Kokott, Juliane, Das Steuerrecht der Europäischen Union, München 2018

–, Entwicklungslinien der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland: Festschrift für den Bundesfinanzhof, 1918-2018, Köln 2018, 735 ff.

–, Steuerrecht und der unionsrechtliche Beihilfebegriff, in: Lang, Michael (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht: 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017: Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 41, Köln 2018, 535 ff.

–, Tax Harmonisation through the Prohibition of State Aid?, EStAL 21 (2022), 462 ff.

Kostikidis, Savvas, Residence and Economic Substance of Subsidiary Corporations in International and European Tax Law, Alphen aan den Rijn 2024

–, EU Whistle-Blower Directive: Taking Taxpayers' Rights Seriously, WTJ 13 (2021), 309 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Kostikidis, Savvas/Hintermayer, Paul, On the Validity and Scope of Macro-Coherence, ET 62 (2022), 74 ff.

Kube, Hanno, Nationales Steuerrecht und europäische Beihilfenrecht, in: Becker, Ulrich/Schön, Wolfgang (Hrsg.), Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, Tübingen 2005, 99 ff.

Kühling, Jürgen, Die beihilfenrechtliche Bewertung der Kernbrennstoffsteuer - Zeit für eine Ausdehnung der steuerlichen Kontrolle durch das Europarecht?, EWS 2013, 113 ff.

Küstner, Christian, Einkommensteuerprogression und Gerechtigkeit, Berlin 2017

Lang, Joachim/Englisch, Joachim, A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay, in: Amatucci, Andrea (Hrsg.), International Tax Law, 2. Auflage, Alphen aan den Rijn 2012, 261 ff.

Lang, Michael, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, Wien 2009

–, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570 ff.

–, State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ, EStAL 2012, 411 ff.

–, Tax Rulings und Beihilferecht, IStR 2015, 369 ff.

–, State Aid and Taxation: Selectivity and Comparability Analysis, in: Richelle, Isabelle/Schön, Wolfgang/Traversa, Edoardo (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, Berlin, Heidelberg 2016, 27 ff.

–, There is Life in the Old Dog Yet: Horizontal Comparability and the Establishment of the Internal Market, in: Avi-Yonah, Reuven S./Lang, Michael (Hrsg.), Comparative Fiscal Federalism, Alphen aan den Rijn 2016, 27 ff.

–, Rechtsmissbrauch und subjektives Element, TPI 2019, 227 ff.

–, Taxation and State Aid – Recent Case Law on Progressive Turnover Taxes, ET 61 (2021), 516 ff.

–, Versteckte Diskriminierungen und Grundfreiheiten, in: Herzig, Norbert/Förster, Guido/Schnitger, Arne/Levedag, Christian (Hrsg.), Besteuerung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Kessler zum 65.Geburtstag, München 2021, 143 ff.

Lazarov, Ivan, The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation, in: Lang, Michael/Pistone, Pasquale/Schuch, Josef/Staringer, Claus/Rust, Alexander/Kofler, Georg/Spies, Karoline (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 6. Auflage, Wien 2020, 190 ff.

Lehner, Moris, Tax Consequences Resulting from the Application of the Non-Restriction Principle in Areas Other than Taxation: Distinction between Discriminatory and Non-Discriminatory Restricitions, in: Vanistendael, Frans (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, Amsterdam 2006, 47 ff.

Lemmen, Paul Felix, Die Bedeutung der EU-Grundrechtecharta für das nationale Steuerrecht, Tübingen 2022

Licht, Daniel, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung, Berlin 2020

Lind, Yvette, The Swedish Aviation Tax, EStAL 2020, 290 ff.

–, Designing aviation taxes within the EU – Chartering ongoing challenges and proposing future solutions, Florida Tax Review 24 (2021), 784 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Loser, Philipp/Urtz, Christoph, Kritische Analyse des VfGH-Erkenntnisses zur „Bankensteuer", ZFR 2012, 69 ff.

