

# Besteuerung im Wandel

2021

ISBN 978-3-406-77058-6

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](http://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](http://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

natürlichen Personen (bis zu 45%) einerseits und dem weit niedrigeren Körperschaftsteuersatz (15%) andererseits hinzuweisen. Ergänzend ist allerdings beachtlich, dass der Einkommensteuersatz auch in sich nochmals gespreizt ist, da neben dem vorgenannten allgemeinen Spitzensteuersatz spezifisch für Einkünfte aus Kapitalvermögen die sogenannte Abgeltungsteuer gilt, wodurch (private) Kapitalanlagen folglich nur einer Höchstbelastung von 25% unterliegen. Daher ist die tatsächliche Spreizung, insbes. bei Kapitaleinkünften (und um solche geht es iR der Hinzurechnungsbesteuerung insbes. auch), bei Weitem nicht so raumgreifend, wie es aus Sicht des ESt-Spitzensteuersatzes zunächst erscheint. Darüber hinaus sei darauf hingewiesen, dass Zinseinnahmen beispielsweise iR der Abgeltungsteuer keinerlei steuerlicher Vorbelastung unterliegen (da regelmäßig beim Schuldner abzugsfähig) und somit die Gesamtbelastung in diesen Fällen noch niedriger sein kann als in Hinzurechnungsfällen.

#### b) Neuausrichtung der Beherrschungsbeteiligung

Während das noch geltenden Recht alle deutschen Beteiligten unabhängig davon zusammenrechnet, ob sie überhaupt zusammen agieren und damit eine Beherrschung ausüben können oder wollen („Zufallsbeteiligte“) sehen die Entwürfe der Neuregelung in Übereinstimmung mit der ATAD dagegen als Kernvoraussetzung eine Person oder Personengruppe vor, die allein oder gemeinsam mehr als 50% der Stimmrechte, Anteile am Nennkapital, Anspruch am Gewinn oder Anspruch am Liquidationserlös innehat.

Lediglich für die sogenannten Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter soll es auch weiterhin dabei bleiben, dass keine Beherrschungsbeteiligung vorausgesetzt wird.

#### c) Aktiv-/Passivkatalog

In Bezug auf den Aktiv-/Passivkatalog ist zum einen zu beklagen, dass keine grundsätzliche Überarbeitung beziehungsweise Anpassung an das ATAD-Konzept erfolgt, nach dem passive Einkünfte zu beschreiben wären und im Umkehrschluss alles andere als aktiv gilt. Hieraus ergeben sich erhebliche Probleme. So gelten zwar beispielsweise Land- und Forstwirtschaft sowie die Herstellung und Bearbeitung von Wirtschaftsgütern unverändert als aktiv; es fehlen aber seit der Formulierung dieser Regelungen (1972) neu entstandene Tätigkeiten wie zB. die Softwareentwicklung. Dies passt nicht ins digitale Zeitalter. Der Übergang zu einem Passivkatalog statt dem Aktivkatalog wäre hier – wie auch an anderen Stellen – hilfreich.

#### d) Einschränkung unionsrechtlicher Gegenbeweis auf EU-Raum?

Der grundsätzliche Wechsel zum Konzept der „echten“ Beherrschung verändert auch – jedenfalls soweit dies mit einer tatsächlichen Kontrolle oder starken Einflussmöglichkeit einhergeht – den Schutzbereich unter dem Unionsrecht. Denn bislang gilt bezüglich der Hinzurechnungsbesteuerung der Schutzbereich der Kapitalver-

kehrsfreiheit. Dieser schützt grundsätzlich weltweit<sup>58</sup>. Soweit daher die Neuregelung eine Beherrschungsbeteiligung voraussetzt, dürfte nur noch der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnet sein.

Damit wäre ein unionsrechtlicher Gegenbeweis außerhalb der Sonderfälle von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter<sup>59</sup> nur noch innerhalb des EU-/EWR-Raums möglich und insoweit der Zugriff der Hinzurechnungsbesteuerung auf Drittstaaten auch unionsrechtlich nicht mehr beschränkt und könnte daher erheblichen Mehraufwand (sowohl bezüglich Analyse und Deklaration als auch in Bezug auf die Steuerlast) bedeuten.

