



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 5. September 2013¹

Rechtssache C-385/12

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.
gegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

(Vorabentscheidungsersuchen des Székesfehérvári Törvényszék [Ungarn])

„Steuerrecht — Niederlassungsfreiheit — Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG — Nationale Steuer auf die Einzelhandelstätigkeit bestimmter Wirtschaftssektoren in einem Geschäft — Progressiver Steuersatz bei einer umsatzbezogenen Bemessungsgrundlage — Vergleich von in einem Konzern und in einem Franchisesystem verbundenen Unternehmen“

I – Einleitung

1. Aufgrund der Finanz- und Wirtschaftskrise der letzten Jahre besinnen sich die Mitgliedstaaten wieder stärker einer traditionellen Einnahmequelle: der Erhebung von Steuern. Dies geschieht nicht nur in Form der Anhebung der Sätze bereits bestehender Steuern. Darüber hinaus ist auch die Einführung neuer Steuerarten zu beobachten.
2. Eine solche neuartige Steuer betrifft das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen. Zur Bewältigung erhöhten staatlichen Finanzbedarfs hat Ungarn für einen begrenzten Zeitraum eine Steuer erhoben, die sich am Umsatz bestimmter Unternehmen orientierte, jedoch verbunden war mit einem für eine derartige Steuer ungewöhnlichen progressiven Steuersatz.
3. Natürlich ist Kritik an einer neuen Steuer keine Überraschung. Den Gerichtshof wird vorliegend aber die Frage beschäftigen, ob auch die Kritik im Hinblick auf die unionsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Steuer berechtigt ist. Insoweit wird von Steuerpflichtigen insbesondere vorgetragen, dass die Steuer aufgrund des progressiven Tarifs den Wettbewerb zu Lasten ausländischer Unternehmen verzerre. Inwieweit solche Wettbewerbsverzerrungen lediglich bedenkliche wirtschaftliche Effekte hervorrufen oder aber darüber hinaus auch mit dem Unionsrecht unvereinbar sind, wird zu klären sein.

¹ — Originalsprache: Deutsch.

II – Rechtlicher Rahmen

4. Mit Gesetz Nr. XCIV 2010 über die besondere Steuer in bestimmten Sektoren (im Folgenden: Gesetz Nr. XCIV 2010) wurde in Ungarn eine Steuer u. a. auf die Einzelhandelstätigkeit bestimmter Wirtschaftssektoren in einem Geschäft (im Folgenden: Sondersteuer) eingeführt. Das Gesetz trat am 4. Dezember 2010 in Kraft und erfasste rückwirkend die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen im gesamten Kalenderjahr 2010 sowie für einen anschließenden begrenzten Zeitraum.

5. Bemessungsgrundlage dieser Steuer ist das in einem Steuerjahr erzielte Nettoumsatzvolumen eines Steuerpflichtigen. Der Steuersatz ist abhängig von der Höhe der Bemessungsgrundlage. Bis zu einem Umsatzvolumen von 500 Mio. HUF (ca. 1,7 Mio. Euro) beträgt der Steuersatz 0 %, danach steigt der Steuersatz in drei Stufen von 0,1 % über 0,4 % auf schließlich 2,5 % ab einem Umsatzvolumen von 100 Mrd. HUF (ca. 333 Mio. Euro). Aufgrund dieses Stufentarifs wird bis zu einer bestimmten Umsatzhöhe somit keine Steuer erhoben. Für den Fall, dass eine Steuer erhoben wird, ist der Durchschnittssteuersatz und damit die prozentuale Steuerbelastung umso höher, je höher der Umsatz ist.

6. Gemäß Art. 7 des Gesetzes Nr. XCIV 2010 wird bei verbundenen Unternehmen im Sinne des ungarischen Körperschaftsteuerrechts die Steuerschuld in der Weise berechnet, dass zunächst der Steuertarif auf die Summe der Umsätze aller verbundenen Steuerpflichtigen angewendet wird. Die Steuerschuld jedes einzelnen Steuerpflichtigen ergibt sich sodann entsprechend seinem Anteil an der Summe der Umsätze aller verbundenen Steuerpflichtigen. Nach dem insoweit anzuwendenden ungarischen Körperschaftsteuerrecht gelten als verbundene Unternehmen u. a. solche Steuerpflichtige, bei denen der eine einen beherrschenden Einfluss über den anderen ausübt.

III – Ausgangsverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

7. Die ungarische Gesellschaft Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (im Folgenden: Hervis) vertreibt Sportartikel und unterliegt dabei der Sondersteuer.

8. Hervis ist im Sinne des Art. 7 des Gesetzes Nr. XCIV 2010 mit einer in der Republik Österreich ansässigen Konzernmutter verbunden, die in Ungarn entweder selbst oder über weitere verbundene Unternehmen Umsätze insbesondere im Lebensmitteleinzelhandel erzielt, die ebenfalls der Sondersteuer unterliegen. Infolge der Berücksichtigung sämtlicher Konzernumsätze bei der Anwendung des Steuertarifs ergibt sich für Hervis ein erheblich höherer Durchschnittssteuersatz, als wenn nur ihre eigenen Umsätze der Berechnung der Steuer zugrunde lägen.

9. Hervis wendet sich gegen ihre Besteuerung für das Jahr 2010 mit der Begründung, dass die Erhebung der Sondersteuer gegen verschiedene Bestimmungen des Unionsrechts verstoße. Die Steuer diskriminiere nämlich Unternehmen ausländischer Eigentümer gegenüber Unternehmen ungarischer Eigentümer sowie Einzelunternehmen gegenüber Unternehmen, die in der Form eines Franchiseneetzes betrieben werden. So würden gerade im Lebensmitteleinzelhandel Gesellschaften mit ungarischen Anteilseignern ihr Geschäft im Franchisesystem betreiben und somit einer Zusammenrechnung von Umsätzen im Rahmen der Sondersteuer entgehen, da nur die Umsätze jedes einzelnen Franchisenehmers für die Berechnung der Steuer relevant seien.

10. Vor diesem Hintergrund hat das mittlerweile mit einer Klage von Hervis befasste Székesfehérvári Törvényszék (Gericht von Székesfehérvári) dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV die folgende Frage vorgelegt:

Ist es mit den Vertragsbestimmungen über den Grundsatz des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 AEUV und Art. 26 AEUV), den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), den Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 54 AEUV), den Grundsatz der Gleichheit der Beteiligung am

Kapital von Gesellschaften im Sinne von Art. 54 (Art. 55 AEUV), den Grundsatz des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV), den Grundsatz des freien Kapitalverkehrs (Art. 63 AEUV und Art. 65 AEUV) und den Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung von Gesellschaften (Art. 110 AEUV) vereinbar, dass Steuerpflichtige, die eine Einzelhandelstätigkeit in einem Geschäft ausüben, eine besondere Steuer entrichten müssen, wenn ihr jährliches Nettoumsatzvolumen 500 Mio. HUF übersteigt?

11. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Hervis, Ungarn, die Republik Österreich sowie die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht und an der mündlichen Verhandlung vom 18. Juni 2013 teilgenommen.

IV – Rechtliche Würdigung

A – Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

12. Zunächst ist die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens zu prüfen, die von Ungarn in Frage gestellt wird.

13. Ungarn beklagt, dass die Vorlageentscheidung entgegen den Anforderungen der Rechtsprechung keine Erläuterungen dazu enthalte, warum das vorliegende Gericht die in der Vorlagefrage genannten Bestimmungen des Unionsrechts für auslegungsbedürftig hält. Insbesondere werde nicht dargelegt, auf welche Weise die ungarische Sondersteuer eine diskriminierende Wirkung entfalten soll.

14. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs muss das nationale Gericht in seiner Vorlageentscheidung den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen festlegen, in den sich seine Vorlagefragen einfügen, oder zumindest die tatsächlichen Annahmen erläutern, auf denen diese Fragen beruhen. Außerdem muss die Vorlageentscheidung die Gründe angeben, aus denen dem nationalen Gericht die Auslegung des Unionsrechts fraglich erscheint, und muss den Zusammenhang erläutern, den es zwischen den Bestimmungen des Unionsrechts und den im Ausgangsverfahren anzuwendenden nationalen Rechtsvorschriften herstellt².

15. Mit diesen Anforderungen sind zwei Ziele verbunden. Zum einen soll dadurch sichergestellt werden, dass der Gerichtshof dem nationalen Gericht eine nützliche Auslegung des Unionsrechts gewähren kann. Zum anderen soll ein Mindestmaß an Erläuterungen den Mitgliedstaaten und den anderen Beteiligten eines Verfahrens nach Art. 267 AEUV eine sachgerechte Stellungnahme ermöglichen. Da den Beteiligten nur die Vorlageentscheidung zugestellt wird, muss diese alle Informationen enthalten, damit die Beteiligten gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union Erklärungen abgeben können³.

16. Es ist zwar in der Tat zweifelhaft, ob das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen für sich genommen den Anforderungen an ein Mindestmaß an Erläuterungen genügt. So stellt das vorliegende Gericht insbesondere nicht vollständig dar, auf welchen rechtlichen und tatsächlichen Umständen die von Hervis im Ausgangsverfahren behauptete Diskriminierung beruhen soll. Es fehlen nicht nur Angaben zu Art. 7 des Gesetzes Nr. XCIV 2010, sondern auch solche zur Einbindung von Hervis in eine Konzernstruktur sowie zur Steuerbelastung von Unternehmen in- und ausländischer Eigentümer bzw. von Unternehmen, die innerhalb oder außerhalb eines Franchisesystems tätig sind.

