



# Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN  
JULIANE KOKOTT  
vom 9. November 2017<sup>1</sup>

**Rechtssache C-233/16**

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)  
gegen  
Generalitat de Catalunya**

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Supremo [Oberster Gerichtshof, Spanien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Niederlassungsfreiheit – Regionale Abgabe für große individuelle Einzelhandelseinrichtungen – Mittelbare Beeinträchtigung, da statistisch gesehen überwiegend ausländische Handelsketten betroffen sind – Abgabenbefreiung und Abgabenermäßigung für Dritte als unzulässige Beihilfe – Auswirkungen von Schreiben der Kommission auf die Beurteilung als unzulässige Beihilfe“

## I. Einleitung

1. Die vorliegende Rechtssache gibt dem Gerichtshof die Gelegenheit, die Reichweite des unionsrechtlichen Beihilfeverbots zu präzisieren. Die spanische Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Nationale Vereinigung großer Vertriebsunternehmen, im Folgenden: ANGED) wendet sich im Ausgangsverfahren nämlich gegen eine besondere Abgabe auf große Einzelhandelseinrichtungen (im Folgenden: IGEC) in Katalonien.

2. Darin werden durch ANGED und die Kommission eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und eine unzulässige Beihilfe insbesondere für die kleinen Einzelhandelseinrichtungen gesehen, da diese nicht von der Abgabe betroffen sind. Der Gerichtshof ist daher hier und in zwei weiteren Verfahren<sup>2</sup> erneut aufgerufen, sich in dem Spannungsfeld der Steuer- und Abgabenhöhe der Mitgliedstaaten einerseits und der Grundfreiheiten und des Beihilferechts andererseits zu positionieren.

3. Noch im Jahr 2005 wurde durch den Gerichtshof eine ähnliche französische Abgabe für Inhaber einer Verkaufsfläche von mehr als 400 m<sup>2</sup> als beihilfenrechtlich irrelevant eingestuft.<sup>3</sup> Seitdem hat der Gerichtshof den Beihilfebegriff jedoch weiterentwickelt. Daher muss der Gerichtshof erneut entscheiden, ob und inwieweit eine abgabenrechtliche Nichterfassung von Inhabern kleinerer Läden anhand des Beihilferechts zu überprüfen ist.

<sup>1</sup> Originalsprache: Deutsch.

<sup>2</sup> Dies sind die verbundenen Rechtssachen C-234/16 und C-235/16 sowie C-236/16 und C-237/16.

<sup>3</sup> Urteil vom 27. Oktober 2005, Distribution Casino France u. a. (C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, EU:C:2005:657, Rn. 34).

## II. Rechtlicher Rahmen

### A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles bilden Art. 49 in Verbindung mit Art 54 AEUV, die Art. 107 ff. AEUV und die Verordnung (EG) Nr. 659/1999<sup>4</sup> (im Folgenden: VO 659/1999) (neugefasst durch die Verordnung [EU] 2015/1589<sup>5</sup> [im Folgenden: VO 2015/1589]).

### B. Spanisches Recht

5. Die im Ausgangsverfahren streitbefangene Abgabe basiert auf dem Ley del Parlament de Catalunya 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (Gesetz des Parlaments von Katalonien 16/2000 vom 29. Dezember 2000 über die Abgabe auf große Einzelhandelseinrichtungen, im Folgenden: Gesetz 16/2000).

6. Nach den Erwägungsgründen wird die IGEC im gesamten katalanischen Gebiet als eine Abgabe nicht steuerlicher Natur eingeführt, um die Auswirkungen auf den Raum und die Umwelt, die mit der Konzentrierung großer Einzelhandels-einrichtungen verbunden sein können, zu kompensieren und den Erfordernissen einer Modernisierung und Förderung des integrierten Handels in städtischen Gebieten Rechnung zu tragen. Die Abgabe soll dabei auch die Wettbewerbs-position der beiden Unternehmenstypen wieder in ein Gleichgewicht bringen

7. Nach dem Abgabegegenstand (Art. 2) belastet die IGEC „die besondere Wirtschaftskraft, die bei bestimmten Einzelhandelseinrichtungen daraus erwächst, dass sie sich als große Verkaufsstätten ansiedeln“. Der Abgabebetrag (Art. 4) besteht in der Nutzung großer Flächen zu Handelszwecken. Unter der Nutzung großer Flächen zu Handelszwecken ist eine Nutzung durch große individuelle Einzelhandelseinrichtungen zu verstehen. Darunter fallen solche, die über eine Verkaufsfläche von mindestens 2 500 m<sup>2</sup> verfügen.

8. Nach Art. 5 (Befreiungen) ist von der IGEC befreit die Nutzung großer Flächen durch große individuelle Einzelhandelseinrichtungen, in denen Gartenpflegeartikel, Fahrzeuge, Baustoffe, Maschinen und Industriebedarf verkauft werden. Geschuldet wird die IGEC von den natürlichen oder juristischen Personen, die Inhaber der großen individuellen Einzelhandelseinrichtung sind, gleichviel ob diese sich in einer großen kollektiven Einzelhandelseinrichtung befindet oder nicht (Art. 6).

9. Die Bemessungsgrundlage (Art. 7) besteht in der Gesamtfläche der großen individuellen Einzelhandelseinrichtung in Quadratmetern. Die Gesamtfläche ist die Summe folgender Flächen: a) Verkaufsfläche, reduziert um die 2 499 m<sup>2</sup> der befreiten Mindestfläche; b) Fläche für Lager-, Werk-, Betriebs- und Produktionsräume; c) Fläche für hauptsächlich von Kunden benutzte Parkplätze, die durch Anwendung eines Koeffizienten noch modifiziert wird.

10. Bei Abgabepflichtigen, die hauptsächlich Möbel, Sanitärgegenstände oder Fenster und Türen verkaufen, sowie bei Baumärkten wird die Nettobemessungsgrundlage nach Art. 8 des Gesetzes 16/2000 um 60 % gekürzt. Gegebenenfalls wird auf den zu entrichtenden Betrag nach Art. 11 des Gesetzes 16/2000 eine Ermäßigung von 40 % angewandt, die für große individuelle Einzelhandelseinrichtungen vorgesehen ist, die außer mit dem Privatfahrzeug mit mindestens drei öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar sind. Die IGEC ist nach Art. 12 des Gesetzes 16/2000 eine wiederkehrende Abgabe. Der Veranlagungszeitraum entspricht dem Kalenderjahr.

<sup>4</sup> Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags – ABl. 1999, L 83, S. 1.

<sup>5</sup> Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – ABl. 2015, L 248, S. 9.

11. Die Fünfte Zusatzbestimmung des Ley del Parlament de Catalunya 15/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Gesetz des Parlaments von Katalonien 15/2000 vom 29. Dezember 2000 über Steuer- und Verwaltungsmaßnahmen) beinhaltet, nach der Änderung durch Art. 17 des Ley del Parlament de Catalunya 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Gesetz des Parlaments von Katalonien 31/2002 vom 30. Dezember 2002 über Steuer- und Verwaltungsmaßnahmen, folgende Regelung:

„Das Aufkommen der [IGEC], das unter keinen Umständen für spezifische Beihilfen für Einzelhandelseinrichtungen verwendet werden darf, ist wie folgt zu verwenden: a) mindestens 40 % sind für Infrastrukturen der kommunalen Ausstattung und gewerbeorientierten Stadtplanung zu verwenden, b) mindestens 30 % sind für die Entwicklung von Aktionsplänen zur Dynamisierung des Handels in Gebieten, die durch die Ansiedlung großer Einzelhandelseinrichtungen beeinträchtigt sind, zu verwenden, c) Mindestens 10 % sind für die Entwicklung von Umweltaktionsplänen für Gebiete, die durch die Ansiedlung großer Einzelhandelseinrichtungen beeinträchtigt sind, zu verwenden.“

### III. Ausgangsrechtsstreit

12. Am 21. Februar 2002 erhob ANGED – eine nationale Vereinigung großer Vertriebsunternehmen – eine gegen die IGEC gerichtete verwaltungsrechtliche Klage, weil ihrer Ansicht nach mehrere Verstöße gegen spanische verfassungsrechtliche Bestimmungen und Rechtsvorschriften vorlagen.

13. Mit einem an das Königreich Spanien gerichteten Schreiben vom 2. Oktober 2003 teilte der Direktor für Staatliche Beihilfen der Generaldirektion Wettbewerb der Kommission (im Folgenden: GD COMP) jedoch mit, dass man nach einer Prüfung der bezüglich der IGEC eingegangenen Beschwerde anhand des Art. 87 EG (nun Art. 107 AEUV) zu dem Schluss gelangt sei, dass das Aufkommen aus dieser Abgabe nicht für spezifische Beihilfen zugunsten von Handelsunternehmen verwendet werde, sondern zur Finanzierung von Infrastrukturen der kommunalen Ausstattung und gewerbeorientierten Stadtplanung, für die Entwicklung von Aktionsplänen zur Dynamisierung des Handels und die Entwicklung von Umweltaktionsplänen. Es sei ausgeschlossen, dass die erzielten Einnahmen ein spezielles Unternehmen oder eine konkrete Branche (nämlich den städtischen Kleinhandel) begünstigen könnten, da sie ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgten und der Gesellschaft insgesamt zugutekämen.

14. Mit Urteil vom 27. September 2012 wurde die verwaltungsrechtliche Klage von ANGED abgewiesen. Am 12. Dezember 2012 legte ANGED eine Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil vor dem Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) ein.

15. Im Februar und Mai 2013 legte ANGED bei der Kommission eine Beschwerde gegen das Königreich Spanien ein, da die in sechs Autonomen Gemeinschaften vorgesehenen Vorschriften über die IGEC gegen das Unionsrecht verstießen. Mit einem an das Königreich Spanien gerichteten Schreiben vom 28. November 2014 teilte die Kommission nun mit, dass sie es in Betracht ziehe, die den kleinen Einzelhandelsgeschäften und bestimmten Fachgeschäften gewährten Befreiungen als rechtswidrige staatliche Beihilfen anzusehen. Mit diesen Befreiungen schein bestimmten Unternehmen ein selektiver Vorteil gewährt zu werden, weil sie eine Ausnahme von der Regelbesteuerung darstellten (die Einzelhandelseinrichtungen nach Maßgabe ihrer Fläche belaste).