#### e) Keine Anrechnung auf die Gewerbesteuer

Im Rahmen der Anrechnung ausländischer Steuern soll diese auch weiterhin nicht auf die Gewerbesteuer erfolgen. Übersteigt also die ausländische Vorbelastung 15%, so ergäbe sich bei Körperschaften eine Strafbesteuerung, da keine volle Berücksichtigung der ausländischen Vorbelastung möglich wäre.

#### f) Gegenbeweis verschärft

Darüber hinaus ist auch eine wesentliche Verschärfung des Gegenbeweises vorgesehen. Während das geltende Recht lediglich eine „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“ erfordert, verlangt die Neuregelung als Voraussetzung für den Gegenbeweis eine „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ durch qualifiziertes Personal vor, das selbstständig und eigenverantwortlich mit entsprechender sachlicher Ausstattung tätig wird und die wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten selbst (ohne Übertragung auf andere) leistet.

Bislang dürfte es vor allem auf eine reale, wirkliche Kernsubstanz ankommen, also eine tatsächliche wirtschaftliche Aktivität. Damit handelt es sich wohl (bislang) primär um ein qualitatives Merkmal (ist es nicht künstlich, sondern tatsächlich?) aber weniger um ein quantitatives Merkmal (ist dort besonders viel?).

Im Rahmen der sog. ATAD-Richtlinie fordert diese und dem folgend in noch schärferer Weise der vorliegende deutsche Referentenentwurf allerdings nunmehr für den Gegenbeweis zur Hinzurechnungsbesteuerung eine „wesentliche“ wirtschaftliche Tätigkeit.

Aus dieser Formulierung geht womöglich zum einen hervor, dass der Quantität womöglich eine (weit?) höhere Bedeutung als bisher eingeräumt werden soll. Zugleich stellt sich die Frage, ob das Ersetzen des Begriffs „tatsächlich“ durch „wesent-

<sup>58</sup> EuGH 26.2.2019 – C-135/17, IStR 2019, 347; BFH 22.5.2019 – I R 11/19, IStR 2019, 901.

<sup>59</sup> Fraglich könnten auch die Fallgruppen sein, die nicht tatsächlich mit einer entsprechend starken Gesellschafterstellung einhergehen (zB, ausschließliche „Beteiligung am Gewinn“ setzt als solche keine Kontrolle oder Beherrschung voraus). In all diesen Fällen spricht einiges dafür, dass es insoweit bei der bisherigen Rechtslage bleiben wird, insoweit der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sein sollte, da die weitergehenden Voraussetzung für die vorrangige bzw. ausschließliche Anwendung der Niederlassungsfreiheit nicht erfüllt sind.

lich“ aber auch zugleich ein Mehr oder vielleicht auch ein Weniger an qualitativer Substanz bedeuten soll („Masse statt Klasse“?).

Weiterhin stellt sich die Frage des Verhältnisses dieses Richtlinien-Wortlauts zum Primärrecht der Grundfreiheiten und der hierzu ergangenen Auslegung iR der *Cadbury-Schweppes*-Entscheidung. Für die Praxis wird es damit womöglich erneuter Entscheidungen bedürfen (wohl auch durch den EuGH), um Erkenntnisse zu der Frage zu gewinnen, wie der geänderte Wortlaut näher zu verstehen und auszulegen ist und darüber hinaus, ob der europäische Richtliniengeber überhaupt in der Lage ist, eine womöglich weitergehende Beschränkung der Grundfreiheiten durch eine Veränderung des Wortlauts der „Escape-Formel“ auf Richtlinien-Ebene herbeizuführen.