2 — Vgl. nur Urteil vom 21. Dezember 2011, Enel Produzione (C-242/10, Slg. 2011, I-3665, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung). Diese Anforderungen regelt nunmehr auch Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs vom 25. September 2012 (ABl. L 265, S. 1), der im vorliegenden Verfahren allerdings noch keine Anwendung findet.

3 — Vgl. nur Urteil vom 27. November 2012, Pringle (C-370/12, Randnrn. 84 f. und die dort angeführte Rechtsprechung).

17. Der Inhalt einer Vorlageentscheidung kann jedoch unter bestimmten Umständen durch weitere Informationsquellen ergänzt werden, ohne die mit den formellen Anforderungen an eine Vorlageentscheidung verbundenen Ziele entscheidend zu beeinträchtigen.

18. So können insbesondere die schriftlichen Erklärungen der Beteiligten dem Gerichtshof eine nützliche Auslegung des Unionsrechts ermöglichen⁴. Im vorliegenden Verfahren wurden die Angaben des vorlegenden Gerichts in rechtlicher wie tatsächlicher Hinsicht durch die schriftlichen Erklärungen von Hervis und Ungarn hinreichend ergänzt.

19. Darüber hinaus war im vorliegenden Verfahren auch den anderen Beteiligten eine sachgerechte Stellungnahme zu dem Vorabentscheidungsersuchen möglich. Dies wird zunächst dadurch bestätigt, dass die Republik Österreich und die Kommission mit ihren schriftlichen Erklärungen sachgerechte Stellungnahmen abgegeben haben⁵. Zudem waren die hier relevanten Rechtsfragen teilweise schon Gegenstand einer öffentlichen Diskussion, insbesondere in Form von parlamentarischen Anfragen sowie Antworten der Kommission⁶. Da im vorliegenden Fall außerdem eine mündliche Verhandlung stattgefunden hat, waren schließlich auch die übrigen Beteiligten spätestens nach Kenntnis der im Verfahren vor dem Gerichtshof abgegebenen schriftlichen Erklärungen in der Lage, im Rahmen der mündlichen Verhandlung eine sachgerechte Stellungnahme abzugeben⁷.

20. Das Vorabentscheidungsersuchen ist damit zulässig.

B – Antwort auf die Vorlagefrage

21. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob es mit verschiedenen Bestimmungen des AEUV vereinbar ist, dass Steuerpflichtige die ungarische Sondersteuer entrichten müssen, wenn ihr jährliches Nettoumsatzvolumen 500 Mio. HUF übersteigt.

22. Hervis und die Republik Österreich haben vorgetragen, dass die Vorlagefrage nicht ausreichend differenziert gestellt wurde, und schlagen deren Umformulierung vor. Insbesondere unterschlägt die Frage nämlich den besonderen Charakter der Steuer, die aufgrund der starken Progression des Steuersatzes und der unterschiedlichen Behandlung von Franchise- und Filialsystemen die von ausländischen Anteilseignern gehaltenen Einzelhandelsunternehmen benachteiligt.

23. Für eine Umformulierung der Vorlagefrage besteht insoweit jedoch kein Anlass. Die tatsächlichen Wirkungen der Erhebung der Sondersteuer, auf die Hervis und die Republik Österreich hingewiesen haben, sind im Rahmen der Auslegung des Unionsrechts gebührend zu berücksichtigen.

4 – Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 1994, Vaneetveld (C-316/93, Slg. 1994, I-763, Randnr. 14).

5 – Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. September 1999, Brentjens' (C-115/97 bis C-117/97, Slg. 1999, I-6025, Randnr. 40), und vom 10. März 2009, Heinrich (C-345/06, Slg. 2009, I-1659, Randnr. 35).

6 – Vgl. insbesondere die parlamentarischen Anfragen vom 20. Dezember 2010 (E-010535/2010), vom 2. Februar 2011 (E-000576/2011) und vom 19. Januar 2012 (O-000009/2012) sowie die Antwort der Kommission vom 15. März 2011 auf die Anfragen E-000576/11 und E-000955/11.

7 – Vgl. in diesem Sinne Urteile Brentjens' (zitiert in Fn. 5, Randnr. 42), und vom 11. April 2000, Deliège (C-51/96 und C-191/97, Slg. 2000, I-2549, Randnr. 38).

24. Über die in der Vorlagefrage genannten Bestimmungen hinaus sollte der Gerichtshof allerdings auch auf die Bedeutung des Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem⁸ (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) für das vorliegende Verfahren eingehen, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben⁹. Denn diese Vorschrift befasst sich speziell mit der unionsrechtlichen Zulässigkeit von Steuern auf den Umsatz¹⁰.

25. Zunächst werde ich mich jedoch den vom vorlegenden Gericht genannten Bestimmungen des Primärrechts zuwenden.

1. Das steuerliche Diskriminierungsverbot für Waren

26. Als Erstes ist zu prüfen, ob das Diskriminierungsverbot des Art. 110 AEUV die Erhebung der Sondersteuer verbietet. Nach dieser Vorschrift darf ein Mitgliedstaat auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben erheben als gleichartige inländische Waren zu tragen haben.

27. Da auch bloß mittelbare Abgaben auf Waren erfasst sind, fallen unter diese Bestimmung nicht nur Abgaben, die auf eine Ware als solche erhoben werden. Vielmehr ist Art. 110 AEUV auch bei Abgaben zu beachten, die auf eine im Zusammenhang mit Waren erforderliche Tätigkeit erhoben werden, soweit sie sich unmittelbar auf den Preis der Waren auswirken¹¹.

28. Zwar ist es durchaus möglich, dass sich die Sondersteuer aufgrund ihrer umsatzbezogenen Bemessungsgrundlage unmittelbar auf die Warenpreise ausgewirkt hat, soweit sie nicht für das Kalenderjahr 2010 rückwirkend erhoben wurde. Allerdings verstößt eine Abgabe nur dann gegen Art. 110 Abs. 1 AEUV, wenn sie auf eingeführte und auf gleichartige inländische Waren – wenigstens mittelbar¹² – in unterschiedlicher Weise berechnet wird und dadurch die eingeführte Ware zumindest in bestimmten Fällen höher belastet¹³. Im vorliegenden Fall ist jedoch nicht erkennbar, dass durch die Sondersteuer Waren aus anderen Mitgliedstaaten stärker belastet würden als inländische Waren. Denn selbst wenn Unternehmen ausländischer Eigentümer einer höheren Belastung ausgesetzt wären als Unternehmen inländischer Eigentümer, ist nicht ersichtlich, dass die vorliegend betroffenen Unternehmen ausländischer Eigentümer auch bevorzugt Waren ausländischer Herkunft vertreiben.

29. Art. 110 AEUV steht folglich einer Sondersteuer, wie sie vom vorlegenden Gericht dargestellt wurde, nicht entgegen.

8 — ABl. L 347, S. 1.

9 — Vgl. zu dieser Befugnis des Gerichtshofs nur Urteile vom 20. März 1986, Tissier (35/85, Slg. 1986, 1207, Randnr. 9), und vom 30. Mai 2013, Worten (C-342/12, Randnr. 30).

10 — Vgl. insoweit auch die Antwort der Kommission vom 15. März 2011 auf die Anfragen E-000576/11 und E-000955/11, der zufolge sich die Kommission aufgrund einer entsprechenden Beschwerde bereits mit der Möglichkeit eines Verstoßes der Sondersteuer gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie befasst hat.

11 — Vgl. Urteile vom 8. November 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, Slg. 2007, I-9643, Randnr. 43), und vom 17. Juli 2008, Essent Netwerk Noord u. a. (C-206/06, Slg. 2008, I-5497, Randnr. 44), jeweils zu Art. 90 EG.

12 — Vgl. Urteil vom 9. Mai 1985, Humblot (112/84, Slg. 1985, 1367, Randnr. 14), zu Art. 95 EWG; vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 17. September 1987, Feldain (433/85, Slg. 1987, 3521, Randnr. 16), und vom 3. März 1988, Bergandi (252/86, Slg. 1988, 1343, Randnr. 28), zu Art. 95 EWG.

13 — Urteil Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (zitiert in Fn. 11, Randnr. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung), zu Art. 90 EG.

2. Das Niederlassungsrecht

30. Des Weiteren ist zu prüfen, ob Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 AEUV der Erhebung der ungarischen Sondersteuer entgegensteht. Danach ist es den Mitgliedstaaten verboten, die freie Niederlassung einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu beschränken. Die freie Niederlassung umfasst gemäß Art. 49 Abs. 2 AEUV auch die Ausübung einer Erwerbstätigkeit.

