



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 13. Juni 2019¹

Rechtssache C-75/18

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.
gegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(Vorabentscheidungsersuchen des Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Gericht für Verwaltungs- und Arbeitssachen Budapest, Ungarn])

„Vorabentscheidungsersuchen – Niederlassungsfreiheit – Beihilfen – Mehrwertsteuersystem – An den Umsatz anknüpfende Steuer für Telekommunikationsunternehmen – Benachteiligung ausländischer Unternehmen durch progressiv wirkenden Steuertarif – Mittelbare Diskriminierung – Rechtfertigung einer progressiv wirkenden Steuer nach Maßgabe des Umsatzes – Unzulässige Begünstigung kleiner Unternehmen durch progressiven Steuertarif – Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie“

I. Einleitung

1. In diesem Verfahren ist der Gerichtshof mit Fragen des Steuer- und Beihilferechts beschäftigt, denen zugleich eine besondere Bedeutung für die von der EU-Kommission derzeit vorgeschlagene umsatzbasierte Digitalsteuer² zukommt. So stellt sich auch hier die Frage, ob die Besteuerung des Ertrages eines Unternehmens nach Maßgabe seines Umsatzes schon eine Umsatzsteuer darstellt oder ob eine solche Steuer eine direkte Ertragsteuer ist.

2. Darüber hinaus ist der Gerichtshof erneut³ mit der Frage einer mittelbaren Diskriminierung durch eine steuerrechtliche Regelung beschäftigt, deren Diskriminierung diesmal allein aus ihrem progressiven Tarif abgeleitet werden kann. Schließlich muss sich der Gerichtshof der Frage zuwenden, ob eine progressive Besteuerung wirtschaftlich stärkerer Unternehmen daneben auch eine ungerechtfertigte Beihilfe zugunsten der anderen Unternehmen darstellt.

3. Der mit einem progressiven Steuertarif in der Regel gewollte Umverteilungseffekt führt *per se* dazu, dass wirtschaftlich stärkere Personen stärker besteuert und damit im Vergleich zu wirtschaftlich schwächeren Personen benachteiligt werden. Da wirtschaftlich stärkere Personen eher grenzüberschreitend aktiv sind, könnte darin eine mittelbare Diskriminierung von diesen gesehen werden, insbesondere wenn der Progressionsverlauf gezielt eingesetzt wird, um die wirtschaftlich stärkeren ausländischen Unternehmen zu erfassen.

¹ Originalsprache: Deutsch.

² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21. März 2018 COM(2018) 148 final.

³ Siehe nur Urteile vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), vom 26. April 2018, ANGED (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2018:281), vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291), und vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Im Ergebnis muss der Gerichtshof über die unionsrechtliche Zulässigkeit eines progressiven Steuertarifs und eines Grundfreibetrages⁴ entscheiden, der in vielen Mitgliedstaaten historisch gewachsen ist, als sozialstaatlich geboten betrachtet wird und daher auch bei der Ertragsbesteuerung in den Mitgliedstaaten zur Anwendung kommt. Darüber hinaus liegen ein progressiver Steuertarif und ein Grundfreibetrag auch der geplanten unionsweiten und den in verschiedenen Mitgliedstaaten bereits eingeführten Digitalsteuern zugrunde.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG⁵ (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) lautet:

„Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.“

B. Nationales Recht

6. Hintergrund des Ausgangsrechtsstreits bildet das Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Gesetz Nr. XCIV von 2010 über Sondersteuern für bestimmte Branchen, im Folgenden: Sondersteuergesetz), welches für die Jahre 2010 bis 2012 eine umsatzbasierte Sondersteuer für in bestimmten Branchen tätige Unternehmen vorsah.

7. In der Präambel des Sondersteuergesetzes heißt es:

„Im Rahmen der Wiederherstellung des Haushaltsgleichgewichts erlässt das Parlament das nachstehende Gesetz über die Einführung einer Sondersteuer zulasten der Steuerpflichtigen, deren Fähigkeit, einen Beitrag zur Bestreitung der öffentlichen Lasten zu leisten, die allgemeine Steuerpflicht übersteigt.“

8. § 1 des Sondersteuergesetzes enthält folgende erläuternde Bestimmungen:

„Im Sinne dieses Gesetzes bedeutet: ...

2. Telekommunikationstätigkeit: die Erbringung elektronischer Kommunikationsdienstleistungen im Sinne des Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [(Gesetz Nr. C von 2003 über elektronische Kommunikation)] ...“

9. § 2 des Sondersteuergesetzes lautet:

„Der Steuer unterliegen:

a) der Einzelhandel in Verkaufsräumen;

4 Auch ein proportionaler Steuersatz in Kombination mit einem Grundfreibetrag führt zu einer progressiven Wirkung der Steuer. Der durchschnittliche Steuersatz bei einer proportionalen Steuer von 10 % und einem Grundfreibetrag von 10 000 beträgt beispielsweise bei einem Einkommen von 10 000 genau 0 %, bei einem Einkommen von 20 000 genau 5 % und bei einem Einkommen von 100 000 genau 9 %.

5 Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

- b) die Telekommunikationstätigkeit;
- c) die Lieferung von Energie.“

10. § 3 des Sondersteuergesetzes definiert die steuerpflichtigen Steuersubjekte wie folgt:

„(1) Steuerpflichtig sind die juristischen Personen, die sonstigen Organisationen im Sinne des allgemeinen Steuergesetzbuchs und die Selbstständigen, die eine der Steuer unterliegende Tätigkeit im Sinne von § 2 ausüben.

(2) Ebenfalls steuerpflichtig sind die gebietsfremden Organisationen und Privatpersonen für die der Steuer unterliegenden Tätigkeiten im Sinne von § 2, sofern sie diese Tätigkeiten auf dem Inlandsmarkt über Zweigniederlassungen betreiben.“

11. Bemessungsgrundlage ist nach § 4 Abs. 1 des Sondersteuergesetzes

„der aus einer Tätigkeit im Sinne von § 2 stammende Nettoumsatz des Steuersubjekts im Steuerjahr“.

12. Die Sondersteuer weist eine progressive Steuersatzstruktur auf. Gemäß § 5 Buchst. b des Sondersteuergesetzes beträgt der Steuersatz

„bei Ausübung einer Tätigkeit im Sinne von § 2 Buchst. b für den Teil der Bemessungsgrundlage, der unterhalb von 500 Millionen Forint liegt, 0 %, für den Teil der Bemessungsgrundlage, der oberhalb von 500 Millionen Forint, aber unterhalb von 5 Milliarden Forint liegt, 4,5 %, für den Teil der Bemessungsgrundlage, der oberhalb von 5 Milliarden Forint liegt, 6,5 % ...“

13. § 7 des Gesetzes legt die Bedingungen fest, unter denen die Steuer auf sogenannte verbundene Unternehmen Anwendung findet:

„Die Steuer der als verbundenes Unternehmen im Sinne des Gesetzes [Nr. LXXXI 1996] über die Körperschaftsteuer und die Dividendensteuer eingestuft Steuerpflichtigen wird durch Zusammenrechnung der Nettoumsätze aus den Tätigkeiten im Sinne von § 2 Buchst. a und b, die von Beziehungen eines verbundenen Unternehmens unterhaltenden Steuerpflichtigen ausgeübt werden, bestimmt, und der durch Anwendung des in § 5 festgelegten Satzes auf diese Summe erhaltene Betrag ist zwischen den Steuerpflichtigen entsprechend dem Anteil ihrer Nettoumsätze aus den Tätigkeiten im Sinne von § 2 Buchst. a und b am gesamten Nettoumsatz sämtlicher verbundener Steuerpflichtiger aus den Tätigkeiten im Sinne von § 2 Buchst. a und b aufzuteilen.“

III. Ausgangsrechtsstreit

14. Die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits, die Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (im Folgenden: Vodafone) ist eine Aktiengesellschaft ungarischen Rechts. Alleiniger Anteilseigner ist die in den Niederlanden eingetragene Vodafone Europe B.V.

15. Die Haupttätigkeit der Klägerin liegt auf dem Telekommunikationsmarkt. Laut dem vorlegenden Gericht war sie in den Streitjahren das drittgrößte Unternehmen auf dem ungarischen Telekommunikationsmarkt.

16. Im Rahmen einer nachträglichen Steuerprüfung bei der Klägerin für den Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. März 2015 stellte die Finanzverwaltung eine Steuerdifferenz zulasten der Klägerin in Höhe von 8 371 000 Forint (HUF) fest und erlegte ihr zudem Versäumniszuschläge und Geldbußen auf. Nachdem ein Einspruch gegen diesen Bescheid nur teilweise Erfolg hatte, erhob die Klägerin Klage beim vorlegenden Gericht.

17. Das vorlegende Gericht zweifelt an der Sondersteuer im Hinblick auf die Eigenheiten des ungarischen Telekommunikationsmarkts. Diese bestehen darin, dass – laut des vorlegenden Gerichts – „unter den niedrigsten Steuersatz in Gänze im Wesentlichen nur die Umsätze von in ungarischem Eigentum stehenden Steuersubjekten fielen, während die Steuer nach dem Steuersatz für die oberste Umsatztranche nur von ungarischen Tochterunternehmen ausländischer Muttergesellschaften gezahlt wurde, sodass Steuersubjekte, die in die oberste Umsatztranche fielen, den wesentlichen Teil der von ihnen entrichteten Sondersteuer aufgrund der obersten Tranche gezahlt haben“.

18. Die dem Gerichtshof von der Kommission und Ungarn vorgelegten Unterlagen bestätigen diese Aussage des vorlegenden Gerichts aber nicht in Gänze. Danach fallen in dem ersten Jahr (2010) von 16 betroffenen Unternehmen immerhin sechs nicht von Ausländern beherrschte Unternehmen in den höchsten Steuersatz. Weitere Statistiken zeigen, dass jedenfalls nicht nur Unternehmen betroffen sind, die im ausländischen Eigentum stehen. Die Statistiken zeigen ebenfalls, dass in den mittleren Steuersatz auch Unternehmen fallen, die von ausländischen Anteilseignern gehalten werden.

19. Das vorlegende Gericht weist darüber hinaus darauf hin, dass die Kommission gegen Ungarn im Jahr 2012 ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hatte, das jedoch im Jahr 2013 eingestellt wurde. Die Kommission gab als Grund dafür an, dass das Sondersteuergesetz bereits außer Kraft getreten war und deshalb für das Jahr 2013 keine Anwendung mehr fand.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

20. Mit Entscheidung vom 23. November 2017, eingegangen am 6. Februar 2018, hat das vorlegende Gericht beschlossen, ein Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 267 AEUV durchzuführen, und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Entscheidung vorgelegt:

1. Sind die Art. 49, 54, 107 und 108 AEUV dahin auszulegen, dass sie der Maßnahme eines Mitgliedstaats entgegenstehen, in deren Rahmen die nationalen Rechtsvorschriften (Sondersteuergesetz, das eine Pflicht zur Entrichtung einer Sondersteuer für Telekommunikationsunternehmen begründet) bewirken, dass die effektive Steuerlast von in ausländischem Eigentum stehenden Steuersubjekten getragen wird, und ist dies mittelbar diskriminierend?
2. Stehen die Art. 107 und 108 AEUV den Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die eine Pflicht zur Entrichtung einer Steuer mit progressivem Steuersatz, der sich nach dem Umsatz richtet, vorsehen, und sind diese mittelbar diskriminierend, wenn sie bewirken, dass die effektive Steuerlast in der höchsten Besteuerungsstufe hauptsächlich von in ausländischem Eigentum stehenden Steuersubjekten getragen wird, und handelt es sich hierbei um eine verbotene staatliche Beihilfe?
3. Ist Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er den Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, die bewirken, dass ausländische und inländische Steuersubjekte unterschiedlich behandelt werden, und stellt die Sondersteuer eine umsatzorientierte Steuer mit Umsatzsteuercharakter dar, ist sie also eine mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbare Umsatzsteuer oder ist sie damit nicht vereinbar?

21. Zu diesen Fragen haben im Verfahren vor dem Gerichtshof Vodafone, Ungarn, die Republik Polen, die Tschechische Republik und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. An der mündlichen Verhandlung vom 18. März 2019 haben sich außer der Tschechischen Republik die Genannten und noch die Bundesrepublik Deutschland beteiligt.

V. Rechtliche Würdigung

22. Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens ist die Vereinbarkeit des ungarischen Sondersteuergesetzes mit dem Unionsrecht.

23. Die Frage nach der Unionsrechtskonformität stellt sich vor dem Hintergrund der konkreten Struktur der Sondersteuer. Zum einen knüpft sie für die Bemessungsgrundlage nicht an den Gewinn, sondern an den Nettoumsatz der steuerpflichtigen Unternehmen an. Zum anderen weist sie eine gestuft progressive Steuersatzstruktur auf. Unterschieden werden drei verschiedene Stufen, die drei verschiedenen Steuersätzen unterworfen sind: Ein Steuersatz von 0 % wird für den 500 Mio. HUF nicht übersteigenden Betrag des Nettoumsatzes erhoben; ein Steuersatz von 4,5 % für den Betrag des Nettoumsatzes über 500 Mio. HUF, aber nicht über 5 Mrd. HUF; ein Steuersatz von 6,5 % für den Betrag des Nettoumsatzes von über 5 Mrd. HUF.

24. Das vorliegende Gericht wirft dabei die Frage auf, ob eine Steuer der beschriebenen Art gegen die Art. 49 und 54 AEUV (hierzu B.), die Art. 107 und 108 AEUV (hierzu C.) sowie gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie (hierzu A.) verstößt. Dabei ist es zweckmäßig, die dritte Vorlagefrage als Erstes zu beantworten, um zunächst zu klären, welchen Charakter die vorliegende, umsatzbasierte Steuer aufweist. Sollte diese Steuer bereits von dem Verbot des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst werden, müssten die anderen beiden Fragen ohnehin nicht mehr beantwortet werden.

A. Dritte Vorlagefrage: Verstoß gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie

25. Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie stellt klar, dass die Mitgliedstaaten nicht gehindert sind, neue Steuern einzuführen, wenn diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Das vorliegende Gericht möchte in diesem Zusammenhang wissen, ob die umsatzbasierte Sondersteuer für Telekommunikationsunternehmen als eine Steuer zu beurteilen ist, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat. Dann wäre Ungarn an deren Einführung nach Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie gehindert.

26. In ständiger Rechtsprechung betont der Gerichtshof, dass zur Auslegung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie dieser in seinen gesetzgeberischen Kontext einzuordnen ist.⁶

27. Nach den Begründungserwägungen der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer⁷ soll die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern einen gemeinsamen Markt schaffen, auf dem ein unverfälschter Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt; hierzu sollen die Unterschiede in der Besteuerung ausgeschaltet werden, die geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handelsverkehr zu behindern.⁸ Mit der Mehrwertsteuerrichtlinie⁹ wurde ein solches gemeinsames Mehrwertsteuersystem eingeführt.

6 Urteile vom 7. August 2018, Viking Motors u. a. (C-475/17, EU:C:2018:636, Rn. 29 ff.), vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 18), und vom 8. Juni 1999, Pelzl u. a. (C-338/97, C-344/97 und C-390/97, EU:C:1999:285, Rn. 13 bis 20).

7 ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301, im Folgenden: Erste Richtlinie.