Luck, Verena Katharina, „Alles oder Nichts" – Die Freigrenze im Steuerrecht, Berlin 2014

Lyal, Richard, Transfer Pricing Rules and State Aid, Fordham International Law Journal 38 (2015), 1017 ff.

–, Nondiscrimination and EU Direct Tax Law, in: Avi-Yonah, Reuven S./Lang, Michael (Hrsg.), Comparative Fiscal Federalism, Alphen aan den Rijn 2016, 47 ff.

–, State Aid, Tax Integration and State Sovereignty, in: Panayi, Christiana/Haslehner, Werner/Traversa, Edoardo (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law 2020, 410 ff.

Mason, Ruth, Legal Problems with Digital Taxes in the United States and Europe, in: Elliffe, Craig (Hrsg.), International Tax at the Crossroads: Institutional and Policy Reform in the Era of Digitalisation, Cheltenham 2023

–, What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes, Tax Notes International 2020, 161 ff.

Mason, Ruth/Parada, Leopoldo, Digital Battlefront in Tax Wars, Tax Notes International 2018, 1183 ff.

–, Company Size Matters, BTR 2019, 610 ff.

–, The Legality of Digital Taxes in Europe, Virginia Tax Review 40 (2020), 175 ff.

Mathisen, Gjermund, Consistency and Coherence as Conditions for Justification of Member State Measures Restricting Free Movement, COLA 47 (2010), 1021 ff.

Mestmäcker, Ernst-Joachim/Schweitzer, Heike, Europäisches Wettbewerbsrecht, 3. Auflage, München 2014

Micheau, Claire, State Aid and Taxation in EU Law, in: Szyszczak, Erika (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, Cheltenham 2011, 193 ff.

–, Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law The Example of Taxation, ET 52 (2012), 210 ff.

Micker, Lars, Rechtsprechung kompakt, ISR 2020, 167 ff.

Mirrlees, James A./Adam, Stuart/Besley, Timothy/Blundell, Richard/Bond, Stephen/Chote, Robert/Gammie, Malcom/Johnson, Paul/Myles, Gareth/Poterba, James M., Tax by Design, Oxford/New York 2011

Mittendorfer, Markus/Riedl, Mario, The Comparability Analysis of the Court of Justice of the European Union in the Light of the Aures Case, EC Tax Rev. 30 (2021), 166 ff.

Möhlenbrock, Rolf, Die Unternehmensgröße im Recht der direkten Steuern, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2018, 23 ff.

Mössner, Manfred, Umsatzbasierte direkte Steuern, ISR 2020, 162 ff.

Mühl, Axel, Diskriminierung und Beschränkung, Berlin 2004

Müllmann, Jakob Johannes, Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb 2021

Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, München, 2022

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Navarro, Aitor, An Introduction to Research in Transfer Pricing, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2023, 1 ff.

Nicolaides, Phedon, Multi-rate Turnover Taxes and State Aid: A Prelude to Taxes on Company Size?, EStAL 2019, 226 ff.

–, 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

–, The Problem with Turnover Taxes, 30.07.2019, https://www.lexxion.eu/stateaidpost/the-problem-with-turnover-taxes/, zuletzt geprüft am 18.10.2025

Nicolaides, Phedon/Metaxas, Antonis, Asymmetric Tax Measures and EU State Aid Law, EStAL 2014, 51 ff.

Nieuweboer, Sven, Digital Services Taxes: Are They Discriminatory in the Context of the Fundamental Freedoms?, ET 62 (2022), 201 ff.

Nogueira, João Félix Pinto, GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD's Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Marke, WTJ 12 (2020), 465 ff.

Nogueira, João Félix Pinto/Turina, Alessandro, Chapter 10: Pillar Two and EU Law, in: Perdelwitz, Andreas/Turina, Alessandro (Hrsg.), Global Minimum Taxation?: An analysis of the global anti-base erosion initiative, Amsterdam 2021

OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Paris 2014

–, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, Paris 2015

–, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Paris 2020

–, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Paris 2021

–, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Paris 2022

OECD/G20, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, Paris 2015

Offermanns, René, The Proposed Unshell Directive – The Luxembourg and Netherlands Approach, ET 62 (2022), 231 ff.