In diesem Zusammenhang gilt es weiterhin zu beachten, dass selbst dann wenn die Richtlinie EuGH Entscheidungen bzw. dessen bisherige Auslegung des EU Rechts überschreiben sollte, so reicht die ATAD bei weitem nicht so weit, wie die Pläne des deutschen Gesetzgebers: Die ATAD-Richtlinie verlangt keinen Zugriff bei Beteiligungen eines Steuerpflichtigen von unter 50%. Die Richtlinie verlangt gleichfalls nur einen Zugriff bei beteiligten Kapitalgesellschaften, nicht jedoch bei natürlichen Personen. Die ATAD-Richtlinie verlangt gleichfalls keinen Zugriff bei der Gewerbesteuer. Insoweit wird man sich etwas schwertun, allein die ATAD-Richtlinie als hinreichenden Rechtfertigungsgrund für eine möglicherweise flächendeckende Hinzurechnungsbesteuerung von Portfolio- und Splitterbeteiligungen in Drittstaaten bzw. in der EU, sowohl bei Kapitalgesellschaften als auch natürlichen Person und auch bzgl. der Gewerbesteuer, heranziehen zu wollen.

beck-shop.de  
DIE FACHTUCHHANDLUNG

### VIII. Zusammenfassung

Die vorstehenden Ausführungen zeigen die zähe, sich über Jahrzehnte hinziehende Annäherung der Hinzurechnungsbesteuerung einerseits und des EU-Rechts andererseits. Die Entwicklung macht deutlich, wie schwer sich die Staaten einschließlich Deutschlands und deren Gerichtsbarkeit mit einer konsequenten und vorbehaltlosen Umsetzung des EU Rechts tun. Aus dem Blickwinkel der Fiskalinteressen der Einzelstaaten mag diese Herangehensweise zwar einerseits verständlich wirken, andererseits sind es gerade die angestrebten Vorteile des Binnenmarktes, die letztendlich zu größerem Wohlstandsgewinn führen sollten als eine Kleinstaaterei der Fiskalpolitik.

Durch die ATAD und deren Umsetzung in den Mitgliedstaaten schlägt die EU ein neues Kapitel der Steuerpolitik auf. Die sehr heterogene Umsetzung in den einzelnen Mitgliedstaaten deutet allerdings nicht darauf hin, dass es sich hierbei um einen tatsächlichen Harmonisierungsschritt handelt. Auch die vorliegenden Referentenentwürfe für das deutsche Umsetzungsgesetz beweisen entsprechende Abweichungen.

Bei aller möglichen und wohl leider auch berechtigten Kritik bleibt aber auch ein positiver Ausblick: immerhin bewegt sich das nationale Recht auf das EU-Recht zu, der Harmonisierungsgedanke und die Errichtung des einheitlichen Bin-

nenmarktes spielen auch in so besonderen Rechtsgebieten wie der Hinzurechnungsbesteuerung durchaus eine praktische Rolle, mit anderen Worten: der europäische Gedanke lebt nach wie vor und die Hinzurechnungsbesteuerung muss hierunter ihren Platz finden bzw. an der einen oder anderen Stelle zurücktreten.

Wir wünschen vor diesem Hintergrund sowohl dem Europarecht als auch dem Jubilar noch ein langes und glückliches Leben.



**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

MICHAEL LANG\*

## Versteckte Diskriminierung und Grundfreiheiten

### I. Versteckte Diskriminierung

Seit vielen Jahren verbindet mich mit *Wolfgang Kessler* eine freundschaftliche Zusammenarbeit. Er gehört zu jenen Betriebswirten, die an den wissenschaftlichen Entwicklungen des Steuerrechts regen Anteil nehmen und sich häufig durch eigenständige Beiträge auf hohem Niveau selbst an der fachlichen Diskussion zu steuerrechtlichen Themen beteiligen. Wiederholt hat *Wolfgang Kessler* bereits zu unionsrechtlichen Fragen Stellung genommen<sup>1</sup>. Daher hoffe ich, dass die Analyse zweier kürzlich ergangener Urteile des EuGH zur Bedeutung der Niederlassungsfreiheit im Steuerrecht sein Interesse findet und die Wahl des Themas dem von mir geschätzten Jubilar Freude bereitet.

