



# Sammlung der Rechtsprechung

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

## Verbundene Rechtssachen C-234/16 und C-235/16

**Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED)**  
**gegen**  
**Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias (C-234/16),**  
**Consejo de Gobierno del Principado de Asturias (C-235/16)**

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

„Vorabentscheidungsersuchen – Niederlassungsfreiheit – Regionale Abgabe für große Einzelhandelseinrichtungen – Mittelbare Beeinträchtigung, da statistisch gesehen überwiegend ausländische Handelsketten betroffen sind – Nichterfassung und Abgabenbefreiungen als unzulässige Beihilfe“

### I. Einleitung

1. Die vorliegende Rechtssache ist im Zusammenhang mit zwei weiteren am Gerichtshof anhängigen Verfahren<sup>2</sup> zu sehen und gibt wie diese dem Gerichtshof die Gelegenheit, die Reichweite des unionsrechtlichen Beihilfeverbots zu präzisieren.
2. Die Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (Nationale Vereinigung großer Vertriebsunternehmen, im Folgenden: ANGED) wendet sich mit ihrer Klage nämlich gegen eine besondere Abgabe auf große Einzelhandelseinrichtungen (im Folgenden: IGEC) in Asturien.
3. Darin werden durch die Kommission und ANGED eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und eine unzulässige Beihilfe insbesondere für die kleinen Einzelhandelseinrichtungen gesehen, da diese nicht von der Abgabe betroffen sind. Aber auch die im Gesetz angeordnete Befreiung bestimmter großer Einzelhandelseinrichtungen (z. B. Verkäufer von Baustoffen) wird als unionsrechtlich bedenklich betrachtet.

### II. Rechtlicher Rahmen

#### A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles bilden Art. 49 in Verbindung mit Art 54 AEUV und die Art. 107 ff. AEUV.

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

<sup>2</sup> Dies sind die verbundenen Rechtssachen C-236/16 und C-237/16 sowie C-233/16.

## B. Spanisches Recht

5. Die im Ausgangsverfahren streitbefangene Abgabe auf große Einzelhandelseinrichtungen (im Folgenden: IGEC) wurde mit dem Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales (Gesetz 15/2002 des Fürstentums Asturien vom 27. Dezember 2002 mit Haushalts-, Verwaltungs- und Steuermaßnahmen, im Folgenden: Gesetz 15/2002) zum 1. Januar 2003 eingeführt.

6. Seit dem 1. Januar 2015 ist sie in den Art. 19 bis 36 des Texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos propios, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio (Rechtsvorschriften des Fürstentums Asturien über eigene Abgaben in konsolidierter Fassung, genehmigt durch das Decreto Legislativo 1/2014 vom 23. Juli 2014, im Folgenden: TRPATP) verankert.

7. In den Erwägungsgründen des Gesetzes 15/2002 wurde ausgeführt, dass die IGEC nichtsteuerlicher Natur sei, da sie nicht ausschließlich die Erzielung von Einnahmen bezwecke, sondern auch und vor allem das Ziel verfolge, die negativen Auswirkungen der Tätigkeit großer Einzelhandelseinrichtungen auf den Raum, die Umwelt und die Struktur des städtischen Einzelhandels auf diese Einrichtungen zu verlagern.

8. Art. 21 Abs. 1 des Gesetzes 15/2002 (ähnlich Art. 19.2 TRPATP) bestimmt, dass die IGEC „die besondere Wirtschaftskraft [belastet], die bei bestimmten Einzelhandelseinrichtungen daraus erwächst, dass sie sich als große Verkaufsstätten ansiedeln, da dies entscheidend dazu beiträgt, dass sie eine beherrschende Stellung in diesem Sektor einnehmen, und negative externe Effekte für Raum und Umwelt hervorrufen kann, deren Kosten diese Einrichtungen nicht tragen“.

9. Nach Art. 21 Abs. 2 des Gesetzes 15/2002 (Art. 20 TRPATP) ist das Abgabebefreiungswort zu verwenden für „die Aufstellung und Durchführung von Programmen zur Entwicklung sektoraler Leitlinien für die Geschäftsausstattung“ und für „Verbesserungen der Umweltsituation und der Infrastrukturnetze“.