16. Nunmehr hat der Oberste Gerichtshof Spaniens beschlossen, ein Vorabentscheidungsverfahren durchzuführen.

#### **IV. Verfahren vor dem Gerichtshof**

17. Er hat dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Sind die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer regionalen Abgabe entgegenstehen, die auf die Nutzung großer individueller Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von mindestens 2 500 m<sup>2</sup> wegen der Auswirkungen, die sie auf den Raum, die Umwelt und die Struktur des städtischen Einzelhandels in dieser Region haben können, erhoben wird, rechtlich aber unabhängig davon gilt, ob diese Einzelhandelseinrichtungen außerhalb oder innerhalb des konsolidierten Stadtgebiets liegen, und in der Praxis meist Unternehmen anderer Mitgliedstaaten trifft, wobei zu berücksichtigen ist, dass (i) Inhaber mehrerer Einzelhandelseinrichtungen mit einer jeweiligen Verkaufsfläche von weniger als 2 500 m<sup>2</sup> unabhängig von der Summe der Verkaufsflächen aller ihrer Einrichtungen nicht herangezogen werden, (ii) große kollektive Einzelhandelseinrichtungen befreit sind, (iii) individuelle Einzelhandelseinrichtungen, in denen Gartenpflegeartikel, Fahrzeuge, Baustoffe, Maschinen und Industriebedarf verkauft werden, ausgenommen sind und (iv) Einzelhandelseinrichtungen, in denen hauptsächlich Möbel, Sanitärgegenstände oder Türen und Fenster verkauft werden, und Baumärkte nur mit 40 % ihrer entsprechenden Nettobemessungsgrundlage abgabepflichtig sind?
2. Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin auszulegen, dass (i) die vollständige Befreiung von der IGEC für individuelle Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von weniger als 2 500 m<sup>2</sup>, für kollektive Einzelhandelseinrichtungen und für individuelle Einzelhandelseinrichtungen, in denen Gartenpflegeartikel, Fahrzeuge, Baustoffe, Maschinen und Industriebedarf verkauft werden, sowie (ii) die teilweise Befreiung von der IGEC für individuelle Einzelhandelseinrichtungen, in denen hauptsächlich Möbel, Sanitärgegenstände oder Türen und Fenster verkauft werden, und Baumärkte nach dieser Bestimmung verbotene staatliche Beihilfen darstellen?
3. Für den Fall, dass diese vollständigen oder teilweisen Befreiungen von der IGEC staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen: Welche zeitliche Geltung hätte eine solche Feststellung in Anbetracht der Existenz und des Inhalts des Schreibens vom 2. Oktober 2003, das der Direktor für Staatliche Beihilfen der GD COMP im Zusammenhang mit der Sache CP 11/01 (betreffend Beihilfen, die die Autonome Gemeinschaft Katalonien gemäß dem Gesetz des Parlaments von Katalonien gewährt haben soll) an die Ständige Vertretung des Königreichs Spanien bei der Europäischen Union gerichtet hat?

18. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof ANGED, Katalonien und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen und sich an der mündlichen Verhandlung vom 6. Juli 2017 beteiligt.

#### **V. Rechtliche Würdigung**

##### **A. Zur Zulässigkeit**

19. Katalonien hält die Fragen zum Teil für unzulässig, weil das vorlegende Gericht nicht die notwendigen Angaben für eine rechtliche Beurteilung liefere und darüber hinaus ein rein innerstaatlicher Sachverhalt vorliege. Insbesondere sei nicht dargelegt, inwiefern die Steuer faktisch grenzüberschreitend tätige europäische Unternehmen diskriminierend belaste.

20. Beide Einwände sind nicht überzeugend. Für die rechtliche Beurteilung aus Sicht des Unionsrechts liegen die wesentlichen Elemente vor (siehe oben). Die Beurteilung der faktischen Beeinträchtigung ist eine Rechtsfrage, die außerhalb der Zulässigkeit zu prüfen ist. Soweit es um die Frage geht, ob die Erhebung einer Abgabe für größere Einzelhandelsgeschäfte insbesondere ausländische Unternehmen trifft und diese daher von der Ausübung der Niederlassungsfreiheit in Spanien abhält, kann auch kein rein innerstaatlicher Sachverhalt angenommen werden.

21. Denn selbst wenn ANGED vornehmlich eine nationale Vereinigung spanischer Einzelhandelsgeschäfte sein sollte, handelt es sich bei dem Gesetz 16/2000 um eine Regelung, die auch für die Unternehmen anderer Mitgliedstaaten gilt. Da das vorlegende Gericht offenbar die Gültigkeit dieser Regelung prüft, entfaltet das Endurteil des Vorlagegerichts auch Wirkung für diese. Für diesen Fall hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass er die ihm im Zusammenhang mit den die Grundfreiheiten betreffenden Vorschriften des Vertrags gestellten Fragen beantwortet.<sup>6</sup>

22. Problematischer ist aber, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens ein Verband großer Einzelhandelsgeschäfte ist, deren Mitglieder die Zahlung der in Rede stehenden Abgaben selbst dann nicht verweigern könnten, wenn die Nichterfassung von Inhabern kleinerer Einzelhandelseinrichtungen als unzulässige staatliche Beihilfe anzusehen wäre. Dies folgt aus der Rechtsprechung, wonach sich der Schuldner einer Abgabe nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen.<sup>7</sup>

23. Da eine Abgabe in der Regel (so auch im vorliegenden Fall) zweckgebunden zu verwenden ist, ist jedoch immer zu prüfen (dazu unten, Nrn. 63 und 64), ob das Aufkommen aus der Abgabe in einer beihilferechtlich unbedenklichen Art und Weise verwendet wird.<sup>8</sup> Damit kann auch der Schuldner der Abgabe ein Interesse an ihrer Überprüfung haben. Das Vorabentscheidungsersuchen ist daher zulässig.

## **B. Zur Beschränkung der Grundfreiheiten**

24. Mit seiner ersten Vorlagefrage fragt das vorlegende Gericht, ob die Niederlassungsfreiheit einer Abgabe wie der IGEC entgegensteht. Zu entscheiden ist daher, ob (1) eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt, die (2) nicht gerechtfertigt ist.

25. Hintergrund ist die Wirkungsweise der IGEC. Diese knüpft im Abgabentatbestand an das Vorliegen einer großen individuellen Einzelhandelseinrichtung an. Das sind solche Einrichtungen, die über eine Verkaufsfläche von mindestens 2 500 m<sup>2</sup> verfügen. Jeder Quadratmeter der Verkaufsfläche, die die in Art. 7 des Gesetzes 16/2000 enthaltene „Freifläche“ von 2 499 m<sup>2</sup> überschreitet, wird dann mit einem Abgabesatz von 17,429 Euro belegt. Ein individueller Einzelhändler mit einer Fläche von 2 500 m<sup>2</sup> würde – unter Außerachtlassung von noch anteilig zu berücksichtigenden Lager- und Parkflächen – mithin mit 1 m<sup>2</sup> der Abgabe unterfallen.

<sup>6</sup> Urteile vom 8. Mai 2013, Libert u. a. (C-197/11 und C-203/11, EU:C:2013:288, Rn. 35), und Urteil vom 15. November 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, Rn. 51).

<sup>7</sup> Urteile vom 20. September 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, Rn. 80 und die dort zitierte Rechtsprechung), vom 27. Oktober 2005, Distribution Casino France u. a. (C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, EU:C:2005:657, Rn. 42 ff.), vom 15. Juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43 ff.), und vom 6. Oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, Rn. 21).

<sup>8</sup> Zur Relevanz dieser Frage siehe nur Urteil vom 27. Oktober 2005, Distribution Casino France u. a. (C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, EU:C:2005:657, Rn. 37 und 45 ff.).



26. Diese Fläche wird noch durch einen Koeffizienten modifiziert, der mit der Größe der Fläche (bis zu 10 000 m<sup>2</sup>) ansteigt. Dies führt insofern zu einer gewissen progressiven Wirkung der Abgabe. Für bestimmte Arten von großen individuellen Einzelhandelseinrichtungen gibt es noch Ermäßigungen bzw. Befreiungen von der Abgabe. Im Ergebnis haben größere Einzelhandelseinrichtungen sowohl absolut als auch relativ eine höhere Abgabelast zu tragen als flächenmäßig kleinere individuelle Einzelhandelseinrichtungen, wobei allen Einzelhandelseinrichtungen eine „Freifläche“ von 2 499 m<sup>2</sup> gewährt wird.

### **1. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit**

27. Nach Art. 49 in Verbindung mit Art 54 AEUV umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats.<sup>9</sup> Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind nach ständiger Rechtsprechung alle Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen.<sup>10</sup>

28. Dies ist bei Steuern und Abgaben *per se* der Fall. Daher kommt es meiner Auffassung nach<sup>11</sup> bei der Prüfung der Grundfreiheiten aufgrund solcher Belastungen darauf an, dass der grenzüberschreitende Sachverhalt gegenüber dem inländischen Sachverhalt nachteilig behandelt wird.<sup>12</sup>

#### **a) Fehlende diskriminierende Beschränkung**

29. Im vorliegenden Fall fehlt es jedoch bereits an einer *unterschiedlichen* Behandlung. Bezüglich der Verkaufsfläche von 1 m<sup>2</sup> bis 2 499 m<sup>2</sup> erfolgt hier wegen Art. 7 Buchst. a des Gesetzes 16/2000 keine unterschiedliche Behandlung von kleinen und großen, inländischen oder ausländischen Einzelhandelseinrichtungen. Alle werden mit dieser Verkaufsfläche nicht durch die Abgabe belastet. Der Grenzwert wirkt hier wie ein Grundfreibetrag, der allen Einzelhändlern zugutekommt. Die kleineren Einzelhandelseinrichtungen (mit einer Verkaufsfläche unter 2 500 m<sup>2</sup>) werden nicht erfasst, die größeren werden zwar erfasst, hinsichtlich der Verkaufsfläche bis 2 499 m<sup>2</sup> aber nicht abgabenrechtlich belastet. Da dieser „Grundfreibetrag“ für große wie für kleine Einzelhandelseinrichtungen gilt, fehlt es insoweit schon an einer nachteiligen Behandlung irgendeiner Einzelhandelseinrichtung. Damit scheidet insoweit eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit aus.

30. Nur wenn man dies anders sehen sollte, stellt sich überhaupt die Frage, ob in der abgabenrechtlichen Nichterfassung der kleinen Einzelhandelseinrichtungen eine offene oder versteckte Diskriminierung zu sehen ist.

9 Urteile vom 11. März 2004, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, Rn. 40 und die dort zitierte Rechtsprechung), vom 13. Dezember 2005, *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, Rn. 18), und vom 21. Januar 2010, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, Rn. 38).

10 Urteile vom 29. November 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 36), vom 21. Mai 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, Rn. 34), und vom 16. April 2015, *Kommission/Deutschland* (C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 Siehe meine Schlussanträge in den Rechtssachen C (C-122/15, EU:C:2016:65, Nr. 66), X (C-498/10, EU:C:2011:870, Nrn. 28 und 29), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, Nrn. 83 und 84) sowie X (C-686/13, EU:C:2015:31, Nr. 40).