31. Im vorliegenden Fall könnte die Konzernmutter von Hervis in ihrer freien Niederlassung in Ungarn durch die Erhebung der Sondersteuer in verbotener Weise beschränkt sein. In diesem Fall könnte sich auch Hervis auf das Niederlassungsrecht ihrer Muttergesellschaft berufen, um eine unionsrechtswidrige Erhebung der Sondersteuer ihr selbst gegenüber zu unterbinden¹⁴.

a) Diskriminierung

32. Die Niederlassungsfreiheit verbietet grundsätzlich jede Diskriminierung aufgrund des Sitzes einer Gesellschaft¹⁵. Eine Diskriminierung ist gegeben, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Sachverhalte oder dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte angewendet werden¹⁶. Deshalb untersagt Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 AEUV die unterschiedliche steuerliche Behandlung gebietsfremder und gebietsansässiger Gesellschaften, sofern sich diese Gesellschaften im Hinblick auf die betreffende nationale Maßnahme in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden¹⁷.

33. Auf den ersten Blick ist eine Ungleichbehandlung von ungarischen steuerpflichtigen Gesellschaften wie Hervis aufgrund des Sitzes ihrer Muttergesellschaft aufgrund der Regelungen zur Sondersteuer nicht zu erkennen. Denn ihre Erhebungsmodalitäten differenzieren nicht nach dem Sitz einer Muttergesellschaft. Das ungarische Gesetz Nr. XCIV 2010 behandelt rein formal Tochtergesellschaften inländischer Gesellschaften nicht anders als Tochtergesellschaften von Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.

34. Allerdings untersagt Art. 49 AEUV auch jede mittelbare oder versteckte Diskriminierung aufgrund des Sitzes einer Gesellschaft. Bei der versteckten Diskriminierung handelt es sich um die Anwendung eines anderen Unterscheidungskriteriums als des Sitzes einer Gesellschaft, die aber tatsächlich zu dem gleichen diskriminierenden Ergebnis führt¹⁸.

35. Hervis, die Republik Österreich und die Kommission haben verschiedene Gesichtspunkte vorgetragen, aus denen sich eine versteckte Diskriminierung der Tätigkeit ausländischer Gesellschaften in Ungarn ergeben soll. Diese betreffen eine behauptete unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen ausländischer und inländischer Anteilseigner aufgrund der Organisation in Filial- und Franchisesystemen sowie der Anbindung an eine Konzernstruktur oder an ein Franchisesystem. Die Beteiligten haben sich dabei nur zum Teil mit den Regelungen des Gesetzes Nr. XCIV 2010 selbst auseinandergesetzt und stattdessen vorwiegend die praktischen wirtschaftlichen Folgen der Sondersteuer für verschiedene Vertriebssysteme diskutiert.

14 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. April 1994, Halliburton Services (C-1/93, Slg. 1994, I-1137).

15 — Siehe nur Urteile vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767, Randnr. 32), und vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Randnr. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 — Vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 30), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 46), und vom 2. April 2009, Elshani (C-459/07, Slg. 2009, I-2759, Randnr. 36).

17 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (zitiert in Fn. 16, Randnr. 46) und Truck Center (zitiert in Fn. 15, Randnr. 36).

18 — Vgl. u. a. Urteile vom 5. Dezember 1989, Kommission/Italien (C-3/88, Slg. 1989, 4035, Randnr. 8), vom 13. Juli 1993, Commerzbank (C-330/91, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 14), vom 8. Juli 1999, Baxter u. a. (C-254/97, Slg. 1999, I-4809, Randnr. 10), vom 25. Januar 2007, Meindl (C-329/05, Slg. 2007, I-1107, Randnr. 21), und vom 1. Juni 2010, Blanco Pérez und Chao Gómez (C-570/07 und C-571/07, Slg. 2010, I-4629, Randnrn. 117 f.).

36. Entscheidend für die Annahme einer versteckten Diskriminierung sind aber allein die Kriterien, nach denen die Regelungen zur Sondersteuer differenzieren. Diese Regelungen behandeln Filial- und Franchisesysteme nicht als solche unterschiedlich, sondern unterschiedliche steuerliche Ergebnisse sind insoweit die Folge einer Regelung, die nach der Höhe des Umsatzes eines Steuerpflichtigen differenziert und die Umsätze aller seiner Geschäfte zusammenzählt. Entsprechend den Unterscheidungskriterien des Gesetzes Nr. XCIV 2010, aus denen die von den Beteiligten vorgetragene Gesichtspunkte resultieren, werde ich deshalb im Folgenden die Kriterien der Umsatzhöhe eines Steuerpflichtigen (unter ii), der verbundenen Steuerpflichtigen (unter iii) und der Vertriebsstufe des Umsatzes (unter iv) im Hinblick auf eine mögliche versteckte Diskriminierung untersuchen.

i) Voraussetzungen einer versteckten Diskriminierung

37. Zunächst sind allerdings die genauen Voraussetzungen einer versteckten Diskriminierung zu klären. Aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Niederlassungsfreiheit ergibt sich nämlich nicht zweifelsfrei, wann ein anderes Unterscheidungskriterium als der Sitz einer Gesellschaft tatsächlich zu einem gleichen diskriminierenden Ergebnis führt.

38. Zum einen stellt sich 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 Fällen¹⁹ als auch auf ein bloßes Übergewicht der Betroffenheit Gebietsfremder abgestellt²⁰ oder spricht sogar nur von einer bloßen Gefahr der Benachteiligung²¹. Feststehen dürfte bislang lediglich, dass eine 100%ige Übereinstimmung des Kriteriums mit dem Sitz der Gesellschaft nicht zu fordern ist²².

39. Zum anderen ist nicht nur das nach der Rechtsprechung erforderliche Maß an Korrelation unsicher, sondern auch die Frage, ob diese Korrelation aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums folgen muss²³ oder auch auf eher zufälligen tatsächlichen Verhältnissen beruhen kann²⁴. Ein Zusammenhang zwischen dem Wesen eines Unterscheidungskriteriums und dem Sitz einer Gesellschaft würde voraussetzen, dass ein solches Kriterium typischerweise mit dem Sitz einer Gesellschaft korreliert. Für einen eher zufälligen tatsächlichen Zusammenhang reichte es hingegen aus, dass eine solche Korrelation in einer aktuellen Situation tatsächlich besteht. Diese Sichtweise impliziert, dass mit einer jederzeit möglichen Änderung einer aktuellen Situation eine versteckte Diskriminierung wieder entfiele.

40. Ich schlage dem Gerichtshof vor, für die Annahme einer versteckten Diskriminierung strenge Maßstäbe anzulegen. Denn die versteckte Diskriminierung soll keine Erweiterung eines Diskriminierungstatbestands bewirken, sondern lediglich auch solche Fälle erfassen, die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber wie eine solche wirken.

41. Die Korrelation zwischen dem Unterscheidungskriterium und dem Sitz der Gesellschaft muss daher zum einen in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle festzustellen sein. Ein bloßes Übergewicht der Betroffenheit Gebietsfremder reicht somit nicht aus.

19 — Vgl. Urteile vom 7. Juli 1988, *Stanton und L'Étoile* 1905 (143/87, Slg. 1988, 3877, Randnr. 9), *Commerzbank* (zitiert in Fn. 18, Randnr. 15), *Baxter u. a.* (zitiert in Fn. 18, Randnr. 13) und vom 22. März 2007, *Talotta* (C-383/05, Slg. 2007, I-2555, Randnr. 32); vgl. auch Urteile *Bergandi* (zitiert in Fn. 12, Randnr. 28) zu Art. 95 EWG und vom 26. Oktober 2010, *Schmelz* (C-97/09, Slg. 2010, I-10465, Randnr. 48) zur Dienstleistungsfreiheit.

20 — Vgl. Urteil *Blanco Pérez und Chao Gómez* (zitiert in Fn. 18, Randnr. 119).

21 — Vgl. Urteile *Talotta* (zitiert in Fn. 19, Randnr. 32) sowie *Blanco Pérez und Chao Gómez* (zitiert in Fn. 18, Randnr. 119); vgl. auch Urteil vom 8. Mai 1990, *Biehl* (C-175/88, Slg. 1990, I-1779, Randnr. 14) zur Arbeitnehmerfreizügigkeit.

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

23 — Vgl. Urteile *Baxter u. a.* (zitiert in Fn. 18, Randnr. 13) und *Blanco Pérez und Chao Gómez* (zitiert in Fn. 18, Randnr. 119).

24 — Vgl. Urteil *Kommission/Italien* (zitiert in Fn. 18, Randnr. 9); vgl. auch Urteil *Humblot* (zitiert in Fn. 12, Randnr. 14) zu Art. 95 EWG.

42. Zum anderen ist allerdings eine generelle Beschränkung der versteckten Diskriminierung auf Fälle, in denen die Korrelation aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums folgt und nicht nur auf eher zufälligen tatsächlichen Verhältnissen beruht, kein gangbarer Weg.

43. Denn die Korrelation eines Unterscheidungskriteriums mit dem Sitz einer Gesellschaft findet ihre Grundlage stets in den tatsächlichen Verhältnissen. Dies gilt auch für das klassische Unterscheidungskriterium einer versteckten Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit: den Wohnsitz einer natürlichen Person²⁵. Die Korrelation zwischen Wohnsitz und Staatsangehörigkeit folgt nur deshalb aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums Wohnsitz, weil nach den aktuellen tatsächlichen Verhältnissen in einem Mitgliedstaat weit überwiegend Bürger mit der entsprechenden Staatsangehörigkeit leben. Inwieweit dieser Umstand aus dem Wesen oder der Natur eines Zusammenhangs zwischen Wohnsitz und Staatsangehörigkeit folgt, kann aber nicht unabhängig von den aktuellen tatsächlichen Verhältnissen im Hinblick auf die Mobilität der Unionsbürger und die Bedeutung der Rechte eines Staatsangehörigen beurteilt werden. Diese unterliegen aber der Wandlung, so dass letztlich auch hier die Ungleichbehandlung, die sich anerkanntermaßen aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums speist, ebenfalls auf den aktuellen tatsächlichen Verhältnissen beruht.

44. Es steht einem Abstellen auf die aktuellen tatsächlichen Verhältnisse auch nicht entgegen, dass aufgrund einer Änderung dieser Verhältnisse eine nationale Regelung, die bei ihrem Erlass noch unionsrechtlich unbedenklich war, plötzlich einen diskriminierenden Charakter aufweist. Für die Erfordernisse des Binnenmarktes ist nämlich nur relevant, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit besteht, nicht hingegen, ob dem historischen nationalen Gesetzgeber insoweit ein Vorwurf zu machen ist.

45. Somit kann sich auch aus einem rein tatsächlichen, eher zufälligen Zusammenhang zwischen dem Unterscheidungskriterium und dem Sitz einer Gesellschaft eine Ungleichbehandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Gesellschaften ergeben.

46. Im Ergebnis liegt damit eine versteckte Ungleichbehandlung aufgrund des Sitzes einer Gesellschaft dann vor, wenn nach den aktuellen tatsächlichen Verhältnissen das in der nationalen Regelung gewählte Unterscheidungskriterium in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle mit einem gebietsfremden Sitz einer Gesellschaft verbunden ist.

47. Voraussetzung für die Annahme einer versteckten Diskriminierung ist allerdings über die versteckte Ungleichbehandlung hinaus eine objektiv vergleichbare Lage der durch das Kriterium differenzierten Gruppen²⁶. Damit wird überprüft, ob eine festgestellte Ungleichbehandlung auf unterschiedlichen Sachverhalten beruht und somit eine Diskriminierung ausgeschlossen ist²⁷. Diese zusätzliche Voraussetzung verhindert auch, dass die Mitgliedstaaten sachlich berechtigte Differenzierungen ihrer Regelungen nur deshalb nicht vorsehen können, weil das Unterscheidungskriterium – mitunter auch zufällig – mit dem Sitz einer Gesellschaft korreliert.

ii) Kriterium der Umsatzhöhe eines Steuerpflichtigen

48. Vor diesem Hintergrund ist nun als Erstes zu prüfen, ob das Kriterium der Umsatzhöhe eines Steuerpflichtigen, das die ungarische Sondersteuer zur Bestimmung der Höhe des Steuersatzes heranzieht, eine versteckte Diskriminierung gebietsfremder Gesellschaften darstellt.

25 — Vgl. Urteil Schumacker (zitiert in Fn. 16, Randnr. 28).

26 — Siehe oben, Nr. 32.

27 — Vgl. in diesem Sinne nur Urteil Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (zitiert in Fn. 16, Randnr. 46).

49. Nach den Regelungen der Sondersteuer steigt der Steuersatz in Stufen, je nach Höhe des Umsatzes. Dies hat zur Folge, dass Unternehmen mit einem hohen Umsatz durch die Sondersteuer im Hinblick auf den anzuwendenden Steuersatz schlechter behandelt werden als Unternehmen mit einem geringen Umsatz. Die Regelung hat auch zur Folge, dass Steuerpflichtige, die im Rahmen eines Filialsystems viele Ladenlokale betreiben, tendenziell einen höheren Durchschnittssteuersatz auf ihre Umsätze zu zahlen haben als Steuerpflichtige, die nur ein einzelnes Ladenlokal betreiben, wie beispielsweise Franchisenehmer.

– Ungleichbehandlung

50. Voraussetzung der Annahme einer versteckten Diskriminierung ist zunächst das Vorliegen einer versteckten ungleichen Behandlung von Steuerpflichtigen, je nach Sitz ihrer Muttergesellschaft. Eine versteckte Ungleichbehandlung gebietsfremder und gebietsansässiger Gesellschaften läge vor, wenn in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle Steuerpflichtige mit hohen Umsätzen von Gebietsfremden, Steuerpflichtige mit niedrigen Umsätzen hingegen von Gebietsansässigen betrieben würden.

51. Diese Feststellung scheint mir nicht evident. Zwar werden in der Regel umsatzstarke Unternehmen eher geneigt sein, über die nationalen Grenzen hinaus im Binnenmarkt zu operieren, und möglicherweise besteht dadurch auch eine gewisse Wahrscheinlichkeit, dass derartige Unternehmen auch im anderen Mitgliedstaat hohe Umsätze anstreben und erzielen. Umsatzstarke Unternehmen können jedoch ebenso gut von Gebietsansässigen betrieben werden.

52. Daher wäre es Aufgabe des vorlegenden Gerichts zu prüfen, ob eine versteckte Ungleichbehandlung gleichwohl aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse in Ungarn im Streitjahr bestand.

53. Die von Hervis für die Lebensmittelbranche vorgelegten Angaben reichen für eine solche Annahme nicht aus. Damit könnte zwar belegt werden, dass im Bereich des Lebensmittelhandels die Steuerpflichtigen mit ausländischen Anteilseignern in Filialsystemen organisiert sind, während große Lebensmittelketten, die inländischen Eigentümern zuzuordnen sind, in Franchisesystemen geführt werden. Diese Angaben betreffen jedoch ohnehin nur einen Teil des Anwendungsbereichs der Sondersteuer und insbesondere nicht die Branche, in der Hervis selbst tätig ist. Eine versteckte Ungleichbehandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder muss aber grundsätzlich für die gesamte Regelung festgestellt werden und kann sich nicht nur auf einen bestimmten Ausschnitt des Regelungsbereichs beschränken.

54. Inwieweit die Zusammenrechnung der Umsätze von Hervis mit den Umsätzen ihrer Muttergesellschaft im Lebensmittelhandel eine versteckte Ungleichbehandlung darstellt, ist im Übrigen nicht für die unionsrechtliche Zulässigkeit des Kriteriums der Umsatzhöhe entscheidend, sondern muss im Rahmen der Prüfung des Kriteriums der Berücksichtigung verbundener Unternehmen untersucht werden²⁸.

55. Vorbehaltlich anderweitiger Feststellungen des vorlegenden Gerichts ist somit nach den dem Gerichtshof vorliegenden Angaben nicht zu erkennen, dass die Orientierung des Steuersatzes der Sondersteuer an der Umsatzhöhe eine versteckte Ungleichbehandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder darstellt.

28 — Siehe unten, Nrn. 64 ff.

– Objektiv vergleichbare Lage

56. Wenn das vorliegende Gericht gleichwohl eine versteckte Ungleichbehandlung feststellen sollte, wäre des Weiteren zu prüfen, ob sich umsatzstarke und umsatzschwache Steuerpflichtige im Hinblick auf die ungarische Sondersteuer in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.

57. Die Kommission will insoweit eine objektiv vergleichbare Lage insbesondere in Bezug auf die unterschiedliche Behandlung von Filial- und Franchisesystemen nur dann verneinen, wenn ihre unterschiedliche Behandlung einer unterschiedlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Ein höherer Steuersatz der Sondersteuer, der aus der Zusammenrechnung der Umsätze der Filialen integrierter Einzelhandelsunternehmen resultiere, repräsentiere aber keine höhere Leistungsfähigkeit derartiger Unternehmen. Eine höhere Leistungsfähigkeit ergebe sich nur aus einem höheren Gewinn, der nicht nur Umsatz, sondern auch Kosten berücksichtige.

58. Zunächst ist festzustellen, dass die unterschiedliche Behandlung umsatzstarker und umsatzschwacher Steuerpflichtiger gerade der Natur einer Steuer entspricht, die ihre Höhe am Umsatz ausrichtet. Eine Ungleichbehandlung ist nämlich auch dann gegeben, wenn eine solche Steuer nur einen einheitlichen Steuersatz vorsieht. Denn umsatzstarke Steuerpflichtige werden immer eine absolut höhere Steuer zahlen als umsatzschwache Steuerpflichtige.

59. Im vorliegenden Fall stellt sich aber darüber hinausgehend die Frage, ob sich umsatzstarke und umsatzschwache Steuerpflichtige im Hinblick auf die Höhe des *Steuersatzes* in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden. Mit anderen Worten ist zu klären, ob eine unterschiedliche Umsatzhöhe unter dem Aspekt der Gleichheit zu Recht zur Anwendung unterschiedlich hoher Steuersätze führt. Letztlich handelt es sich dabei um die Prüfung, ob es einen Gesichtspunkt gibt, der die unterschiedliche Behandlung rechtfertigt. Eine solche Prüfung ist üblicherweise Gegenstand der Untersuchung eines Rechtfertigungsgrundes²⁹.

60. Unabhängig aber von der Frage der dogmatischen Einordnung einer solchen Prüfung bin ich mit der Kommission der Auffassung, dass die unterschiedliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen grundsätzlich zur Anwendung eines unterschiedlichen Steuersatzes berechtigen kann.

61. Die Progression des Steuersatzes stellt insoweit im Ertragsteuerrecht, also bei Steuern, die sich nach dem Gewinn bemessen, eine anerkannte Differenzierung dar. Die Berechtigung einer Progression auch bei einer auf den Umsatz bezogenen Steuer will ich jedoch anders als die Kommission nicht von vornherein ausschließen. Denn die Höhe des Umsatzes kann einen typisierenden Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit darstellen, weil etwa ohne hohe Umsätze hohe Gewinne gar nicht möglich sind oder weil der Ertrag eines zusätzlichen Umsatzes (Grenzertrag) aufgrund sinkender Fixkosten pro Stück steigt.

62. Ob vor diesem Hintergrund unterschiedliche Umsatzhöhen zur Anwendung unterschiedlicher Steuersätze berechtigen, kann aber letztlich nicht ohne Rückgriff auf die Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Progression des Steuersatzes geklärt werden. Hierzu müsste das vorliegende Gericht eine Reihe von tatsächlichen Umständen ermitteln und abwägen. Insbesondere wäre zu klären, wie sich die Verteilung der Durchschnittsbelastung aller Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung des auf den verschiedenen Stufen des Tarifs anzuwendenden Steuersatzes darstellt und wie sich entsprechend typischerweise die Grenzmarken des Umsatzes der Steuerpflichtigen entwickeln.

29 — Vgl. insoweit auch meine Schlussanträge vom 19. Juli 2012, A (C-123/11, Nrn. 40 f.).

63. Unabhängig von der Frage aber, ob sich damit umsatzstarke und umsatzschwache Steuerpflichtige im Hinblick auf die Höhe des Steuersatzes in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden, ist mangels zu erkennender Ungleichbehandlung gebietsfremder Gesellschaften³⁰ das Kriterium der Umsatzhöhe des Steuerpflichtigen kein Unterscheidungskriterium, das eine versteckte Diskriminierung gebietsfremder Gesellschaften begründen kann.

iii) Kriterium der verbundenen Steuerpflichtigen

64. Des Weiteren ist zu prüfen, ob die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen, die mit anderen Steuerpflichtigen in bestimmter Weise verbunden sind, eine versteckte Diskriminierung aufgrund des Sitzes einer Gesellschaft darstellt.

65. Die ungarische Sondersteuer differenziert bei der Höhe des anzuwendenden Steuersatzes nämlich nicht nur nach der Umsatzhöhe des Steuerpflichtigen. Unter bestimmten Umständen werden sogar die Umsätze verschiedener Steuerpflichtiger für die Bestimmung des Steuersatzes zusammengerechnet. Dies geschieht zwar bei Steuerpflichtigen, die in einem Konzern, nicht aber bei Steuerpflichtigen, die in einem Franchisesystem mit anderen Steuerpflichtigen verbunden sind. Da Hervis in eine Konzernstruktur eingebunden ist, die in Ungarn u. a. auch Umsätze im Lebensmittelhandel erzielt, ergibt sich für sie ein höherer Steuersatz als für Steuerpflichtige, die nur in ein Franchisesystem eingebunden sind.

66. Das Unterscheidungskriterium besteht vorliegend also in der Art und Weise der Verbindung eines Steuerpflichtigen, entweder einer Tochtergesellschaft oder eines Franchisenehmers, zu einem Unternehmen, das Einfluss auf die Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen hat. Im einen Fall ist jenes Unternehmen bestimmender Anteilseigner des Steuerpflichtigen, im anderen Fall stehen jenem Unternehmen unter Umständen weitgehende Rechte aufgrund eines Franchisevertrags zu.

67. Zunächst müsste das vorliegende Gericht aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse überhaupt feststellen, dass eine versteckte Ungleichbehandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Unternehmen vorliegt. Dies wäre der Fall, wenn im Streitjahr die Einbindung eines Steuerpflichtigen in eine Konzernstruktur in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle mit einem gebietsfremden Sitz seiner Muttergesellschaft verbunden war.

68. Sodann stellte sich die Frage, ob sich Steuerpflichtige, die in eine Konzernstruktur eingebunden sind, und Steuerpflichtige, die in ein Franchisesystem eingebunden sind, in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden. Dafür ist entscheidend, ob im Hinblick auf die Bemessung der Sondersteuer nach dem Umsatz die Bindungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft mit den Bindungen eines Franchisenehmers an seinen Franchisegeber objektiv vergleichbar sind.

69. Die Vergleichbarkeit von Konzernstrukturen und Franchisesystemen ist jedoch insoweit jedenfalls für den hier vorliegenden Fall eines beherrschenden Einflusses einer Mutter- auf eine Tochtergesellschaft nicht gegeben. Aufgrund dieses beherrschenden Einflusses sind nämlich die Umsätze von Tochtergesellschaften der Muttergesellschaft zurechenbar. Denn es liegt weitgehend in der Hand der beherrschenden Muttergesellschaft, Umsätze selbst oder durch eine steuerbare Tochtergesellschaft durchzuführen. Gleiches ist Franchisegebern aufgrund der rechtlichen und wirtschaftlichen Eigenständigkeit ihrer Franchisenehmer jedoch nicht möglich.

70. Somit befinden sich nach dem Maßstab der Bemessung der ungarischen Sondersteuer nach dem Umsatz Steuerpflichtige, die einem Franchisesystem angeschlossen sind, und Steuerpflichtige, die in eine Konzernstruktur eingebunden sind, nicht in einer objektiv vergleichbaren Situation.

30 — Siehe oben, Nrn. 48 ff.

71. Das Unterscheidungskriterium der verbundenen Steuerpflichtigen kann somit nicht zur Annahme einer versteckten Diskriminierung führen.

iv) Kriterium der Vertriebsstufe des Umsatzes

72. Schließlich bleibt zu untersuchen, ob die Besteuerung nur der letzten Vertriebsstufe eine versteckte Diskriminierung von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat darstellt.

73. Nach den Regelungen zur Sondersteuer wird nämlich nur die Einzelhandelstätigkeit in einem Geschäft, nicht aber die Großhandelstätigkeit auf der vorangehenden Vertriebsstufe besteuert. Diese Differenzierung ist der Grund dafür, dass Steuerpflichtige mit Filialen im Vergleich zu einem ganzen System aus Franchisegebern und Franchisenehmern steuerlich unterschiedlich behandelt werden, weil die Umsätze der Franchisegeber gar nicht besteuert werden.

74. Dieser Unterschied ist der Kern der Beschwerde insbesondere von Hervis, wonach in der Lebensmittelbranche, mit der Hervis über ihre Konzernmutter für die Zwecke der Sondersteuer verbunden ist, eine Ungleichbehandlung von Unternehmen ausländischer und inländischer Eigner erfolge.

75. Auch in dieser Hinsicht hätte das vorlegende Gericht zunächst für die Annahme einer versteckten Ungleichbehandlung zu ermitteln, ob in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle Gebietsfremde in Ungarn mit einem Filialsystem agieren, während Gebietsansässige direkt oder indirekt als Franchisegeber ein Franchisesystem betreiben.

76. Sofern dies festzustellen sein sollte, wäre zu prüfen, ob sich Unternehmen, die ein Filialsystem betreiben, und Franchisegeber im Hinblick auf die ungarische Sondersteuer in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.

77. In dieser Hinsicht tragen Hervis und die Republik Österreich vor, dass sich das ungarische Franchisesystem kaum von integrierten Einzelhandelsunternehmen mit Filialen unterscheidet. Dies gelte insbesondere im Hinblick auf ein einheitliches Vorgehen bei Markenauftritt, Warenbezug, Preisgestaltung, Absatzförderung und elektronischer Datenverarbeitung.

78. Für die Beurteilung einer objektiv vergleichbaren Lage ist jedoch nicht entscheidend, ob die zu vergleichenden Gruppen unter einigen oder vielen Gesichtspunkten vergleichbar sind. Entscheidend ist vielmehr, ob sie sich im Hinblick auf die nationale Regelung in einer vergleichbaren Lage befinden.

79. Dies ist bei Franchisegebern und Unternehmen, die mit einem Filialsystem agieren, jedoch nicht der Fall. Denn soweit Franchisegeber nicht der Sondersteuer unterliegen, erbringen sie eben keine Umsätze gegenüber Endverbrauchern, sondern nur gegenüber ihren Franchisenehmern. Sie sind somit eher mit Großhändlern oder Produzenten zu vergleichen, deren Dienste auch Unternehmen, die ein Filialsystem betreiben, in Anspruch nehmen und die ebenfalls nicht der Sondersteuer unterliegen. Würde man Franchisegeber ebenfalls mit ihren Umsätzen der Sondersteuer unterwerfen, käme es zu einer Doppelbelastung von Produkten, indem sowohl auf der Stufe der Franchisegeber als auch auf der Stufe der Franchisenehmer Steuer erhoben würde. Einer vergleichbaren Doppelbelastung wären demgegenüber Unternehmen, die ein Filialsystem betreiben, nicht ausgesetzt.

80. Somit führt auch das Unterscheidungskriterium der Vertriebsstufe des Umsatzes nicht zur Annahme einer versteckten Diskriminierung.

v) Zwischenergebnis

81. Die Regelungen zur ungarischen Sondersteuer enthalten im Ergebnis somit nach den dem Gerichtshof vorliegenden Angaben keine Bestimmung, die Gesellschaften aufgrund ihres gebietsfremden Sitzes im Hinblick auf ihre Niederlassungsfreiheit offen oder versteckt diskriminiert.

b) Diskriminierungsfreie Beschränkung

82. Als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind über eine Diskriminierung hinaus nach ständiger Rechtsprechung alle Maßnahmen anzusehen, welche die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen³¹.