In den beiden am 3.3.2020 veröffentlichten Urteilen *Vodafone Magyarország* und *Tesco-Global Áruházak* geht es darum, wie eine versteckte Diskriminierung zu identifizieren ist<sup>2</sup>. In ihren Schlussanträgen hat GA *Kokott* die Bedeutung dieses Aspekts erläutert: GA *Kokott* streicht heraus<sup>3</sup>: „Die Grundfreiheiten untersagen [...] nicht nur offensichtliche Diskriminierungen, sondern auch alle versteckten oder mittelbaren Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungskriterien zu dem gleichen Ergebnis führen. [...] Entscheidend für den diskriminierenden Charakter im Sinne der Art. 49 und 54 AEUV ist daher die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung der Telekommunikationsunternehmen [Einzelunternehmen] im Hinblick auf das Kriterium des Jahresnettoumsatzes einer Un-

---

\* Herrn *Markus Mittendorfer* danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur. Das Manuskript wurde am 26.4.2020 abgeschlossen.

<sup>1</sup> Siehe etwa *Kessler/Schmitt*, Umsatzsteuerliche Probleme und Gestaltungsüberlegungen bei Beteiligungskonzernen – Neue Entwicklungen der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2001, 1677 ff.; *Janson/Kessler/Schmitt*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste? – Analyse der BfH-Rechtsprechung unter Berücksichtigung von Verfassungs- und Europarecht nach AMID, IStR 2001, 729 ff.; *Kessel/Spengel*, Direct Tax Provisions Potentially Incompatible with EC Law – A Checklist for Practitioners, European Taxation 2003, 355 ff.; *Achilles/Huck/Kessler*, Die Europäische Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen nationalem Steuergesetzgeber und EuGH, IStR 2003, 715 ff.; *Kessler*, Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Spannungsfeld zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht, DB 2003, 2507 ff.; *Kessler/Obser*, Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Unternehmenssteuerrecht, in: *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl., München 2008, § 1C, 29 ff.

<sup>2</sup> EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone*, ECLI:EU:C:2020:139; EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco*, ECLI:EU:C:2020:140.

<sup>3</sup> GA *Kokott*, 13.6.2019 – C – 75/18, *Vodafone* Rn. 59; GA *Kokott* 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 55.

gleichbehandlung nach der Herkunft bzw. dem Sitz der Unternehmen gleichkommt.“

Diese Rechtsprechung hat folgenden Hintergrund<sup>4</sup>: „[...] die versteckte Diskriminierung soll nicht die Erweiterung eines Diskriminierungsstatbestands bewirken, sondern lediglich solche Fälle erfassen, die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken.“ In anderen Worten: Der EuGH hat mit dieser Rechtsprechung die Grundfreiheiten umgehungsfest gemacht<sup>5</sup>. Würde der Gerichtshof die Grundfreiheiten bloß formal verstehen, könnten die Mitgliedstaaten sich ihren Anforderungen dadurch entziehen, indem sie eben nicht etwa nach der Staatsangehörigkeit unterscheiden, sondern nach anderen Kriterien, die zum gleichen Ergebnis führen<sup>6</sup>.

Diese Rechtsprechung ist nicht selbstverständlich. Der Wortlaut der Regelungen der Grundfreiheiten unterscheidet sich beispielsweise nicht grundlegend von jenem des Staatsangehörigendiskriminierungsverbots der Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 24 Abs. 1 OECD-MA): Das Konzept der versteckten Diskriminierung ist aus keiner der Vorschriften klar abzulesen. Die meisten nationale Gerichte wenden bei der Auslegung der DBA-Staatsangehörigendiskriminierungsverbote eine bloß formale Betrachtungsweise an. Diese Vorschriften legen den Vertragsstaaten daher kaum Schranken auf. Aus diesem Grund sind sie von geringer praktischer Bedeutung<sup>7</sup>. Die Rechtsprechung in diesem Bereich hat sich ganz überwiegend nicht der Mühe unterzogen, die Vorschriften umgehungsfest zu machen und ihrem Zweck nach auszulegen<sup>8</sup>. Die meisten nationalen Gerichte dürften vielmehr implizit dem methodisch keineswegs haltbaren Auslegungsgrundsatz „in dubio pro patria“ folgen<sup>9</sup>. Der EuGH ist hier von Anfang an einen anderen Weg gegangen.