Ohlendorf, Lutz, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, Tübingen 2015

Ohr, Renate/König, Jörg, EU-Binnenmarktintegration im Lichte des EU-Integrationsindexes, Wirtschaftsdienst 2012 (2012), 795 ff.

Oreschnik, Bernhard, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, Wiesbaden 2019

Ortwald, Dominik, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, Berlin 2021

Osterloh-Konrad, Christine, Die Steuerumgehung, Tübingen 2019

Overesch, Michael, Steuervermeidung multinationaler Unternehmen, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 17 (2016), 129 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Parada, Leopoldo, How the *Vodafone Magyarország* Opinion Affects EU Debate On Turnover-Based Digital Taxes, Tax Notes International 2019, 399 ff.

–, Vodafone Magyarország: Special Hungarian tax on turnover of telecommunications operators is compatible with EU law, Highlights and Insights on European Taxation 2020, 32 ff.

Pechstein, Matthias/Nowak, Carsten/Häde, Ulrich (Hrsg.), Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, 2. Auflage, Tübingen, 2023

Philipps, Heike, Die Unternehmensgröße, Wiesbaden 1997

Piernas López, Juan Jorge, Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case, EStAL 17 (2018), 274 ff.

Pinkernell, Reimar/Ditz, Xaver, Säule 2 des Arbeitsprogramms des Inclusive Framework on BEPS der OECD, ISR 2020, 1 ff.

Pistone, Pasquale/Nogueira, João Félix Pinto/Turina, Alessandro, Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union, ITAXS 2021, 2 ff.

Pistone, Pasquale/Nogueira, João Félix Pinto/Turina, Alessandro/Lazarov, Ivan, Abuse through the Use of Shell Companies and Arrangements for Tax Purposes in the European Union: Feedback on the EU Consultation by the IBFD Task Force on EU Law, ITAXS 4 (2021), 1 ff.

Plötscher, Stefan, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Berlin 2003

Preßlein, David, Der absolute Anwendungsvorrang des Unionsrechts als Garantie der Gleichheit der Mitgliedstaaten in der Europäischen Union?, EuR 2022, 688 ff.

Pull, Veronika, Tax Compliance Management Systeme in der Praxis, DStR 2022, 2132 ff.

Rapp, Julia, Taxation and State Aid, in: Hancher, Leigh/López, Juan Jorge Piernas (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, Cheltenham 2021, 40 ff.

Rapp, Lucas, Die Reichweite der Bindungswirkung des EU-rechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 20 GRC im Steuerrecht, Hamburg 2020

Ravelli, Fanos/Strik, Aukje, Will Remote Working Mark the End of Substance Requirements?, ET 63 (2023)

Rebhahn, Robert/Kietaibl, Christoph, Mittelbare Diskriminierung und Kausalität, RW 1 (2010), 373 ff.

Reimer, Ekkehart, Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht, FR 2007, 217 ff.

–, Das objektive Nettoprinzip aus gemeinschaftsrechtlicher, abkommensrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, DStR-Beihefter 2009, 122 ff.

–, Taxation - an Area without Mutual Recognition?, in: Richelle, Isabelle/Schön, Wolfgang/Traversa, Edoardo (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, Berlin/Heidelberg 2013, 197 ff.

–, Dialektik der Differenzierung: Unternehmensgröße im Steuerrecht, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2018, 159 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Reimer, Philipp, § 128 Allgemeiner Gleichheitssatz, in: Stern, Klaus/Sodan, Helge/Möstl, Markus (Hrsg.), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland im europäischen Staatenverbund: Band IV: Die einzelnen Grundrechte, 2. Auflage, München 2022

Rittner, Fritz, Quantitative Legaldefinitionen im Wirtschaftsrecht, in: Klug, Ulrich/Ramm, Thilo/Rittner, Fritz/Schmiedel, Burkhard (Hrsg.), Gesetzgebungstheorie, Juristische Logik, Zivil- und Prozeßrecht: Gedächtnisschrift für Jürgen Rödig, Berlin, Heidelberg 1978, 74 ff.