83. Wie ich jedoch bereits an anderer Stelle ausgeführt habe, ist im Bereich des Steuerrechts eine Prüfung anhand dieses Maßstabs nicht möglich, da andernfalls sämtliche nationalen Abgaben stets auf dem Prüfstand des Unionsrechts stünden³².

84. Diese Sichtweise wird nicht nur vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung geteilt, da er im Bereich des Steuerrechts eine diskriminierungsfreie Beschränkung der Niederlassungsfreiheit noch nicht untersucht hat. Die Sonderstellung des Steuerrechts im Hinblick auf die Anwendung der Grundfreiheiten findet darüber hinaus auch in den Verträgen einen Halt. So sehen zahlreiche Bestimmungen des AEUV zur Gesetzgebung in der Union für den Bereich des Steuerrechts erhöhte formelle Voraussetzungen vor³³ und betonen somit die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten.

c) Zwischenergebnis

85. Somit ist festzustellen, dass nach den dem Gerichtshof vorliegenden Angaben die Konzernmutter von Hervis durch die Erhebung der Sondersteuer in ihrer freien Niederlassung in Ungarn nicht in verbotener Weise beschränkt ist.

3. Der freie Dienstleistungs- und der freie Kapitalverkehr

86. Da im vorliegenden Fall das Niederlassungsrecht der beherrschenden Konzernmutter von Hervis betroffen ist, tritt demgegenüber die Kapitalverkehrsfreiheit³⁴ zurück, wie auch die Verfahrensbeteiligten zutreffend dargelegt haben. Unabhängig von dem Konkurrenzverhältnis zwischen der Dienstleistungs- und der Niederlassungsfreiheit sehe ich zudem im vorliegenden Fall den freien Dienstleistungsverkehr nicht betroffen, weil Gegenstand der Tätigkeit von Hervis der Vertrieb von Waren ist.

4. Das allgemeine Diskriminierungsverbot

87. Da das allgemeine Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit im Bereich der Niederlassung seinen Ausdruck im jetzigen Art. 49 AEUV findet³⁵, ist im vorliegenden Fall aus Gründen der Spezialität Art. 18 AEUV nicht anzuwenden.

31 — Vgl. nur Urteile *Truck Center* (zitiert in Fn. 15, Randnr. 33), *Blanco Pérez und Chao Gómez* (zitiert in Fn. 18, Randnr. 53) sowie vom 6. September 2012, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, Randnr. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 — Siehe im Einzelnen meine Schlussanträge vom 21. Dezember 2011, X (C-498/10, Nr. 28).

33 — Siehe zur Binnenmarktgesetzgebung Art. 114 Abs. 2 und Art. 115, zur Industriepolitik Art. 173 Abs. 3 Unterabs. 2, zur Umweltpolitik Art. 192 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a und zur Energiepolitik Art. 194 Abs. 3 AEUV.

34 — Vgl. hierzu Urteil vom 13. November 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, Randnrn. 91 und 94).

35 — Vgl. Urteil vom 8. März 2001, *Metallgesellschaft u. a.* (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 39).

5. Die Zulässigkeit von Umsatzsteuern nach der Mehrwertsteuerrichtlinie

88. Abschließend werde ich auf die Bedeutung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die unionsrechtliche Zulässigkeit der Erhebung der vorliegenden Sondersteuer eingehen.

89. Gemäß dieser Vorschrift hindert die Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten nicht daran, Steuern zu erheben, die *nicht* den Charakter von Umsatzsteuern haben. Daraus folgt aber, dass den Mitgliedstaaten die Erhebung von Steuern verboten ist, die einen solchen Charakter haben³⁶.

90. Im vorliegenden Fall stellt sich in der Tat die Frage, ob die ungarische Sondersteuer, die sich nach dem Umsatz bemisst, den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufweist und damit unionsrechtlich verboten ist. Die Sondersteuer führt nämlich aufgrund ihres progressiven Steuersatzes zu einer erheblichen Wettbewerbsverzerrung zwischen umsatzstarken und umsatzschwachen Unternehmen. Diese Wettbewerbsverzerrung stellt jedoch wie gesehen keine grenzüberschreitende Diskriminierung dar³⁷, so dass die Grundfreiheiten der Sondersteuer nicht entgegenstehen. Der Verhinderung derartiger Wettbewerbsverzerrungen widmen sich im Unionsrecht aber grundsätzlich nicht nur das Beihilfenrecht, sondern auch – speziell für den Bereich der Umsatzsteuern – die Bestimmungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.

91. Mir ist bewusst, dass das vorliegende Gericht weder eine Frage zur Auslegung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie gestellt, noch die Beteiligten sich vor dem Gerichtshof zu dieser Frage geäußert haben. Dies ist nicht verwunderlich, wenn man bedenkt, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ein Verstoß gegen den jetzigen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie bereits dann zu verneinen ist, wenn die nationale Steuer nur eines der vier wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer entbehrt³⁸. Zu diesen vier wesentlichen Merkmalen gehören ihre allgemeine Erhebung, ihre Bemessung nach dem Preis, ihre Erhebung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe sowie die Gewährung des Vorsteuerabzugs, so dass sich die Steuer auf jeder Stufe nur auf den Mehrwert bezieht und letztlich der Endverbraucher belastet wird³⁹. Die ungarische Sondersteuer weist jedoch offensichtlich weder das dritte, noch das vierte Merkmal auf, da sie ausschließlich auf der Vertriebsstufe des Einzelhandels erhoben wird.

92. Gleichwohl will ich die Bedeutung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie für das vorliegende Verfahren ansprechen, da ich zum einen der Überzeugung bin, dass die abstrakten Voraussetzungen einer Anwendung dieser Bestimmung der Korrektur bedürfen, um die praktische Wirksamkeit dieser Vorschrift zu sichern (dazu unter a). Zum anderen ist es nach einer etwaigen Korrektur dieser Voraussetzungen durch den Gerichtshof zweifelhaft, ob die ungarische Sondersteuer mit Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar wäre (dazu unter b und c).

36 — Siehe nur Urteile vom 31. März 1992, Dansk Denkavit und Poulsen Trading (C-200/90, Slg. 1992, I-2217, Randnr. 10 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 17. September 1997, UCAL (C-347/95, Slg. 1997, I-4911, Randnr. 32).

37 — Siehe oben, Nrn. 48 ff.

38 — Vgl. u. a. Urteile vom 9. März 2000, EKW und Wein & Co (C-437/97, Slg. 2000, I-1157, Randnr. 23), vom 19. September 2002, Tulliasiamies und Silin (C-101/00, Slg. 2002, I-7487, Randnr. 105), vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Randnrn. 27 f.), und vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a. (C-283/06 und C-312/06, Slg. 2007, I-8463, Randnr. 36); vgl. ähnlich bereits Urteil vom 7. Mai 1992, Bozzi (C-347/90, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 10).

39 — Siehe u. a. Urteile vom 8. Juni 1999, Pelzl u. a. (C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Slg. 1999, I-3319, Randnr. 21), Banca popolare di Cremona (zitiert in Fn. 38, Randnr. 28) und KÖGÁZ u. a. (zitiert in Fn. 38, Randnr. 37).

a) Sinn und Zweck des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie

93. Der Sinn des Verbots der Erhebung von Steuern, die den Charakter einer Umsatzsteuer haben, lässt sich wie folgt erklären: Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Union soll die zuvor in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden unterschiedlichen Umsatzsteuern ersetzen⁴⁰. Wie der vierte und der achte Erwägungsgrund der Richtlinie 67/227/EWG zeigen⁴¹, wurden zuvor in den meisten Mitgliedstaaten Umsatzsteuern in der Form eines kumulativen Mehrphasensystems, also nicht in der Form einer Mehrwertsteuer, erhoben. Durch das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollen nun alle Umsatzsteuern in der Union durch eine bestimmte Form der Umsatzsteuer, nämlich die geltende Mehrwertsteuer, ersetzt werden.

94. Folglich harmonisiert das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht den Bereich der Mehrwertsteuern, sondern den weitergehenden Bereich der Umsatzsteuern, indem es eine bestimmte Spielart der Umsatzsteuer – die geltende Mehrwertsteuer – als verbindlich festlegt. Dieser Harmonisierung würde es natürlich widersprechen, wenn die Mitgliedstaaten neben dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem weitere Umsatzsteuern, gleich welcher Spielart, unterhielten.

95. Bereits vor diesem Hintergrund ist die bisherige Sichtweise der Rechtsprechung zu eng, wonach eine nationale Steuer nur dann an dem Verbot des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Erhebung einer *Umsatzsteuer* scheitert, wenn diese Steuer die wesentlichen Merkmale der *Mehrwertsteuer* aufweist⁴². Bereits Generalanwalt Léger hat darauf hingewiesen, dass diese Sichtweise des Gerichtshofs paradoxerweise den Mitgliedstaaten die Wiedereinführung eines kumulativen Mehrphasensystems erlaubte, dessen Abschaffung das gemeinsame Mehrwertsteuersystem doch gerade dient⁴³. Denn ein kumulatives Mehrphasensystem weist eben nicht die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer auf, da es keinen Vorsteuerabzug vorsieht.