Wenn die Grundfreiheiten auch solche Fälle erfassen sollen, „die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken“<sup>10</sup>, ist damit die Frage der Reichweite des Konzepts der versteckten Diskriminierung keineswegs abschließend beantwortet. Vielmehr zeigt sich auch hier, dass teleologische Interpretation anspruchsvoll ist: Es bedarf der Klärung, nach welchen Kriterien zu beurteilen ist, in welchen Fällen zwar formal keine Diskriminierung vorliegt,

<sup>4</sup> GA Kokott, 13.6.2019 – C – 75/18, *Vodafone* Rn. 62; GA Kokott 4.7.2019 – C-323/17, *Tesco* Rn. 58.

<sup>5</sup> Lang, Rechtsmissbrauch und subjektives Element, TPI 2019, 227 (228).

<sup>6</sup> Dazu Lang TPI 2019, 228.

<sup>7</sup> VwGH 1.12.1967 – 1367/67; VwGH 18.12.1967 – 1270/67; VwGH 24.1.1996 – 92/13/0306; VwGH 30.3.2011 – 2007/13/0105; auch BFH 9.2.2011 – I R 54, 55/10, I R 54/10, I R 55/10; BFH 3.5.2017 – X R 12/14; kritisch dazu Lang, Steuerliche Behandlung von Betriebsstättenverlusten aus deutsch-österreichischen Wirtschaftsbeziehungen in Österreich, in: *Piltz/Schaumburg*, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten (1999), 137, 159; Lang/Loukota, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (69f.); *Szudoczky/Karolyi*, The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax, *Intertax* 2020, 46 (59).

<sup>8</sup> Dazu Lang TPI 2019, 228.

<sup>9</sup> Lang/Siller/Zolles, Chapter 19 Austria: Termination Payments, in: *Kemmerer et al*, Tax Treaty Case Law around the Globe 2016, Wien 2017, 227 (235).

<sup>10</sup> GA Kokott, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 62; GA Kokott 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 58.

aber materiell dieselben Wirkungen zum Tragen kommen. In den vorliegenden Urteilen hat sich der EuGH darum bemüht, dies näher herauszuarbeiten und damit auch die für die Mitgliedstaaten maßgebenden rechtlichen Rahmenbedingungen abzustecken.

Die beiden den EuGH-Urteilen zugrundeliegenden – und Ungarn betreffenden – Konstellationen eignen sich hervorragend zur Diskussion der Problematik. In beiden Fällen geht es um eine progressive Steuer auf Nettoumsätze, im einen Fall aus Telekommunikationstätigkeit, im anderen Fall aus dem Einzelhandel in Verkaufsräumen<sup>11</sup>. Erfasst sind jeweils inländische genauso wie ausländische Unternehmen, sofern sie diese Tätigkeiten auf dem Inlandsmarkt über Zweigniederlassungen betreiben. Im Hinblick auf die Telekommunikationstätigkeit standen alle nur der Basisstufe unterliegenden Steuerpflichtigen im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen, während sich die der mittleren Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen je zur Hälfte im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen und im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten und die der höchsten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen überwiegend im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten befanden<sup>12</sup>. Die steuerliche Belastung von Unternehmen, deren Eigentümer gebietsfremde Personen sind, war somit vergleichsweise höher als die der Steuerpflichtigen, deren Eigentümer ungarische natürliche oder juristische Personen sind. Denn ungarisch beherrschte Unternehmen sind de facto von der Sondersteuer befreit oder unterliegen ihr nur mit einem erheblich niedrigeren Grenzsteuersatz und effektiven Steuersatz als umsatzstärkere Steuerpflichtige. Ähnlich verhält es sich bei der progressiven Steuer auf die Ladeneinzelhandelstätigkeit: Alle nur der ersten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen standen im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen, während sich die der dritten und der vierten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen überwiegend im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten befanden<sup>13</sup>. Der Verdacht liegt somit nahe, dass der ungarische Gesetzgeber die beiden Steuern deshalb mit einem progressiven Tarif versehen hat, um vor allem ausländisch beherrschte Unternehmen zu belasten und Unternehmen mit ungarischen Eigentümern weitgehend zu entlasten.