10. Gemäß Art. 21 des Gesetzes 15/2002 (Art. 21 TRPATP) besteht der Abgabebetrag im Betrieb großer Einzelhandelseinrichtungen wegen der Auswirkungen, die sie auf den Raum, die Umwelt und die Struktur des städtischen Einzelhandels im Fürstentum Asturien haben. Abgabepflichtig sind – nach der Änderung durch das Ley del Principado de Asturias 6/2004, de 28 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005 (Gesetz 6/2004 des Fürstentums Asturien vom 28. Dezember 2004 – Haushaltsbegleitgesetz 2005) – individuelle oder kollektive Einzelhandelseinrichtungen mit einer öffentlichen Auslage- und Verkaufsfläche von mindestens 4 000 m<sup>2</sup>.

11. Die Abgabepflichtigen sind die Inhaber der großen individuellen oder kollektiven Einzelhandelseinrichtung. Insoweit gelten als Inhaber die Eigentümer der Räumlichkeiten, in denen sich die große Einzelhandelseinrichtung befindet, die diese Räumlichkeiten entweder direkt zur Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit nutzt oder Dritten zur Ausübung einer Geschäftstätigkeit zur Verfügung stellt.

12. Die Bemessungsgrundlage besteht in der Fläche, die für die Parkplätze der großen Einzelhandelseinrichtung bestimmt ist, wobei als Mindestparkfläche in jedem Fall 50 % der öffentlichen Auslage- und Verkaufsfläche angesetzt werden. Die Fläche für Parkplätze wird in jedem Fall um die 1 999 m<sup>2</sup> der befreiten Mindestfläche verringert.

13. Auf die Bemessungsgrundlage finden zwei Koeffizienten Anwendung, die die Einwohnerzahl im Einzugsgebiet der großen Einzelhandelseinrichtung und die Gesamtfläche der großen Einzelhandelseinrichtung berücksichtigen. Im letzteren Fall steigt der Koeffizient mit der Größe der Fläche. Gegebenenfalls wird auf den zu entrichtenden IGEC-Betrag eine Ermäßigung angewandt, wenn außerhalb liegende größere Einzelhandelseinrichtungen mit mindestens zwei verschiedenartigen öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar sind oder wenn größere Einzelhandelseinrichtungen als geeignet erachtete Umweltschutzprojekte durchführen.

14. Nicht abgabepflichtig sind nach Art. 21 Abs. 4 des Gesetzes 15/2002 (Art. 22 TRPATP) in der geänderten Fassung große individuelle Einzelhandelseinrichtungen, die ausschließlich in folgenden Bereichen tätig sind: Gartenpflege, Verkauf von Fahrzeugen, Baustoffen, Maschinen und Industriebedarf, sofern ihre öffentliche Auslage- und Verkaufsfläche 10 000 m<sup>2</sup> nicht übersteigt.

### III. Ausgangsrechtsstreit

15. Am 8. Oktober 2003 erhob ANGED – eine nationale Vereinigung großer Vertriebsunternehmen – eine letztendlich gegen die IGEC gerichtete verwaltungsrechtliche Klage bei der Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, nämlich gegen den Beschluss der Finanzverwaltung des Fürstentums Asturien vom 3. Juli 2003 zur Genehmigung der Mustererklärung zur Anmeldung, Änderung und Abmeldung bezüglich der IGEC.

16. Mit Urteil vom 31. Juli 2014 wies die Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias die verwaltungsrechtliche Klage der ANGED ab.

17. Am 4. November 2014 legte die ANGED eine Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil ein, die sie darauf stützt, dass Art. 21 des Gesetzes 15/2002 gegen die in Art. 49 AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit verstößt.

18. 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 Abgabe für große Einzelhandelseinrichtungen gegen das Unionsrecht verstießen.

19. Mit einem an das Königreich Spanien gerichteten Schreiben vom 28. November 2014 teilte die Kommission nun mit, dass sie es in Betracht ziehe, die Nichterfassung der kleinen Einzelhandelsgeschäfte und die bestimmten Fachgeschäften gewährten Befreiungen als rechtswidrige staatliche Beihilfen anzusehen. Damit schein bestimmten Unternehmen ein selektiver Vorteil gewährt zu werden, weil sie eine Ausnahme von der Regelbesteuerung darstellten.