96. Es kommt hinzu, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine nationale Steuer dann den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat und somit unionsrechtlich untersagt ist, wenn sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt⁴⁴. Dieses Funktionieren beruht aber gerade darauf, dass eine bestimmte Form der Umsatzsteuer – nämlich die geltende Mehrwertsteuer – in allen Mitgliedstaaten für gleiche Wettbewerbsbedingungen sorgen soll. Ausweislich des vierten Erwägungsgrundes der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es nämlich das Ziel der Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern anzuwenden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Dabei sollen so weit wie möglich die Faktoren ausgeschaltet werden, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Unionsebene zu verfälschen.

97. Konsequenterweise hat der Gerichtshof selbst in seinen letzten einschlägigen Entscheidungen verlangt, beim Vergleich einer nationalen Steuer mit den Merkmalen der Mehrwertsteuer ein besonderes Augenmerk auf das Erfordernis zu legen, dass die Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems jederzeit gewährleistet sein muss⁴⁵. Es bleibt jedoch offen, warum nur eine Steuer, welche die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt, das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch eine Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen

40 — Siehe nur Urteile Banca popolare di Cremona (zitiert in Fn. 38, Randnr. 23) und KÖGÁZ u. a. (zitiert in Fn. 38, Randnr. 31).

41 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71, S. 1301).

42 — Vgl. nur Urteil KÖGÁZ u. a. (zitiert in Fn. 38, Randnr. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 13. März 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Slg. 1997, I-5053, Nr. 42).

44 — Siehe nur Urteile Banca popolare di Cremona (zitiert in Fn. 38, Randnrn. 23 bis 25) und KÖGÁZ u. a. (zitiert in Fn. 38, Randnrn. 31 und 34); vgl. bereits Urteil vom 27. November 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Slg. 1985, 3764, Randnr. 16).

45 — Urteile Banca popolare di Cremona (zitiert in Fn. 38, Randnr. 29) und KÖGÁZ u. a. (zitiert in Fn. 38, Randnr. 38).

beeinträchtigen kann. Wie Generalanwältin Stix-Hackl bereits zu Recht festgestellt hat, wird das gemeinsame Mehrwertsteuersystem am stärksten durch eine Steuer gestört, die sowohl wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer als auch solche aufweist, die im Konflikt mit der Mehrwertsteuer stehen⁴⁶.

98. Gegen die enge Sichtweise der Rechtsprechung spricht somit nicht nur der Wortlaut des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der nicht auf den Charakter einer Mehrwertsteuer, sondern auf den Charakter einer davon zu unterscheidenden Umsatzsteuer abstellt. Vor allem nimmt die enge Auslegung dieser Vorschrift ihre praktische Wirksamkeit, weil sie die Erhebung nationaler Umsatzsteuern zulässt, die – wie etwa eine Umsatzsteuer nach dem kumulativen Mehrphasensystem – das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch eine Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen beeinträchtigen.

99. Einen Anknüpfungspunkt für ein weitergehendes Verständnis des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie bietet die Rechtsprechung insoweit, als sie in gewisser Weise stets offengelassen hat, ob nicht noch andere Steuern als solche, welche die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer erfüllen, unionsrechtlich untersagt sein könnten. Der Gerichtshof kann nämlich immer noch dahingehend verstanden werden, dass *zumindest* eine Steuer, welche die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist, mit dem jetzigen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist⁴⁷. Demnach wäre nicht ausgeschlossen, dass auch andere Steuern ebenfalls hiermit unvereinbar sein könnten⁴⁸.

100. Im Ergebnis erscheint mir klar, dass das Verbot einer Steuer nach Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie voraussetzt, dass eine nationale Steuer die wesentlichen Merkmale nicht einer Mehrwertsteuer, sondern einer Umsatzsteuer aufweist. Darüber hinaus verbietet diese Vorschrift nach ihrem Sinn und Zweck und entsprechend der bisherigen Rechtsprechung nur solche Steuern, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen, indem sie die Wettbewerbsbedingungen auf nationaler Ebene oder auf Unionsebene verfälschen.

101. Im Folgenden werde ich daher kurz untersuchen, welche Auswirkungen eine in dieser Weise veränderte Sichtweise der Rechtsprechung für den vorliegenden Fall haben könnte.

b) Wesentliche Merkmale einer Umsatzsteuer

102. Zunächst wäre zu prüfen, ob die ungarische Sondersteuer die wesentlichen Merkmale einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufweist.

103. Als Ausgangspunkt für die Bestimmung der wesentlichen Merkmale einer Umsatzsteuer bieten sich die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs an. Denn Letztere sollten bereits die Merkmale des Überbegriffs der Umsatzsteuer enthalten sowie zusätzlich die speziellen Merkmale der Mehrwertsteuer.

46 — Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl vom 14. März 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Nr. 36).

47 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Dansk Denkavit und Poulsen Trading (zitiert in Fn. 36, Randnr. 11), vom 26. Juni 1997, Careda u. a. (C-370/95 bis C-372/95, Slg. 1997, I-3721, Randnr. 14), vom 19. Februar 1998, SPAR (C-318/96, Slg. 1998, I-785, Randnr. 22), Pelzl u. a. (zitiert in Fn. 40, Randnr. 20) und KÖGÁZ u. a. (zitiert in Fn. 38, Randnrn. 34 f.).

48 — Vgl. insoweit Urteil vom 13. Juli 1989, Wisselink u. a. (93/88 und 94/88, Slg. 1989, 2671, Randnr. 11) zum kumulativen Mehrphasensystem sowie Schlussanträge des Generalanwalts Alber vom 18. März 1999, Pelzl u. a. (C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Slg. 1999, I-3319, Nr. 85).

i) Gewährung des Vorsteuerabzugs und Abwälzbarkeit

104. Zunächst ist mit den Generalanwälten Mischo und Stix-Hackl festzustellen, dass der Vorsteuerabzug nicht zu den wesentlichen Merkmalen einer Umsatzsteuer gehören kann⁴⁹. Gerade dieses Merkmal würde verhindern, dass den Mitgliedstaaten die Wiedereinführung eines kumulativen Mehrphasensystems untersagt wäre, dessen Abschaffung das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gerade dient.

105. Auch die vom Gerichtshof geforderte Abwälzbarkeit der Steuer auf den Endverbraucher⁵⁰, die stets als Konsequenz des Vorsteuerabzugs dargestellt wird⁵¹, ist keine Voraussetzung für die Annahme des Charakters einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Denn gerade in einem kumulativen Mehrphasensystem steht die Abwälzbarkeit der Steuer in Frage, weil keine gleichen Wettbewerbsbedingungen herrschen. Die Forderung nach der Abwälzbarkeit der Steuer würde im Übrigen letztlich dazu führen, dass gerade Steuern, die den Wettbewerb besonders verzerren und deshalb aufgrund stark unterschiedlicher Wettbewerbsbedingungen der Steuerpflichtigen nicht abwälzbar sind, vom Verbot des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht erfasst wären.

ii) Erhebung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe

106. Auch das Merkmal der Erhebung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe stellt kein wesentliches Merkmal einer Umsatzsteuer dar⁵².

107. Dies hat nicht nur der Gerichtshof bereits in früherer Rechtsprechung so gesehen⁵³. Darüber hinaus sind Einphasensysteme ebenfalls eine Alternative zum geltenden Mehrwertsteuersystem, da sie bei ihrer Anwendung auf Umsätze an Endverbraucher prinzipiell zum gleichen steuerlichen Ergebnis führen.

iii) Bemessung nach dem Preis

108. Das Merkmal der Bemessung nach dem Preis ist das eigentlich wesensgebende Merkmal einer Umsatzsteuer. Nur wenn die Steuer sich in ihrer Bemessungsgrundlage am Umsatz selbst orientiert, kann überhaupt von einer Umsatzsteuer gesprochen werden.

109. Unerheblich ist jedoch, ob sich die Bemessung an einem einzelnen Umsatz oder der Summe von Umsätzen eines bestimmten Zeitraums orientiert wie im vorliegenden Fall der ungarischen Sondersteuer. Denn selbst wenn eine Steuer nach dem Gesamtumsatz eines Jahres bemessen wird, wirkt sie sich auf jeden einzelnen Umsatz aus⁵⁴.

49 — Schlussanträge des Generalanwalts Mischo vom 27. April 1989, *Wisselink u. a.* (93/88 und 94/88, Slg. 1989, 2671, Nr. 50), und Schlussanträge Banca popolare di Cremona der Generalanwältin Stix-Hackl (zitiert in Fn. 46, Nr. 110).

50 — Vgl. u. a. Urteile *Careda u. a.* (zitiert in Fn. 47, Randnrn. 14 f.) und *KÖGÁZ u. a.* (zitiert in Fn. 38, Randnrn. 50 und 57).

51 — Vgl. u. a. Urteile *Pelzl u. a.* (zitiert in Fn. 39, Randnr. 21), *Banca popolare di Cremona* (zitiert in Fn. 38, Randnr. 28) und *KÖGÁZ u. a.* (zitiert in Fn. 38, Randnr. 37).

52 — Schlussanträge *Wisselink u. a.* (zitiert in Fn. 49, Nr. 50).

53 — Vgl. Urteil *Wisselink u. a.* (zitiert in Fn. 48, Randnrn. 11 f.).