12 Vgl. auch: Urteile vom 6. Dezember 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 51 und 53), Beschluss vom 4. Juni 2009, *KBC-bank* (C-439/07 und C-499/07, EU:C:2009:339, Rn. 80), Urteil vom 14. April 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, Rn. 29).

**b) Hilfsweise: offene bzw. versteckte Diskriminierung ausländischer Unternehmen**

31. Eine offene Diskriminierung ausländischer Unternehmen ist hier nicht zu erkennen. Vielmehr unterfällt jeder Inhaber einer „großen individuellen Einzelhandelseinrichtung“ dieser Abgabe mit der Verkaufsfläche, die den Grenzwert von 2 499 m<sup>2</sup> überschreitet (Art. 4 des Gesetzes 16/2000). Wie der Gerichtshof<sup>13</sup> bereits entschieden hat, betrifft die Tatsache, dass ausländische Investoren lieber größere Einzelhandelseinrichtungen eröffnen, um damit Größenvorteile zu erzielen, die zur Durchdringung des Marktes in neuen Gebieten erforderlich sind, eher den Eintritt in einen neuen Markt als die „Staatsangehörigkeit“ des Wirtschaftsteilnehmers.<sup>14</sup>

32. Verboten sind aber auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen<sup>15</sup> (sogenannte versteckte bzw. mittelbare Diskriminierung).

33. In der Entscheidung *Hervis Sport* hat der Gerichtshof entschieden, dass es im Falle einer Steuerbemessung in Abhängigkeit von der Höhe des Umsatzes eines Unternehmens unter bestimmten Umständen faktisch zu einer Benachteiligung von Unternehmen mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten kommen könne.<sup>16</sup> Konkret handelte es sich um eine Sondersteuer auf Einzelhandelsunternehmen, deren Satz sehr stark progressiv in Abhängigkeit vom Umsatz war. Weiterhin wurde für Unternehmen, die Teil einer Gruppe waren, der konsolidierte Umsatz, anstatt des Umsatzes des Einzelunternehmens, als Grundlage für die Einordnung in eine Steuerstufe angesehen. Der Gerichtshof entschied, dass eine mittelbare Diskriminierung vorliegen kann, wenn *die meisten* Unternehmen, die aufgrund ihres hohen Umsatzes unter der starken Progression der Steuer leiden, Teil einer Gruppe mit Verbindung in einen anderen Mitgliedstaat sind.<sup>17</sup>

*1) Überwiegende Betroffenheit nicht allein ausreichend*

34. Damit ist der vorliegende Fall aber nicht vergleichbar. Weder ist die IGEC stark progressiv, noch werden Konzernergebnisse zusammengerechnet. Vielmehr wird auf die Größe der jeweiligen Verkaufsfläche vor Ort abgestellt.

35. Dabei kann es meines Erachtens nicht ausreichen, allein auf eine *überwiegende* Betroffenheit ausländischer Unternehmen abzustellen – so der Ansatz der Kommission und von ANGED –, um eine versteckte Diskriminierung im Rahmen der Grundfreiheiten bejahen zu können.<sup>18</sup> Dies würde z. B. einem Mitgliedstaat die Einführung einer Unternehmensteuer untersagen, wenn in dem Mitgliedstaat aufgrund der historischen Entwicklung mehr als 50 % ausländische Unternehmen aktiv wären. Allein, dass – mehr oder minder zufällig – von der Einführung einer Steuer betroffene Personen im großen Umfang oder gar mehrheitlich aus anderen Mitgliedstaaten stammen, kann daher als solches noch keine versteckte Diskriminierung darstellen.

13 Urteil vom 24. März 2011, Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172).

14 Urteil vom 24. März 2011, Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 61).

15 Vgl. u. a. Urteile vom 5. Dezember 1989, Kommission/Italien (C-3/88, EU:C:1989:606, Rn. 8), vom 13. Juli 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, Rn. 14), vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 26), vom 8. Juli 1999, Baxter u. a. (C-254/97, EU:C:1999:368, Rn. 10), vom 25. Januar 2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, Rn. 21), vom 18. März 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, Rn. 37), vom 1. Juni 2010, Blanco Pérez und Chao Gómez (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300, Rn. 117 und 118), vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 30), und vom 8. Juni 2017, Van der Weegen u. a. (C-580/15, EU:C:2017:429, Rn. 33), siehe auch meine Schlussanträge in der Rechtssache *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 34).

16 Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 39).

17 Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 39 ff.).

18 Vgl. dazu auch meine Schlussanträge in der Rechtssache *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 41).

## 2) Voraussetzungen einer versteckten Diskriminierung

36. Daher sind die genauen Voraussetzungen einer versteckten Diskriminierung zu klären. Hier stellt sich zum einen die Frage, wie stark die Korrelation zwischen dem gewählten Unterscheidungskriterium und dem Sitz einer Gesellschaft sein muss, um eine Ungleichbehandlung aufgrund des Sitzes annehmen zu können. Der Gerichtshof hat hier bislang sowohl auf eine Übereinstimmung in den meisten Fällen<sup>19</sup> als auch auf ein bloßes Übergewicht der Betroffenheit Gebietsfremder abgestellt<sup>20</sup> oder spricht sogar nur von einer bloßen Gefahr der Benachteiligung.<sup>21</sup> Feststehen dürfte bislang lediglich, dass eine 100%ige Übereinstimmung des Kriteriums mit dem Sitz der Gesellschaft nicht zu fordern ist.<sup>22</sup>

37. Zum anderen ist nicht nur das nach der Rechtsprechung erforderliche Maß an Korrelation unsicher, sondern auch die Frage, ob diese Korrelation typischerweise<sup>23</sup> bestehen oder aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums folgen muss, wie dies mehrere Urteile indizieren,<sup>24</sup> oder auch auf eher zufälligen tatsächlichen Verhältnissen beruhen kann.<sup>25</sup>

38. Meiner Meinung nach sind für die Annahme einer versteckten Diskriminierung im Steuerrecht engere Voraussetzungen nötig. Sie soll hier lediglich solche Fälle erfassen, die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber wie eine solche wirken.<sup>26</sup> Eine versteckt diskriminierende Regelung muss meines Erachtens daher ihrem Wesen nach<sup>27</sup> oder in weit überwiegendem Maße insbesondere ausländische Unternehmen betreffen, wie dies möglicherweise in der Rechtssache *Hervis Sport*<sup>28</sup> der Fall war.

39. Bei der Anknüpfung an eine gewisse Verkaufsfläche, deren Grenzwert lediglich dazu führt, dass in einem Jahr (von 15 denkbaren Jahren) in Katalonien nach Maßgabe eines Schreibens der Kommission von 2004 ca. 61,5 % der betroffenen Einzelhandelsgeschäfte von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten betrieben werden (bzw. Gesellschafter aus anderen Mitgliedstaaten haben), kann dies jedoch nicht angenommen werden.

40. Zudem ist unklar, wie die „Herkunft“ dieser Unternehmen<sup>29</sup> bestimmt wurde. Insbesondere im Steuerrecht wird die Herkunft eines Unternehmens grundsätzlich nach dessen Sitz im Sinne einer Ansässigkeit und nicht etwa nach der Nationalität der Gesellschafter bestimmt. Da ANGED eine *nationale* Vereinigung großer Vertriebsrichtungen in Spanien ist, könnten deren Mitglieder auch

19 Vgl. Urteile vom 7. Juli 1988, *Stanton und L'Étoile* 1905 (143/87, EU:C:1988:378, Rn. 9), vom 13. Juli 1993, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, Rn. 15), vom 8. Juli 1999, *Baxter u. a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, Rn. 13), vom 22. März 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, Rn. 32); vgl. auch Urteile vom 3. März 1988, *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, Rn. 28), zu Art. 95 EWG und vom 26. Oktober 2010, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 48), zur Dienstleistungsfreiheit und vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 39 ff.).

20 Vgl. Urteil vom 1. Juni 2010, *Blanco Pérez und Chao Gómez* (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300, Rn. 119).

21 Vgl. Urteile vom 22. März 2007, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, Rn. 32), sowie vom 1. Juni 2010, *Blanco Pérez und Chao Gómez* (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300, Rn. 119); vgl. auch Urteil vom 8. Mai 1990, *Biehl* (C-175/88, EU:C:1990:186, Rn. 14), zur Arbeitnehmerfreizügigkeit.

22 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juni 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, Rn. 41) zur Arbeitnehmerfreizügigkeit.

23 Vgl. Urteile vom 8. Juli 1999, *Baxter u. a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, Rn. 13).

24 Vgl. Urteile vom 8. Juli 1999, *Baxter u. a.* (C-254/97, EU:C:1999:368, Rn. 13), vom 10. September 2009, *Kommission/Deutschland* (C-269/07, EU:C:2009:527, Rn. 54), vom 1. Juni 2010, *Blanco Pérez und Chao Gómez* (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300, Rn. 119), vom 28. Juni 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, Rn. 41), Urteil vom 5. Dezember 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, Rn. 26), Urteil vom 2. März 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, Rn. 36).

25 Vgl. Urteil vom 5. Dezember 1989, *Kommission/Italien* (C-3/88, EU:C:1989:606, Rn. 9); vgl. auch Urteil vom 9. Mai 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, Rn. 14), zu Art. 95 EWG.

26 Siehe dazu bereits meine Schlussanträge in der Rechtssache *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 40).

27 So auch im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit Urteil vom 1. Juni 2010, *Blanco Pérez und Chao Gómez* (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300, Rn. 119).

28 Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), mit meinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, Nrn. 37 ff.).

29 Vgl. auch Urteil vom 24. März 2011, *Kommission/Spanien* (C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 60), in dem mehr auf die „Kontrolle“ und die „Anteilseigner“ und weniger auf die Ansässigkeit der Gesellschaften abgestellt wurde.



als spanische Unternehmen verstanden werden. Und selbst wenn auf die Gesellschafter einer Gesellschaft abgestellt werden würde, ergibt sich nichts anderes. Insofern zeigt das von ANGED beigebrachte Material, dass „nur“ 52,03 % des totalen Abgabenaufkommens von Unternehmen anderer Mitgliedstaaten getragen werden und dass deren Anteil an der totalen „besteuerten“ Verkaufsfläche „nur“ 46,77 % beträgt. Das alles deutet nicht darauf hin, dass hier Unternehmen anderer Mitgliedstaaten *de facto* primär oder strukturell im Vergleich zu spanischen Unternehmen benachteiligt werden.