Rode, Stefan, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, Hamburg 2006

Röder, Erik, Weltweite Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmen?, StuW 2020, 35 ff.

Rossi-Maccanico, Pierpaolo, EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control, EC Tax Rev. 2013, 19 ff.

Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht, Band 5, *Säcker, Franz Jürgen (Hrsg.),* 4. Auflage, München, 2022

Sacksofsky, Ute, Mittelbare Diskriminierung und das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz, Berlin 2010

–, Was heißt: Ungleichbehandlung „wegen"?, in: Kempny, Simon/Reimer, Philipp (Hrsg.), Gleichheitssatzdogmatik heute: Beiträge und Ergebnisse des Gleichheitsrechtlichen Arbeitsgesprächs vom 3. bis 5. April 2016 in der Fritz-Thyssen-Stiftung, Köln, Tübingen 2017, 63 ff.

Sanchez-Graells, Albert, Assessing the Public Administration's Intention in EU Economic Law: Chasing Ghosts or Dressing Windows?, Camb. Yearb. Eur. Legal Stud. 18 (2016), 93 ff.

Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim/Dobratz, Lars (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 3. Auflage, 2025

Scheuerle, Wilhelm, Das Wesen des Wesens, AcP 163 (1964), 429 ff.

Schick, Marius, Die Gesetzesumgehung im Licht der nationalen und gemeinschaftsrechtlichen Rechtsprechung, Frankfurt am Main u. a. 2008

Schick, Walter, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, München 1980

Schlücke, Katharina, Der Referenzrahmen selbst unterliegt nur einer eingeschränkten beihilferechtlichen Kontrolle, ISR 9 (2020), 439 ff.

Schmidt, Jan, Vorteil durch staatliche Maßnahme oder aus staatlichen Mitteln, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts: Ergebnisse eines Forschungsprojekts des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Berlin 2018, 39 ff.

Schnitger, Arne, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 2006

–, Der Einfluss des Beihilferechts auf die direkten Steuern in Deutschland, IStR 2017, 421 ff.

–, Die globale Mindestbesteuerung und deren unionsrechtliche Beurteilung, in: Herzig, Norbert/Förster, Guido/Schnitger, Arne/Levedag, Christian (Hrsg.), Besteuerung im Wandel: Festschrift für Wolfgang Kessler zum 65.Geburtstag, München 2021, 169 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

–, Vereinbarkeit der Vorschläge zur Einführung von GloBE-Regelungen mit den Grundfreiheiten des AEUV, IStR 2022, 741 ff.

Schön, Wolfgang, Taxation and State Aid Law in the European Union, COLA 36 (1999), 911 ff.

–, Der „Wettbewerb" der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, 191 ff.

–, Die Niederlassungsfreiheit von Kapitalgesellschaften im System der Grundfreiheiten, in: Schneider, Uwe H./Hommelhoff, Peter/Schmidt, Karsten/Timm, Wolfram/Grunewald, Barbara/Drygala, Tim (Hrsg.), Festschrift für Marcus Lutter zum 70. Geburtstag: FS Lutter, Köln 2000, 685 ff.

–, Der freie Warenverkehr, die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht - Teil I, EuR 2001, 216 ff.

–, Steuerliche Beihilfen, in: Koenig, Christian/Roth, Wulf-Henning/Schön, Wolfgang (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, Heidelberg 2001, 106 ff.

–, Steuergesetzgebung zwischen Markt und Grundgesetz, StuW 2004, 62 ff.

–, Sonderlasten: Eine Lücke im europäischen Wettbewerbsrecht?, in: Engel, Christoph/Möschel, Wernhard (Hrsg.), Recht und spontane Ordnung: Festschrift für Ernst-Joachim Mestmäcker zum achtzigsten Geburtstag, Baden-Baden 2006, 437 ff.