54 — Schlussanträge *Pelzl u. a.* (zitiert in Fn. 48, Nrn. 44 und 57); vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts *Jacobs* vom 17. März 2005, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Nrn. 46 ff.), und Schlussanträge *Banca popolare di Cremona* der Generalanwältin *Stix-Hackl* (zitiert in Fn. 46, Nr. 79).

110. Der Gerichtshof hat zwar in älteren Verfahren teilweise die Anwendbarkeit des Verbots speziell auf eine Steuer verneint, die ähnlich wie die vorliegende Sondersteuer bestimmte Gruppen von Unternehmen nur auf der Grundlage des Gesamtjahresumsatzes belastete⁵⁵. Eine derartige Feststellung mag aber auch von dem teilweise in der Rechtsprechung anzutreffenden Missverständnis geleitet sein, dass die Mehrwertsteuer auf den bei jedem Umsatz erzielten Mehrwert erhoben wird⁵⁶. Dies ist jedoch steuertechnisch gesehen nicht der Fall, da die Bemessungsgrundlage nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus der vollständigen Gegenleistung gebildet wird.

111. Die ungarische Sondersteuer würde somit das Merkmal der Bemessung nach dem Preis erfüllen.

iv) Allgemeine Erhebung

112. Schließlich gehört auch das Merkmal einer allgemeinen Erhebung zu den wesentlichen Merkmalen einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

113. Dies folgt unmittelbar aus der Auslegung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Die Vorschrift nennt nämlich als Beispiele für Steuern, die nicht den Charakter einer Umsatzsteuer aufweisen, einzelne Steuerarten, die sich auf die Besteuerung bestimmter Leistungsinhalte wie Versicherungen, Grundstücke oder Spiele und Wetten konzentrieren. Solche speziellen Umsatzsteuern bleiben somit auch nach Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems weiterhin zulässig. Verboten sind damit lediglich allgemeine Umsatzsteuern. Nur diese haben auch eine Reichweite, die in der Lage ist, das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beeinträchtigen.

114. Der Gerichtshof hat bislang als allgemeine Umsatzsteuern nur solche Steuern angesehen, welche die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in einem Mitgliedstaat erfassen⁵⁷.

115. Allerdings ist festzustellen, dass selbst die geltende Mehrwertsteuer längst nicht alle Umsätze besteuert. So enthalten insbesondere die Art. 132 und 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Vielzahl von Steuerbefreiungen für einzelne Leistungen oder gar ganze Branchen. Insofern kann die allgemeine Erhebung einer Steuer nicht voraussetzen, dass wirklich sämtliche Leistungsinhalte besteuert werden. Eine solche Auslegung würde auch dem Verbot des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie jeden praktisch relevanten Anwendungsbereich nehmen⁵⁸.

116. Insbesondere bei einer Steuer wie der vorliegenden, die nur auf der letzten Vertriebsstufe erhoben wird, kann nicht gefordert werden, dass sie sämtliche Arten von Umsätzen erfasst. Im Hinblick auf die allgemeine Erhebung der Umsatzsteuer stellt sich bei einer solchen Steuer allein die Frage, ob sie im Hinblick auf die an Endverbraucher erbrachten Umsätze allgemeinen Charakter hat.

55 — Vgl. Urteile *Rousseau Wilmot* (zitiert in Fn. 44, Randnr. 16) und *Pelzl u. a.* (zitiert in Fn. 39, Randnr. 25); anders aber im Ergebnis Urteil *Dansk Denkavit und Poulsen Trading* (zitiert in Fn. 36).

56 — Vgl. Urteile vom 19. März 1991, *Giant* (C-109/90, Slg. 1991, I-1385, Randnr. 14), und vom 16. Dezember 1992, *Beaulande* (C-208/91, Slg. 1992, I-6709, Randnr. 18).

57 — Urteile *Beaulande* (zitiert in Fn. 56, Randnr. 16), vom 17. September 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais* (C-130/96, Slg. 1997, I-5053, Randnr. 17), sowie *Tulliasiamies und Siilin* (zitiert in Fn. 38, Randnr. 101); vgl. auch Urteil *EKW und Wein & Co* (zitiert in Fn. 38, Randnr. 24).

58 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts *Saggio* vom 1. Juli 1999, *EKW und Wein & Co* (C-437/97, Slg. 2000, I-1157, Nr. 21).

117. Unabhängig von der Frage, wann insoweit von einer allgemeinen Erhebung auszugehen ist⁵⁹, fehlen hierzu im vorliegenden Verfahren die notwendigen Angaben zum Anwendungsbereich der Steuer. So weist das nationale Gericht lediglich darauf hin, dass die Sondersteuer Einzelhandelstätigkeiten in bestimmten, mit Nummern bezeichneten Sektoren der in Ungarn geltenden einheitlichen Nomenklatur der Wirtschaftstätigkeiten erfasst. Wie weitreichend die Besteuerung der Umsätze an Endverbraucher ist, ergibt sich hieraus jedoch nicht.

118. Aufgrund der vorliegenden Informationen kann somit nicht beurteilt werden, ob eine Steuer wie die ungarische Sondersteuer eine allgemeine Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt.

c) Verfälschen der Wettbewerbsbedingungen

119. Falls festzustellen wäre, dass es sich bei der ungarischen Sondersteuer um eine allgemeine Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, setzte ein unionsrechtliches Verbot weiterhin voraus, dass diese Steuer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie die Wettbewerbsbedingungen auf nationaler Ebene oder auf Unionsebene verfälscht.

120. Dies dürfte bei der Sondersteuer der Fall sein. Denn der Verkauf der gleichen Produkte unterliegt aufgrund der Progression des Steuersatzes je nach Steuerpflichtigem im Ergebnis einer unterschiedlich hohen Steuerbelastung. Dies gilt allerdings nicht im Hinblick auf die rückwirkende Erhebung der Sondersteuer, die aufgrund ihrer Unkenntnis zum Zeitpunkt des Umsatzes den Wettbewerb nicht verfälschen konnte.

121. Darüber hinaus wird aufgrund der Art und Weise der Erhebung der Sondersteuer die Länge des Produktions- und Vertriebswegs entgegen dem grundlegenden Prinzip des Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wieder für die Steuerbelastung bedeutsam. Sofern ein Großhändler nämlich an kleine Einzelhändler liefert, ergibt sich nach dem Stufentarif der Sondersteuer keine Steuerbelastung. Wird der Vertriebsweg jedoch um eine Stufe reduziert, indem der vormalige Großhändler nunmehr als großer Einzelhändler tätig wird, entsteht aufgrund der Progression des Tarifs eine Steuerbelastung. Auch die unterschiedliche Behandlung von Filial- und Franchisesystemen ist das Resultat dieser mit den Prinzipien des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht übereinstimmenden Erhebung der Sondersteuer⁶⁰.

122. Damit würde die ungarische Sondersteuer aufgrund ihres Stufentarifs grundsätzlich das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen, indem sie die Wettbewerbsbedingungen auf nationaler Ebene verfälscht. Anders als im Fall der Grundfreiheiten ist hier eine grenzüberschreitende Wettbewerbsverzerrung nicht erforderlich.

d) Zwischenergebnis

123. Vor dem Hintergrund der unzureichenden Angaben des Vorabentscheidungsersuchens im Hinblick auf den allgemeinen Charakter der Sondersteuer sowie in Anbetracht des Umstands, dass die Auslegung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Ausgangsverfahren bislang keine Rolle gespielt zu haben scheint, schlage ich dem Gerichtshof nicht die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung vor, um den Beteiligten insoweit Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

59 — Vgl. insoweit die verschiedenen Lösungsansätze der Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs vom 19. März 1992, Bozzi (C-347/90, Slg. 1992, I-2947, Nr. 14), und der Schlussanträge des Generalanwalts Alber vom 20. November 1997, SPAR (C-318/96, Slg. 1998, I-785, Nr. 33).

60 — Vgl. oben, Nrn. 72 ff.

124. Es erscheint mir zweckmäßiger, im vorliegenden Verfahren nur die vom vorlegenden Gericht aufgeworfenen Fragen zum Primärrecht zu klären und im Übrigen dem vorlegenden Gericht nur den Hinweis zu geben, Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie angemessen zu berücksichtigen. Sollte das vorlegende Gericht angesichts der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs und der hier angestellten Erwägungen einen Verstoß der ungarischen Sondersteuer gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht für ausgeschlossen halten, sollte es erneut den Weg eines Vorabentscheidungsersuchens beschreiten.

6. Ergebnis

125. Die Vorlagefrage ist somit in der Weise zu beantworten, dass der im vorliegenden Fall anzuwendende Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV der Erhebung der ungarischen Sondersteuer, wie sie vom vorlegenden Gericht dargestellt wurde, nicht entgegensteht. Das vorlegende Gericht hat jedoch zu prüfen, ob die Sondersteuer mit Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu vereinbaren ist.

V – Ergebnis

126. Somit schlage ich vor, auf die Vorlagefrage des Székesfehérvári Törvényszék wie folgt zu antworten:

Der im Ausgangsverfahren in Verbindung mit Art. 54 AEUV anzuwendende Art. 49 AEUV steht der Erhebung einer Steuer, wie sie vom vorlegenden Gericht dargestellt wurde, nicht entgegen. Das vorlegende Gericht hat jedoch zu prüfen, ob eine solche Steuer mit Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zu vereinbaren ist.