## **2. Hilfsweise: Rechtfertigung**

41. Sollte entgegen den obigen Ausführungen dennoch eine versteckte Diskriminierung angenommen werden, so wäre zu prüfen, ob diese gerechtfertigt ist. Diese Prüfung erfasst aber nur die Nichterfassung kleinerer Einzelhandelseinrichtungen. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich nämlich nicht, dass von den Befreiungen und Ermäßigungen innerhalb der IGEC (Art. 5 und 8 des Gesetzes 16/2000) überwiegend inländische Unternehmen profitieren.

42. Eine Beschränkung von Grundfreiheiten kann aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sofern sie geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu erreichen, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles notwendig ist.<sup>30</sup>

### **a) Zwingende Gründe des Allgemeinwohls**

43. Die IGEC dient der Raumordnung und dem Umweltschutz (siehe oben, Nr. 6). Dabei sollen die Einrichtungen an den Kosten der negativen externen Effekte, die sie überproportional verursachen (z. B. besondere Kosten für die Infrastruktur), beteiligt werden, weil sie diese selbst nicht in einem entsprechenden Umfang tragen. Raumplanerische Ziele<sup>31</sup> und der Umweltschutz<sup>32</sup> sind in der Rechtsprechung des Gerichtshofs als Rechtfertigungsgründe anerkannt.

44. Darüber hinaus soll an die besondere Wirtschaftskraft, die unmittelbar mit der Nutzung großer Verkaufsflächen verbunden ist, angeknüpft und diese abgeschöpft werden. Dadurch soll auch der Wettbewerbsvorteil aufgrund der Größe der Verkaufsfläche im Vergleich zu kleineren Einzelhandelseinrichtungen etwas abgeschwächt werden. Ob auch eine unterschiedliche Wirtschaftskraft (mithin die unterschiedliche Fähigkeit, finanzielle Lasten zu tragen) als Rechtfertigungsgrund für eine Beschränkung einer Grundfreiheit angesehen werden kann, musste der Gerichtshof meines Erachtens bislang noch nicht entscheiden. Ich möchte aber nicht ausschließen, dass wie z. B. bei einem progressiven Tarif auch eine unterschiedliche Wirtschaftskraft eine unterschiedliche abgabenrechtliche Behandlung rechtfertigen könnte.<sup>33</sup>

30 Urteile vom 5. Oktober 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, Rn. 17), vom 24. März 2011, Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 73), und vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 42).

31 Urteile vom 1. Oktober 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, Rn. 29), und vom 24. März 2011, Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 74).

32 Urteile vom 11. März 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, Rn. 50), und vom 24. März 2011, Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 74).

33 Siehe dazu auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nrn. 59 ff.).

## ***b) Verhältnismäßigkeit der Beschränkung***

45. Die Beschränkung muss weiterhin geeignet sein, die Erreichung des Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels – hier die Auswirkungen auf den Raum und die Umwelt, die mit der Errichtung großer Einzelhandelseinrichtungen verbunden sein können, zu kompensieren – erforderlich ist.<sup>34</sup>

### *1) Geeignetheit der Abgabe*

46. Eine nationale Regelung ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nur dann geeignet, die Verwirklichung des geltend gemachten Ziels zu gewährleisten, wenn sie tatsächlich dem Anliegen gerecht wird, es in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen.<sup>35</sup>

47. Dabei verfügt der Unionsgesetzgeber über ein weites Ermessen in einem Bereich, in dem von ihm politische, wirtschaftliche und soziale Entscheidungen verlangt werden und in dem er komplexe Prüfungen durchführen muss. Folglich ist eine in diesem Bereich erlassene Maßnahme nur dann rechtswidrig, wenn sie zur Erreichung des Ziels, das die zuständigen Organe verfolgen, offensichtlich ungeeignet ist.<sup>36</sup>

48. Darüber hinaus achtet der Gerichtshof auch den Entscheidungsspielraum der Mitgliedstaaten beim Erlass allgemeiner Gesetze.<sup>37</sup> Insbesondere werden auch von einem Abgabe- und Steuergesetzgeber politische, wirtschaftliche und soziale Entscheidungen verlangt. Auch<sup>38</sup> muss er komplexe Prüfungen durchführen. In Ermangelung einer gemeinschaftsrechtlichen Harmonisierung verfügt der nationale Gesetzgeber auf dem Gebiet des Abgaben- und Steuerrechts über ein gewisses Ermessen bei der Festlegung einer Abgabe für Einzelhandelseinrichtungen. Folglich genügt es dem Kohärenzgebot, wenn die IGEC zur Erreichung des Ziels nicht offensichtlich ungeeignet ist.

49. Die IGEC belastet besonders flächenmäßig große Einzelhandelseinrichtungen. Dies basiert erkennbar auf der Annahme, dass diese ein erhöhtes Kunden- und Lieferverkehrsaufkommen generieren. Dass aus diesem erhöhten Kunden- und Lieferverkehrsaufkommen höhere Lärm- und Luftemissionen und damit höhere Umweltbelastungen resultieren können, ist plausibel. Somit erscheint ein Gesetz, das Handelseinrichtungen mit höheren Lärm- und Luftemissionen stärker mittels einer Abgabe belastet, geeignet, einen Anreiz zu schaffen, eher kleinere Einzelhandelsunternehmen zu betreiben, die – jede für sich – geringere Emissionen verursachen.

50. Da kleinere Unternehmen auch raumplanerisch einfacher zu integrieren sind, ist dies auch dem Gedanken einer sinnvollen und gerechten Verteilung des limitierten Raumes zuträglich. Insofern ist das Gesetz auch geeignet, dem Umweltschutz zu dienen und raumplanerische Ziele in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen.<sup>39</sup>

34 Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 35), vom 13. Dezember 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, Rn. 23), vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 47), vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 27), vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 42), und vom 17. Juli 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 25).

35 Urteile vom 17. November 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, Rn. 42), vom 12. Juli 2012, HIT und HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 11. Juni 2015, Berlington Hungary u. a. (C-98/14, EU:C:2015:386, Rn. 64).

36 Urteile vom 10. Dezember 2002, British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, Rn. 123 und die dort zitierte Rechtsprechung), und vom 4. Mai 2016, Polen/Parlament und Rat (C-358/14, EU:C:2016:323, Rn. 79).

37 Urteil vom 24. März 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, Rn. 61), vom 21. September 1999, Läämä u. a. (C-124/97, EU:C:1999:435, Rn. 14 und 15), und vom 6. November 2003, Gambelli u. a. (C-243/01, EU:C:2003:597, Rn. 63) – alles zum Glückspielwesen; vom 5. März 1996, Brasserie du pêcheur und Factortame (C-46/93 und C-48/93, EU:C:1996:79, Rn. 48 ff.), zum Lebensmittelrecht.

38 Zum vergleichbaren Prüfungsmaßstab bei der Beurteilung des Handelns von Unionsorganen und der Mitgliedstaaten vgl. auch Urteil vom 5. März 1996, Brasserie du pêcheur und Factortame (C-46/93 und C-48/93, EU:C:1996:79, Rn. 47).

39 So – zu einem vergleichbaren Gesetz – auch schon Urteil vom 24. März 2011, Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 80).

51. Dass die IGEC nicht zwischen der Errichtung eines Einzelhandelsunternehmens im städtischen oder ländlichen Raum unterscheidet, ist insoweit unschädlich. Unabhängig von ihrer Lage ziehen große Einzelhandelseinrichtungen einen höheren Liefer- und Kundenverkehr nach sich als kleinere Einzelhandelseinrichtungen. Gleiches gilt für die Nichterfassung kollektiver Einzelhandelseinrichtungen, deren individuellen Einzelhandelseinrichtungen den Grenzwert nicht überschreiten. Dadurch wird die Abgabe nicht ungeeignet, sondern berücksichtigt die unterschiedliche Organisationsform zwischen mehreren kleinen Einzelhandelseinrichtungen und einer großen Einzelhandelseinrichtung.

52. Die Differenzierung zwischen individuellen und kollektiven Einzelhandelseinrichtungen und die fehlende Differenzierung zwischen Einrichtungen im städtischen und im ländlichen Raum zeigen nur, dass die Abgabe eventuell unter Umweltgesichtspunkten noch besser ausgestaltet werden könnte, um die genannten Ziele noch zielgenauer zu verwirklichen. Dies führt aber nicht dazu, dass die vorliegende Abgabe offensichtlich ungeeignet ist, den genannten Zielen zu dienen.

## 2) *Erforderlichkeit der Abgabe*

53. Zu klären ist daher, ob die Abgabe – anknüpfend an eine Verkaufsfläche von 2 500 m<sup>2</sup> – auch erforderlich ist, um diese Ziele zu erreichen.

54. Bei der Prüfung der Erforderlichkeit im Rahmen der Verhältnismäßigkeit ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu beachten, dass dann, wenn mehrere geeignete Maßnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen ist und die verursachten Nachteile nicht außer Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen dürfen.<sup>40</sup>

55. In diesem Zusammenhang ist auch daran zu erinnern, dass es zwar Sache des Mitgliedstaats ist, der sich auf einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses beruft, um eine Beschränkung einer der Grundfreiheiten zu rechtfertigen, darzutun, dass seine Regelung zur Erreichung des angestrebten legitimen Ziels geeignet und erforderlich ist. Aber diese Beweislast reicht – schon im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens – nicht so weit, dass dieser Mitgliedstaat positiv belegen müsste, dass sich dieses Ziel mit keiner anderen vorstellbaren Maßnahme unter den gleichen Bedingungen erreichen ließe.<sup>41</sup> Dieser Gedanke muss erst recht für ein Vorabentscheidungsverfahren gelten.

56. Grenzwerte haben dabei die Besonderheit, dass immer hinterfragt werden kann, warum z. B. nicht 2 000 m<sup>2</sup> oder 3 000 m<sup>2</sup> statt der gewählten 2 500 m<sup>2</sup> in das Gesetz aufgenommen wurden. Diese Frage stellt sich aber bei jedem Grenzwert und kann meines Erachtens 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 nicht darauf an, ob dieser Grenzwert aus Sicht der Kommission überzeugend oder gar „richtig“ ist, sofern er nicht offenkundig verfehlt ist. Letzteres ist hier nicht erkennbar.

57. Ein höherer Grenzwert wäre vielleicht ein milderes Mittel, aber aus Sicht des Mitgliedstaates nicht gleich geeignet. Dass größere Einzelhandelsgeschäfte größere Herausforderungen an die städtebauliche Planung und die Berücksichtigung umweltrechtlicher Belange stellen, ist nicht offensichtlich von der Hand zu weisen. Ebenso ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Größe von Einzelhandelseinrichtungen einen größeren Umsatz und damit auch eine größere Wirtschaftskraft

<sup>40</sup> So schon Urteile vom 11. Juli 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, Rn. 21), vom 8. Juli 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, Rn. 45), vom 22. Januar 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, Rn. 50), vom 15. Februar 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, Rn. 54), vom 4. Mai 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, Rn. 48), und vom 30. Juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, Rn. 33).