–, Losing Out at the Snooker Table: Cross-Border Loss Compensation for PEs and the Fundamental Freedoms, in: Hinnekens, Luc/Hinnekens, Philippe (Hrsg.), A Vision of Taxes within and outside European Borders: Festschrift in Honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael, Alphen aan den Rijn 2008, 813 ff.

–, Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, IStR 2009, 882 ff.

–, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, in: Hüttemann, Rainer (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht: 34. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Nürnberg, 14. und 15. September 2009, Köln 2010, 29 ff.

–, § 1 Eigenkapital und Fremdkapital – eine steuerpolitische Analyse, in: Schön, Wolfgang (Hrsg.), Eigenkapital und Fremdkapital: Steuerrecht - Gesellschaftsrecht - Rechtsvergleich - Rechtspolitik, Berlin, Heidelberg 2013, 1 ff.

–, Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR-Beihefter 2013, 3 ff.

–, Neutralität und Territorialität - Gegensätze oder Grundsätze des Europäischen Steuerrechts?, in: Schön, Wolfgang/Heber, Caroline (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Berlin 2015, 109 ff.

–, Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence, in: Richelle, Isabelle/Schön, Wolfgang/Traversa, Edoardo (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, Berlin, Heidelberg 2016, 3 ff.

–, Selektivität schlägt Souveränität, ZHR 183 (2019), 393 ff.

–, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-)Recht, EuZW 2020, 637 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

–, Zur Grundfreiheitenbindung des Unionsgesetzgebers im Europäischen Gesellschaftsrecht, in: Bachmann, Gregor/Grundmann, Stefan/Mengel, Anja/Krolop, Kaspar (Hrsg.), Festschrift für Christine Windbichler zum 70. Geburtstag am 8. Dezember 2020, Berlin/Boston 2020, 1039 ff.

–, Chapter 12: State Aid in the Area of Taxation, in: Hancher, Leigh/Ottervanger, Tom/Slot, Pieter J. (Hrsg.), EU State Aids, 6. Auflage, London 2021

–, Die Rolle „wirtschaftlicher Gründe" und „wirtschaftlicher Realität" beim „Principal Purpose Test" nach Art. 29 Abs. 9 OECD-Musterabkommen 2017, StuW 2022, 105 ff.

–, Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, IStR 2022, 181 ff.

Schön, Wolfgang/Hellgardt, Alexander/Osterloh-Konrad, Christine, Bankenabgabe und Verfassungsrecht, WM 2010, 2193 ff.

Schönfeld, Jens/Erdem, Elias, Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. und EU-Recht, StuW 2022, 70 ff.

Schröder, Jan, Recht als Wissenschaft - Band 1: 1500-1933, 3. Auflage, München 2020

–, Recht als Wissenschaft - Band 2: 1933-1990, 3. Auflage, München 2020

Schroth, Ulrich, Theorie und Praxis subjektiver Auslegung im Strafrecht, Berlin 1983

Schwerhoff, Gregor/Edenhofer, Ottmar/Fleurbaey, Marc, Taxation of Economic Rents, Journal of Economic Surveys 34 (2020), 398 ff.

Seyd, Liesa, Mittelbare Geschlechtsdiskriminierung im Öffentlichen Dienst an Schule und Hochschule, Baden-Baden 2020

Sinnig, Julia, Turnover Taxes under State Aid Spotlight, ET 59 (2019), 106 ff.

Sitzmann, Edith, Finanzpolitik für ein starkes Baden-Württemberg, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2018, 9 ff.

Smith, Adam, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations - Edited with an Introduction and Notes by Kathryn Sutherland, Oxford 2008

Snell, Jukka, Non-Discriminatory Tax Obstacles in Community Law, ICLQ 56 (2007), 339 ff.

Soltész, Ulrich, Wichtige Entwicklungen im Europäischen Beihilferecht im Jahre 2022, EuZW 2023, 5 ff.

Sperling, Claus-Maria/Claas, Christoph, Anmerkung zu EuGH Kommission/Ungarn; C-596/19 P, EWS 2021, 213f.

