

§ 7 Die progressive Besteuerung auf Grundlage des Umsatzes und das EU-Beihilfenrecht

Tim-Niklas Zimmer

I. Einleitung

Die Besteuerung anhand des Umsatzes anstelle des Gewinns liegt international im Trend.¹ Europarechtlich wirft dies jedoch Fragen auf. Problemfelder finden sich hierbei – neben einer möglichen Verletzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie² – zum einen bezüglich der Verletzung von Grundfreiheiten, zum anderen hinsichtlich des EU-Beihilfenrechts.

Im Folgenden soll sich auf das EU-Beihilfenrecht konzentriert werden.

II. Sachverhalt

Ungarn hat bereits mehrere Steuern eingeführt, die den Umsatz verschiedener Unternehmen progressiv besteuern, namentlich eine Gesundheitssteuer bezogen auf Tabakprodukte³, eine Telekommunikationssteuer⁴, eine Einzelhandelssteuer⁵ und eine Werbesteuer⁶. Die Werbesteuer ist seit 2018 ausgesetzt, die Telekommunikations- und die Einzelhandelssteuer wurden

¹ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 1.

² Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006, L 347, 1.

³ Kommission, Entscheidung v. 4. Juli 2016, SA.41187, C(2016) 4049 final.

⁴ EuGH, Urt. v. 3. März 2020, Rs. C-75/18 (Vodafone Magyarország Mobil Távközlési), ECLI:EU:C:2020:139.

⁵ EuGH, Urt. v. 3. März 2020, Rs. C-323/18 (Tesco-Global Áruházak), ECLI:EU:C:2020:140.

⁶ EuG, Urt. v. 27. Juni 2019, Rs. T-20/17 (Ungarn ./ Europäische Kommission), ECLI:EU:T:2019:448.

vollständig aus dem Gesetz entfernt⁷ und die Gesundheitssteuer wurde bislang nicht erhoben⁸.

Die Gesundheits-, die Telekommunikations- und die Einzelhandelssteuer besteuerten in progressiver Weise die Umsätze der Anbieter von Tabakwaren, der Telekommunikationsanbieter und des Einzelhandels.

Die 2014 eingeführte Werbesteuer besteuerte die Herausgeber von Werbung, d.h. beispielsweise Zeitungsverlage oder Rundfunksender. Diese Besteuerung erfolgte progressiv, sodass der niedrigste Steuertarif bei 0 %, der höchste bei 50 % der Umsätze lag. Im ersten Geltungsjahr der neuen Steuer konnten Unternehmen, die im Vorjahr keine Gewinne erzielt haben, Verluste früherer Geschäftsjahre anteilig abziehen.

Auch Polen hat sich für eine Einzelhandelssteuer entschieden, die Umsätze aus dem Verkauf an Verbraucher besteuert.⁹ Der Steuersatz steigt wie in Ungarn progressiv mit dem besteuerten Umsatz. Bislang ist noch keine Besteuerung auf dieser Grundlage erfolgt.

III. Verfahren

Gegen die Steuererhebung auf Grundlage der ungarischen Telekommunikations- und Einzelhandelssteuern wehrten sich zwei umsatzstarke Unternehmen vor dem Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest, welches jeweils ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH sandte.

Die ungarische Werbesteuer sowie die polnische Einzelhandelssteuer kamen dagegen über die Europäische Kommission und das Europäische Gericht (EuG) zum EuGH. Die Kommission hielt beide Steuern für beihilfenrechts- und damit europarechtswidrig, das EuG hob die Entscheidungen der Kommission jedoch auf. Vor dem EuGH hat Generalanwältin Kokott bereits die Schlussanträge gestellt, eine Entscheidung steht jedoch noch aus.

Bezüglich der Gesundheitssteuer akzeptierte Ungarn die Entscheidung der Kommission, dass es sich um eine unionsrechtswidrige Beihilfe handle.

⁷ B. Graßl/R. Koch, IStR 2020, 645 (646).

⁸ Kommission, Entscheidung v. 4. Juli 2016, SA.41187, C(2016) 4049 final, Rn. 55 f.

⁹ EuG, Urt. v. 16. Mai 2019, Rs. T 836/16 und T 624/17 (Republik Polen ./ . Europäische Kommission), ECLI:EU:T:2019:338.