<sup>41</sup> Vgl. Urteile vom 23. Oktober 1997, Kommission/Niederlande (C-157/94, EU:C:1997:499, Rn. 58), vom 10. Februar 2009, Kommission/Italien (C-110/05, EU:C:2009:66, Rn. 66), und vom 24. März 2011, Kommission/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, Rn. 75).

(mithin eine höhere finanzielle Leistungsfähigkeit) indiziert. Dass größere Einzelhandelsgeschäfte auch in stärkerem Maße von der Infrastruktur einer Stadt profitieren als kleinere Einzelhandelsgeschäfte, kann auch nicht als offensichtlich fehlerhaft beurteilt werden. Folglich ist die Verkaufsfläche von Einzelhandelseinrichtungen ein relevanter Faktor zur Erreichung der Gesetzesziele.

58. Schließlich sind – anders als die Kommission und ANGED meinen – baurechtliche Erfordernisse bei der Errichtung einer Einzelhandelseinrichtung nicht gleichermaßen geeignet, die Steuerpflichtigen an den externen Effekten großer Einzelhandelseinrichtungen finanziell zu beteiligen oder einen finanziellen Anreiz zu liefern, lieber kleinere Einzelhandelseinrichtungen zu eröffnen.

### 3) *Angemessenheit der Abgabe*

59. Die Beschränkungen einer Grundfreiheit müssen darüber hinaus auch dem verfolgten Ziel angemessen sein.<sup>42</sup> Dies verlangt, dass die Beschränkung und ihre Folgen nicht außer Verhältnis zu den angestrebten (schützenswerten) Zielen stehen dürfen.<sup>43</sup> Im Ergebnis bedingt dies eine konkrete Folgenabwägung unter Würdigung der abstrakten Bedeutung des geschützten Rechtsguts (hier der Umweltschutz und die Raumordnung) und des beeinträchtigten Rechtsguts<sup>44</sup> (hier hypothetisch der Wahrnehmung einer Grundfreiheit).

60. Hier steht die Abgabe nicht außer Verhältnis zu den verfolgten Zwecken. Zum einen ist die Belastung nicht so hoch, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht mehr möglich wäre (sogenannte erdrosselnde Wirkung). Insbesondere werden die ersten 2 499 m<sup>2</sup> gar nicht besteuert, und die Abgabe ist von der Bemessungsgrundlage der spanischen Ertragsteuer nach Auskunft der katalanischen Behörden abziehbar. Zum anderen werden Ermäßigungen angeboten, wenn die Einzelhandelseinrichtungen mit zwei oder mehr öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar sind (vgl. Art. 11 des Gesetzes 16/2000). Des Weiteren sind der Umweltschutz und auch die Raumplanung für das Zusammenleben einer Gesellschaft Rechtsgüter von hoher, im Fall des Umweltschutzes (ausdrücklich in Art. 11 AEUV, Art. 3 Abs. 3 EUV und in Art. 37 der Charta angesprochen) von sehr hoher Bedeutung<sup>45</sup>. Im Ergebnis wäre selbst eine (versteckte) Beschränkung der Niederlassungsfreiheit damit gerechtfertigt.

## C. Zum Vorliegen einer Beihilfe

61. Bezüglich der zweiten Frage ist zu prüfen, ob in den Regelungen des Gesetzes 16/2000 eine nach Art. 107 Abs. 1 AEUV unzulässige Beihilfe zu sehen ist.

### 1. *Berufung auf das Vorliegen einer Beihilfe zur Vermeidung einer Abgabenschuld*

62. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits mehrfach entschieden hat, dass die Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen können, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen.<sup>46</sup>

42 Urteile vom 11. Oktober 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, Rn. 82 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 21. Dezember 2011, Kommission/Polen (C-271/09, EU:C:2011:855, Rn. 58).

43 Urteile vom 12. Juli 2001, Jippes u. a. (C-189/01, EU:C:2001:420, Rn. 81), vom 9. November 2010, Volker und Markus Schecke und Eifert (C-92/09 und C-93/09, EU:C:2010:662, Rn. 76 ff.), vom 22. Januar 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, Rn. 50), und vom 30. Juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, Rn. 33).

44 So ähnlich auch schon Urteil vom 9. November 2010, Volker und Markus Schecke und Eifert (C-92/09 und C-93/09, EU:C:2010:662, Rn. 76 ff.).

45 Urteil vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 91).

46 Urteile vom 20. September 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, Rn. 80), vom 27. Oktober 2005, Distribution Casino France u. a. (C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, EU:C:2005:657, Rn. 42 ff.), vom 15. Juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43 ff.), und vom 6. Oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, Rn. 21).



63. Etwas anderes würde allerdings gelten, wenn die Abgabe und die vorgesehene Befreiung *integraler Bestandteil einer Beihilfemaßnahme* wären. Dafür muss nach der einschlägigen nationalen Regelung zwischen der Abgabe und der Beihilfe ein zwingender Verwendungszusammenhang in dem Sinne bestehen, dass das Aufkommen aus der Abgabe notwendig für die Finanzierung der Beihilfe verwendet wird und deren Umfang und folglich die Beurteilung der Vereinbarkeit dieser Beihilfe mit dem Binnenmarkt unmittelbar beeinflusst.<sup>47</sup>

64. Insofern kann festgestellt werden – wie auch die Kommission in ihrem Schreiben vom 2. Oktober 2003 mitgeteilt hat –, dass das Aufkommen aus dieser Abgabe nicht für spezifische Beihilfen zugunsten von Handelsunternehmen verwendet wird. Es wird vielmehr zur Finanzierung von Infrastrukturen der kommunalen Ausstattung und gewerbeorientierten Stadtplanung, für die Entwicklung von Aktionsplänen zur Dynamisierung des Handels und die Entwicklung von Umweltaktionsplänen eingesetzt. Damit ist in Übereinstimmung mit der damaligen Auffassung der Kommission ausgeschlossen, dass die erzielten Einnahmen ein spezielles Unternehmen oder eine konkrete Branche begünstigen können, da sie ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgen und der Gesellschaft insgesamt zugutekommen.

65. Demnach ist festzustellen, dass die Unternehmen, die diese Abgabe zu entrichten haben, sich vor den nationalen Gerichten nicht auf die Rechtswidrigkeit der gewährten „Abgabenbefreiung“ berufen können, um sich der Entrichtung dieser Abgabe zu entziehen oder deren Erstattung zu erwirken. Wenn sie sich aber nicht darauf berufen können, dann erübrigen sich alle weiteren Ausführungen zu dem eventuellen Vorliegen einer Beihilfe. Die Kontrolle der Zulässigkeit der Beihilfe in Gestalt einer Nichterfassung kleinerer Einzelhandelsgeschäfte bliebe dann der Kommission in einem ganz normalen Beihilfeverfahren nach Art. 108 AEUV vorbehalten.

66. Da das vorliegende Gericht allerdings nicht die Abgabenbescheide, sondern das zugrunde liegende Gesetz in einer Art und Weise überprüft, die auch für andere Personen als ANGED Bedeutung haben könnte, dürften weitere Ausführungen zu Art. 107 AEUV zumindest nützlich für das vorliegende Gericht sein.

## **2. Der Beihilfetatbestand**

67. Dies unterstellt, ist zu prüfen, ob (1) in der Nichterfassung der Inhaber kleinerer Einzelhandelsgeschäfte, (2) in der Abgabenbefreiung bestimmter größerer Einzelhandelsgeschäfte oder (3) in der ermäßigten Abgabe für bestimmte größere Einzelhandelsgeschäfte eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu sehen ist.

68. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt die Qualifizierung als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass es sich erstens um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handelt. Zweitens muss sie geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> Urteil vom 25. Juni 1970, Frankreich/Kommission (47/69, EU:C:1970:60, Rn. 16/17 ff.), vom 13. Januar 2005, Streekgewest (C-174/02, EU:C:2005:10, Rn. 26), und vom 27. Oktober 2005, Distribution Casino France u. a. (C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, EU:C:2005:657, Rn. 40).

<sup>48</sup> Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 40), vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 53), und vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 38).



**a) Zum Begriff des Vorteils**

69. Zu der Frage, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelungen dem Begünstigten einen Vorteil gewähren, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Maßnahmen gleich welcher Art, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte, als staatliche Beihilfen gelten.<sup>49</sup>

70. Auch eine steuerliche Vergünstigung, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, kann unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen.<sup>50</sup>

71. Als Beihilfen gelten dabei insbesondere Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen *normalerweise* zu tragen hat, und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.<sup>51</sup>

72. Hinsichtlich der Nichtbesteuerung kleinerer Einzelhandelseinrichtungen ist festzustellen, dass ausweislich des Art. 4 des Gesetzes 16/2000 nur Einzelhandelseinrichtungen ab einer Verkaufsfläche von 2 500 m<sup>2</sup> mit der Abgabe belastet werden sollen. Hintergrund ist, dass ab dieser Größe eine gewisse Wirtschaftskraft (stark typisierend) vermutet wird (vgl. Art. 2 des Gesetzes 16/2000). Unter den normalen Marktbedingungen und auch nach dem Willen des spanischen Regionalgesetzgebers werden kleinere Einzelhandelseinrichtungen (unterhalb des in Art. 4 Abs. 3 des Gesetzes 16/2000 genannten Grenzwerts von 2 500 m<sup>2</sup>) nicht mit einer Abgabe belastet. Folglich werden für diese auch keine Belastungen vermindert, die kleinere Einzelhandelseinrichtungen *normalerweise* zu tragen hätten. Selbst größere Einzelhandelseinrichtungen haben bezüglich der ersten 2 499 m<sup>2</sup> ihrer Verkaufsfläche keine Belastungen zu tragen. Insoweit fehlt es wieder an einer nachteiligen Behandlung (dazu bereits oben, Nrn. 29 und 30) und an einem wirtschaftlichen Vorteil, den kleinere Einzelhandelseinrichtungen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätten.

73. Die Nichterfassung der kleinen Einzelhandelseinrichtungen kann daher keine Beihilfe darstellen. Allenfalls der ermäßigte Abgabensatz bzw. eine Befreiung bestimmter größerer Einzelhandelseinrichtungen (nach Art. 5 des Gesetzes 16/2000 betrifft dies u. a. Baustoffmärkte und nach Art. 8 des Gesetzes 16/2000 u. a. Baumärkte) von der an sich einschlägigen Abgabe kann als ein solcher Vorteil verstanden werden. Dieser müsste dann noch selektiv sein.

**b) Selektivität des Vorteils**

74. Insofern ist zu prüfen, ob (1) in der Abgabenbefreiung bestimmter größerer Einzelhandelsgeschäfte oder (2) in der ermäßigten Abgabe für bestimmte größere Einzelhandelsgeschäfte eine „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu sehen ist, also im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs ein „selektiver Vorteil“ vorliegt.

49 Urteil vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 21), und vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 65).

50 Vgl. u. a. Urteile vom 15. März 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14), vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 72), und vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 23).

51 Urteile vom 15. März 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 13), vom 19. März 2013, Bouygues und Bouygues Télécom/Kommission (C-399/10 P und C-401/10 P, EU:C:2013:175, Rn. 101), vom 14. Januar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 33), und vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 66).

75. Hilfsweise – sollte der Gerichtshof auch in der Nichterfassung kleinerer Einzelhandelseinrichtungen einen Vorteil erblicken, den diese unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätten – ist auch zu prüfen, ob (3) in der Nichterfassung der Inhaber kleinerer Einzelhandelsgeschäfte ein solch „selektiver Vorteil“ zu sehen ist.

### 1) Selektivität im Steuerrecht bzw. Abgabenrecht

76. Die Prüfung dieser Selektivität bereitet bei steuerrechtlichen wie auch bei abgabenrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten erhebliche Schwierigkeiten.<sup>52</sup>

77. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs wird als Ausgangspunkt beständig wiederholt, dass eine Steuerregelung dann nicht selektiv ist, wenn sie unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar ist.<sup>53</sup> Aufgrund des Umstands allein aber, dass eine Steuerregelung nur denjenigen Unternehmen einen Vorteil gewährt, die ihre Voraussetzungen erfüllen, kann auch nach der Rechtsprechung die Selektivität der Regelung noch nicht festgestellt werden.<sup>54</sup>

78. Der Gerichtshof hat deshalb bei steuerrechtlichen Vorteilen für die Feststellung ihrer Selektivität spezielle Voraussetzungen aufgestellt. Danach ist letztlich entscheidend, ob die Voraussetzungen für den steuerrechtlichen Vorteil nach den Maßstäben des nationalen Steuersystems diskriminierungsfrei gewählt sind.<sup>55</sup> Dazu soll in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt werden. Anhand dieser allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung soll dann in einem zweiten Schritt beurteilt werden, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte Vorteil selektiv ist.

79. Dies kommt in Betracht, wenn diese Maßnahme vom allgemeinen System insofern abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich aber im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.<sup>56</sup> Selbst wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, kann die Begünstigung aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt sein, insbesondere wenn eine Steuerregelung unmittelbar auf Grund- oder Leitprinzipien des nationalen Steuersystems beruht.<sup>57</sup>

52 Siehe nur die aktuelle Vorlage des BFH (Beschluss vom 30. Mai 2017 – II R 62/14, BFHE 257, 381) zur sogenannten Konzernklausel des § 6a GrEStG im Grunderwerbsteuerrecht – anhängig unter C-374/17.

53 Vgl. nur Urteile vom 8. November 2001, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 35), vom 15. November 2011, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich* (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 73), vom 29. März 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 39), vom 9. Oktober 2014, *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 23), und vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group u. a.* (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 53 ff.).

54 Vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 29. März 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 42), und vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group u. a.* (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 59).

55 Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 14. Januar 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 53), und vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group u. a.* (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54); ausdrücklich auch außerhalb des Steuerrechts Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 53 und 55).

56 Vgl. Urteile vom 17. November 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709), vom 8. September 2011, *Paint Graphos* (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49), vom 29. März 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 42), vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 19), vom 9. Oktober 2014, *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 35), vom 21. Dezember 2016, *Kommission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 49 und 58), vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group u. a.* (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54), und Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rn. 51).

57 Vgl. Urteile vom 8. September 2011, *Paint Graphos* (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 65 und 69), vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 22); vgl. in diesem Sinne u. a. auch Urteile *Italien/Kommission* (173/73, EU:C:1974:71, Rn. 33), vom 8. November 2001, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 42), vom 15. November 2011, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich* (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 145), und vom 9. Oktober 2014, *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 42 und 43).

80. Eine solche besondere Prüfung ist bei Steuerregelungen zur Feststellung ihrer Selektivität erforderlich, weil sich steuerrechtliche Vorteile – anders als Subventionen im engeren Sinne in Form von Geldleistungen – im Rahmen eines Steuersystems ergeben, dem die Unternehmen in einer allgemeinen Art und Weise ständig und zwangsläufig unterworfen sind. Steuersysteme enthalten dabei in vielfältiger Weise Differenzierungen, die in der Regel nur dazu dienen, die genaue Zielrichtung der Steuer umzusetzen. Solche „begünstigenden“ Differenzierungen, die keine Subventionen im engeren Sinne sind, können aber nach der Rechtsprechung nur dann als Beihilfe eingeordnet werden, wenn sie diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.<sup>58</sup>

81. Nur wenn also ein Mitgliedstaat sein vorhandenes Steuersystem dazu verwendet, um Geldleistungen zu Zwecken zu verteilen, die außerhalb des Steuersystems liegen, besteht auch ein Grund, diese steuerrechtlichen Vorteile den Subventionen im engeren Sinne gleichzustellen.<sup>59</sup>

82. Der Gerichtshof nimmt insoweit eine Kohärenzprüfung vor, wobei Inkohärenz letztlich Missbrauch indiziert. Bloß wird dieses Mal nicht gefragt, ob der Steuerpflichtige missbräuchliche Gestaltungen wählt, um sich der Steuer zu entziehen. Vielmehr wird gefragt, ob der Mitgliedstaat – objektiv betrachtet – sein Steuerrecht „missbraucht“, um die Subventionierungen einzelner Unternehmen am Beihilferecht vorbei durchzuführen.

83. Aus dieser Erkenntnis folgt, dass zunächst eine im Rahmen des mitgliedstaatlichen Steuersystems nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung notwendig ist, um die Selektivität eines steuerrechtlichen Vorteils im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV festzustellen. Insoweit ist entscheidend, ob diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Regelung folgt, zu der sie gehört.<sup>60</sup>

84. Darüber hinaus müsste es sich bei dieser nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gemäß dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV entweder um eine Differenzierung zugunsten eines bestimmten Unternehmens oder eines bestimmten Produktionszweigs handeln. Deshalb hat der Gerichtshof insbesondere im Gibraltar-Urteil festgestellt, dass eine Steuerregelung die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe kennzeichnen muss.<sup>61</sup>

85. Diese Feststellung wurde in der Entscheidung *World Duty Free Group*<sup>62</sup> auf den ersten Blick zwar etwas relativiert.<sup>63</sup> Hier wurde eine steuerrechtliche Regelung, die für alle Steuerpflichtigen steuerrechtliche Vorteile (kurze Abschreibungszeit) vorsah, die ausländische Unternehmen mit einem Firmenwert erwarben, deshalb als selektiv eingestuft, weil andere Steuerpflichtige, die inländische Unternehmen erwarben, den Firmenwert nur über einen längeren Zeitraum abschreiben konnten. Da Steuerpflichtige an sich keine bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige darstellen, liefe das Tatbestandsmerkmal des Art. 107 Abs. 1 AEUV dann ins Leere.<sup>64</sup> Allerdings betraf diese Entscheidung einen besonderen Fall der „Exportförderung“ der einheimischen Unternehmen für Investitionen im Ausland zulasten ausländischer Unternehmen, die dem Rechtsgedanken des Art. 111 AEUV widerspricht. Daher können spezifische Exportsubventionen das Selektivitätskriterium erfüllen, auch wenn sie für alle Steuerpflichtigen gelten.

58 Vgl. u. a. Urteile vom 23. Februar 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde* (30/59, EU:C:1961:2, S. 43), vom 15. Juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 29), vom 19. März 2013, *Bouygues und Bouygues Télécom/Kommission* (C-399/10 P und C-401/10 P, EU:C:2013:175, Rn. 101), und vom 9. Oktober 2014, *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 22).

59 Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 22 bis 27).

60 Urteil vom 9. Oktober 2014, *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 42), und vom 27. Juni 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 71).

61 Vgl. Urteil vom 15. November 2011, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich* (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 104).

62 Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group* u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 73, 74 und 86 ff.).

63 Dabei scheinen die Rn. 59 und 86 dieses Urteils nicht ganz kongruent zu sein.

64 Dies folgt meines Erachtens spätestens aus den Ausführungen in dem Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group* u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 85 und 86).

## 2) Zum selektiven Charakter der einzelnen Ungleichbehandlungen

86. Das vorlegende Gericht hält eine selektive Begünstigung durch die vorliegende Regelung in mehrfacher Hinsicht für möglich, nämlich durch die unterschiedliche Behandlung von individuellen Einzelhandelseinrichtungen in Abhängigkeit von ihrer Größe, die Abgabenermäßigung bzw. die Abgabenbefreiung bestimmter individueller Einzelhandelseinrichtungen und die Nichterfassung kollektiver Einzelhandelseinrichtungen.

87. Damit hat das vorlegende Gericht im Ergebnis verschiedene „normale“ Abgabenregelungen als Grundlage gewählt. Vermutet es nämlich die Selektivität der Nichterfassung kleinerer individueller Einzelhandelseinrichtungen, geht es von einem Bezugssystem aus, wonach alle individuellen Einzelhandelseinrichtungen zu erfassen wären. Sofern die Nichterfassung der kollektiven Einzelhandelseinrichtungen angesprochen wird, ist das Bezugssystem jedoch die Besteuerung aller irgendwie gearteten Einzelhandelseinrichtungen. Sofern die befreiten und ermäßigt belasteten größeren individuellen Einzelhandelseinrichtungen angesprochen werden, wäre das Bezugssystem alle größeren individuellen Einzelhandelseinrichtungen.

88. Je nach betrachteter Ungleichbehandlung ist damit ein anderes Bezugssystem betroffen. Daraus wird deutlich, dass – wie es auch der Gerichtshof bereits im Gibraltar-Urteil festgestellt hat<sup>65</sup> – die Bestimmung einer „normalen“ Besteuerung nicht entscheidend sein kann. Entscheidend ist – wie auch der Gerichtshof in der Entscheidung World Duty Free erneut betont hat<sup>66</sup> – allein die Prüfung der jeweiligen Ungleichbehandlung im Hinblick auf das mit dem Gesetz verfolgte Ziel.

89. Zu klären ist damit nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, ob die Regelungen in dem Gesetz 16/2000 Ungleichbehandlungen zur Folge haben, die ihren Grund nicht im konkreten Abgabengesetz selbst finden, sondern außerhalb davon liegende Zwecke – mithin sachfremde Zwecke – verfolgen.<sup>67</sup>

### i) Betrachtung des Gesetzesziels

90. Dies bedingt zunächst eine nähere Betrachtung des Gesetzesziels. Wie oben in Nr. 43 ausgeführt, ist das Ziel des Gesetzes der Umweltschutz, die Raumordnung und eine Kostenbeteiligung der Unternehmen, die eine besondere Wirtschaftskraft aufgrund der Nutzung großer Verkaufsflächen – bei einer typisierenden Betrachtung – vermuten lassen. Hinzu kommt eine gewisse „Umverteilungsfunktion“, wenn wirtschaftlich stärkere Akteure finanziell stärker als wirtschaftlich schwächere Akteure belastet werden.

### ii) Ermäßigte Abgabe für flächenintensive Einzelhandelseinrichtungen

91. Bezüglich der in Art. 8 des Gesetzes 16/2000 genannten Steuerermäßigung (Kürzung der Nettobemessungsgrundlage um 60 %) ist zu berücksichtigen, dass Verkäufer von Möbeln, Fenstern und Türen sowie Baumärkte aufgrund ihres Sortiments in der Regel eine größere Verkaufs- und Lagerfläche benötigen. Insofern ist im Vergleich zu großen Einzelhandelseinrichtungen mit einem kleinteiligeren Sortiment die typisierende Vermutung einer stärkeren Wirtschaftskraft bei größerer Verkaufsfläche nicht vollständig einschlägig.

65 Vgl. Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 90 und 91 sowie 131).

66 Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54, 67 und 74).

67 So ausdrücklich Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 70).



92. Hinzu kommt die Tatsache, dass solche Einzelhandelseinrichtungen in besonderem Maße auf eine größere Fläche angewiesen sind, so dass sie die Abgabe besonders trifft. Da das Verhältnismäßigkeitsprinzip insbesondere im Abgabenrecht zu beachten ist, ist eine Berücksichtigung dieser besonderen Belastung durch den nationalen Gesetzgeber durchaus nachvollziehbar<sup>68</sup> und nicht offensichtlich sachfremd im Hinblick auf das Ziel, eine besondere Wirtschaftskraft zu belasten.

93. Auch im Hinblick auf das Ziel des Umweltschutzes ist – anders als ANGED wohl meint – zu berücksichtigen, dass die genannten Abgabepflichtigen aufgrund ihres Warensortiments nicht ein gleich hohes Kundenaufkommen pro m<sup>2</sup> anziehen wie andere Einzelhandelseinrichtungen. Ein Fenster- und Türenladen wird in der Regel von einem Kunden weniger häufig besucht als ein Lebensmitteldiscounter mit der gleichen Fläche. Dabei wirkt sich diese geringere Kundenfrequenzierung wohl auch auf einen geringeren Lieferverkehr aus. Ob dies tatsächlich zutrifft, kann dabei offenbleiben. Da der nationale Gesetzgeber diesbezüglich eine Prognoseentscheidung treffen muss, kann diese nur auf ihre offensichtliche Fehlerhaftigkeit (zum Prüfungsmaßstab siehe bereits oben, Nr. 48) hin überprüft werden. Ein solch offenkundiger Fehler ist hier aber nicht zu sehen.

94. Im Hinblick auf das Ziel der Raumordnung ist zwar auf den ersten Blick nicht erkennbar, warum Baumärkte nur ermäßigt belastet werden sollten. Dies ist aber unschädlich, da es ausreicht, wenn die Ungleichbehandlung aus einem der Gesetzesziele heraus gerechtfertigt werden kann. Dies ist hier bezüglich einer Belastung nach Maßgabe der Wirtschaftskraft und der Berücksichtigung negativer Umwelteinflüsse der Fall.

### *iii) Abgabenbefreiung besonderer flächenintensiver Einzelhandelseinrichtungen*

95. Bezüglich der in Art. 5 des Gesetzes 16/2000 genannten Steuerbefreiung von Einzelhandelseinrichtungen, in denen Gartenpflegeartikel, Fahrzeuge, Baustoffe, Maschinen und Industriebedarf verkauft werden, ist Ähnliches zu berücksichtigen. Diese Unternehmen sind – bedingt durch das Verkaufssortiment – auf eine besonders große Fläche angewiesen.

96. Dann ist die Vermutung der besonderen Wirtschaftskraft bei größerer Fläche hier noch fragwürdiger. Insofern trifft sie die Abgabe noch mehr als die übrigen Abgabepflichtigen. Daher ist auch hier eine Berücksichtigung dieser besonderen Belastung nachvollziehbar und nicht sachfremd. Gleiches gilt im Hinblick auf die Frequenzierung von Kunden und das Lieferaufkommen im Vergleich zu „normalen“ häufig frequentierten großen Einzelhandelseinrichtungen wie z. B. Lebensmitteldiscounter. Die in Art. 5 des Gesetzes 16/2000 genannten Einzelhandelseinrichtungen verkaufen in der Regel an andere Unternehmen, die größere Mengen kaufen, dafür aber die Verkaufsflächen seltener frequentieren.

### *iv) Hilfsweise: Nichterfassung kleinerer Einzelhandelsunternehmen*

97. Darüber hinaus moniert das vorliegende Gericht auch die vollständige Nichterfassung individueller Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von weniger als 2 500 m<sup>2</sup>. Ein selektiver Vorteil kommt nach der Rechtsprechung aber nur in Betracht, wenn diese Maßnahme vom allgemeinen System insofern abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich aber im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.<sup>69</sup>

<sup>68</sup> Siehe auch Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 65).

<sup>69</sup> Vgl. Urteile vom 8. September 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49), vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 19), vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 35), und vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54).



98. Hier liegt zwischen kleineren und größeren Einzelhandelseinrichtungen schon keine Ungleichbehandlung vor, weil auch die großen Einzelhandelseinrichtungen mit ihren ersten 2 499 m<sup>2</sup> der Verkaufsfläche nicht mit der Abgabe belastet werden (vgl. dazu oben, Nr. 72). Insofern erhalten alle Einzelhandelseinrichtungen diesen „Vorteil“ der Nichtbelastung. Selbst wenn die kleinen Einzelhandelseinrichtungen in den Anwendungsbereich der Abgabe mit einbezogen werden würden, würden sie ebenso wie die großen Einzelhandelsunternehmen nicht bezüglich ihrer Verkaufsfläche von 1 m<sup>2</sup> bis 2 499 m<sup>2</sup> belastet. Darüber hinaus befinden sich kleine und große Einzelhandelseinrichtungen nicht in einer vergleichbaren Situation (dazu Nrn. 100 ff.). Aber auch wenn eine Ungleichbehandlung unterstellt werden würde, ist diese Differenzierung gerechtfertigt (dazu Nrn. 103ff.).

– *Vergleichbare tatsächliche und rechtliche Situation?*

99. Insbesondere im Urteil *World Duty Free Group* hat der Gerichtshof betont, dass sich die Begünstigten im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden müssen und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann.<sup>70</sup>

100. Folglich ist die tatbestandliche Nichterfassung von Inhabern kleinerer Einzelhandelsgeschäfte (einzeln oder als Teil einer kollektiven Einzelhandelseinrichtung) für sie kein selektiver Vorteil im Sinne des Beihilfebegriffs nach Art. 107 Abs. 1 AEUV. Denn diese Differenzierung ist dem Gesetzesziel immanent. Letzteres besteht darin, nachteilige Folgen für Umwelt und Raumplanung durch *größere* Einzelhandelseinrichtungen zu reduzieren, indem ein Anreiz für den Betrieb kleinerer Einzelhandelseinrichtungen geschaffen wird, die nicht mit der Abgabe belastet werden.

101. Größere und kleinere Einzelhandelseinrichtungen unterscheiden sich gerade durch ihre Verkaufsfläche und die daraus abgeleitete Wirtschaftskraft sowie das Kunden- und Lieferaufkommen pro Quadratmeter. Sie befinden sich aus Sicht des Mitgliedstaats – die hier nicht offensichtlich fehlerhaft ist – nicht in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation.

102. Gleiches gilt meines Erachtens für die bisherige Nichterfassung der sogenannten kollektiven Einzelhandelseinrichtungen. Da weder die individuelle Wirtschaftskraft des einzelnen Inhabers einer Einzelhandelseinrichtung noch die von ihm verursachten negativen Umweltbeeinflussungen allein dadurch steigen, dass er Teil einer kollektiven Einzelhandelseinrichtung ist, entspricht es – entgegen der Auffassung der Kommission – auch dem Gesetzesziel, wenn bisher nur auf den einzelnen *Inhaber einer Einzelhandelseinrichtung* abgestellt wurde. Da Betreiber oder Vermieter von Ladenflächen in einem großen Einkaufszentrum ihrerseits keine Handelseinrichtungen sind, widerspricht es auch nicht der Logik des Gesetzes, wenn diese bislang nicht erfasst werden.

– *Hilfsweise: Rechtfertigung der Differenzierung*

103. Sollte der Gerichtshof demgegenüber eine tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit von kleinen und größeren Einzelhandelseinrichtungen annehmen, dann ist zu prüfen, ob die darin zu sehende Differenzierung gerechtfertigt werden kann.

<sup>70</sup> Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/World Duty Free Group* u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54), zuvor auch schon: Urteile vom 28. Juli 2011, *Mediaset/Kommission* (C-403/10 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:533, Rn. 36), vom 15. November 2011, *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich* (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 75 und 101), vom 14. Januar 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 55), und vom 4. Juni 2015, *Kommission/MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 59).

104. Bezüglich der Größe der Verkaufsfläche kann dies meines Erachtens bejaht werden. Die Größe der Verkaufsfläche indiziert (jedenfalls nicht offensichtlich fehlerhaft) eine gewisse Artikel- und Kundenmenge, damit einen gewissen Kunden- und Lieferverkehr und daraus folgende Lärm- und Luftemissionen und weitere Effekte, die besondere Lasten für eine Gemeinde hervorrufen. Auch kann die Größe einer Einzelhandelseinrichtung wohl auch als (grober) Indikator für einen größeren Umsatz und damit eine größere Wirtschaftskraft, mithin eine größere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, betrachtet werden.

105. Auch unter Verwaltungsverfahrensgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn die Anzahl der erfassten und dann auch zu kontrollierenden Einzelhandelseinrichtungen mittels eines Grenzwerts reduziert wird. Dies dient auch der Verwaltungsvereinfachung. Selbst im unionsrechtlichen Mehrwertsteuerrecht werden die sogenannten Kleinunternehmer (d. h. Unternehmer, deren Umsatz einen gewissen „Freibetrag“ nicht überschreitet) nicht besteuert, ohne dass darin bislang ein Verstoß gegen das Beihilferecht gesehen wurde. Für die verfolgten Gesetzesziele ist darüber hinaus das Abstellen auf die individuelle Verkaufsfläche statt auf den individuellen Umsatz oder den individuellen Gewinn durchaus verständlich, da Erstere leicht feststellbar (einfache und effektive Verwaltung) und weniger umgehungsanfällig als z. B. der Gewinn ist.