Spitzlei, Thomas, Die Gesetzgebungstechnik der Pauschalierung und ihre verfassungsrechtliche Bewertung, Baden-Baden 2016

Staes, Mélanie, The Combined Application of the Fundamental Freedoms and the EU State aid Rules, Intertax 2014, 106 ff.

Staringer, Claus, Missbrauchsbekämpfung, Aufteilung der Besteuerungshoheit und Kohärenz in der Rechtsprechung des EuGH, in: Lang, Michael (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht: 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Wien, 18. und 19. September 2017: Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., DStJG Band 41, Köln 2018, 365 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Stevanto, Dario, Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits, ET 2019, 538 ff.

Stevens, Stan, Abuse of Law by a Member State When Designing a Tax Measure, EC Tax Rev. 31 (2022), 260 ff.

Stewen, Tobias, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht, Baden-Baden 2007

–, Der EuGH und die nationale Steuerhoheit, EuR 2008, 445 ff.

Stöber, Michael, Taxation of Investment Vehicles and the Free Movement of Capital, ET 62 (2022), 3 ff.

Straßburger, Benjamin, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, Tübingen 2012

–, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Abstufungen steuerlicher Belastungen nach der Unternehmensgröße, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Berlin 2018, 43 ff.

Streinz, Rudolf (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Auflage, München, 2018

Strüber, Malte, Steuerliche Beihilfen, Frankfurt am Main 2006

Surmann, Markus, Hybride Gestaltungen nach der ATAD II, Köln 2022

Sutter, Franz Philipp, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, Wien 2005

–, Steuerrecht und Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten im Lichte des Europäischen Beihilfenrechts, in: Sieker, Susanne (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik: 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Halle, 14. und 15. September 2015, Köln 2016, 169 ff.

Szudoczky, Rita, The Sources of EU Law and Their Relationships, Amsterdam 2014

–, Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms, EStAL 2016, 357 ff.

Szudoczky, Rita/Károlyi, Balázs, Hungary: Tesco (Case C323/18), Vodafone (Case C-78/18), Google Ireland Limited (Case C-482/18), in: Lang, Michael/Pistone, Pasquale/Rust, Alexander/Schuch, Josef/Staringer, Claus/Storck, Alfred (Hrsg.), CJEU - Recent Developments in Direct Taxation 2019, Wien 2020, 17 ff.

–, Progressive Turnover Taxes under the Prism of the State Aid Rules, EStAL 2020, 251 ff.

–, The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax, Intertax 2020, 46 ff.

–, The CJEU's Approach to the Objectives of Progressive Turnover-Based Taxes: Respect for the Member States' Fiscal Sovereignty or Authorization for Circumventing EU Law?, Intertax 50 (2022), 82 ff.

Szudoczky, Rita/Majdanska, Alicja, Designing Co-operative Compliance Programmes: Lessons from the EU State Aid Rules for Tax Administrations, BTR 2017, 204 ff.

Szydło, Marek, Differential tax burdens of undertakings and internal market law: The way forward after ANGED, COLA 56 (2019), 1093 ff.

Teichmann, Arndt, Die „Gesetzesumgehung" im Spiegel der Rechtsprechung, JZ 58 (2003), 761 ff.

Thomas, Stefan, Die Relevanzregel in der europäischen Grundfreiheitendogmatik, NVwZ 2009, 1202 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

Tiedtke, Klaus/Mohr, Martin, Die Grundfreiheiten als zulässiger Maßstab für die direkten Steuern, EuZW 2008, 424 ff.

Tipke/Lang, Steuerrecht, *Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim/Hennrichs, Joachim (Hrsg.),* 25. Auflage, Köln, 2024

Tobler, Christa, Grenzen und Möglichkeiten des Konzepts der mittelbaren Diskriminierung, Luxemburg 2009

Traversa, Edoardo, Territoriality, Abuse and Coherence, in: Panayi, Christiana/Haslehner, Werner/Traversa, Edoardo (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law 2020, 75 ff.