8 Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 19).

9 Zunächst mit der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303), später mit der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

28. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.¹⁰ Wie der Gerichtshof betont, soll diese Steuer letztlich nur vom Endverbraucher getragen werden.¹¹

29. Zur Schaffung gleicher Besteuerungsbedingungen für ein und denselben Umsatz ohne Rücksicht darauf, in welchem Mitgliedstaat er getätigt wird, musste das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Umsatzsteuern ersetzen. Aus den gleichen Gründen gestattet Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Beibehaltung oder Einführung von Steuern, Abgaben oder Gebühren auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren durch einen Mitgliedstaat nur, wenn sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben.

30. Der Gerichtshof hat hierzu entschieden, dass Steuern, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, auf jeden Fall als Maßnahmen anzusehen sind, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten, auch wenn sie sich nicht in allen Punkten mit der Mehrwertsteuer decken.¹²

31. Aus seiner Rechtsprechung ergeben sich vier wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer: (1) allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; (2) Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; (3) Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; (4) Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.¹³

32. Zum einen erfasst jedoch die ungarische Sondersteuer nicht jeden Umsatz, sondern nur spezielle Umsätze von Telekommunikationsunternehmen. Damit ist sie keine (allgemeine) Umsatzsteuer im Sinne des ersten Kriteriums, sondern wäre allenfalls eine besondere Verbrauchsteuer, die den Mitgliedstaaten jedoch derzeit nur unter den Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 2008/118/EG¹⁴ verwehrt wäre.

33. Zum anderen ist sie nicht auf eine Überwälzung auf den Verbraucher angelegt (viertes Kriterium). Letzteres kann nicht allein aufgrund dessen bejaht werden, dass eine Steuer kalkulatorisch Eingang in den Preis der Waren oder Dienstleistungen gefunden hat. Dies ist mehr oder weniger bei jeder Steuerbelastung eines Unternehmens der Fall. Vielmehr muss, wenn der Verbraucher – wie bei der hier zu beurteilenden ungarischen Sondersteuer für Telekommunikationsunternehmen – nicht der Steuerschuldner ist, die Steuer darauf angelegt sein, konkret auf den Verbraucher übergewälzt zu werden.

10 Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 21).

11 Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 22 a. E.).

12 Urteile vom 7. August 2018, Viking Motors u. a. (C-475/17, EU:C:2018:636, Rn. 37), vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 26), vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a. (C-308/01, EU:C:2004:252, Rn. 32), und vom 31. März 1992, Dansk Denkavit und Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, Rn. 11 und 14).

13 Urteile vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 28), vom 8. Juni 1999, Pelzl u. a. (C-338/97, C-344/97 und C-390/97, EU:C:1999:285, Rn. 21), und vom 7. Mai 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, Rn. 12).

14 Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12).

34. Dies würde voraussetzen, dass im Moment der Ausführung des Umsatzes (d. h. im Moment der Verbraucherversorgung) die Höhe der Steuer – wie dies bei der Mehrwertsteuer der Fall ist – feststünde. Da diese aber erst am Ende des Jahres berechnet werden kann und abhängig von der Höhe der Jahresumsätze ist, kennt das leistende Telekommunikationsunternehmen eine gegebenenfalls überwälzende Steuerbelastung im Moment der Leistungsausführung noch gar nicht, jedenfalls nicht genau der Höhe nach.¹⁵ Im Fall des Nichterreichens des unteren Schwellenwertes am Jahresende existiert z. B. gar keine Steuer, die auf den Verbraucher abzuwälzen wäre. Insofern liegt auch keine *auf Überwälzung angelegte* Steuer vor.

35. Vielmehr ergibt sich aus der Konzeption der ungarischen Sondersteuer für Telekommunikationsunternehmen, dass diese direkt besteuert werden sollen, worauf Ungarn zu Recht hinweist. Ausweislich der Präambel soll deren Fähigkeit, einen Beitrag zur Bestreitung öffentlicher Lasten zu leisten, die allgemeine Steuerpflicht (gemeint ist damit wohl die allgemeine Fähigkeit, Steuern zu zahlen) übersteigen. Folglich soll eine besondere finanzielle Leistungsfähigkeit dieser Unternehmen und nicht die finanzielle Leistungsfähigkeit der Empfänger der Telekommunikationsdienstleistungen besteuert werden. Insofern ähnelt die ungarische Sondersteuer einer besonderen (direkten) Unternehmenssteuer für bestimmte Unternehmen, hier für Telekommunikationsunternehmen.

36. Es wird auch nicht jeder einzelne Umsatz nach Maßgabe seines Preises besteuert, sondern ausweislich der Art. 1 und 2 des Sondersteuergesetzes der Gesamtumsatz (netto) aus der Erbringung elektronischer Kommunikationsdienstleistungen im Steuerjahr ab dem Grenzwert von 500 Mio. HUF mit zunächst 4,5 % und ab fünf Mrd. HUF mit 6,5 %. Auch damit ähnelt die besondere Unternehmenssteuer ihrem Charakter nach einer besonderen direkten Ertragsteuer. Anders als bei „normalen“ direkten Ertragsteuern wird jedoch nicht der erzielte Gewinn – als Unterschiedsbetrag zwischen zwei Betriebsvermögen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes –, sondern der erzielte Umsatz innerhalb eines bestimmten Zeitraumes als Bemessungsgrundlage herangezogen. Dies ändert aber – anders als offenbar die Kommission in der mündlichen Verhandlung meinte – nichts an dem Charakter einer *direkten* Steuer.

37. Folglich stellt die ungarische Sondersteuer eine umsatzbasierte besondere (direkte) Ertragsteuer dar, welche eine besondere finanzielle Leistungsfähigkeit der Telekommunikationsunternehmen abschöpfen soll. Somit hat sie – wie auch die Kommission im Ergebnis zu Recht betont – nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, die den Verbraucher besteuern möchte. Folglich hindert Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie Ungarn nicht, diese Steuer neben der Mehrwertsteuer einzuführen.

B. Erste Vorlagefrage: Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit

38. Die erste Frage geht dahin, ob die Niederlassungsfreiheit nach den Art. 49 und 54 AEUV der ungarischen Sondersteuer für den Telekommunikationssektor entgegensteht. Die ebenfalls in der Vorlagefrage zitierten Art. 107 und 108 AEUV werden dagegen umfassend im Zusammenhang mit der zweiten Vorlagefrage behandelt.

39. Dabei ist zunächst festzustellen, dass zwar der Bereich der direkten Steuern – welchem die vorliegende Sondersteuer zuzurechnen ist (dazu oben, Nrn. 35 ff.) – als solcher nicht in die Zuständigkeit der Union fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen, wozu insbesondere die Grundfreiheiten zählen.¹⁶

¹⁵ Zu diesem Erfordernis vgl. nur Urteile vom 7. August 2018, Viking Motors u. a. (C-475/17, EU:C:2018:636, Rn. 46 und 47) – schädlich, wenn eine Abwälzung ungewiss ist –, und vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 33).

¹⁶ Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 40), vom 11. August 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, Rn. 16), und vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 21).

40. Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Unionsbürgern gewährt, ist gemäß Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben.¹⁷

41. Dabei findet die Niederlassungsfreiheit auf den vorliegenden Fall nur Anwendung, wenn es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt (dazu 1.). Liegt ein solcher vor, so ist danach zu fragen, ob die Sondersteuer eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt (dazu 2.) und ob diese gegebenenfalls durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist (dazu 3.).

1. Grenzüberschreitender Sachverhalt

42. Die ungarische Regierung macht Zweifel geltend, unter welchen Umständen Gesellschaften als „inländisch“ oder „ausländisch“ betrachtet werden können. In diesem Zusammenhang ist zunächst festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung der Sitz einer Gesellschaft, ebenso wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen, dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen.¹⁸ Da die Klägerin des Ausgangsverfahrens ihren Sitz in Ungarn hat, ist sie folglich als ungarische Gesellschaft zu betrachten, so dass es sich nicht um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt.

43. Allerdings ist die Muttergesellschaft der Klägerin eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden. Soweit diese ausländische Gesellschaft ihre Tätigkeit durch eine Tochtergesellschaft – nämlich die Klägerin des Ausgangsverfahrens – auf dem ungarischen Markt ausübt, ist die Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft betroffen.

44. Denn in diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass sich eine Gesellschaft zu steuerlichen Zwecken auf eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einer anderen, mit ihr verbundenen Gesellschaft berufen kann, sofern sich eine solche Beschränkung auf ihre Besteuerung auswirkt.¹⁹ Die Klägerin des Ausgangsverfahrens kann sich daher auf eine etwaige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ihrer Mutter, der Vodafone Europe B.V., berufen.

2. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

45. Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind nach ständiger Rechtsprechung alle Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen.²⁰ Grundsätzlich erfasst dies Diskriminierungen, aber auch diskriminierungsfreie Beschränkungen. Allerdings ist bei Steuern und Abgaben zu berücksichtigen, dass diese *per se* eine Belastung darstellen

17 Urteile vom 4. Juli 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, Rn. 17), vom 1. April 2014, Felixstowe Dock and Railway Company u. a. (C-80/12, EU:C:2014:200, Rn. 17), und vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 41).

18 Urteile vom 2. Oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, Rn. 25), und vom 14. Dezember 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, Rn. 20); siehe auch meine Schlussanträge in der Rechtssache ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, Nr. 40).

19 Urteile vom 1. April 2014, Felixstowe Dock and Railway Company u. a. (C-80/12, EU:C:2014:200, Rn. 23), und vom 6. September 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, Rn. 39); in diesem Sinne auch schon Urteil vom 12. April 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, Rn. 18 ff.).

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

und dadurch die Attraktivität einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat senken. Eine Prüfung am Maßstab der diskriminierungsfreien Beschränkungen würde folglich sämtliche nationalen Steuertatbestände dem Unionsrecht unterwerfen und damit die Souveränität der Mitgliedstaaten in Steuerangelegenheiten wesentlich in Frage stellen.²¹

46. Der Gerichtshof hat daher schon mehrfach entschieden, dass mitgliedstaatliche Regelungen zu Bedingungen und Höhe der Besteuerung von der Steuerautonomie gedeckt sind, soweit die Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber dem inländischen nicht diskriminierend ist.²²

47. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit setzt daher zunächst voraus, dass überhaupt zwei oder mehrere Vergleichsgruppen unterschiedlich behandelt werden (dazu b). Ist dies der Fall, so stellt sich als Nächstes die Frage, ob diese Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden gegenüber rein inländischen Sachverhalten Erstere benachteiligt, wobei insofern eine offene wie eine verdeckte Diskriminierung in Betracht kommen (dazu c). Als zusätzlicher Punkt wird bisweilen geprüft, ob die ungleiche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv miteinander vergleichbar sind (dazu d).

48. Schließlich ist im vorliegenden Fall kurz vorab klarzustellen, dass eine relevante Ungleichbehandlung – anders als in der Rechtssache *Hervis Sport*²³ – nicht bereits auf die so genannte Zusammenrechnungsregel in § 7 des Sondersteuergesetzes gestützt werden kann, sondern allein auf den progressiv ausgestalteten Steuertarif (dazu a).

a) Irrelevanz der Zusammenrechnungsregel im vorliegenden Kontext

49. Soweit die Kommission der Ansicht ist, dass sich ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit unmittelbar aus dem Urteil in der Rechtssache *Hervis Sport* ergebe, ist dem nicht zuzustimmen.

50. Kennzeichnend für den Sachverhalt in jener Rechtssache war das Zusammenspiel einer progressiven umsatzbasierten Ertragsteuer für den Einzelhandel mit einer sogenannten Zusammenrechnungsregel für Unternehmensgruppen. Letztere hatte konkret zum Inhalt, dass für die Einordnung in die Progressionsstufen nicht der Umsatz der Einzelunternehmen maßgeblich war, sondern der konsolidierte Umsatz der gesamten Unternehmensgruppe. Hintergrund dieser Regelung ist die steuerrechtlich eher untypische Anwendung einer progressiv wirkenden Steuer auch auf juristische Personen. Eine solche Zusammenrechnungsregelung ist im Grundsatz notwendig, um zu verhindern, dass die progressive Wirkung durch eine Aufspaltung in mehrere juristische Personen unterlaufen werden kann.

51. Allerdings äußerte der Gerichtshof an der Zusammenrechnungsregel unionsrechtliche Bedenken.²⁴ Da dieselbe Zusammenrechnungsregel in § 7 des Sondersteuergesetzes auch auf die hier in Rede stehende Sondersteuer für den Telekommunikationsmarkt Anwendung findet, erkennt die Kommission bereits darin einen Verstoß gegen das Unionsrecht.

21 Siehe dazu meine Schlussanträge in den Rechtssachen X (C-498/10, EU:C:2011:870, Nr. 28), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, Nrn. 82 ff.), X (C-686/13, EU:C:2015:31, Nr. 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, Nr. 66) und *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, Nr. 28).

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

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

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

52. Selbst wenn jedoch die Zusammenrechnungsregel im vorliegenden Fall gegen Unionsrecht verstoßen sollte – was dem genannten Urteil nicht ohne Weiteres zu entnehmen ist –, so wäre dies vorliegend nicht entscheidungserheblich und würde auch die Frage des vorlegenden Gerichts nicht beantworten. Denn dies hätte lediglich zur Folge, dass die Zusammenrechnungsregel unangewendet bleiben müsste. Da diese aber auf die Klägerin im Ausgangsverfahren – wohl mangels Verbundenheit mit anderen auf dem ungarischen Markt vertretenen Telekommunikationsunternehmen – nach Feststellung des vorlegenden Gerichts ohnehin keine Anwendung findet, hätte dies auf den Ausgangsstreit keinerlei Auswirkungen.

53. Der Gerichtshof muss sich daher vorliegend mit der Frage auseinandersetzen, ob die Ausgestaltung der Sondersteuer als solche – unabhängig von der Zusammenrechnungsregel – diskriminierende Wirkung hat. Diese Frage ist im Urteil Hervis Sport nicht beantwortet worden, und zwar auch nicht – wie Vodafone zu Recht unterstreicht – dahin gehend, wie die ungarische Regierung meint, dass der progressive Charakter als solcher nicht für eine Diskriminierung ausreichen könne. Der Gerichtshof hat sich dort lediglich mit der Kombination aus progressivem Steuersatz und Zusammenrechnungsregel beschäftigt, ohne auszuschließen, dass auch der progressive Satz alleine eine Diskriminierung begründen könnte.²⁵

b) Unterschiedliche Behandlung

54. Daher ist zunächst danach zu fragen, ob das Sondersteuergesetz überhaupt verschiedene Unternehmen ungleich behandelt. Dagegen scheint zu sprechen, dass es nicht etwa für verschiedene Unternehmen unterschiedliche Steuersätze festlegt. Vielmehr werden nur bestimmte Umsatzstufen definiert, in die grundsätzlich alle Unternehmen fallen können. Die jeweiligen Steuersätze, welche an diese Umsatzstufen anknüpfen, gelten für jedes Unternehmen einheitlich. Die ungarische Regierung stellt sich vor diesem Hintergrund auf den Standpunkt, es liege keinerlei Ungleichbehandlung vor.