20. Nunmehr hat das Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) beschlossen, ein Vorabentscheidungsverfahren durchzuführen.

### IV. Verfahren vor dem Gerichtshof

21. Das Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof) hat dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Sind die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen, dass sie einer regionalen Abgabe entgegenstehen, die auf den Betrieb großer Einzelhandelseinrichtungen mit einer öffentlichen Auslage- und Verkaufsfläche von mindestens 4 000 m<sup>2</sup> wegen der Auswirkungen, die sie auf den Raum, die Umwelt und die Struktur des städtischen Einzelhandels in dieser Region haben, erhoben wird, aber unabhängig davon gilt, ob diese Einzelhandelseinrichtungen außerhalb oder innerhalb des konsolidierten Stadtgebiets liegen, und meist Unternehmen anderer Mitgliedstaaten trifft, wobei zu berücksichtigen ist, dass

- Inhaber mehrerer individueller oder kollektiver Einzelhandelseinrichtungen mit einer jeweiligen öffentlichen Auslage- und Verkaufsfläche von weniger als 4 000 m<sup>2</sup> unabhängig von der Summe der öffentlichen Auslage- und Verkaufsflächen aller ihrer Einrichtungen nicht herangezogen werden und
  - große individuelle Einzelhandelseinrichtungen mit einer öffentlichen Auslage- und Verkaufsfläche von bis zu 10 000 m<sup>2</sup>, die ausschließlich in den Bereichen Gartenpflege, Verkauf von Fahrzeugen, Baustoffen, Maschinen und Industriebedarf tätig sind, nicht belastet werden?
2. Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin auszulegen, dass die Nichterhebung der asturischen IGEC auf individuelle und kollektive Einzelhandelseinrichtungen mit einer öffentlichen Auslage- und Verkaufsfläche von weniger als 4 000 m<sup>2</sup> und große individuelle Einzelhandelseinrichtungen mit einer öffentlichen Auslage- und Verkaufsfläche von bis zu 10 000 m<sup>2</sup>, die ausschließlich in den Bereichen Gartenpflege, Verkauf von Fahrzeugen, Baustoffen, Maschinen und Industriebedarf tätig sind, nach dieser Bestimmung verbotene staatliche Beihilfen darstellen?
22. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof ANGED, Asturien und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen und sich an der mündlichen Verhandlung vom 6. Juli 2017 beteiligt.

## V. Rechtliche Würdigung

### A. Zur Beschränkung der Grundfreiheiten

23. 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.

24. Hintergrund ist die Wirkungsweise der IGEC. Diese knüpft im Abgabentatbestand an das Vorliegen einer großen Einzelhandelseinrichtung an. Das sind solche Einrichtungen, die nominell über eine Verkaufsfläche von mindestens 4 000 m<sup>2</sup> verfügen. Jedoch besteht die Bemessungsgrundlage hier in der Fläche, die für die Parkplätze der großen Einzelhandelseinrichtung bestimmt ist, wobei als Mindestparkfläche in jedem Fall 50 % der Verkaufsfläche angesetzt werden. Im Ergebnis erfolgt ein kombiniertes Abstellen auf die Verkaufsfläche und die Parkplatzfläche. Die Verkaufsfläche wird dann relevant, wenn sie doppelt so groß ist wie die Parkplatzfläche. Dabei wird den Einzelhandelseinrichtungen eine „Freifläche“ von 1 999 m<sup>2</sup> für die Parkplatzfläche gewährt.

25. Diese Parkplatzfläche wird noch durch diverse Koeffizienten modifiziert, wobei einer mit der Größe der Fläche ansteigt. Dies führt insofern zu einer gewissen progressiven Wirkung der Abgabe. Im Ergebnis haben größere Einzelhandelseinrichtungen sowohl absolut als auch relativ eine höhere Abgabelast zu tragen als flächenmäßig kleinere Einzelhandelseinrichtungen.

## 1. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

26. 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>3</sup> Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind nach ständiger Rechtsprechung alle Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen.<sup>4</sup>

27. Dies ist bei Steuern und Abgaben *per se* der Fall. Daher kommt es meiner Auffassung nach<sup>5</sup> bei der Prüfung der Grundfreiheiten aufgrund solcher Belastungen darauf an, dass der grenzüberschreitende Sachverhalt gegenüber dem inländischen Sachverhalt nachteilig behandelt wird.<sup>6</sup>

### a) Versteckte Diskriminierung ausländischer Unternehmen

28. Eine offene Diskriminierung ausländischer Unternehmen ist hier nicht zu erkennen. Vielmehr unterfällt jeder Inhaber einer „großen Einzelhandelseinrichtung“ dieser Abgabe mit der Parkplatzfläche, die den „Freibetrag“ von 1999 m<sup>2</sup> überschreitet. Wie der Gerichtshof<sup>7</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>8</sup>

29. Verboten sind aber auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen<sup>9</sup> (sogenannte versteckte bzw. mittelbare Diskriminierung).

30. 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>10</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>11</sup>

3 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).

4 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).

5 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).

6 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).

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

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

9 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).

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

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



### 1) Überwiegende Betroffenheit nicht allein ausreichend

31. 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.

32. 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>12</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.

### 2) Voraussetzungen einer versteckten Diskriminierung

33. 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>13</sup> als auch auf ein bloßes Übergewicht der Betroffenheit Gebietsfremder abgestellt<sup>14</sup> oder spricht sogar nur von einer bloßen Gefahr der Benachteiligung.<sup>15</sup> Feststehen dürfte bislang lediglich, dass eine 100%ige Übereinstimmung des Kriteriums mit dem Sitz der Gesellschaft nicht zu fordern ist.<sup>16</sup>

34. Zum anderen ist nicht nur das nach der Rechtsprechung erforderliche Maß an Korrelation unsicher, sondern auch die Frage, ob diese Korrelation typischerweise<sup>17</sup> bestehen oder aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums folgen muss, wie dies mehrere Urteile indizieren<sup>18</sup> oder auch auf eher zufälligen tatsächlichen Verhältnissen beruhen kann.<sup>19</sup>

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

13 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.).

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

15 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.

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

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

18 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).

19 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.

35. 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>20</sup> Eine versteckt diskriminierende Regelung muss meines Erachtens daher ihrem Wesen nach<sup>21</sup> oder in weit überwiegendem Maße insbesondere ausländische Unternehmen betreffen, wie dies möglicherweise in der Rechtssache Hervis Sport<sup>22</sup> der Fall war.

36. Bei der Anknüpfung an eine gewisse Verkaufsfläche, deren Grenzwert lediglich dazu führt, dass in einem Jahr (von 15 denkbaren Jahren) in einer anderen Region (mit ganz anderen Grenzwerten)<sup>23</sup> 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.

37. Zudem ist unklar, wie die „Herkunft“ dieser Unternehmen<sup>24</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 Vertriebsseinrichtungen in Spanien ist, könnten deren Mitglieder auch als spanische Unternehmen verstanden werden. Und selbst wenn auf die Gesellschafter einer Gesellschaft abgestellt werden würde, indiziert das vorliegende Zahlenmaterial nichts anderes, was aber das nationale Gericht zu bewerten hat.<sup>25</sup> Soweit ersichtlich deuten die Zahlen nämlich nicht darauf hin, dass hier Unternehmen anderer Mitgliedstaaten ihrem Wesen nach oder in weit überwiegendem Maße im Vergleich zu spanischen Unternehmen benachteiligt werden.

## 2. Hilfsweise: Rechtfertigung

38. 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 der Nichterfassung bestimmter großer Einrichtungen innerhalb der IGEC (Art. 22 TRPATP – im Folgenden zur besseren Unterscheidbarkeit als „Befreiung“ bezeichnet) überwiegend inländische Unternehmen profitieren.

39. 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>26</sup>

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

21 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).

22 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.).

23 Dies betraf Katalonien in dem Verfahren C-233/16 mit einem Grenzwert von 2 500 m<sup>2</sup>.

24 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.

25 Insofern zeigt das von ANGED bezüglich Katalonien in dem Verfahren C-233/16 mit einem Grenzwert von 2 500 m<sup>2</sup> beigebrachte Material, dass „nur“ 52,03 % des totalen Abgabenaufkommens von Unternehmen anderer Mitgliedstaaten getragen werden und dass deren Anteil an der totalen „besteuernten“ Verkaufsfläche „nur“ 46,77 % beträgt. Auch die von Asturien im Schriftsatz vorgelegten Daten ergeben nur, dass zum Teil 50 % der betroffenen Personen bzw. 50 % der Anteilseigner nicht aus Spanien kommen.

26 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).

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

40. Die IGEC dient der Raumordnung und dem Umweltschutz (siehe oben, Nrn. 7 und 8). Dabei sollen die abgabepflichtigen Einrichtungen an den Kosten, die sie überproportional verursachen (z. B. besondere Kosten für die Infrastruktur), beteiligt werden, weil sie diese selbst nicht in einem entsprechenden Umfang tragen (vgl. Art. 19.2 TRPATP). Raumplanerische Ziele<sup>27</sup> und der Umweltschutz<sup>28</sup> sind in der Rechtsprechung des Gerichtshofs als Rechtfertigungsgründe anerkannt.

41. Darüber hinaus soll an die konkrete Wirtschaftskraft, die „bei bestimmten Einzelhandelseinrichtungen daraus erwächst, dass sie sich als große Verkaufsstätten ansiedeln, da dies entscheidend dazu beiträgt, dass sie eine beherrschende Stellung in diesem Sektor einnehmen“, angeknüpft und diese abgeschöpft 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>29</sup>

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

42. 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>30</sup>

#### **1) Geeignetheit der Abgabe**

43. 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>31</sup>

44. 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>32</sup>

27 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).

28 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).

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

30 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).

31 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).

32 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).



45. Darüber hinaus achtet der Gerichtshof auch den Entscheidungsspielraum der Mitgliedstaaten beim Erlass allgemeiner Gesetze.<sup>33</sup> Insbesondere werden auch von einem Abgabe- und Steuergesetzgeber politische, wirtschaftliche und soziale Entscheidungen verlangt. Auch<sup>34</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.

46. 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.

47. 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>35</sup>

48. 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 fehlende Zusammenrechnung mehrerer Verkaufseinrichtungen ein und desselben Inhabers.

49. Die fehlende Differenzierung zwischen Einrichtungen im städtischen und im ländlichen Raum (und eventuell auch die fehlende Zusammenrechnung) zeigt 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*

50. Zu klären ist daher, ob die Abgabe – anknüpfend an die Parkplatzfläche ab einer Mindestverkaufsfläche von 4 000 m<sup>2</sup> – auch erforderlich ist, um diese Ziele zu erreichen.

51. 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>36</sup>

33 Urteil vom 24. März 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, Rn. 61), vom 21. September 1999, Läärä 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.

34 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).

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

36 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).

52. 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>37</sup> Dieser Gedanke muss erst recht für ein Vorabentscheidungsverfahren gelten.

53. Grenzwerte haben dabei die Besonderheit, dass immer hinterfragt werden kann, warum z. B. nicht 3 000 oder 5 000 statt der gewählten 4 000 m<sup>2</sup> Mindestverkaufsfläche 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 auch 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.

54. Ein höherer Grenzwert (5 000 m<sup>2</sup>) wäre vielleicht ein milderer Mittel, aber aus Sicht des Mitgliedstaats 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, dass die Größe von Einzelhandelseinrichtungen und die Größe der Parkplatzflächen einen größeren Umsatz und damit auch eine größere Wirtschaftskraft (mithin eine höhere finanzielle Leistungsfähigkeit) indizieren. Dass größere Einzelhandelsgeschäfte mit großen Parkplätzen auch in stärkerem Maße von der Infrastruktur einer Stadt profitieren als kleinere Einzelhandelsgeschäfte (mit großen Parkplätzen), kann auch nicht als offensichtlich fehlerhaft beurteilt werden. Folglich ist die Verkaufsfläche von Einzelhandelseinrichtungen und die dazugehörige Parkplatzfläche ein relevanter Faktor zur Erreichung der Gesetzesziele.

55. Auch die fehlende Zusammenrechnung mehrerer Einzelhandelseinrichtungen desselben Inhabers ist insofern unbedenklich. Wenn das Gesetzesziel auf die Auswirkungen der einzelnen Einzelhandelseinrichtung ausgerichtet ist, dann ist das – aus Sicht des Gesetzgebers – geeignete Mittel auch das Abstellen auf die Größe eben jener Einzelhandelseinrichtung vor Ort.

56. Schließlich sind – anders als die Kommission und ANGED meinen – baurechtliche Erfordernisse bei der Errichtung einer Einzelhandelseinrichtung nicht gleichermaßen geeignet, einen finanziellen Anreiz zu liefern, lieber kleinere Einzelhandelseinrichtungen zu eröffnen.

### 3) Angemessenheit der Abgabe

57. Die Beschränkungen einer Grundfreiheit müssen darüber hinaus auch dem verfolgten Ziel angemessen sein.<sup>38</sup> Dies verlangt, dass die Beschränkung und ihre Folgen nicht außer Verhältnis zu den angestrebten (schützenswerten) Zielen stehen dürfen.<sup>39</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>40</sup> (hier hypothetisch der Wahrnehmung einer Grundfreiheit).

37 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).

38 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).

39 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).

40 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.).

58. 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 1 999 m<sup>2</sup> Parkplatzfläche gar nicht besteuert, und die Abgabe ist von der Bemessungsgrundlage der spanischen Ertragsteuer nach Auskunft der Behörden abziehbar. Zum anderen werden Ermäßigungen angeboten, wenn die Einzelhandelseinrichtungen bestimmte Umweltschutzprojekte durchführen oder mit mindestens zwei verschiedenartigen öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar sind. 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>41</sup>. Im Ergebnis wäre selbst eine (versteckte) Beschränkung der Niederlassungsfreiheit damit gerechtfertigt.

## **B. Zum Vorliegen einer Beihilfe**

59. Bezüglich der zweiten Frage ist zu prüfen, ob in den Regelungen des Gesetzes 15/2002 (bzw. des TRPATP) eine nach Art. 107 Abs. 1 AEUV unzulässige Beihilfe zu sehen ist.

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

60. 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>42</sup>

61. 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>43</sup>

62. Insofern kann festgestellt werden, dass das Aufkommen aus dieser Abgabe nicht für spezifische Beihilfen zugunsten von Handelsunternehmen verwendet wird. Es wird vielmehr zur „Aufstellung und Durchführung von Programmen zur Entwicklung sektoraler Leitlinien für die Geschäftsausstattung“ und für die „Verbesserung der Umweltsituation und der Infrastrukturnetze“ verwendet (Art. 20 TRPATP). Damit ist 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.

63. 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.

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

42 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).

43 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).

64. Da das vorlegende 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 vorlegende Gericht sein.

## 2. Der Beihilfetatbestand

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

66. 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>44</sup>

### a) Zum Begriff des Vorteils

67. 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>45</sup>

68. 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>46</sup>

69. 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>47</sup>

70. Hinsichtlich der Nichtbesteuerung kleinerer Einzelhandelseinrichtungen ist festzustellen, dass ausweislich des Gesetzes 15/2002 (bzw. des TRPATP) nur Einzelhandelseinrichtungen ab einer Verkaufsfläche von 4 000 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. 19.2 TRPATP). Unter den normalen Marktbedingungen und auch nach dem Willen des spanischen Regionalgesetzgebers werden kleinere Einzelhandelseinrichtungen unterhalb des sich aus Art. 21 TRPATP ergebenden

44 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).

45 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).

46 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).

47 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).



Grenzwertes mit ihren Parkplatzflächen nicht mit einer Abgabe belastet. Folglich werden für diese auch keine Belastungen vermindert, die kleinere Einzelhandelseinrichtungen *normalerweise* zu tragen hätten. Insoweit fehlt es an einem wirtschaftlichen Vorteil, den kleinere Einzelhandelseinrichtungen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätten.

71. Die Nichterfassung der kleinen Einzelhandelseinrichtungen kann daher keine Beihilfe darstellen. Allenfalls die Befreiung bestimmter größerer Einzelhandelseinrichtungen (nach Art. 22 TRPATP betrifft dies u. a. Verkäufer von Maschinen, Baustoffen oder von Industriebedarf, sofern ihre Verkaufsfläche 10 000 m<sup>2</sup> nicht übersteigt) von der an sich einschlägigen Abgabe kann als ein solcher Vorteil verstanden werden. Dieser müsste dann noch selektiv sein.

### ***b) Selektivität des Vorteils***

72. Insofern ist zu prüfen, ob (1) in der Abgabenbefreiung bestimmter größerer 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.

73. Hilfsweise – sollte der Gerichtshof auch in der Nichterfassung kleinerer Einzelhandelseinrichtungen (insbesondere der mit einem großen Parkplatz) einen Vorteil erblicken, den diese unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätten – ist auch zu prüfen, ob (2) in der Nichterfassung der Inhaber kleinerer Einzelhandelsgeschäfte ein solch „selektiver Vorteil“ zu sehen ist.

#### *1) Selektivität im Steuerrecht bzw. Abgabenrecht*

74. Die Prüfung dieser Selektivität bereitet bei steuerrechtlichen wie auch bei abgabenrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten erhebliche Schwierigkeiten.<sup>48</sup>

75. 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>49</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>50</sup>

76. 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>51</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.

<sup>48</sup> 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.

<sup>49</sup> 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.).

<sup>50</sup> 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).

<sup>51</sup> 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).



77. 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>52</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>53</sup>

78. 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>54</sup>

79. 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>55</sup>

80. 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.

81. 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>56</sup>

82. 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>57</sup>

52 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).

53 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).

54 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).

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

56 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).

57 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).

83. Diese Feststellung wurde in der Entscheidung *World Duty Free Group*<sup>58</sup> auf den ersten Blick zwar etwas relativiert.<sup>59</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>60</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.

## 2) Zum selektiven Charakter der einzelnen Ungleichbehandlungen

84. Das vorlegende Gericht hält eine selektive Begünstigung durch die vorliegende Regelung in mehrfacher Hinsicht für möglich, nämlich durch die unterschiedliche Behandlung von Einzelhandelseinrichtungen in Abhängigkeit von ihrer Größe und die Befreiung bestimmter Einzelhandelseinrichtungen.

85. Damit hat das vorlegende Gericht im Ergebnis verschiedene „normale“ Abgabenregelungen als Grundlage gewählt. Vermutet es nämlich die Selektivität der Nichterfassung kleinerer Einzelhandelseinrichtungen, geht es von einem Bezugssystem aus, wonach alle Einzelhandelseinrichtungen zu erfassen wären. Sofern die befreiten größeren Einzelhandelseinrichtungen angesprochen werden, wäre das Bezugssystem alle größeren Einzelhandelseinrichtungen.

86. 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>61</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>62</sup> – allein die Prüfung der jeweiligen Ungleichbehandlung im Hinblick auf das mit dem Gesetz verfolgte Ziel.

87. Zu klären ist damit nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, ob die Regelungen des Gesetzes 15/2002 (bzw. des TRPATP) Ungleichbehandlungen zur Folge haben, die ihren Grund nicht im konkreten Abgabengesetz selbst finden, sondern außerhalb davon liegende Zwecke – mithin sachfremde Zwecke – verfolgen.<sup>63</sup>

### i) Betrachtung des Gesetzesziels

88. Dies bedingt zunächst eine nähere Betrachtung des Gesetzesziels. Wie oben in Nr. 40 ausgeführt, ist das Ziel des Gesetzes der Umweltschutz, die Raumordnung und eine Kostenbelastung 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.

58 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.).

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

60 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).

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. 90 und 91 sowie 131).

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. 54, 67 und 74).

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

*ii) Abgabenbefreiung besonderer flächenintensiver Einzelhandelseinrichtungen*

89. Bezüglich der in Art. 22 TRPATP genannten Abgabenbefreiung ist zu berücksichtigen, dass Verkäufer von Fahrzeugen, Baustoffen, Maschinen und Industriebedarf wie auch Gartenpflegeeinzelhandelseinrichtungen 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.

90. 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>64</sup> und nicht offensichtlich sachfremd im Hinblick auf das Ziel, eine besondere Wirtschaftskraft zu belasten.

91. 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 Baustoffmarkt wird in der Regel von einem Kunden weniger häufig besucht als ein Lebensmitteldiscounter mit der gleichen Fläche. Dabei wirkt sich diese geringere Kundenfrequenz wohl auch auf einen geringeren Lieferverkehr aus. Die in Art. 22 TRPATP genannten Einzelhandelseinrichtungen verkaufen in der Regel an andere Unternehmen, die größere Mengen kaufen, dafür aber die Verkaufsflächen seltener frequentieren.

92. Dass diese Befreiung auf eine Fläche von 10 000 m<sup>2</sup> begrenzt wird, ist auch nachvollziehbar. Dies verhindert einen Anreiz zur Schaffung von besonders großen Einzelhandelseinrichtungen, die die genannten Waren verkaufen. Da der nationale Gesetzgeber diesbezüglich eine Prognoseentscheidung treffen muss, kann diese nur auf ihre offensichtliche Fehlerhaftigkeit (zum Prüfungsmaßstab siehe bereits oben, Nr. 45) hin überprüft werden. Ein solch offenkundiger Fehler ist hier aber nicht zu sehen.

93. Im Hinblick auf das Ziel der Raumordnung ist zwar auf den ersten Blick nicht erkennbar, warum Baustoffmärkte bis zu einer gewissen Größe befreit 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) Hilfsweise: Nichterfassung kleinerer Einzelhandelsunternehmen*

94. Darüber hinaus moniert das vorliegende Gericht im Ergebnis auch die vollständige Nichterfassung der Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von weniger als 4 000 m<sup>2</sup> Verkaufsfläche. 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>65</sup>

<sup>64</sup> Siehe auch Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 65).

<sup>65</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).

– *Vergleichbare tatsächliche und rechtliche Situation?*

95. 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>66</sup>

96. 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. Daher ist auch die fehlende Zusammenrechnung mehrerer Einzelhandelseinrichtungen desselben Inhabers nicht nur nachvollziehbar, sondern konsequent und dem Gesetzesziel geschuldet.

97. 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.

– *Hilfsweise: Rechtfertigung der Differenzierung*

98. 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.

99. 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. Gleiches gilt für die Anknüpfung an die Größe des Parkplatzes (wenn diese mehr als 50 % der Verkaufsfläche beträgt) und die der IGEC zugrunde liegende Vermutung, dass Einzelhandelseinrichtungen mit einer Verkaufsfläche von weniger als 4 000 m<sup>2</sup> selten über eine Parkplatzzfläche von mehr als 1 999 m<sup>2</sup> verfügen.

100. Auch unter Verwaltungsverfahrensgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn die Anzahl der erfassten und dann auch zu kontrollierenden Einzelhandelseinrichtungen mittels eines Grenzwertes reduziert wird. Dies dient – wie auch eine fehlende Zusammenrechnung der Flächen verschiedener Einzelhandelseinrichtungen – 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 Verkaufsfläche (oder eine Parkplatzzfläche, wenn diese mehr als 50 % der Verkaufsfläche ausmacht), statt auf den Umsatz oder den Gewinn durchaus verständlich, da Erstere leicht feststellbar (einfache und effektive Verwaltung) und weniger umgehungsanfällig als z. B. der Gewinn ist.

<sup>66</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).

**c) Ergebnis**

101. Im Ergebnis stellt die Nichterfassung kleinerer 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 15/2002 (bzw. des TRPATP) gedeckt.

102. Die Abgabenbefreiung für bestimmte großflächigere Unternehmen ist im Hinblick auf die verfolgten Gesetzesziele auch sachlich erklärbar.

**VI. Entscheidungsvorschlag**

103. 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 4 000 m<sup>2</sup> und die Befreiung von der Abgabe für große individuelle Einzelhandelseinrichtungen, die ausschließlich in den Bereichen Gartenpflege, Verkauf von Fahrzeugen, Baustoffen, Maschinen und Industriebedarf tätig sind, sofern ihre öffentliche Auslage- und Verkaufsfläche 10 000 m<sup>2</sup> nicht übersteigt, eine Beihilfe darstellen würde.