106. Ob „kollektive Einzelhandelseinrichtungen“ auch mit der Abgabe erfasst werden könnten oder dies sogar besser für die mit dem Gesetz verfolgten Ziele wäre (oder gar „folgerichtiger“ wäre, wie die Kommission im Ergebnis wohl meint), ist eine Entscheidung, die der nationale Gesetzgeber zu treffen hat und die nicht vom Gerichtshof beantwortet werden kann. Offensichtlich fehlerhaft (insbesondere „missbräuchlich“ – vgl. dazu oben, Nr. 82) ist die Nichterfassung „kollektiver Einzelhandelseinrichtungen“ (neben oder anstelle individueller Einzelhandelseinrichtungen) aus unionsrechtlicher Perspektive jedenfalls nicht.

### ***c) Ergebnis***

107. Im Ergebnis stellt die Nichterfassung kleinerer Einzelhandelseinrichtungen (und auch kollektiver Einzelhandelseinrichtungen) keinen selektiven Vorteil dieser Unternehmen dar. Insofern fehlt es an einem Vorteil beziehungsweise an einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung. Deren Nichterfassung ist sachlich durch die Gesetzeszwecke des Gesetzes 16/2000 gedeckt.

108. Die ermäßigte Abgabenlast für bestimmte großflächigere Unternehmen ist im Hinblick auf die verfolgten Gesetzesziele auch sachlich erklärbar. Gleiches gilt für die Abgabenbefreiung, da sich die befreiten und ermäßigt belasteten Unternehmen hinsichtlich der Umweltbelastungen bzw. Wirtschaftskraft pro Fläche bei einer typisierenden Betrachtung unter Berücksichtigung eines gesetzgeberischen Prognosespielraums unterscheiden.

### ***3. Frage: Auswirkungen der unterschiedlichen Handlungen der Kommission auf die zeitliche Geltung der Beurteilung als Beihilfe***

109. Das vorliegende Gericht fragt mit seiner dritten Frage nach der zeitlichen Geltung der Feststellung als Beihilfe. Offenbar geht es dem Gericht dabei um die Frage, ob die Feststellung des Bestehens einer Beihilfe *ex nunc* oder *ex tunc* wirkt. Im Hinblick auf die obigen Antworten ist die dritte Frage allerdings nicht mehr zu beantworten.

110. Selbst wenn unterstellt werden würde, die Nichteinbeziehung der kleineren Einzelhandelseinrichtungen sei eine rechtswidrige Beihilfe, dann scheidet hier insoweit dennoch eine Rückforderung dieses Vorteils aus. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass die Rückforderung einer steuerrechtlichen Beihilfe bedeutet, dass die von den Begünstigten der fraglichen Beihilfe tatsächlich durchgeführten Transaktionen der Besteuerung unterliegen, die ohne die rechtswidrige Beihilfe auf sie

anwendbar gewesen wäre.<sup>71</sup> Auch bei Einbeziehung der kleinen Einzelhandelsunternehmen in den Anwendungsbereich der IGEC würden deren ersten 2 499 m<sup>2</sup> abgabenrechtlich nicht belastet, so dass für eine rückwirkende Abgabenbelastung der kleinen Einzelhandelsunternehmen schon deshalb kein Raum ist.

111. Nur für die Abgabenbefreiung und die ermäßigte Abgabe nach den Art. 5 und 8 des Gesetzes 16/2000 stellt sich die dritte Frage des vorlegenden Gerichts überhaupt. Hier wäre zu prüfen, ob das Schreiben der GD COMP vom 2. Oktober 2003 zur Folge hat, dass nunmehr eine bestehende Beihilfe vorliegt, die nur *ex nunc* aufgehoben werden kann.

#### **a) Zum Vorliegen einer bestehenden Beihilfe**

112. Für bestehende Beihilfen sehen die Art. 17 ff. VO 659/1999 (nun Art. 21 ff. VO 2015/1589) ein besonderes System vor, welches eine rückwirkende Rückforderung ausschließt. Mithin kommt dann nur eine Abschaffung der Beihilferegelung (Art. 18 VO 659/1999, nun Art. 22 VO 2015/1589) *ex nunc* in Betracht.

113. Was eine bestehende Beihilfe ist, ergibt sich aus Art. 1 Buchst. b VO 659/1999 (inhaltsgleich mit Art. 1 Buchst. b VO 2015/1589). Darunter fallen genehmigte Beihilfen (ii) oder Beihilfen, die gemäß Art. 15 als bereits bestehende Beihilfen gelten (iv). Die vom vorlegenden Gericht zitierte Vorschrift des Art. 1 Buchst. b Ziff. v VO 659/1999 ist hingegen – wie auch ANGED und die Kommission übereinstimmend vortragen – nicht einschlägig, da nicht nachgewiesen ist, dass die IGEC zum Zeitpunkt der Einführung keine Beihilfe war und erst später aufgrund der Entwicklung des gemeinsamen Marktes zu einer Beihilfe wurde.

114. Eine genehmigte Beihilfe nach Art. 1 Buchst. b Ziff. ii VO 659/1999 liegt auch nicht vor, da das Schreiben der GD Comp vom 2. Oktober 2003 keine Genehmigung einer Beihilfe darstellt, sondern nur darüber informiert, dass die Kommission nach einer Prüfung aufgrund einer Beschwerde zu dem Schluss gelangt sei, dass das Aufkommen nicht für spezifische Beihilfen verwendet werde.

115. Darin kann – in Übereinstimmung mit der Kommission – keine Genehmigung einer Beihilfe gesehen werden. Aus Art. 3 VO 659/1999 (inhaltsgleich zu Art. 3 VO 2015/1589) ist erkennbar, dass anmeldungspflichtige Beihilfen nicht eingeführt werden dürfen, bevor nicht die Kommission eine Genehmigungsentscheidung getroffen hat. Aus Art. 4 VO 659/1999 (ebenso aus Art. 4 VO 2015/1589) wird deutlich, dass eine Entscheidung der Kommission aufgrund einer Anmeldung der Beihilfe durch den Mitgliedstaat erfolgt. Eine solche Anmeldung liegt hier nicht vor. Damit bestand weder für die Kommission ein Anlass für eine Genehmigung noch für das Königreich Spanien die Veranlassung, von einer Genehmigung auszugehen. Dies wird auch deutlich durch den Wortlaut des Schreibens.

116. Folglich ist nur Art. 1 Buchst. b Ziff. iv VO 659/1999 zu prüfen. Danach liegt gemäß Art. 15 Abs. 3 VO 659/1999 (nun Art. 17 Abs. 3 VO 2015/1589) eine bestehende Beihilfe nach Ablauf der in Art. 15 Abs. 1 VO 659/1999 (nun Art. 17 Abs. 1 VO 2015/1589) vorgesehenen Frist von zehn Jahren vor. Die Frist beginnt dabei nach Abs. 2 mit dem Tag, an dem die rechtswidrige Beihilfe gewährt wird. Wenn die Befreiung von der Abgabe die Beihilfe darstellt, dann wird die Beihilfe mit Entstehung der zu niedrigen Abgabe gewährt.

117. Die Abgabe entsteht für jedes Jahr mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (nach Art. 12 des Gesetzes 16/2000 ist dies das Kalenderjahr), mithin für 2001 mit Ablauf von 2001, d. h. im Jahr 2002. Die Frist beträgt grundsätzlich zehn Jahre, wobei jede Maßnahme, die die Kommission ergreift, diese Frist unterbricht. Unterstellt, die Prüfung aufgrund der Beschwerde in 2002 genügt für eine

<sup>71</sup> So ausdrücklich Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rn. 93), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Dezember 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, Rn. 119).

Unterbrechung, dann beginnt die Frist auch für die Jahre 2001 und 2002 erst im Jahr 2003. Die Frist für diese „reduzierte Abgabe für diese Jahre ist mithin 2013 abgelaufen, für das Jahr 2003 beginnt die Frist Anfang 2004 und ist Ende 2013 abgelaufen. Für das Jahr 2004 wäre Ende 2014 die Frist abgelaufen. Allerdings läuft wegen des Schreibens der Kommission im Jahr 2014 wieder eine neue Frist. Insofern gelten lediglich die Jahre 2001 bis 2003 als bestehende Beihilfen. Ab 2004 liegen keine bestehenden Beihilfen vor.

118. Diese Beihilfen sind nach dem 13. Erwägungsgrund und Art. 14 VO 659/1999 (nun Art. 16 VO 2015/1589) und nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs<sup>72</sup> vom Empfänger der Beihilfe – dies wären die ermäßigt belasteten bzw. befreiten großen Einzelhandelseinrichtungen bzw. die bislang nicht erfassten kleinen Einzelhandelseinrichtungen – grundsätzlich zwingend zurückzufordern.

### ***b) Ergebnis***

119. Sollte der Gerichtshof die Abgabenermäßigung und die Abgabenbefreiung bzw. die Nichterfassung der kleinen Einzelhandelseinrichtungen als unzulässige Beihilfe verstehen, gelten nur diese für die Jahre 2001 bis 2003 als bestehende Beihilfen im Sinne der Art. 17 ff. VO 659/1999.

## **VI. Entscheidungsvorschlag**

120. Dementsprechend schlage ich vor, die Vorlagefragen des Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) wie folgt zu beantworten:

1. Die Art. 49 und 54 AEUV stehen einer Abgabe für Einzelhändler nach Maßgabe der Verkaufsfläche wie der vorliegenden nicht entgegen.
2. Art. 107 Abs. 1 AEUV kann nicht dahin gehend ausgelegt werden, dass die abgabenrechtliche Nichterfassung von Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von weniger als 2 500 m<sup>2</sup>, die Nichterfassung kollektiver Einzelhandelseinrichtungen und die Ermäßigung der Abgabe für Baumärkte und Einzelhandelseinrichtungen, in denen hauptsächlich Möbel, Sanitärgegenstände oder Türen und Fenster verkauft werden, eine Beihilfe darstellen würden. Gleiches gilt im Hinblick auf die Befreiung der Abgabe für Einzelhandelseinrichtungen, in denen Gartenpflegeartikel, Fahrzeuge, Baustoffe, Maschinen und Industriebedarf verkauft werden.

<sup>72</sup> Urteile vom 15. Dezember 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, Rn. 113) – Rückforderung als logische Folge der Feststellung ihrer Rechtswidrigkeit, vom 21. Dezember 2016, Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990 Rn. 89 und 90).