Streitig war nur noch, ob der Erlass von Aussetzungsanordnungen in diesem Zusammenhang rechtmäßig war; diesbezüglich entschied der EuGH zu Gunsten Ungarns und erklärte die Aussetzungsanordnungen für nichtig.¹⁰

IV. Bewertung

1. Steuerrecht als Prüfungsgegenstand

In dem Verfahren zur Telekommunikationssteuer wurde das EU-Beihilfenrecht bereits auf der Ebene der Zulässigkeit behandelt.¹¹ Grundsatz ist hier, dass steuerliche Regelungen nur dann in den Anwendungsbereich des AEUV fallen, wenn sie selbst Bestandteil einer Beihilfemaßnahme sind, also die Finanzierung einer Beihilfe darstellen. Das ist dann der Fall, wenn ein zwingender Verwendungszusammenhang besteht. Einen solchen hat der EuGH nicht erkannt, weil die Einnahmen dem allgemeinen Staatshaushalt zufließen. Der EuGH lehnte damit seine Zuständigkeit für die beihilfenrechtliche Fragestellung ab und konzentrierte sich auf eine Verletzung der Grundfreiheiten und der Mehrwertsteuerrichtlinie, hielt die Steuern jedoch auch diesbezüglich für mit dem Unionsrecht vereinbar.

2. Selektive Begünstigung

Um die selektive Begünstigung durch eine Besteuerung feststellen zu können, ist eine dreistufige Prüfung durchzuführen:¹² Es ist zunächst ein Referenzrahmen zu finden, also eine Normalregelung. Von dieser muss es eine Abweichung geben, die sich in einer Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen darstellt, die sich in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Lage befinden. Schließlich ist zu fragen, ob sich diese Ungleichbehandlung aus der Natur oder der Struktur des Referenzrahmens ergibt.

¹⁰ EuGH, Urt. v. 4. Juni 2020, C-456/18 P (Ungarn ./ Europäische Kommission), ECLI:EU:C:2020:421.

¹¹ EuGH, Urt. v. 3. März 2020, Rs. C-75/18 (Vodafone Magyarország Mobil Távközlési), ECLI:EU:C:2020:139, Rn. 18 ff.; EuGH, Urt. v. 3. März 2020, Rs. C-323/18 (Tesco-Globál Áruházak), ECLI:EU:C:2020:140.

¹² Vgl. A. Bartosch, BB 2018, 2199 (2199 f.).

Bezüglich der ungarischen Gesundheits- und der Werbe- sowie der polnischen Einzelhandelssteuer sah die Kommission eine selektive Begünstigung als gegeben an – auch dann noch, als Ungarn seine Werbesteuertarife anpasste und nur noch zwei Tarife vorsah, nämlich 0 % und 5,3 %. Die Kommission erkannte in der progressiven Besteuerung eine Abweichung vom Referenzrahmen – dieser sei die Besteuerung nach der neuen Steuer, allerdings ohne die Progression. Diese Abweichung begründe eine Begünstigung zugunsten kleinerer Unternehmen, die bereits von vornherein angelegt worden sei. Worauf die Einschätzung beruht, dass die Regelung bewusst geschaffen worden sei, um kleinere Unternehmen zu bevorteilen, wird aus den Kommissionsentscheidungen nicht ersichtlich.¹³

Das EuG bewertete die progressive Besteuerung anders und erkannte keine selektive Begünstigung. Der Referenzrahmen könne nicht anhand einer hypothetischen Regelung bestimmt werden, Maßstab könne nur eine tatsächlich bestehende Steuerregelung sein. Es fehle zudem an einer vergleichbaren Lage, denn große Unternehmen hätten relativ geringere Kosten und damit auch relativ höhere Einkünfte. Es erklärte daher die Kommissionsbeschlüsse für nichtig. Hiergegen wehrte sich die Kommission, sodass es nun am EuGH ist, über diese Rechtsfrage zu entscheiden.

Generalanwältin Kokott nimmt in ihren Schlussanträgen¹⁴ die Rechtsprechung zur Telekommunikations- und Einzelhandelssteuer in Bezug. Dort wurde festgestellt, dass die Umsatzhöhe ein neutrales Unterscheidungskriterium sei und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen indiziere. Diese Argumentation sei auch für das Beihilfenrecht heranzuziehen.¹⁵

Die Prüfung einer selektiven Begünstigung müsse immer von einem Referenzrahmen ausgehen. Ein solcher fehle hier, weil die Steuer neu geschaffen werde. Erst die Ausnahme vom autonom geschaffenen Steuersystem sei am Beihilfenrecht zu bewerten.¹⁶ Eine andere Bewertung sei nur mög-

¹³ Vgl. A. Bartosch, EuZW 2018, 891 (894 f.).

¹⁴ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, zur ungarischen Werbesteuer. Die Argumentation zur polnischen Einzelhandelssteuer ist vergleichbar: GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-562/19 P, ECLI:EU:C:2020:834.

¹⁵ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 42 f.

¹⁶ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 43.

lich, wenn die Regelung offensichtlich inkohärent, d.h. rechtsmissbräuchlich ausgestaltet, sei¹⁷, was hier nicht der Fall sei. Umsatzbasierte Besteuerung sei vielmehr inzwischen üblich, ebenso wie auch die progressive Besteuerung als solche.¹⁸ Die Leistungsfähigkeit könne nicht nur am Gewinn, sondern auch am Umsatz bemessen werden; eine solche Bemessung habe Vor- und Nachteile, diese abzuwägen sei aber Aufgabe des nationalen Gesetzgebers.¹⁹

Selbst wenn man vom Referenzrahmen der Kommissionsentscheidung ausgehe, sei, wie der EuG zutreffend argumentiere, die Vergleichbarkeit zwischen umsatzstarken und umsatzschwächeren Unternehmen nicht gegeben.²⁰

Schließlich sei auch die Verlustberücksichtigungsmöglichkeit im ersten Jahr nicht inkohärent und somit auch nicht selektiv.²¹

Des Pudels Kern scheint in der Frage des Referenzrahmens zu liegen: Wie lässt sich der Referenzrahmen bei einer neu eingeführten progressiven Steuer finden? Hierzu gibt es noch keine Lösung. Man könnte etwa auf den höchsten oder auch auf den niedrigsten Steuertarif abstellen.²² M.E. ist dem EuG jedenfalls dahingehend zuzustimmen, dass hypothetische, idealtypische, aber tatsächlich nicht bestehende Steuerregelungen keinen Maßstab bilden können.²³ Der Referenzrahmen muss bei einem neuen Steuergesetz – sofern es nicht als Teil einer bereits bestehenden Steuerregelung betrachtet werden kann – daher in der Regel aus dem Gesetz selbst abgeleitet werden. Der nationale Gesetzgeber hat hier einen relativ weiten Beurteilungsspielraum; nur wenn dieser verletzt wird, ist die Beihilfenprüfung fortzusetzen. Dies kann der Fall sein, wenn eine neue Steuerregelung tatsächlich in ihrer konkreten Ausgestaltung zum Ziel hat, eine selektive Begünstigung

¹⁷ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 49, 53.

¹⁸ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 60 f.

¹⁹ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 59.

²⁰ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 77 ff.

²¹ GA Kokott, Schlussanträge vom 15. Oktober 2020, Rs. C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 106 ff.

²² J. Mössner, ISR 2020, 162 (166).

²³ So auch D. Eisendle, ISR 2019, 295 (297).

herbeizuführen, etwa durch eine passgenaue Wahl der Umsatzschwellen.²⁴ Wenn als Ziel einer neuen Steuer aber bereits im Grundsatz die Begünstigung kleinerer Unternehmen postuliert wird, ohne die tatsächliche Ausgestaltung zu prüfen, verwischt dies die Grenzen zwischen Mehrbelastung und Begünstigung.²⁵

V. Zusammenfassung und Ausblick

Die progressive Besteuerung auf Grundlage des Umsatzes ist vor dem Hintergrund des EU-Beihilfenrechts nicht unproblematisch. Die Kommission sieht darin eine selektive Begünstigung, während das EuG die Gegenansicht vertritt.

Es bleibt abzuwarten, zu welchem Ergebnis der EuGH kommen wird. Vieles spricht dafür, dass er weder eine progressive Besteuerung anhand des Umsatzes im Allgemeinen noch die konkrete Ausgestaltung der Steuern in den vorliegenden Fällen für beihilfenrechtswidrig halten wird.²⁶

Dies könnte als eine weitere Niederlage der Kommission auf dem Gebiet des Beihilfenrechts in Bezug auf steuerliche Regelungen gewertet werden und damit die Rolle der Kommission in dieser Hinsicht schwächen.²⁷ Eine gewisse Selbstrücknahme der Kommission ist bereits zu beobachten.²⁸

Andererseits könnte es frischen Wind in die Diskussion um die Einführung der von der EU geplanten Digitalsteuer bringen, die ähnlich ausgestaltet sein soll.

Außerdem ist damit zu rechnen, dass andere europäische Staaten ebenfalls Umsätze progressiv besteuern, wenn der EuGH diese Form der Besteuerung als grundsätzlich zulässig bewertet; denn wenn der EuGH der Ansicht der Kommission folgen sollte, bestünde für die Mitgliedstaaten die Gefahr, dass sie im Wege der Rückforderung einer Beihilfe alle Unternehmen mit dem Höchsttarif nachbelasten müssten.²⁹ Die Thematik wird mithin weiter in der Diskussion bleiben.

²⁴ Vgl. *D. Eisendle*, ISR 2019, 295 (298).

²⁵ *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Auflage 2020, Rn. 9.26.

²⁶ Vgl. *L. Micker*, ISR 2020, 167 (169).

²⁷ *D. Eisendle/T. Henze*, ISR 2020, 23 (25).

²⁸ *U. Soltész*, BB 2019, 1687 (1691).

²⁹ *J. Englisch*, in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2. Auflage 2020, Rn. 9.26.