Traversa, Edoardo/Vintras, Barbara, The Territoriality of Tax Incentives within the Single Market, in: Richelle, Isabelle/Schön, Wolfgang/Traversa, Edoardo (Hrsg.), Allocating Taxing Powers within the European Union, Berlin/Heidelberg 2013, 171 ff.

Uwer, Dirk, Die unwahre Gesetzesbegründung: Rechtsstaatliche Fragen an die Auslegungsmaxime des „objektivierten Willens des Gesetzgebers" am Beispiel des Glücksspielstaatsvertrags, in: Franzius, Claudio/Lejeune, Stefanie/Lewinski, Kai von/Meßerschmidt, Klaus/Michael, Gerhard/Rossi, Matthias/Schilling, Theodor/Wysk, Peter (Hrsg.), Beharren. Bewegen: Festschrift für Michael Kloepfer zum 70. Geburtstag, Berlin 2013, 867 ff.

Valta, Matthias, Grenzüberschreitende Leistungsfähigkeit multinationaler Unternehmen im EU-Recht, ISR 2020, 189 ff.

Valta, Stefanie, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, Berlin 2013

van Thiel, Servaas, Why the European Court of Justice Should Interpret Directly Applicable Community Law as a Right to Most-Favoured Nation Treatment and a Prohibition of Double Taxation, in: Weber, Dennis (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments, Alphen aan den Rijn 2007, 75 ff.

Vanistendael, Frans, The Compatibility of the Basic Economic Freedoms with the Sovereign National Tax Systems of the Member States, EC Tax Rev. 2003, 136 ff.

–, General Report on the Fundamental Freedoms and National Sovereignity in the European Union, in: Vanistendael, Frans (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, Amsterdam 2006, 167 ff.

Varju, Marton/Papp, Mónika, Turnover Taxes, the Fight for the National Tax Base and the EU Court of Justice: An Undeserved Triumph for Member State Direct Tax Autonomy?, Leg. Issues Econ. Integr. 48 (2021), 379 ff.

Viswanathan, Manoj, Retheorizing Progressive Taxation, Tax L. Rev. 75 (2021), 91 ff.

Wattel, Peter J., Fiscal Cohesion, Fiscal Territoriality and Preservation of the (Balanced) Allocation of Taxing Power; What is the Difference?, in: Weber, Dennis (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments, Alphen aan den Rijn 2007, 139 ff.

–, Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases, ET 55 (2015), 542 ff.

–, Comparing Criteria: State Aid, Free Movement, Harmful Tax Competition and Market Distorting Disparities, in: Richelle, Isabelle/Schön, Wolfgang/Traversa, Edoardo (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, Berlin, Heidelberg 2016, 59 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

–, Thirty Years of Fiscal (In)coherence, EC Tax Rev. 50 (2022), 736 ff.

Weber, Max, Atypischer Einzelfall und allgemeines Gesetz, Tübingen 2023

Weber-Grellet, Heinrich, Steuern im modernen Verfassungsstaat, Köln 2001

Winter, Christoph K., The Value of Behavioral Economics for EU Judicial Decision-Making, German Law Journal 21 (2020), 240 ff.

Wischmeyer, Thomas, Der »Wille des Gesetzgebers«, JZ 70 (2015), 957 ff.

–, Zwecke im Recht des Verfassungsstaates, Tübingen 2015

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Übergewinnsteuer, 25.7.2022

Woitok, Niklas, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, Baden-Baden 2022

Zazoff, Julien, Der Unionsgesetzgeber als Adressat der Grundfreiheiten, Baden-Baden 2011

Zglinski, Jan, The rise of deference: The margin of appreciation and decentralized judicial review in EU free movement law, COLA 55 (2018), 1341 ff.

Zierke, Katayun, Die Steuerungswirkung der Darlegungs- und Beweislast im Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Union, Tübingen 2015

Zimmer, Tim-Niklas, Die progressive Besteuerung auf Grundlage des Umsatzes und das EU-Beihilfenrecht, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21, Heidelberg 2021, 81 ff.

https://doi.org/10.5771/9783748970989 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY