



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

3. März 2020\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Niederlassungsfreiheit – Steuer auf den Umsatz des Einzelhandels in Verkaufsräumen – Progressive Steuer, die Unternehmen, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten sind, stärker trifft als inländische Unternehmen – Für alle Steuerpflichtigen geltende Tarifstufen der progressiven Steuer – Neutralität der Umsatzhöhe als Unterscheidungskriterium – Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen – Staatliche Beihilfen“

In der Rechtssache C-323/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest, Ungarn) mit Entscheidung vom 19. März 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Mai 2018, in dem Verfahren

**Tesco-Global Áruházak Zrt.**

gegen

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten K. Lenaerts, der Vizepräsidentin R. Silva de Lapuerta, der Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot (Berichterstatter) und E. Regan, des Richters P. G. Xuereb, der Richterin L. S. Rossi, der Richter I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský und L. Bay Larsen, der Richterin K. Jürimäe sowie des Richters N. Piçarra,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: R. Şereş, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 29. April 2019,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Tesco-Global Áruházak Zrt., vertreten durch S. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér, G. Koós und D.R. Gesztelyi als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Ungarisch.

- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna, M. Rzotkiewicz und A. Kramarczyk als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal und A. Armenia als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 4. Juli 2019

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 18, 26, 49, 54 bis 56, 63, 65, 107, 108 und 110 AEUV sowie der Grundsätze der Effektivität und des Vorrangs des Unionsrechts und der Gleichwertigkeit der Verfahren.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Tesco-Global Áruházak Zrt. (im Folgenden: Tesco) und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn, im Folgenden: Rechtsbehelfsdirektion) wegen der Entrichtung einer Steuer auf den Umsatz des Einzelhandels in Verkaufsräumen (im Folgenden: Sondersteuer).

### Ungarischer Rechtsrahmen

- 3 Die Präambel des Egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Gesetz Nr. XCIV von 2010 über die Sondersteuer für bestimmte Branchen, im Folgenden: Gesetz über die Sondersteuer für bestimmte Branchen) lautet:

„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 Steuerbelastung übersteigt.“

- 4 § 1 des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen sieht vor:

„Im Sinne dieses Gesetzes bezeichnet der Ausdruck

1. Ladeneinzelhandelstätigkeit: Tätigkeiten, die in der am 1. Januar 2009 geltenden einheitlichen Nomenklatur der Wirtschaftstätigkeiten in Abschnitt 45.1 – mit Ausnahme des Großhandels mit Kraftfahrzeugen und Anhängern –, die Abschnitte 45.32 und 45.40 – mit Ausnahme der Reparatur von und des Großhandels mit Motorrädern – sowie die Abschnitte 47.1 bis 47.9 eingereiht sind.

...

5. Nettoumsatz: im Fall eines dem Buchhaltungsgesetz unterliegenden Steuerpflichtigen der aus dem Verkauf stammende Nettoumsatz im Sinne des Buchhaltungsgesetzes; im Fall eines der vereinfachten Steuer für Unternehmer unterliegenden Steuerpflichtigen, der nicht dem Buchhaltungsgesetz unterliegt, der Umsatz ohne Mehrwertsteuer im Sinne des Gesetzes über die Besteuerungsordnung; im Fall eines dem Gesetz über die Einkommensteuer der Privatpersonen unterliegenden Steuerpflichtigen die Einkünfte ohne Mehrwertsteuer im Sinne des Einkommensteuergesetzes.“

5 § 2 des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen sieht vor:

„Der Steuer unterliegen:

a) der Einzelhandel in Verkaufsräumen;

...“

6 § 3 dieses Gesetzes definiert die Steuerpflichtigen 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.“

7 § 4 Abs. 1 dieses Gesetzes lautet:

„Bemessungsgrundlage ist der aus einer Tätigkeit im Sinne von § 2 stammende Nettoumsatz des Steuerpflichtigen ...“

8 § 5 dieses Gesetzes sieht vor:

„Der Steuersatz beträgt

a) bei Ausübung einer Tätigkeit im Sinne von § 2 Buchst. a) für den Teil der Bemessungsgrundlage, der unterhalb von 500 Millionen [ungarischen Forint (HUF)] liegt, 0 %, für den Teil der Bemessungsgrundlage, der oberhalb von 500 Millionen [HUF], aber unterhalb von 30 Milliarden [HUF] liegt, 0,1 %, für den Teil der Bemessungsgrundlage, der oberhalb von 30 Milliarden [HUF], aber unterhalb von 100 Milliarden [HUF] liegt, 0,4 % und für den Teil der Bemessungsgrundlage, der oberhalb von 100 Milliarden [HUF] liegt, 2,5 %,

...“

9 § 124/B des Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung) bestimmt:

„Die Steuerbehörde entscheidet über die Eigenüberprüfung des Steuerpflichtigen innerhalb einer Frist von fünfzehn Tagen ab deren Einreichung, ohne eine Überprüfung durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige die Eigenüberprüfung ausschließlich mit der Begründung eingereicht hat, dass die Rechtsvorschrift, auf die die Steuerpflicht gestützt sei, verfassungswidrig sei oder gegen verbindliche Rechtsakte der Europäischen Union verstoße oder dass eine Verordnung der Selbstverwaltung gegen eine andere Rechtsvorschrift verstoße, sofern das Alkotmánybíróság [(Verfassungsgericht, Ungarn)], die Kúria [(Oberster Gerichtshof, Ungarn)] oder der Gerichtshof der Europäischen Union zum Zeitpunkt der Einreichung der Eigenüberprüfung über diese Frage noch keine Entscheidung verkündet hat oder die Eigenüberprüfung den Feststellungen der verkündeten Entscheidung nicht entspricht. Die Entscheidung über die Eigenüberprüfung kann gemäß den allgemeinen Bestimmungen dieses Gesetzes mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten werden.“

10 § 128 Abs. 2 dieses Gesetzes bestimmt:

„Dürfen die Steuern oder Zuwendungen aus dem Haushalt aufgrund einer Eigenüberprüfung nicht berichtigt werden, ist eine nachträgliche Steuerfestsetzung nicht statthaft.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 11 Tesco ist eine im Ladeneinzel- und -großhandel tätige Handelsgesellschaft ungarischen Rechts. Sie gehört zu einer Gruppe mit Sitz im Vereinigten Königreich und war in der Zeit vom 1. März 2010 bis zum 28. Februar 2013 die umsatzstärkste Einzelhandelskette auf dem ungarischen Markt.
- 12 Die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Steuerdirektion für Großsteuerzahler der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn, im Folgenden: Steuerbehörde erster Instanz) führte bei Tesco eine Steuerprüfung durch, die sämtliche für diesen Zeitraum entrichteten Steuern und empfangenen Zuwendungen aus dem Haushalt betraf.
- 13 Im Anschluss an diese Prüfung erhob die Steuerbehörde erster Instanz u. a. Sondersteuer in Höhe von 1 396 684 000 HUF (etwa 4 198 852 Euro) von Tesco nach und stellte zu ihren Gunsten in Bezug auf die gleiche Steuer eine Steuerdifferenz in Höhe von 17 900 000 HUF (etwa 53 811 Euro) fest. Insgesamt betrug der Steuerfehlbetrag 4 634 131 000 HUF (etwa 13 931 233 Euro), was zu einer Steuergeldbuße in Höhe von 873 760 000 HUF (etwa 2 626 260 Euro) und einem Säumniszuschlag in Höhe von 956 812 000 HUF (etwa 2 875 889 Euro) führte.
- 14 Im Verfahren über den Einspruch gegen die Entscheidung der Steuerbehörde erster Instanz bestätigte die Rechtsbehelfsdirektion diese Entscheidung in Bezug auf die Sondersteuer. In Bezug auf die zugunsten von Tesco festgestellte Steuerdifferenz, die auf 249 254 000 HUF (etwa 749 144 Euro) festgesetzt wurde, und in Bezug auf die Nacherhebung zu ihren Lasten, die auf 3 058 090 000 HUF (etwa 9 191 226 Euro) festgesetzt wurde, wovon 3 013 077 000 HUF (etwa 9 070 000 Euro) als Steuerfehlbetrag eingestuft wurden, wurde die Entscheidung hingegen geändert. Über diese Steuerschuld hinaus verpflichtete die Rechtsbehelfsdirektion Tesco zur Entrichtung von 1 396 684 000 HUF (etwa 4 198 378 Euro) als Sondersteuer sowie zur Zahlung einer Steuergeldbuße in Höhe von 468 497 000 HUF (etwa 1 408 284 Euro) und eines Säumniszuschlags in Höhe von 644 890 000 HUF (etwa 1 938 416 Euro).
- 15 Tesco hat beim Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest, Ungarn) Klage gegen die Entscheidung der Rechtsbehelfsdirektion erhoben. Sie hält die ihr auferlegte Pflicht zur Entrichtung der Sondersteuer für unbegründet und verweist darauf, dass die Rechtsvorschriften über diese Steuer die Niederlassungsfreiheit, den freien Dienstleistungsverkehr und den freien Kapitalverkehr beeinträchtigten. Außerdem verletzen sie den Gleichheitsgrundsatz, stellten eine verbotene staatliche Beihilfe dar und verstießen gegen Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
- 16 Tesco macht insbesondere geltend, alle Gesellschaften in den untersten Tarifstufen stünden im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen und seien Franchisesystemen zuzuordnen; dies hänge mit dem stark progressiven Tarif der Sondersteuer und der Struktur des ungarischen Einzelhandelsmarkts zusammen. Dagegen seien die Gesellschaften der obersten Stufe mit einer Ausnahme Unternehmen, die mit Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat verbunden seien. Somit entfalle auf die von ausländischen natürlichen oder juristischen Personen gehaltenen Gesellschaften ein unverhältnismäßiger Anteil an der Sondersteuer.
- 17 Das vorlegende Gericht hält es für denkbar, dass das Gesetz über die Sondersteuer für bestimmte Branchen gegen die Art. 18, 26, 49, 54 bis 56, 63, 65, 107, 108 und 110 AEUV verstoße, da insbesondere die effektive Steuerlast hauptsächlich von Steuerpflichtigen getragen werde, die in

ausländischem Eigentum stünden. Der Gerichtshof habe in seinem Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), die in diesem Zusammenhang angewandte Konsolidierungsregel geprüft und eine mittelbare Diskriminierung festgestellt.

- 18 Das vorlegende Gericht wirft außerdem die Frage auf, ob das Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung mit den Grundsätzen der Gleichwertigkeit der Verfahren sowie des Vorrangs und der Effektivität des Unionsrechts vereinbar ist.
- 19 Unter diesen Umständen hat das Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist es mit den Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Grundsätze des Diskriminierungsverbots (Art. 18 und 26 AEUV), der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), der Gleichbehandlung (Art. 54 AEUV), der Gleichheit der Beteiligung am Kapital von Gesellschaften im Sinne von Art. 54 AEUV (Art. 55 AEUV), des freien Dienstleistungsverkehrs (Art. 56 AEUV), des freien Kapitalverkehrs (Art. 63 und 65 AEUV) und der Gleichheit der Besteuerung von Gesellschaften (Art. 110 AEUV) vereinbar, dass ein eine Ladeneinzelhandelstätigkeit ausübender Steuerpflichtiger, der in ausländischem Eigentum steht und über eine einzige Handelsgesellschaft mehrere Ladengeschäfte betreibt, eine Sondersteuer *de facto* nach der höchsten Stufe eines stark progressiven Steuersatzes entrichten muss, während in inländischem Eigentum stehende Steuersubjekte, die unter einem einheitlichen Firmenzeichen in einem Franchisesystem – mit typischerweise einer eigenständigen Gesellschaft je Ladengeschäft – tätig sind, *de facto* entweder in den steuerbefreiten Bereich oder in eine der darauf folgenden niedrigen Steuertarifstufen fallen, so dass der Anteil der von den in ausländischem Eigentum stehenden Gesellschaften entrichteten Steuer am gesamten Steueraufkommen wesentlich größer ist als der entsprechende Anteil der in inländischem Eigentum stehenden Steuersubjekte?
  2. Ist es mit den Bestimmungen des AEU-Vertrags über den Grundsatz des Verbots staatlicher Beihilfen (Art. 107 Abs. 1 AEUV) vereinbar, dass ein eine Ladeneinzelhandelstätigkeit ausübender Steuerpflichtiger, der über eine einzige Handelsgesellschaft mehrere Ladengeschäfte betreibt, eine Sondersteuer *de facto* nach der höchsten Stufe eines stark progressiven Steuersatzes entrichten muss, während in inländischem Eigentum stehende Steuersubjekte, die mit diesem in unmittelbarem Wettbewerb stehen und unter einem einheitlichen Firmenzeichen in einem Franchisesystem – mit typischerweise einer eigenständigen Gesellschaft je Ladengeschäft – tätig sind, *de facto* entweder in den steuerbefreiten Bereich oder in eine der darauf folgenden niedrigen Steuertarifstufen fallen, so dass der Anteil der von den in ausländischem Eigentum stehenden Gesellschaften entrichteten Steuer am gesamten Steueraufkommen aus der Sondersteuer wesentlich größer ist als der entsprechende Anteil der in inländischem Eigentum stehenden Steuersubjekte?
  3. Sind die Art. 107 und 108 Abs. 3 AEUV dahin auszulegen, dass sich ihre Geltung auch auf eine Steuermaßnahme erstreckt, die deshalb in einem organischen Zusammenhang mit einer durch das Steueraufkommen aus dieser Steuermaßnahme finanzierten – eine staatliche Beihilfe darstellenden – Steuerbefreiung steht, weil der Gesetzgeber den Betrag der veranschlagten Haushaltseinnahmen, der bereits vor Einführung der Einzelhandelssondersteuer (auf der Grundlage der Umsatzerlöse der Marktteilnehmer) festgelegt worden war, nicht durch die Einführung eines allgemeinen Steuertarifs, sondern durch die Anwendung von an den Umsatzerlösen orientierten progressiven Steuersätzen erzielt hat, so dass er als mit der Regelung bewusst angestrebtes Ziel einem Teil der Marktteilnehmer eine Steuerbefreiung gewährt hat?
  4. Ist eine Praxis der Rechtsanwender eines Mitgliedstaats mit dem Grundsatz der Gleichwertigkeit der Verfahren und den Grundsätzen der Effektivität und des Vorrangs des Unionsrechts vereinbar, nach der es im Verlauf einer von Amts wegen eingeleiteten Steuerprüfung oder eines auf diese

folgenden gerichtlichen Verfahrens – trotz des Effektivitätsgrundsatzes und der Pflicht zur Nichtanwendung der unionsrechtswidrigen Vorschrift – nicht möglich ist, einen Anspruch auf Erstattung der Steuer, die auf der Grundlage einer unionsrechtswidrigen nationalen Steuervorschrift erklärt wurde, geltend zu machen, weil die Steuerbehörde oder das Gericht einen Verstoß gegen das Unionsrecht nur in einem besonderen Antragsverfahren prüft, das nur vor dem Amtsverfahren eingeleitet werden kann, während bei einer unter Verstoß gegen das nationale Recht erklärten Steuer kein Hindernis besteht, den Erstattungsanspruch im steuerbehördlichen oder gerichtlichen Verfahren geltend zu machen?

### **Zum Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens**

- 20 Im Anschluss an die Schlussanträge der Generalanwältin hat Tesco mit Schriftsatz, der am 2. September 2019 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens gemäß Art. 83 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs beantragt.
- 21 Zur Begründung ihres Antrags hat Tesco geltend gemacht, dass sie mit diesen Schlussanträgen, insbesondere mit der Darlegung bestimmter tatsächlicher Umstände des Verfahrens, nicht einverstanden sei.
- 22 Zum einen ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und die Verfahrensordnung des Gerichtshofs keine Möglichkeit für die in Art. 23 der Satzung bezeichneten Beteiligten vorsehen, eine Stellungnahme zu den Schlussanträgen des Generalanwalts einzureichen (Urteil vom 6. März 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, Rn. 26).
- 23 Zum anderen stellt der Generalanwalt nach Art. 252 Abs. 2 AEUV öffentlich in völliger Unparteilichkeit und Unabhängigkeit begründete Schlussanträge zu den Rechtssachen, in denen nach der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union seine Mitwirkung erforderlich ist. Der Gerichtshof ist weder an diese Schlussanträge noch an ihre Begründung durch den Generalanwalt gebunden. Dass eine Partei nicht mit den Schlussanträgen des Generalanwalts einverstanden ist, kann folglich unabhängig von den darin untersuchten Fragen für sich genommen kein Grund sein, der die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens rechtfertigt (Urteil vom 6. März 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, Rn. 27).
- 24 Der Gerichtshof kann allerdings gemäß Art. 83 seiner Verfahrensordnung jederzeit nach Anhörung des Generalanwalts die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beschließen, insbesondere wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält oder wenn ein zwischen den Beteiligten nicht erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich ist (Urteil vom 6. März 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, Rn. 28).
- 25 Da sich Tesco im vorliegenden Fall darauf beschränkt, zu den Schlussanträgen der Generalanwältin Stellung zu nehmen, ohne neues entscheidungserhebliches Vorbringen darzulegen, ist der Gerichtshof nach Anhörung der Generalanwältin zu dem Ergebnis gelangt, dass er über alle für die Entscheidung erforderlichen Informationen verfügt und dass diese zwischen den Beteiligten erörtert worden sind.
- 26 Daher ist der Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens zurückzuweisen.

### **Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens**

- 27 Die ungarische Regierung macht geltend, das vorliegende Gericht nenne weder die Bestimmungen des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen, die gegen das Unionsrecht verstoßen sollten, noch die Gründe, aus denen ihm die Auslegung der in der Vorlageentscheidung angeführten Vertragsbestimmungen und Grundprinzipien des Unionsrechts fraglich erscheine.

- 28 Anhand der Angaben des vorlegenden Gerichts lassen sich jedoch die Tragweite des Vorabentscheidungsersuchens und der – insbesondere rechtliche – Kontext, in dem es vorgelegt worden ist, bestimmen. Somit enthält die Vorlageentscheidung, die die Zweifel dieses Gerichts in Bezug auf die Vereinbarkeit des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen mit dem Unionsrecht zum Ausdruck bringt, hinreichende Angaben zu den Gründen, aus denen das vorlegende Gericht eine Auslegung des Unionsrechts für erforderlich hält, um über den Ausgangsrechtsstreit entscheiden zu können.
- 29 Das Vorabentscheidungsersuchen ist folglich zulässig.

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Zur zweiten und zur dritten Frage*

- 30 Die ungarische Regierung und die Europäische Kommission machen geltend, die Schuldner einer Abgabe könnten sich nicht darauf berufen, dass die Befreiung anderer Personen eine rechtswidrige staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen, so dass die zweite und die dritte Frage unzulässig seien.
- 31 Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Art. 108 Abs. 3 AEUV die beabsichtigte Einführung neuer Beihilfen einer vorbeugenden Prüfung unterwirft. Die damit geschaffene Verhütungsregelung soll bewirken, dass nur mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen durchgeführt werden. Um dieses Ziel zu erreichen, wird die Durchführung eines Beihilfevorhabens ausgesetzt, bis die Zweifel an seiner Zulässigkeit durch die abschließende Entscheidung der Kommission beseitigt sind (Urteile vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 25 und 26, und vom 5. März 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 84).
- 32 Die Umsetzung dieses Kontrollsystems obliegt zum einen der Kommission und zum anderen den nationalen Gerichten, wobei ihnen einander ergänzende, aber unterschiedliche Rollen zufallen (Urteil vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Während für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt ausschließlich die Kommission zuständig ist, die dabei der Kontrolle durch die Unionsgerichte unterliegt, wachen die nationalen Gerichte bis zur endgültigen Entscheidung der Kommission über die Wahrung der Rechte des Einzelnen bei eventuellen Verstößen der staatlichen Behörden gegen das in Art. 108 Abs. 3 AEUV aufgestellte Verbot (Urteil vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 28).
- 34 Das Einschreiten der nationalen Gerichte beruht auf der unmittelbaren Wirkung des in dieser Bestimmung aufgestellten Verbots der Durchführung von Beihilfevorhaben. Die unmittelbare Anwendbarkeit dieses Verbots betrifft jede Beihilfemaßnahme, die durchgeführt wird, ohne angezeigt worden zu sein (Urteile vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 29, und vom 5. März 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 88).
- 35 Die nationalen Gerichte müssen zugunsten des Einzelnen im Einklang mit ihrem nationalen Recht sämtliche Konsequenzen aus einer Verletzung des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV sowohl hinsichtlich der Gültigkeit der Durchführungsakte als auch hinsichtlich der Beitreibung der unter Verletzung dieser Bestimmung gewährten finanziellen Unterstützungen oder eventueller vorläufiger Maßnahmen ziehen (Urteile vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 30, und vom 5. März 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 89).

- 36 Der Gerichtshof hat jedoch auch entschieden, dass die etwaige Rechtswidrigkeit der Befreiung von einer Abgabe im Hinblick auf das Beihilfenrecht der Union die Rechtmäßigkeit dieser Abgabe selbst nicht berühren kann, so dass ihr Schuldner sich nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Personen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich ihrer Zahlung zu entziehen (vgl. in diesem Sinne Urteile 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. 44, vom 15. Juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43, sowie vom 26. April 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 26).
- 37 Etwas anderes gilt jedoch, wenn der Ausgangsrechtsstreit keinen Antrag auf Befreiung von der streitigen Abgabe betrifft, sondern die Rechtmäßigkeit der dafür geltenden Regelungen nach dem Unionsrecht (Urteil vom 26. April 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 26).
- 38 Überdies hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass Abgaben nicht in den Anwendungsbereich der Bestimmungen des AEU-Vertrags über staatliche Beihilfen fallen, es sei denn, dass sie die Finanzierungsweise einer Beihilfemaßnahme darstellen und damit Bestandteil dieser Maßnahme sind. In diesem Fall erstrecken sich die Folgen der Nichtbeachtung des Durchführungsverbots in Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV durch die staatlichen Stellen auch auf diesen Aspekt der Beihilfemaßnahme, so dass die staatlichen Stellen grundsätzlich verpflichtet sind, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Abgaben zu erstatten (Urteil vom 20. September 2018, *Carrefour Hypermarchés u. a.*, C-510/16, EU:C:2018:751, Rn. 14 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass eine Abgabe nur dann als Bestandteil einer Beihilfemaßnahme angesehen werden kann, wenn nach der einschlägigen nationalen Regelung zwischen ihr und der Beihilfe ein zwingender Verwendungszusammenhang in dem Sinne besteht, dass das Aufkommen aus der Abgabe notwendig für die Finanzierung der Beihilfe verwendet wird und deren Umfang unmittelbar beeinflusst (Urteile vom 15. Juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 46, sowie vom 7. September 2006, *Laboratoires Boiron*, C-526/04, EU:C:2006:528, Rn. 44).
- 40 Fehlt der zwingende Verwendungszusammenhang zwischen Abgabe und Beihilfe, kann die etwaige Rechtswidrigkeit der angefochtenen Beihilfemaßnahme im Hinblick auf das Unionsrecht somit die Rechtmäßigkeit der Abgabe selbst nicht berühren, so dass sich die Unternehmen, die sie zu entrichten haben, nicht darauf berufen können, dass eine steuerliche Maßnahme zugunsten anderer Personen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung der Abgabe zu entziehen oder sie erstattet zu bekommen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 5. Oktober 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 51, und vom 26. April 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 26).
- 41 Im vorliegenden Fall betrifft der Ausgangsrechtsstreit einen von Tesco bei den ungarischen Steuerbehörden gestellten Antrag auf Befreiung von der Sondersteuer. Wie die Generalanwältin in Nr. 132 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, erfolgt die Belastung von Tesco durch eine allgemeine Steuer, die in den Staatshaushalt fließt und nicht speziell zur Finanzierung eines Vorteils für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen verwendet wird.
- 42 Somit besteht zwischen der Sondersteuer, selbst wenn die faktische Befreiung bestimmter Steuerpflichtiger von ihr als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft werden könnte, und der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Befreiungsmaßnahme kein zwingender Verwendungszusammenhang.



- 43 Folglich kann die etwaige Rechtswidrigkeit der faktischen Befreiung bestimmter Steuerpflichtiger von der Sondersteuer im Hinblick auf das Unionsrecht die Rechtmäßigkeit dieser Steuer selbst nicht berühren, so dass sich Tesco vor den nationalen Gerichten nicht auf die Rechtswidrigkeit der faktischen Befreiung berufen kann, um sich der Zahlung der Steuer zu entziehen oder sie erstattet zu bekommen.
- 44 Nach alledem sind die zweite und die dritte Frage unzulässig.