55. Dem kann nicht entgegengehalten werden, die Ungleichbehandlung liege bereits darin, dass umsatzstärkere Unternehmen in absoluten Zahlen mehr Sondersteuer zahlen müssen als umsatzschwächere. Hierin allein liegt noch keine Ungleichbehandlung, sondern diese unterschiedliche Besteuerung entspricht dem allgemein anerkannten Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Solange wie Bemessungsgrundlage und Steuerschuld im selben Verhältnis zueinanderstehen, wie dies etwa bei einem proportionalen Steuersatz („flat tax“) der Fall ist, kann bereits eine Ungleichbehandlung verneint werden.

56. Bei einem progressiven Steuersatz stehen Bemessungsgrundlage und Steuerschuld allerdings nicht bei allen Steuerpflichtigen im selben Verhältnis. Dies wird im vorliegenden Fall besonders deutlich, wenn man die durchschnittlichen Steuersätze vergleicht, denen die Steuerpflichtigen hinsichtlich ihres Gesamtumsatzes – und nicht nur hinsichtlich der einzelnen Stufen – unterworfen sind. Dieser durchschnittliche Steuersatz steigt mit Erreichen der Umsatzstufen an, so dass umsatzstärkere Unternehmen insgesamt auch einem höheren durchschnittlichen Steuersatz unterliegen als umsatzschwächere. Damit zahlen sie nicht nur absolut, sondern auch relativ betrachtet eine höhere Steuer. Darin liegt eine Ungleichbehandlung der entsprechenden Unternehmen.²⁶

c) Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhalts

57. Somit stellt sich die Frage, ob diese unterschiedliche Behandlung ausländische gegenüber inländischen Unternehmen benachteiligt.

25 Urteil vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 34).

26 In diesem Sinne auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 49).

58. Dabei ist eine offene oder unmittelbare Diskriminierung ausländischer Unternehmen nicht zu erkennen. Denn die Erhebungsmodalitäten der Sondersteuer differenzieren nicht nach dem Sitz bzw. der „Herkunft“ eines Unternehmens. Das Sondersteuergesetz behandelt damit ausländische Unternehmen nicht anders als inländische.

59. Die Grundfreiheiten untersagen allerdings nicht nur offensichtliche Diskriminierungen, sondern auch alle versteckten oder mittelbaren Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungskriterien zu dem gleichen Ergebnis führen.²⁷ Entscheidend für den diskriminierenden Charakter im Sinne der Art. 49 und 54 AEUV ist daher die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung der Telekommunikationsunternehmen im Hinblick auf das Kriterium des Jahresnettoumsatzes einer Ungleichbehandlung nach der Herkunft bzw. dem Sitz der Unternehmen gleichkommt.

60. In diesem Zusammenhang muss zum einen geklärt werden, welche Anforderungen an die Korrelation zwischen dem gewählten Unterscheidungskriterium – hier dem Umsatz – und dem Sitz der Unternehmen zu stellen sind (dazu Nrn. 61 ff.). Zum anderen ist zu untersuchen, ob eine mittelbare Diskriminierung jedenfalls dann anzunehmen ist, wenn das Unterscheidungskriterium bewusst mit diskriminierender Zielsetzung gewählt wurde (dazu Nrn. 83 ff.).

1) Maßgebliche Korrelation

61. Die bisherige Rechtsprechung bietet sowohl im Hinblick auf das Ausmaß als auch den Charakter der genannten Korrelation kein einheitliches Bild. Hinsichtlich des quantitativen Ausmaßes hat der Gerichtshof bislang sowohl auf eine Übereinstimmung in den meisten Fällen²⁸ als auch auf ein bloßes Übergewicht der Betroffenheit Gebietsfremder²⁹ abgestellt; teilweise spricht er sogar nur von einer bloßen Gefahr der Benachteiligung.³⁰ In qualitativer Hinsicht ist unsicher, ob die Korrelation typischerweise³¹ bestehen bzw. aus dem Wesen des Unterscheidungskriteriums folgen muss, wie dies mehrere Urteile indizieren,³² oder auch auf eher zufälligen tatsächlichen Verhältnissen beruhen kann.³³ Zudem ist nicht geklärt, ob quantitative und qualitative Korrelation kumulativ vorliegen müssen oder gegebenenfalls auch alternativ ausreichend sind.

62. Wie ich bereits an anderer Stelle ausgeführt habe, sind für die Annahme einer versteckten Diskriminierung strenge Maßstäbe anzulegen. Denn die versteckte Diskriminierung soll nicht die Erweiterung eines Diskriminierungstatbestands bewirken, sondern lediglich auch solche Fälle erfassen, die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken.³⁴

27 Urteil vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 30), vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 30), vom 8. Juli 1999, Baxter u. a. (C-254/97, EU:C:1999:368, Rn. 13), und vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 26).

28 Vgl. Urteile vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 31), vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 39), vom 22. März 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, Rn. 32), vom 8. Juli 1999, Baxter u. a. (C-254/97, EU:C:1999:368, Rn. 13), vom 13. Juli 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, Rn. 15), und vom 7. Juli 1988, Stanton und L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, Rn. 9); vgl. auch Urteile vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 48 zur Dienstleistungsfreiheit), und vom 3. März 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, Rn. 28 zu Art. 95 EWG).

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

30 Urteil vom 22. März 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, Rn. 32); ähnlich auch Urteil vom 1. Juni 2010, Blanco Pérez und Chao Gómez (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300; Rn. 119).

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

32 Vgl. Urteil vom 1. Juni 2010, Blanco Pérez und Chao Gómez (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300, Rn. 119), zur Niederlassungsfreiheit, zur Arbeitnehmerfreizügigkeit vgl. auch Urteile vom 2. März 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, Rn. 36), vom 5. Dezember 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, Rn. 26), vom 28. Juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, Rn. 41), und vom 10. September 2009, Kommission/Deutschland (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 So die Urteile vom 9. Mai 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, Rn. 14), und vom 5. Dezember 1989, Kommission/Italien (C-3/88, EU:C:1989:606, Rn. 9 zur Niederlassungsfreiheit).

34 Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 40), in der Rechtssache ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, Nr. 38) und in der Rechtssache Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, Nr. 36).

i) *Quantitatives Kriterium*

63. Keinesfalls kann daher in quantitativer Hinsicht ein bloßes Übergewicht – im Sinne einer Betroffenheit von mehr als 50 % der Unternehmen – ausreichen; vielmehr müsste die Korrelation zwischen dem angewandten Unterscheidungsmerkmal und dem Sitz eines Unternehmens in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle festzustellen sein.³⁵

64. Allerdings kann dieses quantitative Element in der Rechtsanwendung erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Das Ergebnis der Prüfung hängt nämlich davon ab, welche Vergleichsgrößen man jeweils wählt. So hat der Gerichtshof in der Rechtssache Hervis Sport danach gefragt, ob die meisten verbundenen Gesellschaften *auf der höchsten Tarifstufe der Sondersteuer* mit ausländischen Muttergesellschaften verbunden waren.³⁶

65. Das Herausgreifen einzig der höchsten Tarifstufe ist als allgemeines Kriterium jedoch kaum zu begründen. Es erschließt sich nicht, warum nur diese eine Stufe für die Feststellung des diskriminierenden Charakters maßgeblich sein soll. Im konkreten Fall war dies möglicherweise damit zu erklären, dass die anderen Tarifstufen im Vergleich zur höchsten vernachlässigbar niedrig erschienen.³⁷ Im vorliegenden Fall ist schon die mittlere Stufe mit einem Steuersatz von 4,5 % jedoch kaum zu vernachlässigen. Eine Prüfung allein anhand der höchsten Tarifstufe wird zudem umso fragwürdiger, je mehr Progressionsstufen eine Steuer vorsieht. Dieser Ansatz versagt in Gänze, wenn es eine gleitende Progressionskurve gibt, die gar keine Stufen aufweist, wie dies etwa bei der Einkommensbesteuerung häufig der Fall ist.

66. Auch der Vorschlag der Kommission kann nicht überzeugen, wonach zu fragen sei, ob der Großteil des Gesamtaufkommens der Sondersteuer von ausländischen Unternehmen getragen wird. Dabei handelt es sich nicht um einen verlässlichen Indikator für eine Korrelation, sondern nur um einen zufälligen. Zum einen wäre dies im konkreten Fall – worauf Ungarn hinweist – wohl auch bei einer proportionalen Steuer der Fall, die auch von der Kommission zu Recht für unbedenklich gehalten wird. Dieses Merkmal wäre auch immer erfüllt, wenn der Markt mehrheitlich von ausländischen Unternehmen dominiert wird.

67. Zum anderen wären etwa solche Fälle nicht erfasst, in denen einzelne ausländische Unternehmen ganz erheblichen Steuersätzen unterworfen sind, während aber viele kleinere inländische Unternehmen mit niedrigen Steuersätzen dennoch so viel zum Gesamtaufkommen der Sondersteuer beitragen, dass die Korrelation zu verneinen wäre. Den diskriminierenden Charakter vom letztgenannten Beitrag kleinerer inländischer Unternehmen abhängig zu machen, würde also zu zufälligen Ergebnissen führen und ist daher nicht sinnvoll.

68. Gleiches gilt für die Betrachtung des durchschnittlichen Steuersatzes. Da die Ungleichbehandlung bei progressiven Steuern in der Anwendung unterschiedlicher *durchschnittlicher* Steuersätze besteht, könnte allenfalls danach gefragt werden, ob in der weit überwiegenden Zahl der Fälle alle ausländischen Unternehmen im Hinblick auf diesen Satz benachteiligt werden. Das wäre nur dann der Fall, wenn in der weit überwiegenden Zahl der Fälle dieser durchschnittliche Steuersatz denjenigen weit übersteigt, dem inländische Unternehmen im Mittel unterworfen sind. Ob dies hier der Fall war, ergibt sich in eindeutiger Weise weder aus dem Vorlageersuchen noch aus dem von den Beteiligten vorgelegten Zahlenmaterial.

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

36 Urteil vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 45).

37 Der höchste Steuersatz betrug dort 2,4 %, während die Sätze auf den niedrigeren Stufen 0 %, 0,1 % und 0,4 % betragen, vgl. Urteil vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 8).

69. Aber auch hier würde der diskriminierende Charakter letztendlich vom durchschnittlichen Steuersatz der kleineren inländischen Unternehmen abhängig sein. Auch dies würde zu zufälligen Ergebnissen führen und ist daher nicht sinnvoll. Mitgliedstaaten, die gezielt um ausländische Investoren werben, könnten plötzlich keine progressive Ertragsteuer erheben, wenn und weil die neuen Investoren – wie auch bezweckt – aufgrund ihres wirtschaftlichen Erfolgs den Großteil des Steueraufkommens (entweder absolut oder über ihre höheren durchschnittlichen Steuersätze) tragen würden. Dies wäre ein absurdes Ergebnis, welches zeigt, dass eine quantitative Betrachtung nicht zielführend ist.

70. Eine rein quantitative Prüfung hat – neben den bereits aufgezeigten Berechnungsschwierigkeiten (dazu oben, Nrn. 63 ff.) – zudem den Nachteil, dass sie erhebliche Rechtsunsicherheit verursacht, sofern man sich nicht auf einen konkreten Grenzwert festlegt.³⁸ Aber auch ein konkreter Grenzwert würde Folgeprobleme nach sich ziehen, etwa schwer zu entscheidende Streitigkeiten zwischen sich widersprechenden Statistiken sowie auftretende Schwankungen der Zahlen über die Zeit.

71. Die z. B. gerade in Frankreich beschlossene „Digitalsteuer“ erfasst nach Presseberichten derzeit insgesamt ca. 26 Unternehmen, von denen nur vier in Frankreich ansässig sind. Würde eine Änderung der Zahlen im nächsten Jahr zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen, hinge das Vorliegen einer Beschränkung der Grundfreiheiten (unterstellt, die anderen 22 Unternehmen können sich auf die Grundfreiheiten berufen) immer von diesen erst Jahre später verfügbaren Statistiken ab.

72. Hinzu kommt, dass das Abstellen auf die Anteilseigner bei Gesellschaften im Streubesitz (Aktiengesellschaft mit Tausenden von Aktionären) zur Bestimmung eines quantitativen Kriteriums erhebliche Probleme bereitet. Wie darüber hinaus eine Gesellschaft mit zwei Gesellschaftern zu beurteilen ist, bei der ein Gesellschafter im Ausland, der andere im Inland ansässig ist, ist auch unklar.

73. Wenn schon – wie von der Kommission und dem vorlegenden Gericht – auf die Anteilseigner abgestellt wird, müsste dann bei größeren Konzernstrukturen nicht allein auf die Konzernspitze (d. h. auf die Konzernmuttergesellschaft) und deren Anteilseigner abgestellt werden, um zu bestimmen, ob tatsächlich ein EU-ausländisches, ein aus einem Drittstaat stammendes oder ein inländisches Unternehmen betroffen ist? Im vorliegenden Fall ist die Gesellschafterstruktur der Muttergesellschaft Vodafone Europe B.V. bzw. der eigentlichen Konzernmuttergesellschaft dem Gerichtshof nicht bekannt. Dieser Fall zeigt ganz gut die Unergiebigkeit eines quantitativen Ansatzes, der noch dazu darauf basiert, wie die Gesellschafterstruktur einer Gesellschaft aufgebaut ist.

ii) Qualitatives Kriterium

74. Wichtiger als dieses rein quantitative Element erscheint mir daher das vom Gerichtshof inzwischen auch häufiger verwendete qualitative Kriterium zu sein, wonach das Unterscheidungsmerkmal *seinem Wesen nach* bzw. *typischerweise* ausländische Gesellschaften betreffen muss.³⁹ Ein bloß zufälliger Zusammenhang, mag er quantitativ auch noch so hoch ausfallen, kann demnach im Grundsatz nicht ausreichen, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen.

38 In dem Urteil vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 38), ist der Gerichtshof offenbar davon ausgegangen, dass 61,5 % bzw. 52 % nicht ausreichend sind, um eine mittelbare Diskriminierung anzunehmen, ohne aber darauf einzugehen, welcher Grenzwert hätte erreicht werden müssen.

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

Vgl. ferner meine Schlussanträge in der Rechtssache ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, Nr. 38) und in der Rechtssache Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, Nr. 36); anders noch meine Schlussanträge in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nrn. 42 ff.).

75. Das Kriterium einer wesensmäßigen Korrelation bedarf jedoch einer näheren Konkretisierung, um eine konturenlose Anwendung zu vermeiden. Der Gerichtshof hat eine wesensmäßige Korrelation etwa dort angenommen, wo Apotheker, die ihre Tätigkeit bereits im Inland ausgeübt hatten, einen Vorzug bei der Erteilung von Niederlassungserlaubnissen erhielten.⁴⁰ Dem liegt die zutreffende Erwägung zugrunde, dass eine Korrelation zwischen Sitz und Tätigkeitsort eines Unternehmens einer gewissen inneren Logik oder Typizität folgt und nicht lediglich auf der zufälligen Beschaffenheit eines bestimmten Marktes oder Wirtschaftszweigs beruht.

76. Gleiches gilt – wie unlängst Generalanwalt Wahl⁴¹ ausgeführt hat – für die Eigentümer von in einem Mitgliedstaat zugelassenen Fahrzeugen, die zum größten Teil die dortige Staatsangehörigkeit besitzen, weil die Zulassung der Fahrzeuge an den Wohnsitz der Fahrzeughalter anknüpft. Auch die Wahl eines Anknüpfungspunktes, den nur im Ausland hergestellte Fahrzeuge erfüllen können, weil im Inland keine solchen Fahrzeuge hergestellt werden, ist ein solcher Fall.⁴²

77. Eine wesensmäßige Korrelation ist ferner auch beim Merkmal der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte anzunehmen. Hintergrund ist, dass das Unternehmenssteuerrecht durch den Dualismus von im Inland erwirtschafteten und dort steuerpflichtigen Einkünften einerseits und im Ausland erwirtschafteten und im Inland daher nicht steuerpflichtigen Einkünften andererseits geprägt ist. Wird daher ein Vorteil an die gleichzeitige Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte geknüpft, so korreliert dieser seinem Wesen nach mit einem Vorteil für inländische Unternehmen.⁴³

78. Es kommt somit auf einen dem Unterscheidungsmerkmal immanenten Zusammenhang an, der schon bei abstrakter Betrachtung die Wahrscheinlichkeit einer Korrelation in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle eindeutig vermuten lässt.

79. Wendet man diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so ist die entscheidende Frage, ob die Höhe des Umsatzes eines Unternehmens ihrem Wesen nach mit dem (ausländischen) Sitz eines Unternehmens bzw. seiner kontrollierenden Anteilseigner korreliert. Bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Hervis Sport habe ich dazu ausgeführt, dass zwar in der Regel umsatzstarke Unternehmen eher geneigt sein werden, über die nationalen Grenzen hinaus im Binnenmarkt zu operieren und dadurch möglicherweise eine gewisse Wahrscheinlichkeit besteht, dass derartige Unternehmen auch in anderen Mitgliedstaaten aktiv sind.⁴⁴

80. Das reicht aber – wie auch die Bundesrepublik Deutschland in der mündlichen Verhandlung betont hat – für sich genommen noch nicht aus. Umsatzstarke Unternehmen können ebenso gut von Gebietsansässigen betrieben werden.⁴⁵ Dies gilt für den in der Rechtssache Hervis Sport relevanten Einzelhandel in gleichem Maße wie für den hier in Rede stehenden Telekommunikationssektor. Es gilt insbesondere, wenn wie hier – vgl. Art. 3 Abs. 2 des Sondersteuergesetzes – auf den im Inland erzielten Umsatz und nicht auf den weltweiten Umsatz abgestellt wird. Es ist kein Grund erkennbar, warum generell davon auszugehen sein sollte, dass in Ungarn tätige ausländische Unternehmen einen höheren Umsatz mit Telekommunikationsdienstleistungen *in Ungarn* erzielen werden als inländische Unternehmen.

81. Mit anderen Worten handelt es sich bei dem Kriterium des Umsatzes nicht um ein dem Wesen nach grenzüberschreitendes, sondern – wie die Tschechische Republik in ihrem Schriftsatz und die Bundesrepublik Deutschland in der mündlichen Verhandlung zutreffend anmerken – um ein neutrales Unterscheidungsmerkmal. Der Umsatz ist als Bemessungsgrundlage für die Berechnung einer direkten

40 Urteil vom 1. Juni 2010, Blanco Pérez und Chao Gómez (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300, Rn. 122).

41 Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Österreich/Deutschland (C-591/17, EU:C:2019:99, Nr. 47).

42 Urteil vom 9. Mai 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, Rn. 14 und 16).

43 Vgl. dazu meine Schlussanträge in der Rechtssache Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, Nr. 38).

44 Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 51).

45 So schon meine Schlussanträge in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 51).

Steuer genauso neutral wie z. B. der Gewinn (oder das Vermögen). Die Grundfreiheiten begünstigen weder das eine noch das andere. Insofern liegt eine historisch bedingte „Zufälligkeit“ des ungarischen Telekommunikationsmarktes vor, die von dem ungarischen Gesetzgeber möglicherweise bewusst ausgenutzt wurde (zu dieser Problematik siehe unten, Nrn. 83 ff.).

82. Dies wird auch durch die dem Gerichtshof vorgelegten Statistiken bestätigt. So zeigt eine Statistik, dass sich in Ungarn unter den zehn stärksten Körperschaftsteuerzahlern in 2010 nur drei Unternehmen befinden, die nicht von ausländischen Anteilseignern gehalten werden. Offenbar ist die ungarische Wirtschaft insgesamt durch einen hohen Anteil erfolgreicher Unternehmen geprägt, die von ausländischen Anteilseignern gehalten werden. Dieser offenbar historisch bedingte Umstand führt aber nicht dazu, dass jede zusätzliche Steuer, die die besonders am Markt erfolgreichen Unternehmen stärker belastet, eine mittelbar diskriminierende Wirkung aufweist.

2) Auswirkungen einer bewussten und gezielten Benachteiligung

83. Allerdings trägt die Kommission darüber hinaus vor, der ungarische Gesetzgeber habe die diskriminierende Wirkung der Sondersteuer bewusst und gezielt herbeigeführt.

84. Insofern stellt sich die Frage, ob eine Beschränkung einer Grundfreiheit auch dann anzunehmen ist, wenn ein – seinem Wesen nach nicht benachteiligendes – Unterscheidungskriterium subjektiv bewusst gewählt wurde, um eine hohe quantitative Benachteiligung von Unternehmen mit in der Regel ausländischen Anteilseignern zu erzielen. Dafür muss eine solche Absicht rechtlich relevant (dazu i) und entsprechend nachgewiesen worden sein (dazu ii).

i) Relevanz der politischen Absicht für die Beurteilung einer mittelbaren Diskriminierung

85. Ich sehe gewisse Risiken einer subjektiven Betrachtung einer eigentlich objektiv⁴⁶ zu bestimmenden mittelbaren Diskriminierung. Insbesondere die mit der Feststellung eines subjektiven Diskriminierungswillens eines Mitgliedstaats verbundenen Unsicherheiten werfen Bedenken⁴⁷ und Folgeprobleme (z. B. die der Nachweisbarkeit) auf.

86. Dennoch ist diese Frage im Hinblick auf den Sinn und Zweck des qualitativen Kriteriums im Rahmen einer mittelbaren Diskriminierung (dazu oben, Nr. 59 und Nrn. 74 ff.) und auf das unionsrechtlich anerkannte Verbot des Rechtsmissbrauchs (bzw. des Verbots widersprüchlichen Verhaltens) meines Erachtens im Grundsatz – aber nur unter sehr engen Voraussetzungen – zu bejahen.

87. Der Zweck des qualitativen Kriteriums besteht nämlich darin, rein zufällige quantitative Korrelationen aus dem Bereich der mittelbaren Diskriminierung auszunehmen. In gewisser Weise schützt dieses Kriterium die Steuerhoheit des Mitgliedstaats vor Restriktionen durch das Unionsrecht, die sich bei einer rein quantitativen Betrachtung lediglich aus einem zufälligen Übergewicht ausländischer Steuerpflichtiger in einem bestimmten Bereich ergeben könnten. Wird die Korrelation allerdings bewusst und ausschließlich in dieser Form gewählt, um gezielt ausländische Steuerpflichtige zu benachteiligen, so fehlt es gerade an dieser Zufälligkeit und damit auch an der Schutzwürdigkeit des Mitgliedstaats.

46 Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Österreich/Deutschland (C-591/17, EU:C:2019:99, Nr. 71), die unter Berufung auf das Urteil vom 16. September 2004, Kommission/Spanien (C-227/01, EU:C:2004:528, Rn. 56 ff.), zu Recht betonen, dass im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens eine objektive Beurteilung erfolgt. Nichts anderes kann aber für ein Vorabentscheidungsersuchen gelten, da es in beiden Fällen um eine Beurteilung der Diskriminierung geht.

47 Siehe nur die völlig zu Recht aufgeworfenen Bedenken in den Schlussanträgen des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Österreich/Deutschland (C-591/17, EU:C:2019:99, Nrn. 70 ff.).

88. Dieser Ansatz lässt sich auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs stützen⁴⁸, der unionsweit nicht nur für Steuerpflichtige gilt (vgl. mittlerweile auf Unionsebene Art. 6 der Richtlinie 2016/1164⁴⁹). Ebenso wie Generalanwalt Campos Sánchez-Bordona⁵⁰ bin ich der Ansicht, dass auch die Mitgliedstaaten im Ergebnis diesem allgemeinem Rechtsgrundsatz über Art. 4 Abs. 3 EUV unterfallen.

89. So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass das Unionsrecht auf der grundlegenden Prämisse beruht, dass jeder Mitgliedstaat mit allen anderen Mitgliedstaaten eine Reihe gemeinsamer Werte teilt – und anerkennt, dass sie sie mit ihm teilen –, auf die sich, wie es in Art. 2 EUV heißt, die Union gründet. In eben diesem Zusammenhang obliegt es den Mitgliedstaaten nach dem in Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 1 EUV niedergelegten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet insbesondere für die Anwendung und Wahrung des Unionsrechts zu sorgen und zu diesem Zweck alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Unionsorgane ergeben, zu ergreifen.⁵¹

90. Insbesondere verlangt Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 3 EUV, dass die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen unterlassen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden können. Wenn aber national bestehende Befugnisse (hier die Einführung einer weiteren Ertragsteuer) bewusst und ausschließlich in einer Form gewählt werden, um allein ausländische Unternehmen zu benachteiligen und damit in ihren vom Unionsrecht gewährten Grundfreiheiten zu beschränken (mithin um Unionsrecht zu unterlaufen), dann verstößt dies gegen den Gedanken des Art. 4 Abs. 3 EUV und kann unter bestimmten Umständen durchaus als rechtsmissbräuchlich betrachtet werden. Unter diesen Umständen kann dann darin auch eine mittelbare Diskriminierung gesehen werden.

91. Aus den oben dargelegten Bedenken ergibt sich allerdings auch, dass es sich hierbei um eine sehr begrenzte Ausnahme handeln muss, die unter Berücksichtigung der Autonomie der Mitgliedstaaten restriktiv zu handhaben ist und eines konkreten Nachweises bedarf. Ein Fall des Rechtsmissbrauchs durch einen Mitgliedstaat darf keinesfalls leichtfertig aufgrund bloßer Spekulationen, unzureichend belegter Statistiken, lediglich einzelner Äußerungen⁵² oder anderer Mutmaßungen angenommen werden.

92. Insofern müssen eindeutige Anhaltspunkte vorliegen, dass die Benachteiligung ausländischer Gesellschaften die primäre Zielsetzung der Maßnahme darstellte, die als solche von dem Mitgliedstaat (und nicht nur einzelnen beteiligten Personen) wahrgenommen und mitgetragen wurde, und es darf auch kein anderer sachlicher Grund für die gewählte Regelung erkennbar sein.

ii) Nachweis einer relevanten Diskriminierungsabsicht

93. Daran bestehen hier erhebliche Zweifel. Die Kommission stützt das Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht einerseits auf ihre Beobachtung, wonach die Linie, welche die oberste Umsatzstufe (über 5 Mrd.HUF) von der mittleren (zwischen 500 Mio. und 5 Mrd.HUF) trennt, fast genau die Trennlinie zwischen inländischen und ausländischen Gesellschaften darstelle.

48 Vgl. etwa Urteil vom 5. Juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, Rn. 38).

49 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl. 2016, L 193, S. 1).

50 Schlussanträge des Generalanwalts Campos Sánchez-Bordona in der Rechtssache Wightman u. a. (C-621/18, EU:C:2018:978, Nrn. 153 und 170).

51 Urteil vom 6. März 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, Rn. 34), Gutachten 2/13 (Beitritt der Union zur EMRK) vom 18. Dezember 2014 (EU:C:2014:2454, Rn. 168 und 173), Gutachten 1/09 (Abkommen über die Schaffung eines einheitlichen Patentgerichtssystems) vom 8. März 2011 (EU:C:2011:123, Rn. 68).

52 Äußerungen von Politikern insbesondere im Wahlkampf reichen dafür, wie dies die Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Österreich/Deutschland (C-591/17, EU:C:2019:99, Nr. 70 und 71) zu Recht betonen, nicht aus. Nichts anderes kann aber für eine öffentliche Parlamentsdebatte gelten.

94. Jedoch kann dies dem mitgelieferten Zahlenmaterial nicht ganz entnommen werden. Im ersten Jahr der Steuer fielen laut Kommission 16 Unternehmen in die oberste Progressionsstufe, von denen sechs nicht von EU-Ausländern beherrscht wurden und die zwei größten „nur“ zu 70,5 bzw. 75 % von EU-Ausländern gehalten wurden. In der nächsten Progressionsstufe befinden sich laut Angaben der Kommission unter den ca. 30 erfassten Unternehmen auch neun mehrheitlich von EU-Ausländern gehaltene Unternehmen. Von einer klaren Trennlinie kann damit kaum gesprochen werden.

95. Andererseits bezieht sich die Kommission auf Äußerungen in der betreffenden Parlamentsdebatte sowie auf Auszüge aus Regierungsdokumenten, aus denen sich die diskriminierende Zielsetzung der Steuer ergeben soll. Jedoch ähnelt die Wortwahl in dieser Parlamentsdebatte, die über die Einführung einer sogenannten Krisensteuer (Ungarn versuchte damit, die Haushaltsdefizitkriterien der Union wieder einzuhalten) abgehalten wurde, sehr der aktuellen BEPS⁵³-Debatte. Hier wie dort ging bzw. geht es nicht um die stärkere Besteuerung *ausländischer* Unternehmen, sondern um die stärkere Besteuerung *multinational tätiger* Unternehmen.

96. In der Parlamentsdebatte ging es im Großen und Ganzen nämlich um das Problem, das große multinationale Konzerne es schaffen, ihre Gewinne in Ungarn zu minimieren, so dass die Steuerlast im Wesentlichen von den kleinen und mittleren Unternehmen getragen wird, was mit dem Sondersteuergesetz partiell verhindert werden soll. Primäres Augenmerk lag dabei auf multinational tätigen Unternehmen, deren Steuerpraktiken auch eine der Hauptursachen für die BEPS-Debatte⁵⁴ waren. Wie eine weitere dem Gerichtshof übermittelte Statistik zeigt, hat in 2010 von den zehn umsatzstärksten Unternehmen in Ungarn nur die Hälfte eine Körperschaftsteuer entrichtet. Dabei sind sowohl von Inländern als auch von EU-Ausländern gehaltene Unternehmen betroffen. Eine Anknüpfung an den Umsatz könnte durchaus versuchen, diesem Umstand abzuweichen. Dies entspricht auch dem Ansatz der Kommission in der geplanten unionsweiten Digitalsteuer.⁵⁵ Auch diese versucht, multinationale Unternehmen (hier vornehmlich aus bestimmten Drittstaaten) an den Kosten des Allgemeinwesens mehr zu beteiligen, wenn diese in der Union Gewinne generieren, die aber dort nicht der Ertragsteuer unterliegen. Der Vorwurf eines Rechtsmissbrauchs gegenüber Ungarn kann darauf nicht gestützt werden.

97. Insbesondere beruft sich die Kommission lediglich auf Äußerungen von drei Parlamentariern in der Parlamentsdebatte und auf Auszüge aus Regierungsdokumenten. Auch dies scheint mir für den Vorwurf eines Rechtsmissbrauchs gegenüber einem Mitgliedstaat nicht auszureichen. Wenn Äußerungen in einer Parlamentsdebatte ausreichen würden, dann hätte es die Opposition (oder gar ein einzelner Abgeordneter) in der Hand, durch eine entsprechende Äußerung jede Entscheidung des Gesetzgebers zu torpedieren.

98. Da normalerweise die Regierung an die Entscheidung des Parlaments gebunden ist und nicht umgekehrt, habe ich auch Bedenken, auf einzelne Regierungsdokumente abzustellen. Wichtiger ist die amtliche (rechtliche) Gesetzesbegründung und nicht die bloß politische Begründung des Gesetzesinhalts gegenüber den Wählern.⁵⁶ Aus Ersterer ergibt sich jedoch nicht, dass Ziel dieser Steuer die primäre Besteuerung von EU-Ausländern war.

53 Darunter wird vereinfacht ausgedrückt die Steuergestaltung sogenannter multinationaler Konzerne verstanden, die innerhalb der bisherigen Steuersysteme über (rechtlich legale) Möglichkeiten verfügen, ihre Bemessungsgrundlagen in Hochsteuerländern zu minimieren und die Gewinne in Niedrigsteuerländern (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS) zu verlagern.

54 Vgl. nur den OECD „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“ – zu finden unter <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> –S. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.“

55 Siehe nur 23. Erwägungsgrund des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21. März 2018, COM(2018) 148 final, und die Begründung auf S. 2 des Vorschlags, wonach die geltenden Körperschaftsteuervorschriften für die digitale Wirtschaft nicht geeignet seien.

56 Zutreffend weist auch Generalanwalt Wahl in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Österreich/Deutschland (C-591/17, EU:C:2019:99, Nr. 70) darauf hin: „In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass einige deutsche Politiker in einer Wahlkampagne offen erklärten, dass sie beabsichtigten, für ausländische Reisende auf deutschen Autobahnen eine Abgabe einzuführen. Diese Aussagen sind wohl – in Abwandlung eines bekannten Zitats – Ausdruck eines Gespensts, das seit einigen Jahren in Europa umgeht: das Gespenst des Populismus und des Souveränismus“.

99. Darüber hinaus erfasst die Grenze von 500 Mio. HUF für die erste Besteuerungsstufe nicht ausschließlich ausländische Unternehmen. Jedes neue, auf dem ungarischen Telekommunikationsmarkt tätige in- wie ausländische Unternehmen würde auch von dem Freibetrag profitieren. Insofern begünstigt die gewählte Struktur des Steuertarifs primär kleinere Unternehmen, insbesondere sogenannte Start-ups gegenüber größeren, die sich schon fest auf dem Markt etabliert haben.⁵⁷ Ob die Grenze von 5 Mrd. HUF Umsatz die „beste“ Grenze ist oder ob nicht ein anderer Betrag „besser“ gewesen wäre, ist eine Entscheidung des nationalen Gesetzgebers, die jenseits des Missbrauchs weder der Gerichtshof noch die Kommission überprüfen können.

100. Die von Vodafone und in Ansätzen auch von der Kommission in der mündlichen Verhandlung aufgestellte These, dass nur eine gewinnbasierte Ertragsbesteuerung dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht, halte ich so für nicht zutreffend. Auch wenn der Umsatz kein zwingender Indikator für eine finanzielle Leistungsfähigkeit ist, ist die offensichtlich vom ungarischen Gesetzgeber angestellte pauschale Vermutung, dass größere (d. h. umsatzstärkere) Unternehmen grundsätzlich auch finanziell leistungsfähiger sind als kleinere (vgl. dazu auch die Präambel des Sondersteuergesetzes), jedenfalls nicht sachfremd.⁵⁸ Wie Polen in der mündlichen Verhandlung zutreffend angemerkt hat, differenziert z. B. auch der (private) Bankensektor bei der Kreditvergabe nach der Größe des Umsatzes des Kreditnehmers.

101. Hinzu kommt, dass das Abstellen auf den Umsatz weniger Spielraum für Gestaltungsmodelle multinational tätiger Unternehmen lässt, was einer der Hauptpunkte der sogenannten BEPS-Debatte des letzten Jahrzehnts ist und was auch ein tragender Punkt in der ungarischen Parlamentsdebatte war. Auch die Kommission schlägt eine umsatzbasierte Digitalsteuer für bestimmte umsatzstarke Unternehmen der Digitalbranche vor. Im 23. Erwägungsgrund⁵⁹ wird diese Besteuerungstechnik ausdrücklich damit begründet, dass „größere Unternehmen über Möglichkeiten aggressiver Steuerplanung“ verfügen.

102. Wenn schon die Kommission eine umsatzbasierte progressive Steuer für bestimmte Unternehmen als geboten ansieht, um Steuergerechtigkeit zwischen größeren weltweit agierenden und kleineren (nur) europaweit agierenden Unternehmen herbeizuführen, dann kann eine vergleichbare nationale Steuer, die größere Unternehmen stärker an den Gemeinlasten beteiligen möchte als kleinere, im Grundsatz kaum rechtsmissbräuchlich sein.

d) Zwischenergebnis

103. Eine mittelbare Beschränkung der Grundfreiheiten durch die Einführung der umsatzbasierten, progressiv wirkenden Ertragsteuer für Telekommunikationsunternehmen liegt nicht vor. Zum einen weist das von dem ungarischen Gesetzgeber gewählte Anknüpfungsmerkmal des Umsatzes seinem Wesen nach keine Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhaltes auf. Zum anderen kann mangels hinreichend substantiiertes Nachweise und angesichts eines sachlichen Grundes für die Ausgestaltung dem Mitgliedstaat Ungarn insoweit kein rechtsmissbräuchliches Verhalten vorgeworfen werden.

⁵⁷ Interessanterweise rechtfertigt die Kommission den gestuften Tarif der geplanten Digitalsteuer gerade damit, dass „der Schwellenwert kleine Unternehmen und Start-ups“ ausschließt, „für die der durch die neue Steuer entstehende Befolgungsaufwand unverhältnismäßig wäre“ – 23. Erwägungsgrund des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21. März 2018, COM(2018) 148 final.

⁵⁸ Ebenso in diesem Sinne Urteil vom 16. Mai 2019, Polen/Kommission (T-836/16 und T-624/17, EU:T:2019:338, Rn. 75 ff).

⁵⁹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21. März 2018, COM(2018) 148 final.

e) Objektiv vergleichbare Lage

104. Unterstellt, es würde eine (mittelbare) Diskriminierung dennoch angenommen werden, dann wird in der Rechtsprechung des Gerichtshofs bisweilen als zusätzliche Voraussetzung einer Diskriminierung geprüft, ob sich die beiden ungleich behandelten Gruppen in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.⁶⁰

105. Wie ich schon mehrfach in meinen Schlussanträgen ausgeführt habe,⁶¹ handelt es sich dabei um ein Kriterium, das keine tragfähigen Abgrenzungen erlaubt. Vielmehr werden im Rahmen dieser Prüfung einzelne Rechtfertigungsgründe – in letztlich unbestimmtem Umfang⁶² – vorverlagert und dadurch einer Verhältnismäßigkeitsprüfung entzogen. Teilweise verzichtet auch der Gerichtshof daher zu Recht auf die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit.⁶³ Das Kriterium sollte deshalb aufgegeben werden.

106. Würde man dagegen am Kriterium der objektiv vergleichbaren Lage festhalten, so würde sich insbesondere die Frage stellen, ob umsatzstärkere und umsatzschwächere Unternehmen sich nicht deshalb in einer objektiv unterschiedlichen Lage befinden, weil sie über eine unterschiedliche steuerliche Leistungsfähigkeit verfügen. Auf diese Frage werde ich im Folgenden aber im Rahmen der – ebenfalls hilfsweise vorgenommenen – Rechtfertigungsprüfung eingehen.

3. Hilfsweise: Rechtfertigung einer mittelbaren Diskriminierung

107. Für den Fall, dass der Gerichtshof von einer mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Anknüpfung an die Höhe des Umsatzes ausgehen sollte, ist hilfsweise danach zu fragen, ob der daraus resultierende unterschiedliche Durchschnittsteuersatz gerechtfertigt ist. Eine Beschränkung von Grundfreiheiten kann aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt sein, sofern sie geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels zu erreichen, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles notwendig ist.⁶⁴

a) Zwingende Gründe des Allgemeinwohls

108. Wie sich aus der Präambel des Sondersteuergesetzes ergibt, dient die Sondersteuer der Wiederherstellung des Haushaltsgleichgewichts zulasten der Steuerpflichtigen, deren Fähigkeit, einen Beitrag zur Bestreitung der öffentlichen Lasten zu leisten, die allgemeine Steuerpflicht übersteigt. Zwar hat der Gerichtshof klargestellt, dass die Wiederherstellung des Haushaltsgleichgewichts durch Erhöhung der Steuereinnahmen ein Steuersystem wie das vorliegende nicht rechtfertigen kann.⁶⁵ Hier soll die besondere Wirkungsweise der Steuer aber nicht mit bloßen fiskalischen Interessen gerechtfertigt werden, sondern mit einer Anknüpfung an die unterschiedliche Wirtschaftskraft der Steuerunterworfenen, also unter Berücksichtigung einer gerechten Lastenverteilung in der Gesellschaft.

60 Vgl. zuletzt Urteil vom 4. Juli 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, Rn. 31 bis 38) sowie die umfangreichen Nachweise aus der Rechtsprechung in Rn. 31 dieses Urteils).

61 Vgl. hierzu meine Schlussanträge in der Rechtssache Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, Nrn. 21 bis 28) und in der Rechtssache A (C-123/11, EU:C:2012:488, Nrn. 40 und 41). In diese Richtung auch schon meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen u. a. (C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:104, Nr. 32), in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 59), in der Rechtssache Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, Nr. 46) und in der Rechtssache Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, Nr. 38).

62 Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, Nr. 25 und die dortigen Nachweise).

63 Vgl. Urteile vom 4. Juli 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, Rn. 18 bis 34), vom 23. Oktober 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 27 bis 39), vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 18 bis 26).

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

65 Urteil vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 44).

109. Wie ich schon mehrfach in meinen Schlussanträgen verdeutlicht habe, bin ich mit der Kommission⁶⁶ der Auffassung, dass die unterschiedliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen grundsätzlich eine unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen rechtfertigen kann.⁶⁷ Auch der Gerichtshof hat das Prinzip der Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit – jedenfalls im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz des Steuersystems – anerkannt.⁶⁸

110. Hintergrund dürfte die Tatsache sein, dass in vielen Mitgliedstaaten das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sogar ein verfassungsrechtliches Prinzip ist, welches teils ausdrücklich in den Verfassungen verankert,⁶⁹ teils höchstrichterlich aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz abgeleitet wird.⁷⁰ Da auch die Höhe des Umsatzes als ein Indikator für eine bestimmte Leistungsfähigkeit (siehe oben. Nr. 100) angesehen werden kann, greift dieser Rechtfertigungsgrund hier ein.

111. Darüber hinaus ist es im Steuerrecht anerkannt, dass grundsätzlich ein legitimes Interesse des Staates daran besteht, auch progressive Steuersätze anzuwenden. Dass Personen mit einer gesteigerten finanziellen Leistungsfähigkeit auch überproportional an den Kosten der Allgemeinheit beteiligt werden können, ist auch innerhalb der Mitgliedstaaten jedenfalls bei Steuern, die sich nach dem Gewinn bemessen, weit verbreitet. Selbst die Europäische Union greift für die Besteuerung ihrer Beamten und Angestellten auf einen progressiven Tarif zurück.⁷¹

112. Hintergrund ist in der Regel – jedenfalls in einem Sozialstaat – das Ziel, die sozial Schwächeren zu entlasten und insofern die zum Teil recht ungleich verteilten Geldmittel mit Hilfe des Steuerrechts etwas umzuverteilen. Dieses sozialstaatliche Ziel rechtfertigt grundsätzlich auch eine gewisse Ungleichbehandlung aufgrund eines progressiven Steuersatzes.

113. Da gemäß Art. 3 Abs. 3 Unterabs. 2 EUV die Union nicht nur einen Binnenmarkt errichtet, sondern auch die soziale Gerechtigkeit fördert, können auch diese sozialstaatlichen Gründe – wie Polen in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat – unionsrechtlich einen progressiven Steuertarif rechtfertigen. Dies gilt jedenfalls für eine Steuer, die nicht nur Unternehmen, sondern auch natürliche Personen erfasst, wie dies nach Art. 3 Abs. 1 und 2 des Sondersteuergesetzes der Fall ist.

114. Folglich kann der Rechtfertigungsgrund einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen.

b) Verhältnismäßigkeit der Beschränkung

115. Die Beschränkung der Grundfreiheit muss weiterhin geeignet sein, die Erreichung des Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.⁷²

66 Dass die Kommission diesen Rechtfertigungsgrund grundsätzlich anerkennt und ihn nur im vorliegenden Fall als nicht erfüllt betrachtet, ergibt sich aus den Rn. 30 und 71 ihrer Stellungnahme.

67 Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 60) sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, Nr. 44).

68 Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 49 und 50).

69 Vgl. beispielhaft nur Art. 4 Abs. 5 der Verfassung Griechenlands, Art. 53 Abs. 1 der Verfassung Italiens, Art. 31 Abs. 1 der Verfassung Spaniens, Art. 24 Abs. 1 der Verfassung Zyperns und insbesondere auch Art. O und Art. XXX des Grundgesetzes von Ungarn.

70 So z. B. in Deutschland statt vieler: BVerfG, Beschluss vom 15. Januar 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, Rn. 55 ff.).

71 Vgl. Art. 4 der Verordnung (EWG, Euratom, EGKS) Nr. 260/68 des Rates vom 29. Februar 1968 zur Festlegung der Bestimmungen und des Verfahrens für die Erhebung der Steuer zugunsten der Europäischen Gemeinschaften (ABl. 1968, L 56, S. 8) mit einem progressiven Steuersatz von 8 % bis 45 %.

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

1) Geeignetheit

116. 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.⁷³

117. Dabei berücksichtigt der Gerichtshof den Entscheidungsspielraum der Mitgliedstaaten beim Erlass allgemeiner Gesetze.⁷⁴ Insbesondere werden von einem Gesetzgeber politische, wirtschaftliche und soziale Entscheidungen verlangt. Ebenso muss er komplexe Prüfungen durchführen.⁷⁵ In Ermangelung einer unionsrechtlichen Harmonisierung verfügt der nationale Gesetzgeber auf dem Gebiet des Steuerrechts daher über ein gewisses Ermessen bei der Festlegung einer Steuer. Folglich genügt es dem oben erwähnten Kohärenzgebot, wenn die Sondersteuer zur Erreichung des Ziels nicht offensichtlich ungeeignet ist.⁷⁶

118. Soweit die Sondersteuer hier die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Unternehmen in den Blick nimmt, beruht sie, wie oben dargelegt, offenbar auf der Annahme, dass Unternehmen mit einem höheren Umsatz finanziell leistungsfähiger sind als solche mit einem niedrigeren Umsatz.

119. Gegen diese Annahme wendet die Kommission in diesem Verfahren ein, dass der Umsatz lediglich die Größe und die Marktposition eines Unternehmens, nicht aber ihre finanzielle Leistungsfähigkeit indiziere. Eine Steigerung des Umsatzes gehe nicht automatisch mit einem Anstieg des Gewinns einher. Es bestehe daher kein direkter Zusammenhang zwischen dem Umsatz und der finanziellen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens. Diese Argumentation der Kommission verwundert, denn die geplante umsatzabhängige Digitalsteuer auf Unionsebene wird im Ergebnis gegenteilig begründet.⁷⁷

120. Im Ergebnis wird von der Kommission im vorliegenden Verfahren übersehen, dass ein *direkter* Zusammenhang zwischen dem Steuergegenstand (hier der Umsatz) und dem Ziel der Steuer (hier die Besteuerung der Leistungsfähigkeit), wie ihn die Kommission fordert, nicht erforderlich ist, um die Geeignetheit der Maßnahme zu begründen. Derart strenge Anforderungen würden dem soeben angeführten Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten zuwiderlaufen. Die Ungeeignetheit der Maßnahme ist vielmehr nur dann anzunehmen, wenn überhaupt kein Zusammenhang erkennbar ist.

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

74 Vgl. Urteile vom 6. November 2003, *Gambelli u. a.* (C-243/01, EU:C:2003:597, Rn. 63), vom 21. September 1999, *Lääriä u. a.* (C-124/97, EU:C:1999:435, Rn. 14 und 15), und vom 24. März 1994, *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, Rn. 61) – alles zum Glückspielwesen, sowie 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.

75 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).

76 Siehe insoweit bereits meine Schlussanträge in der Rechtssache *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, Nr. 48) und den Gerichtshof mit den Urteilen vom 4. Mai 2016, *Polen/Parlament und Rat* (C-358/14, EU:C:2016:323, Rn. 79), und 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), zum Entscheidungsspielraum des Unionsgesetzgebers, die auf den nationalen Gesetzgeber übertragbar sind – vgl. zum vergleichbaren Prüfungsmaßstab bei der Beurteilung des Handelns von Unionsorganen und der Mitgliedstaaten auch Urteil vom 5. März 1996, *Brasserie du pêcheur und Factortame* (C-46/93 und C-48/93, EU:C:1996:79, Rn. 47).

77 In der Begründung der von der Kommission vorgeschlagenen umsatzbasierten Digitalsteuer heißt es hingegen im 23. Erwägungsgrund, dass der umsatzbasierte Schwellenwert die Anwendung der Digitalsteuer auf Unternehmen einer bestimmten Größe beschränken soll. Dabei handele es sich um diejenigen Unternehmen, die sich im hohen Maße auf die Ausnutzung einer starken Marktposition stützen. Außerdem schließe der Schwellenwert kleine Unternehmen und Start-ups aus, für die der durch die neue Steuer entstehende Befolgungsaufwand unverhältnismäßig wäre. In der Begründung dazu (S. 12) führt die Kommission explizit aus, dass diese (umsatzstarken) Unternehmen aufgrund ihrer starken Marktposition in der Lage sind, relativ mehr Nutzen aus ihren Geschäftsmodellen zu ziehen als die kleineren Unternehmen. Aufgrund dieser „wirtschaftlichen Kapazität“ werden diese Unternehmen als besonders „steuerwürdig“ angesehen und zum Steuerpflichtigen erklärt.

121. Im vorliegenden Fall ist aber ein *indirekter* Zusammenhang zwischen dem erzielten Jahresumsatz und einer finanziellen Leistungsfähigkeit durchaus erkennbar. Wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Hervis Sport ausgeführt habe, kann die Höhe des Umsatzes durchaus einen typisierenden Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit darstellen. Dafür spricht zum einen, dass ohne hohe Umsätze hohe Gewinne gar nicht möglich sind, und zum anderen, dass in der Regel der Ertrag eines zusätzlichen Umsatzes (Grenzertrag) aufgrund sinkender Fixkosten pro Produkteinheit steigt.⁷⁸ Es erscheint daher keinesfalls unvertretbar, den Umsatz als Ausdruck der Größe oder der Marktposition und potenzieller Gewinne eines Unternehmens auch als Ausdruck seiner finanziellen Leistungsfähigkeit zu werten und nach dieser Maßgabe zu besteuern.

122. Anders als die Kommission in der mündlichen Verhandlung vertreten hat, ist für die Ungleichbehandlung nicht ausschlaggebend, ob der progressive Tarif bei einer gewinnbasierten oder umsatzbasierten Steuer angewendet wird. Auch der Gewinn eines Unternehmens ist nur eine Rechengröße, die eine fiktive (zu steuernde) Leistungsfähigkeit zeigt und nicht immer mit der realen Leistungsfähigkeit übereinstimmt. Deutlich wird dies bei hohen Sonderabschreibungen, die den Gewinn nur fiktiv, aber nicht real mindern (sogenannte stille Reserven), oder bei sogenannten Sanierungsgewinnen (der Verzicht auf eine Forderung durch einen Gläubiger eines insolventen Unternehmens führt buchhalterisch bei diesem zu einem Gewinn in der Bilanz).

123. Hinzu kommt, dass der Umsatz in gewisser Hinsicht sogar besser geeignet sein kann, die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Unternehmens abzubilden als der Gewinn. Anders als der Gewinn ist der Umsatz nämlich in viel geringerem Maße einer Reduzierung durch Minderung der steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage oder dem Verschieben von Gewinnen z. B. mittels Verrechnungspreisen zugänglich. Das Anknüpfen an den Umsatz kann daher auch ein wirksames Mittel darstellen, aggressiver Steuerplanung entgegenzuwirken, was die Kommission bei der von ihr vorgeschlagenen umsatzbasierten Digitalsteuer zu Recht betont.⁷⁹

124. Die ungarische Sondersteuer ist daher nicht offensichtlich ungeeignet, den genannten Zielen zu dienen.

2) *Erforderlichkeit*

125. Bei der Prüfung der Erforderlichkeit im Rahmen der Verhältnismäßigkeit ist nach der ständigen 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.⁸⁰

126. Hier stellt sich die Frage, ob eine Besteuerung des Umsatzes im Vergleich zu einer Besteuerung des Gewinns als möglicherweise milderes, aber gleich geeignetes Mittel in Betracht kommt. Dabei könnte man überlegen, ob eine Ertragsbesteuerung nach Maßgabe des Gewinns insofern ein milderes, gleichgeeignetes Mittel darstellt, als sich dadurch Fälle vermeiden lassen, in denen Unternehmen trotz hoher Verluste mit der Sondersteuer belastet werden.

78 Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, Nr. 61). In diesem Sinne auch meine Schlussanträge in der Rechtssache ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, Nr. 57).

79 23. Erwägungsgrund für den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21. März 2018, COM(2018) 148 final.

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

127. Eine gewinnbasierte Ertragsteuer ist aber kein milderes, gleichgeeignetes Mittel, sondern ein *aliud* zu einer umsatzbasierten Ertragsteuer. Die Art der Besteuerungstechnik des Ertrages (umsatzbasiert oder gewinnbasiert) sagt nichts darüber aus, ob im Falle eines echten Verlustes auch Steuern zu zahlen sind. Auch eine gewinnbasierte Ertragsteuer kann zu einer Besteuerung führen, obwohl das Unternehmen Verluste erwirtschaftet. Dies ist etwa der Fall, wenn bestimmte Betriebsausgaben – oder auch Verrechnungspreise – nicht anerkannt werden oder ein Gläubiger im Fall einer Krise auf eine Forderung verzichtet (sogenannter Sanierungsgewinn). Das allgemeine Problem einer Besteuerung trotz fehlender echter (d. h. realer) finanzieller Leistungsfähigkeit durch ein nationales Ertragsteuergesetz ist primär ein Problem des innerstaatlichen Rechts und der innerstaatlichen Grundrechte, mangels Harmonisierung aber grundsätzlich kein Problem des Unionsrechts.

128. Darüber hinaus ist eine gewinnbasierte Ertragsteuer zur Erreichung einer effizienten und etwas gestaltungsresistenteren Besteuerung auch nicht gleich geeignet. Die Anknüpfung an den Umsatz als Bemessungsgrundlage hat den entscheidenden Vorteil, dass dieser leichter zu ermitteln ist und Umgehungsstrategien nicht oder nur in geringerem Maße ermöglicht.

129. Auch an der Erforderlichkeit der konkreten Ausgestaltung der Sondersteuer im Hinblick auf das angestrebte Ziel bestehen daher im Ergebnis keine Zweifel.

3) Angemessenheit

130. Die Beschränkungen einer Grundfreiheit müssen darüber hinaus auch dem verfolgten Ziel angemessen sein.⁸¹ Dies verlangt, dass die Beschränkung und ihre Folgen nicht außer Verhältnis zu diesem stehen.⁸² Das ist hier, soweit ersichtlich, auch nicht der Fall.

131. Dabei ist zunächst auf der einen Seite festzuhalten, dass das Ziel einer gerechten Lastenverteilung in einer Gesellschaft durchaus hohe Bedeutung für einen Steuergesetzgeber hat. Gleiches gilt für das Ziel, die EU-Stabilitätskriterien wieder einzuhalten. Auch eine überproportionale Beteiligung von überproportional Leistungsfähigen zur Entlastung der nicht ganz so Leistungsfähigen ist als solche nicht unangemessen. Etwas anderes mag gelten, sobald eine Steuer eine erdrosselnde Wirkung hat, mithin einem Verbot der besteuerten Handlung gleichkommt.

132. Auf der anderen Seite erscheinen die Auswirkungen der Maßnahme nicht zu schwerwiegend. Insbesondere macht die Sondersteuer eine wirtschaftlich einträgliche Tätigkeit auf dem ungarischen Telekommunikationsmarkt offenbar nicht unmöglich. Sie scheint keine erdrosselnde Wirkung zu haben, wie die vergangenen Jahre gezeigt haben. Darüber hinaus mindert die Sondersteuer nach Angaben von Ungarn in der mündlichen Verhandlung auch den Gewinn, so dass damit eine Reduktion der gewinnbasierten Ertragsteuer einhergeht, sofern Ertragsteuern gezahlt werden. Hinzu kommt, dass sie von Anfang an als sogenannte Krisensteuer nur für drei Jahre erhoben wurde und daher lediglich vorübergehenden Charakter hatte.

133. Im Ergebnis wäre daher eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch eine umsatzbasierte progressive Ertragsteuer zulasten von umsatzstarken Telekommunikationsunternehmen gerechtfertigt.

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

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

4. Ergebnis zur ersten Vorlagefrage

134. Die Art. 49 und 54 AEUV stehen der ungarischen Sondersteuer für den Telekommunikationsmarkt nicht entgegen.

C. Zweite Vorlagefrage: Verstoß gegen das Beihilfeverbot

135. Damit ist noch der Beihilfecharakter der progressiv ausgestalteten ungarischen Sondersteuer für den Telekommunikationsmarkt zu untersuchen. Dieser wird von dem vorlegenden Gericht darin gesehen, dass erst ab dem Erreichen gewisser Umsatzgrenzen der höchste Steuersatz von 6,5 % eingreift.

1. Zur Zulässigkeit der zweiten Vorlagefrage

136. Zu klären ist jedoch zunächst, ob das Vorabentscheidungsersuchen im Hinblick auf die zweite Frage überhaupt zulässig ist. Hintergrund ist die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach sich der Schuldner einer Abgabe nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen.⁸³

137. Sofern die Abgabe allerdings zu bestimmten Zwecken und damit insbesondere zur Begünstigung anderer Unternehmer eingesetzt wird, ist jedoch zu prüfen, ob das Aufkommen aus der Abgabe in einer beihilferechtlich unbedenklichen Art und Weise verwendet wird.⁸⁴ In einem solchen Fall kann sich der betroffene Abgabenschuldner auch gegen seine eigene Belastung – die notwendigerweise mit der Begünstigung Dritter einhergeht – wenden.

138. Ein solcher Fall liegt aber nicht vor. Hier erfolgt die Belastung des Klägers im Ausgangsverfahren durch eine allgemeine Steuer, die in den allgemeinen Staatshaushalt fließt und damit nicht einen Dritten konkret begünstigt. Damit wendet sich der Kläger im vorliegenden Fall lediglich gegen einen an ihn adressierten Steuerbescheid und hält diesen für rechtswidrig, weil andere Steuerpflichtige nicht im gleichen Maße besteuert werden.

139. Damit kann sich Vodafone vor den nationalen Gerichten nicht auf die Rechtswidrigkeit der anderen Unternehmen gewährten Steuerbefreiung berufen, um sich der Entrichtung dieser Steuer zu entziehen.

140. Einzig die Entscheidung des Gerichtshofs *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵ scheint dem zu widersprechen. Nach diesem Urteil sollte es für die Zulässigkeit einiger Vorlagefragen ausreichend sein, dass „die Anträge“ des Steuerpflichtigen „auch die Gültigkeit der Regelungen in Zweifel“ ziehen wollten. Ob dies in einem Verfahren über die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheides wie hier überhaupt der Fall ist, kann dahinstehen. Denn selbst in dieser Entscheidung hat der Gerichtshof dann später zutreffend betont, dass der „Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen“ könne,

83 Urteile vom 6. Oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, Rn. 21), vom 15. Juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43 ff.), 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.), und vom 20. September 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, Rn. 80 und die dort zitierte Rechtsprechung).

84 Zur Relevanz dieser Frage siehe nur Urteil vom 27. Oktober 2005, *Distribution Casino France* u. a. (C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, EU:C:2005:657, Rn. 40, 41 und 45 ff.).

85 Urteil vom 15. Juni 2006 (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 25 und 26).

„dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen.“⁸⁶ Wenn dem aber so ist, dann ist die Frage nach der Beihilfe zugunsten eines anderen in einem Prozess, der sich allein mit der eigenen Steuerschuld befasst – wie im vorliegenden Fall –, nicht entscheidungserheblich, mithin nicht zulässig.

141. Insofern ist auch zu berücksichtigen, dass es im Grundsatz die Aufgabe der Kommission ist, für eine *Rückforderung* einer rechtswidrig gewährten Beihilfe zu sorgen, was der Gerichtshof unlängst erst wieder klargestellt hat.⁸⁷ Eine Nichtbesteuerung von Vodafone würde aber keine Rückforderung darstellen, sondern die Beihilfe auf eine weitere Person (hier Vodafone) ausweiten und damit die Wettbewerbsverzerrung nicht beseitigen, sondern verstärken.

142. Demgegenüber entspricht es der genannten Rechtsprechung, wenn ein Gericht, welches über die Gewährung einer Steuerbefreiung zu entscheiden hat – wie dies bei der A-Brauerei⁸⁸ der Fall war –, dem Gerichtshof diese Frage vorlegen kann. Dieser Fall ist mit dem vorliegenden, anders als die Kommission in der mündlichen Verhandlung meinte, gerade nicht vergleichbar. Denn in einem solchen Fall geht es um die Gewährung der Beihilfe an den Begünstigten und nicht um die Aufhebung eines Steuerbescheides zugunsten eines Dritten (hier Vodafone), der die Beihilfe auf sich erstrecken möchte.

143. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass eine Rückforderung im Wege einer nachträglichen Besteuerung der kleineren Unternehmen – wie Vodafone in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat – nicht möglich sei. Ist eine Rückforderung der Beihilfe ausnahmsweise durch den Mitgliedstaat nicht möglich, dann kann sie ausweislich von Art. 14 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999⁸⁹ auch nicht zurückgefordert werden. Wie der Gerichtshof entschieden hat, gehört der Grundsatz, dass niemand zu etwas Unmöglichem verpflichtet ist, zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts.⁹⁰ Selbst in einem solchen Fall sehen daher weder die Art. 107 und 108 AEUV noch die Regelungen der genannten Verordnung für die Vergangenheit eine *Erweiterung* der Beihilfe auf weitere Personen vor.

144. Auch aus der jüngeren Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache ANGED⁹¹ zu einer spanischen (flächenbasierten) Einzelhandelssteuer kann die Zulässigkeit der Vorlagefrage – anders als die Kommission in der mündlichen Verhandlung meinte – nicht abgeleitet werden. In diesem Verfahren vor dem nationalen Gericht ging es um die Überprüfung des Gesetzes selbst (mit *Erga-omnes*-Wirkung) und nicht nur um die Überprüfung des einzelnen Steuerbescheides. Insofern waren dort weitere Ausführungen zu Art. 107 AEUV zumindest nützlich für das vorlegende Gericht, weswegen der Gerichtshof zu Recht die Zulässigkeit der Vorlagefrage bejahte.

86 Urteil vom 15. Juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43).

87 Urteil vom 6. November 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Kommission, Kommission/Scuola Elementare Maria Montessori und Kommission/Ferracci* (C-622/16 P bis C-624/16 P, EU:C:2018:873, Rn. 90 ff.)

88 Urteil vom 19. Dezember 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Verordnung des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [108 AEUV] (ABl. 1999, L 83, S. 1).

90 Urteil vom 6. November 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Kommission, Kommission/Scuola Elementare Maria Montessori und Kommission/Ferracci* (C-622/16 P bis C-624/16 P, EU:C:2018:873, Rn. 79); vgl. in diesem Sinne, wenn auch in anderem Zusammenhang, bereits das Urteil vom 3. März 2016, *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, Rn. 42).

91 Urteile vom 26. April 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), vom 26. April 2018, *ANGED* (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2018:281), und vom 26. April 2018, *ANGED* (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291).

145. Erstreckt sich die Wirkung des Urteils aber allein auf den Beteiligten, der – so wie dies hier die Verfahrensbeteiligten bestätigt haben – allein seinen Steuerbescheid angreift, dann greift der in der Rechtssache ANGED vom Gerichtshof entwickelte Gedanke nicht ein und es bleibt daher auch bei dem oben genannten Grundsatz. Im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs – die sogar die Entscheidung des Gerichtshofs *Air Liquide Industries Belgium*⁹² zitiert – ist die zweite Frage im vorliegenden Verfahren daher unzulässig.⁹³

146. Dem Kläger bleibt es unbenommen, eine abstrakte Überprüfung des Gesetzes vor einem nationalen Gericht zu erreichen. Dann kann dieses Gericht ein entsprechendes Vorabentscheidungsersuchen einleiten.

147. Aufgrund des oben Gesagten besteht weder ein Grund noch ein Bedürfnis, von der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs abzuweichen, wonach sich der Schuldner einer Abgabe nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen.⁹⁴ Das Vorabentscheidungsersuchen ist hinsichtlich seiner zweiten Frage damit bereits unzulässig.

2. Hilfsweise: rechtliche Würdigung

148. Sollte der Gerichtshof dennoch eine Zulässigkeit der zweiten Frage bejahen, dann müsste er prüfen, ob in der ermäßigten Besteuerung (umsatzbezogen) mittlerer bzw. in der Steuerbefreiung (umsatzbezogen) kleinerer Unternehmer eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu sehen ist.

149. 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.⁹⁵

150. Das entscheidende Kriterium ist hier das des selektiven Vorteils. Anders ausgedrückt stellt sich die Frage, ob ein progressiver Steuertarif ein zu rechtfertigender selektiver Vorteil für diejenigen ist, die aufgrund der Progression sowohl absolut als auch relativ weniger Steuern zahlen als andere Steuerpflichtige. Noch vor nicht allzu langer Zeit wäre diese Frage klar und deutlich verneint worden. Mittlerweile stellt sich genau diese Frage in diesem Verfahren.

151. Dieser Umstand hat Generalanwalt Saugmandsgaard Øe dazu bewogen, das bisherige Prüfungsschema des Gerichtshofs grundsätzlich zu hinterfragen. So meinte er ausdrücklich:⁹⁶

„Um ein extremes Beispiel heranzuziehen, stellt eine Maßnahme, die progressive Steuersätze vorsieht, die nach der Höhe der Einkommen definiert werden, unbestreitbar eine allgemeine Maßnahme nach der klassischen Prüfungsmethode dar, da jedes Unternehmen die günstigsten Sätze beanspruchen kann. Hingegen stellen nach der Methode des Bezugsrahmens die günstigsten Steuersätze eine

92 Urteil vom 15. Juni 2006 (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43 ff.).

93 So ausdrücklich in einem vergleichbaren Fall: Urteil vom 6. Oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, Rn. 21 ff.).

94 Urteile vom 6. Oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, Rn. 21), vom 15. Juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43 ff.), 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.), und vom 20. September 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, Rn. 80 und die dort zitierte Rechtsprechung).

95 Urteile vom 27. Juni 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 38), 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 21. Dezember 2016, *Kommission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 40).

96 Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, Nrn. 66 und 67).

Differenzierung dar, die entweder durch eine fehlende Vergleichbarkeit (zweiter Schritt) oder durch das Vorliegen einer Rechtfertigung aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus der fraglichen Regelung (dritter Schritt) validiert werden muss. Um ganz klar zu sein: Ich behaupte natürlich nicht, dass die Methode des Bezugsrahmens automatisch dazu führen würde, progressive Steuersätze als selektiv einzustufen^[97], aber sehr wohl, dass sie diese Möglichkeit umfasst, da sie dazu führt, sich Fragen zur Rechtmäßigkeit von Maßnahmen zu stellen, die durch die klassische Prüfungsmethode vorab ausgeschlossen werden. Diese Gefahr der Ausweitung des Beihilfenrechts könnte insbesondere Maßnahmen betreffen, die denjenigen ähnlich sind, die der Gerichtshof in der Vergangenheit als ‚allgemein‘ eingestuft hat.“

152. Ich teile diese Bedenken, meine aber, dass ihnen auch innerhalb der sogenannten Methode des Bezugsrahmens Rechnung getragen werden kann. Danach ist zunächst zu untersuchen, worin der Vorteil zu sehen ist (dazu Nrn. 153 ff.), der als selektiv (dazu Nrn. 157 ff.) zu beurteilen sein könnte.

a) Zum Begriff des Vorteils

153. 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.⁹⁸

154. 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.⁹⁹ 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.¹⁰⁰

155. Hinsichtlich der Steuerbefreiung und der ermäßigten Besteuerung fehlt es bereits an einem Vorteil. Alle Unternehmen – kleine wie große – werden mit einem Umsatz bis 500 Millionen HUF nicht und von 500 Mio. bis 5 Mrd HUF ermäßigt besteuert. Dies gilt auch für Vodafone.

156. Allenfalls der sich aufgrund der Progression ergebende unterschiedliche Durchschnittsteuersatz – auf den sowohl Vodafone als auch die Kommission abstellen – stellt einen Vorteil dar, der den umsatzschwächeren Steuerpflichtigen begünstigt.

b) Selektivität des Vorteils im Steuerrecht

157. Insofern ist zu prüfen, ob in dem niedrigeren Durchschnittsteuersatz bei niedrigerem Umsatz 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 gegeben ist.

97 „Ich weise darauf hin, dass nach Rn. 139 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe die Einkommensteuerprogression und ihre Umverteilungslogik Rechtfertigungen aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus der fraglichen Regelung darstellen können.“

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

99 Vgl. u. a. Urteile vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 23), 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 15. März 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14).

100 Urteile vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 66), vom 14. Januar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 33), 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 15. März 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 13).

158. Die Prüfung dieser Selektivität bereitet bei steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten immer erhebliche Schwierigkeiten.¹⁰¹ 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.¹⁰² Eine Selektivität wäre hiernach zu verneinen. Nichts anderes folgt aus der Entscheidung *World Duty Free Group u. a.*¹⁰³ Denn diese Entscheidung betraf 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.

159. Auch aufgrund des Umstands, dass eine Steuerregelung nur denjenigen Unternehmen einen Vorteil gewährt, die ihre Voraussetzungen erfüllen – hier das Nichterreichen gewisser Umsatzgrenzen –, kann die Selektivität der Regelung noch nicht festgestellt werden.¹⁰⁴ Danach wäre hier auch eine Selektivität zu verneinen.

160. Gleichzeitig steht aber fest, dass auch allgemeine Steuergesetze an dem Beihilfeverbot des Art. 107 AEUV zu messen sind.¹⁰⁵ Der Gerichtshof hat deshalb bei steuerrechtlichen Vorteilen für die Feststellung ihrer Selektivität spezielle Voraussetzungen aufgestellt. Ob dies als zwei- oder dreistufiger Aufbau bezeichnet wird, ist dabei nicht entscheidend.¹⁰⁶ Entscheidend ist immer, ob die Voraussetzungen für den steuerrechtlichen Vorteil nach den Maßstäben des nationalen Steuersystems diskriminierungsfrei gewählt worden sind.¹⁰⁷

101 Siehe nur die aktuellen Entscheidungen und die dazu ergangenen Schlussanträge:

Urteil vom 19. Dezember 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024), und Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

Urteil vom 28. Juni 2018, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission* (C-203/16 P, EU:C:2018:505), und Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache *Andres/Kommission* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

Urteile vom 26. April 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), vom 26. April 2018, *ANGED* (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2018:281), und vom 26. April 2018, *ANGED* (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291), mit meinen Schlussanträgen in der Rechtssache *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), in den verbundenen Rechtssachen *ANGED* (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2017:853) und in den verbundenen Rechtssachen *ANGED* (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Vgl. nur Urteile 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.), vom 9. Oktober 2014, *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 23), vom 29. März 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 39), 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), und vom 8. November 2001, *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 35).

103 Urteil vom 21. Dezember 2016 (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn.73, 74 und 86 ff.).

104 Vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 19. Dezember 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 24), vom 28. Juni 2018, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 94), 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), und vom 29. März 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 42).

105 Vgl. u. a. Urteile vom 9. Oktober 2014, *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 23), 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 15. März 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14).

106 Ebenso Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache *Belgien/Kommission* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, Nr. 28), der diese Frage als „recht akademisch“ bezeichnet.

107 Vgl. in diesem Sinne auch Urteile 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 vom 14. Januar 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 53); ausdrücklich auch außerhalb des Steuerrechts siehe Urteil vom 21. Dezember 2016, *Kommission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 53 und 55).

161. 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.¹⁰⁸ Letzteres setzt voraus, dass eine Ungleichbehandlung von Unternehmen in vergleichbarer Lage vorliegt, die nicht gerechtfertigt werden kann. Dabei soll – zumindest innerhalb eines Beihilfeverfahrens – die Kommission die Beweislast für die Ungleichbehandlung und der Mitgliedstaat die Beweislast für die Rechtfertigung tragen.¹⁰⁹

162. Mit Generalanwalt Bobek¹¹⁰ bin ich der Meinung, dass die Selektivitätsprüfung im Ergebnis „lediglich“ eine Diskriminierungsprüfung ist. Daher werde ich zunächst das Vorliegen einer Ungleichbehandlung (dazu unter Nrn. 173 ff.) und anschließend eine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung prüfen (dazu unter Nrn. 176 ff.). Zuvor werde ich noch darstellen, warum das normale Prüfungsschema im Fall der erstmaligen Schaffung eines Referenzrahmens ein wenig zu modifizieren ist (dazu Nr. 164).

1) Modifikation bei erstmaliger Schaffung eines Referenzrahmens

163. Bei allgemeinen Steuerregelungen, insbesondere solchen, die den Referenzrahmen erst schaffen, ist eine modifizierte Prüfung zur Feststellung ihrer Selektivität erforderlich. Hintergrund ist die Tatsache, dass sich die steuerrechtliche Differenzierung – anders als eine Subvention im engeren Sinne in Form von Geldleistungen – im Rahmen eines allgemeingeltenden Steuersystems zwangsläufig ergibt, für alle gleichermaßen gilt und der Steuerpflichtige diesen eventuell vorteilhaften Differenzierungen in einer allgemeinen Art und Weise zwangsläufig ohne eigene Mitwirkung unterworfen ist. Insofern unterscheidet sich diese Konstellation sehr stark von einer „normalen“ Einzelbeihilfe.

164. Eine solch modifizierte Prüfung wurde vom Gerichtshof im Ergebnis auch schon in den ANGED-Fällen praktiziert¹¹¹, in denen es auch keinen Referenzrahmen gab, von dem die Regelung abwich, sondern die in Frage stehende Regelung selbst der Referenzrahmen war. So ist es auch hier. Der progressive Steuersatz ist keine Ausnahme für bestimmte Unternehmen von einem „normalen“ (proportionalen?) Steuersatz, sondern ist selbst die Regel. Diese Regel hat zur Folge, dass alle Steuerpflichtigen unterschiedlichen Durchschnittsteuersätzen unterfallen.

165. Solche „begünstigenden“ allgemeinen Differenzierungen, die keine Subventionen im engeren Sinne sind, können nach der Rechtsprechung aber nur dann als Beihilfe eingeordnet werden, wenn sie diesen nach Art und Wirkung *gleichstehen*.¹¹² Dies gilt im Hinblick auf die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten in besonderem Maße, wenn sie erstmalig den Referenzrahmen definieren.

¹⁰⁸ Vgl. insoweit statt vieler: Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 36).

¹⁰⁹ In diese Richtung Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache Belgien/Kommission (C-270/15 P, EU:C:2016:289, Nr. 27); zur Beweislast der Kommission: Urteil vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 84), vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 59), und vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, Rn. 62); zur Beweislast des Mitgliedstaats: Urteil vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 87), 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. 146), vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, Rn. 62), und vom 29. April 2004, Niederlande/Kommission (C-159/01, EU:C:2004:246, Rn. 43).

¹¹⁰ Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache Belgien/Kommission (C-270/15 P, EU:C:2016:289, Nr. 29).

¹¹¹ Urteile vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 50 ff.), vom 26. April 2018, ANGED (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2018:281, Rn. 43 ff.), und Urteil vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 38 ff.).

¹¹² Vgl. u. a. Urteile vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 22), 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 15. Juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 29), und vom 23. Februar 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde (30/59, EU:C:1961:2, S. 43).

166. Nur wenn ein Mitgliedstaat die Definition des Referenzrahmens dazu verwendet, um Vorteile zu Zwecken zu verteilen, die außerhalb des Steuersystems liegen, besteht ein Grund, diese steuerrechtlichen Vorteile den Subventionen im engeren Sinne gleichzustellen.¹¹³ So kann eine Maßnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht.¹¹⁴ Allgemeine Differenzierungen im Rahmen eines kohärenten Steuersystems können daher schwerlich einen selektiven Vorteil darstellen.

167. Bei genauer Betrachtung liegt dieser Gedanke auch der grundlegenden Entscheidung in der Rechtssache Gibraltar¹¹⁵ zugrunde, auf die sich die Kommission in ihrer schriftlichen Argumentation im Wesentlichen stützt. Auch dort wurde der Referenzrahmen erst geschaffen und hatte faktisch zur Folge, dass Offshore-Unternehmen nicht besteuert wurden, obwohl das neu eingeführte Ertragsteuerrecht alle Unternehmen gleichmäßig (wohl auch nach Maßgabe ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit) besteuern sollte. Dort wählte der Gesetzgeber Kriterien wie die Lohnsumme und die Nutzung von Geschäftsräumen, um eine gewinnorientierte Ertragsbesteuerung durchzuführen. Der Gerichtshof hat insoweit – und bedingt durch die Tatsache, dass das Vereinigte Königreich im Beihilfverfahren keinerlei Rechtfertigungsgründe angeführt hatte – die Feststellung der Inkohärenz durch die Kommission akzeptiert.¹¹⁶

168. Die Inkohärenz des Steuerrechts kann letztlich in der Tat einen Missbrauch des Steuerrechts indizieren. Diesmal hat nicht der Steuerpflichtige missbräuchliche Gestaltungen gewählt, um sich der Steuer zu entziehen. Vielmehr hat der Mitgliedstaat – objektiv betrachtet – sein Steuerrecht „missbraucht“, um die Subventionierungen einzelner Unternehmen am Beihilferecht vorbei durchzuführen. Insofern ist die Selektivitätsprüfung bei der Schaffung des Referenzsystems auf eine Kohärenzprüfung des geschaffenen Systems beschränkt.

169. Eine Kohärenz hat der Gerichtshof im Fall von Gibraltar im Ergebnis zutreffend verneint. Weder die Lohnsumme noch die Nutzung von Geschäftsräumen sind nachvollziehbare Faktoren für eine allgemeine, gleichmäßige Ertragsbesteuerung, welche das Ziel des nationalen Gesetzes war. Gilt dies aber auch für eine progressive, umsatzbasierte besondere Ertragsteuer? Ist es wirklich inkohärent, von einem Telekommunikationsunternehmen mit hohem Umsatz mehr Steuern (sowohl absolut als auch relativ) zu erheben als von einem Telekommunikationsunternehmen mit geringem Umsatz?

2) Prüfungsmaßstab einer Kohärenzprüfung

170. Den von den verschiedenen Generalanwälten¹¹⁷ aufgeworfenen Bedenken (insbesondere hinsichtlich der Probleme bei der Bestimmung des richtigen Referenzrahmens und einer allgemeinen Gleichheitsprüfung aller nationalen Steuergesetze bei gleichzeitiger Steuerautonomie der Mitgliedstaaten) kann durch einen abgemilderten Prüfungsmaßstab bezüglich der steuerrechtlichen Kohärenz eines allgemeinen Steuergesetzes Rechnung getragen werden. Danach stellen allgemeine Differenzierungen bei der Schaffung des Referenzsystems nur dann selektive Maßnahmen dar, wenn

¹¹³ Vgl. in diesem Sinne schon Urteil vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 22 bis 27).

¹¹⁴ Urteil vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 22), und vom 8. September 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

¹¹⁵ 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).

¹¹⁶ 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. 149).

¹¹⁷ Siehe Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) und meine Schlussanträge in der Rechtssache ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), in den verbundenen Rechtssachen ANGED (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2017:853) und in den verbundenen Rechtssachen ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2017:854).

sie im Hinblick auf das Ziel des Gesetzes auf keiner rationalen Grundlage beruhen. Ohne einen solchen abgemilderten Prüfungsmaßstab müsste der Gerichtshof im Ergebnis jede Differenzierung in jedem nationalen Steuergesetz beurteilen, da diese zwangsläufig einen Steuerpflichtigen begünstigt und einen anderen benachteiligt.

171. Daher kommt ein selektiver Vorteil nur in Betracht, wenn zum einen diese Maßnahme (hier der progressive Steuersatz) Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden¹¹⁸, die offensichtlich ist.

172. Selbst wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, kann zum anderen die Begünstigung 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,¹¹⁹ die allerdings lediglich nachvollziehbar sein müssen. Darüber hinaus können auch nachvollziehbare außersteuerrechtliche Gründe eine Differenzierung rechtfertigen, wie dies in der Rechtssache ANGED z. B. für umwelt- und raumplanerische Gründe im Zusammenhang mit einer Einzelhandelsflächenabgabe bejaht wurde.¹²⁰

i) Ungleichbehandlung von Unternehmen in vergleichbarer Lage

173. Insofern ist zunächst zu prüfen, ob eine im Rahmen des mitgliedstaatlichen Steuersystems nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung vorliegt. 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.¹²¹

174. Daran fehlt es bei einer Steuer wie der vorliegenden aber. Größere und kleinere Telekommunikationsunternehmen unterscheiden sich gerade durch ihren Umsatz und die daraus abgeleitete finanzielle Leistungsfähigkeit. Sie befinden sich aus Sicht des Mitgliedstaats – die hier nicht offensichtlich fehlerhaft ist – nicht in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation.

175. Gleiches gilt für die Möglichkeiten größerer Unternehmen, durch steuerrechtliche Gestaltungen eine gewinnbasierte Ertragsbesteuerung zu minimieren. Dass diese Möglichkeit mit der Größe eines Unternehmens ansteigt, ist ebenfalls nicht offensichtlich abwegig.

118 Vgl. Urteile 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), 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), vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 49 und 58), vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 35), vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 19), vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 42), und vom 8. September 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49).

119 Vgl. Urteile vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 22), und vom 8. September 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 65 und 69); vgl. in diesem Sinne u. a. auch Urteile vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 42 und 43), 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), vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 42), und vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission (173/73, EU:C:1974:71, Rn. 33).

120 Urteile vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 40 ff.), vom 26. April 2018, ANGED (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2018:281, Rn. 45 ff.), und vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 52 ff.).

121 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).

ii) *Hilfsweise: Rechtfertigung der Ungleichbehandlung*

176. Falls der Gerichtshof gleichwohl eine vergleichbare Lage eines Unternehmens mit z. B. 10 000 Euro/HUF Nettoumsatz im Jahr und eines Unternehmens mit 100 000 000 Euro/HUF Nettoumsatz im Jahr bejahen sollte, ist noch zu prüfen, ob die mit dem unterschiedlichen Durchschnittssatz einhergehende Ungleichbehandlung einer progressiven Steuer gerechtfertigt sein kann.

177. Entscheidend dabei ist – wie auch der Gerichtshof in der Entscheidung *World Duty Free* betont hat¹²² – allein die Prüfung der jeweiligen Ungleichbehandlung im Hinblick auf das mit dem Gesetz verfolgte Ziel, insbesondere wenn es – so wie hier – keine Abweichung von einem Referenzrahmen gibt, sondern das Gesetz selbst den Referenzrahmen darstellt.

178. Dabei kommen aber nicht nur die ausdrücklich im nationalen Gesetz genannten Ziele, sondern auch die dem nationalen Gesetz im Wege einer Auslegung zu entnehmenden Ziele in Betracht.¹²³ Andernfalls würde man allein auf die Gesetzgebungstechnik abstellen. Der Gerichtshof hat aber in seiner Rechtsprechung immer betont, dass im Beihilferecht staatliche Maßnahmen nach ihren Wirkungen und unabhängig von den verwendeten Techniken zu beurteilen sind.¹²⁴

179. Zu klären ist damit, ob der progressive Tarifverlauf der ungarischen Sondersteuer seinen Grund nicht im konkreten Steuergesetz selbst findet, sondern außerhalb davon liegende, nicht nachvollziehbare – mit anderen Worten sachfremde – Zwecke verfolgt.¹²⁵

180. Das kann hier klar verneint werden. Wie oben (Nrn. 108 ff.) ausgeführt, ist das ausdrücklich in der Präambel genannte Ziel des Gesetzes die Besteuerung der finanziellen Leistungsfähigkeit, die im vorliegenden Fall aus der Höhe des Umsatzes abgeleitet wird. Darüber hinaus wird – dies ist einem progressiven Steuertarif *per se* zu eigen, mithin systemimmanent – auch eine gewisse „Umverteilungsfunktion“ verfolgt, wenn wirtschaftlich stärkere Akteure finanziell stärker als wirtschaftlich schwächere Akteure belastet werden (Ausfluss des Sozialstaatsprinzips). Auch die Kommission erkennt die „Umverteilungslogik“ bei der Einkommensteuerprogression in ihrer Bekanntmachung vom 19 Juli 2016 zum „Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Abs. 1 AEUV“ (im Folgenden: Bekanntmachung) als rechtfertigenden Grund an.¹²⁶

181. Darüber hinaus ergibt sich aus dem, dem Gerichtshof mitgeteilten, Gesetzgebungsprozess, dass auch eine Vermeidung der Nichtbesteuerung umsatzstarker Unternehmen bezweckt wird, die nicht oder nur wenig zum Körperschaftsteueraufkommen in Ungarn beitragen. Dies sind – steuerrechtlich gesehen – alles keine sachfremden Zwecke.

182. Anders als die Kommission offenbar meint, ist auch eine Ertragsbesteuerung nach Maßgabe des Gewinns nicht die einzig richtige Besteuerungsform, wie auch das Gericht hierzu unlängst geurteilt hat,¹²⁷ sondern auch nur eine *Technik*, um rechnerisch eine zu besteuernde Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einer gleichmäßigen Art und Weise zu ermitteln und zu besteuern (dazu bereits oben, Nr. 100).

122 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).

123 So auch Urteil vom 19. Dezember 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 45); anders noch Urteil vom 26. April 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 52, 59 und 61) – obwohl der Abgabe auch ein Gedanke der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zugrunde lag, hat der Gerichtshof nur die in der Präambel ausdrücklich genannten außersteuerrechtlichen Gründe „Umweltschutz“ und „Raumordnung“ geprüft.

124 Urteile vom 28. Juni 2018, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 91), vom 26. April 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 47), vom 26. April 2018, *ANGED* (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2018:281, Rn. 40), vom 26. April 2018, *ANGED* (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 35), und vom 22. Dezember 2008, *British Aggregates/Kommission* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 89).

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

126 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union – ABl. 2016, C 262, S. 1 (31), Rn. 139.

127 Urteil vom 16. Mai 2019, *Polen/Kommission* (T-836/16 und T-624/17, EU:T:2019:338, Rn. 65 ff.).

183. Es mag sein – worauf die Kommission in der mündlichen Verhandlung verstärkt hingewiesen hat –, dass eine Gewinnberechnung über einen Betriebsvermögensvergleich präziser ist als eine Anknüpfung an den Nettoumsatz. Das Beihilferecht fragt aber nicht nach dem präziseren Steuersystem, sondern nach einer wettbewerbsverzerrenden Wirkung zwischen zwei Konkurrenten. Wenn bei identischem Umsatz die gleiche Steuer zu zahlen ist, fehlt es daran. Wenn bei höherem Umsatz auch eine höhere Steuer zu zahlen ist, liegt die gleiche „Ungleichbehandlung“ vor, wie wenn bei höherem Gewinn eine höhere Steuer zu zahlen ist. Dies gilt wohl unstreitig bei einem proportionalen Steuersatz (hier wird absolut eine höhere Steuer gezahlt) und folgt bei einem progressiven Steuersatz (hier wird sowohl absolut als auch relativ eine höhere Steuer gezahlt) aus den oben genannten steuersystematischen Gründen.

184. Die Größe des Umsatzes indiziert (jedenfalls nicht offensichtlich fehlerhaft) eine gewisse finanzielle Leistungsfähigkeit (dazu bereits oben, Nrn. 118 ff.). Insofern kann der Umsatz – wie die Kommission selbst mit dem Entwurf für eine Digitalsteuer zeigt¹²⁸ – auch als (etwas größerer) Indikator für eine größere Wirtschaftskraft, mithin eine größere finanzielle Leistungsfähigkeit, betrachtet werden.

185. Auch unter Verwaltungsverfahrensgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn die Anzahl der erfassten und dann auch zu kontrollierenden Einzelhandelseinrichtungen mittels eines Grenzwerts reduziert wird. So werden z. B. im unionsrechtlichen Mehrwertsteuerrecht die sogenannten Kleinunternehmer (d. h. Unternehmer, deren Umsatz einen gewissen „Freibetrag“ nicht überschreitet) auch nicht besteuert (vgl. Art. 282 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie).

186. Für die verfolgten Gesetzesziele ist darüber hinaus das Abstellen auf den Umsatz statt auf den Gewinn auch verständlich, da Ersterer leichter feststellbar (einfache und effektive Verwaltung¹²⁹) und weniger umgehungsanfällig als z. B. der Gewinn (dazu bereits oben, Nr. 123) ist. Auch die Vermeidung von Missbrauch im Steuerrecht kann einen Rechtfertigungsgrund im Beihilferecht darstellen, wie der Gerichtshof bereits entschieden hat.¹³⁰

187. Meines Erachtens rechtfertigt auch der Gedanke des Sozialstaatsprinzips – zu dem sich die Europäische Union in Art. 3 Abs. 3 EUV bekennt – einen progressiven Steuersatz, der die finanziell leistungsfähigeren auch relativ gesehen stärker belastet als die finanziell nicht ganz so leistungsfähigen Steuerpflichtigen. Dies gilt jedenfalls für eine Steuer, die auch natürliche Personen erfasst (vgl. Art. 3 Abs. 1 und 2 des Sondersteuergesetzes).

3. Ergebnis

188. Im Ergebnis stellt die mit einem progressiven Steuertarif zwangsläufig verbundene niedrigere durchschnittliche Besteuerung (hier umsatzschwächerer Unternehmen) keinen selektiven Vorteil dieser Unternehmen dar.

128 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21 März 2018, COM(2018) 148 final.

129 Auch von der Kommission selbst wird die Handhabbarkeit für die Verwaltung als Rechtfertigungsgrund angesehen – vgl. ABl. 2016, C 262, S. 1 (31), Rn. 139.

130 Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 51); ähnlich bereits Urteil vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a. (C-308/01, EU:C:2004:252, Rn. 73 ff.).

VI. Entscheidungsvorschlag

189. Aus diesen Gründen schlage ich vor, die Vorlagefragen des Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Gericht für Verwaltungs- und Arbeitssachen Budapest, Ungarn) wie folgt zu beantworten:

1. Die aus einem progressiven Tarif folgende unterschiedliche Besteuerung stellt keine mittelbare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 AEUV dar. Dies gilt auch dann, wenn bei einer umsatzbasierten Ertragsbesteuerung größere Unternehmen stärker besteuert werden und diese faktisch überwiegend von ausländischen Anteilseignern gehalten werden. Anderes könnte nur dann gelten, wenn dem Mitgliedstaat insoweit ein rechtsmissbräuchliches Verhalten nachgewiesen werden kann. Daran fehlt es hier.
2. Die aus einem progressiven Tarif folgende unterschiedliche Besteuerung stellt weder einen selektiven Vorteil zugunsten umsatzschwächerer Unternehmen (mithin keine Beihilfe) dar, noch kann sich ein umsatzstärkeres Unternehmen darauf berufen, um sich seiner eigenen Steuerpflicht zu entziehen.
3. Die ungarische Sondersteuer hat als umsatzbasierte direkte Ertragsteuer nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, so dass Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie ihr nicht entgegensteht.