## II. Quantitative Beurteilung

Zurecht verwarf der EuGH solch quantitative Maßstäbe<sup>14</sup>: „Der Umstand, dass der größte Teil dieser Sondersteuer von Steuerpflichtigen getragen wird, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten sind,

---

<sup>11</sup> EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone*, ECLI:EU:C:2020:139; EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco*, ECLI:EU:C:2020:140.

<sup>12</sup> EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 47.

<sup>13</sup> EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco* Rn. 67.

<sup>14</sup> EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 52; EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco* Rn. 72.

kann für sich genommen keine Diskriminierung darstellen.“ Dabei hat er auf die Argumentation von GA *Kokott* verwiesen.

GA *Kokott* lehnte quantitative Kriterien mit folgender Begründung ab<sup>15</sup>: „Auch der Vorschlag der Kommission kann nicht überzeugen, wonach zu fragen sei, ob der Großteil des Gesamtaufkommens der Sondersteuer von ausländischen Unternehmen getragen wird. Dabei handelt es sich nicht um einen verlässlichen Indikator für eine Korrelation, sondern nur um einen zufälligen. Zum einen wäre dies im konkreten Fall – worauf Ungarn hinweist – wohl auch bei einer proportionalen Steuer der Fall, die auch von der Kommission zu Recht für unbedenklich gehalten wird. Dieses Merkmal wäre auch immer erfüllt, wenn der Markt mehrheitlich von ausländischen Unternehmen dominiert wird. [...] Zum anderen wären etwa solche Fälle nicht erfasst, in denen einzelne ausländische Unternehmen ganz erheblichen Steuersätzen unterworfen sind, während aber viele kleinere inländische Unternehmen mit niedrigen Steuersätzen dennoch so viel zum Gesamtaufkommen der Sondersteuer beitragen, dass die Korrelation zu verneinen wäre. Den diskriminierenden Charakter vom letztgenannten Beitrag kleinerer inländischer Unternehmen abhängig zu machen, würde also zu zufälligen Ergebnissen führen und ist daher nicht sinnvoll.“

Dazu kommt<sup>16</sup>: „Eine rein quantitative Prüfung hat [...] zudem den Nachteil, dass sie erhebliche Rechtsunsicherheit verursacht, sofern man sich nicht auf einen konkreten Grenzwert festlegt. [...] Aber auch ein konkreter Grenzwert würde Folgeprobleme nach sich ziehen, etwa schwer zu entscheidende Streitigkeiten zwischen sich widersprechenden Statistiken sowie auftretende Schwankungen der Zahlen über die Zeit.“

GA *Kokott* macht auch noch deutlich, dass keineswegs klar ist, was unter einer ausländischen Gesellschaft zu verstehen ist<sup>17</sup>: „Hinzu kommt, dass das Abstellen auf die Anteilseigner bei Gesellschaften im Streubesitz (Aktiengesellschaft mit Tausenden von Aktionären) zur Bestimmung eines quantitativen Kriteriums erhebliche Probleme bereitet. Wie darüber hinaus eine Gesellschaft mit zwei Gesellschaftern zu beurteilen ist, bei der ein Gesellschafter im Ausland, der andere im Inland ansässig ist, ist auch unklar.“

Zusätzlich zu den Argumenten von GA *Kokott* ist auch noch zu berücksichtigen<sup>18</sup>: Eine quantitative Beurteilung kann sich über die Zeitschiene auch ändern. Zunächst können von einer Regelung primär ausländische Unternehmen betroffen sein. Wenn sich aber im Laufe der Zeit inländisch beherrschte Unternehmen als umsatzstark erweisen und daher von der Steuerpflicht erheblich betroffen sind: Bedeutet dies, dass sich die unionsrechtliche Beurteilung ändert? Eine zunächst unionsrechtswidrige Regelung wird wiederum unionsrechtskonform? Oder, wenn inländisch beherrschte Unternehmen vom Markt verschwinden und nur mehr

<sup>15</sup> GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 66f.; vgl. auch 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 62f.

<sup>16</sup> GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 70; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 66.

<sup>17</sup> GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 72; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 68.

<sup>18</sup> Dazu *Lang* TPI 2019, 229.