### *Zur ersten Frage*

#### *Zur Zulässigkeit*

- 45 Die ungarische Regierung macht geltend, die Beantwortung der ersten Frage sei für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht erforderlich, da sich der Gerichtshof bereits in seinem Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, zur Vereinbarkeit des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen mit dem Unionsrecht geäußert habe.
- 46 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es den innerstaatlichen Gerichten auch dann, wenn es eine Rechtsprechung des Gerichtshofs zu der betreffenden Rechtsfrage gibt, unbenommen bleibt, ihn zu befassen, wenn sie dies für angebracht halten; dabei steht der Umstand, dass die Bestimmungen, um deren Auslegung ersucht wird, bereits vom Gerichtshof ausgelegt worden sind, einer neuerlichen Entscheidung des Gerichtshofs nicht entgegen (Urteil vom 6. November 2018, *Bauer und Willmeroth, C-569/16 und C-570/16, EU:C:2018:871*, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 47 Folglich kann der bloße Umstand, dass der Gerichtshof das Unionsrecht bereits im Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, im Hinblick auf die auch im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung ausgelegt hat, nicht zur Unzulässigkeit der Vorlagefragen in der vorliegenden Rechtssache führen.
- 48 Überdies hebt das vorlegende Gericht hervor, dass der Gerichtshof in seinem Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, im Zusammenhang mit der Sondersteuer auf Einzelhandelstätigkeiten die Auswirkung der Heranziehung des konsolidierten Umsatzes verbundener Unternehmen im Sinne des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen untersucht habe. Um über den Ausgangsrechtsstreit entscheiden zu können, müsse jedoch geklärt werden, ob die Progressivität des Tarifs der Sondersteuer als solche unabhängig von der Anwendung dieser Konsolidierungsregel für Steuerpflichtige unter der Kontrolle natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten, die die effektive Steuerlast treffe, mittelbar diskriminierenden Charakter haben und daher gegen die Art. 49 und 54 AEUV verstoßen könnte.
- 49 Unter diesen Umständen ist die erste Frage zulässig.

#### *Zur Beantwortung der Frage*

- 50 Da sich die Vorlagefrage auf mehrere Bestimmungen des Vertrags bezieht, und zwar auf die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit, den freien Dienstleistungsverkehr und den freien Kapitalverkehr sowie auf die in den Art. 18, 26 und 110 AEUV enthaltenen Bestimmungen, ist zunächst anhand der Besonderheiten des Ausgangsrechtsstreits ihre Tragweite zu ermitteln.
- 51 Dabei ist nach gefestigter Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Rechtsvorschriften abzustellen (Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47*, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 52 Nationale Rechtsvorschriften, die nur auf Beteiligungen anwendbar sind, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, fallen in den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV, der die Niederlassungsfreiheit betrifft (Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 22).
- 53 Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die Rüge, dass der Satz der Sondersteuer Steuerpflichtige benachteilige, die von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten oder Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten kontrolliert würden.
- 54 Unter diesen Umständen betrifft das Vorabentscheidungsersuchen die Auslegung der Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit. Daher bedarf es keiner Auslegung der Art. 56, 63 und 65 AEUV, die sich auf den freien Dienstleistungsverkehr und den freien Kapitalverkehr beziehen.
- 55 Sodann ist darauf hinzuweisen, dass Art. 18 AEUV als eigenständige Grundlage nur auf unionsrechtlich geregelte Fallgestaltungen angewendet werden kann, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht. Im Bereich der Niederlassungsfreiheit ist das Diskriminierungsverbot aber durch Art. 49 AEUV umgesetzt worden (Urteil vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 56 Daher bedarf es auch keiner Auslegung von Art. 18 AEUV und Art. 26 AEUV.
- 57 Da die Sondersteuer, wie aus Rn. 27 des Urteils vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), hervorgeht, Erzeugnisse aus anderen Mitgliedstaaten nicht stärker belastet als inländische Erzeugnisse, ist schließlich auch die Auslegung von Art. 110 AEUV im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits unerheblich.
- 58 Nach alledem ist die erste Frage so zu verstehen, dass mit ihr geklärt werden soll, ob die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats über eine Umsatzsteuer entgegenstehen, deren starke Progressivität dazu führt, dass die effektive Steuerlast hauptsächlich von Unternehmen getragen wird, die unmittelbar oder mittelbar von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten oder von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat kontrolliert werden.
- 59 Nach ständiger Rechtsprechung soll mit der Niederlassungsfreiheit die Inländerbehandlung der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten und der in Art. 54 AEUV genannten Gesellschaften im Aufnahmemitgliedstaat sichergestellt werden, und sie verbietet jede auf dem Sitz beruhende Diskriminierung von Gesellschaften (Urteil vom 26. April 2018, *ANGED*, C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 60 Um wirksam zu sein, muss die Niederlassungsfreiheit die Möglichkeit für eine Gesellschaft einschließen, sich auf eine Beschränkung dieser Freiheit bei einer anderen, mit ihr verbundenen Gesellschaft zu berufen, sofern sich eine solche Beschränkung auf ihre eigene Besteuerung auswirkt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. April 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company u. a.*, C-80/12, EU:C:2014:200, Rn. 23).
- 61 Im vorliegenden Fall hat Tesco ihren Sitz in Ungarn, gehört aber zu einer Gruppe, deren Muttergesellschaft ihren Sitz im Vereinigten Königreich hat. Wie die Generalanwältin in Nr. 41 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, kann die Niederlassungsfreiheit dieser Muttergesellschaft, soweit sie ihre Tätigkeit auf dem ungarischen Markt durch eine Tochtergesellschaft ausübt, durch jede Beschränkung berührt werden, von der diese Tochtergesellschaft betroffen ist. Entgegen dem Vorbringen der ungarischen Regierung ist daher im Ausgangsverfahren eine Berufung auf die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft zulässig.

- 62 Insoweit sind nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund des Sitzes der Gesellschaften verboten, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungskriterien tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen (Urteile vom 5. Februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 30, und vom 26. April 2018, *ANGED*, C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 17).
- 63 Zudem ist eine Pflichtabgabe, die an ein scheinbar objektives Unterscheidungskriterium anknüpft, aber aufgrund ihrer Merkmale in den meisten Fällen Gesellschaften benachteiligt, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben und sich in einer vergleichbaren Situation wie die Gesellschaften mit Sitz in dem die Abgabe erhebenden Mitgliedstaat befinden, eine nach den Art. 49 und 54 AEUV verbotene mittelbare Diskriminierung aufgrund des Sitzes der Gesellschaften (Urteil vom 26. April 2018, *ANGED*, C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 18).
- 64 Im vorliegenden Fall wird im Gesetz über die Sondersteuer für bestimmte Branchen nicht aufgrund ihres Sitzes zwischen den Unternehmen unterschieden. Alle Unternehmen, die in Ungarn im Bereich des Einzelhandels in Verkaufsräumen tätig sind, unterliegen nämlich dieser Steuer, und die jeweiligen Steuersätze für die verschiedenen in diesem Gesetz festgelegten Umsatzstufen gelten für alle diese Unternehmen. Das Gesetz begründet somit keine unmittelbare Diskriminierung.
- 65 Tesco und die Kommission tragen hingegen vor, die starke Progression der Sondersteuer habe als solche eine Begünstigung der im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen stehenden Steuerpflichtigen gegenüber Steuerpflichtigen, die im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten stünden, zur Folge, so dass die Sondersteuer in Anbetracht ihrer Merkmale eine mittelbare Diskriminierung darstelle.
- 66 Wie sich aus Rn. 8 des vorliegenden Urteils ergibt, beträgt der Satz der Sondersteuer, die eine umsatzbasierte progressive Steuer ist, hinsichtlich der Ladeneinzelhandelstätigkeit für den Teil der Bemessungsgrundlage, der unterhalb von 500 Mio. HUF (derzeit etwa 1,5 Mio. Euro) liegt, 0 % (erste Steuerstufe), für den Teil der Bemessungsgrundlage, der zwischen 500 Mio. HUF und 30 Mrd. HUF (derzeit etwa 1,5 Mio. Euro bis 90 Mio. Euro) liegt, 0,1 % (zweite Steuerstufe), für den Teil der Bemessungsgrundlage, der zwischen 30 Mrd. HUF und 100 Mrd. HUF (derzeit etwa 90 Mio. Euro bis 300 Mio. Euro) liegt, 0,4 % (dritte Steuerstufe) und für den Teil, der oberhalb von 100 Mrd. HUF liegt (derzeit etwa 300 Mio. Euro), 2,5 % (vierte Steuerstufe).
- 67 Aus den von der Kommission und von Ungarn übermittelten Zahlen der ungarischen Behörden zu den hier in Rede stehenden Steuerjahren geht jedoch hervor, dass in dem im Ausgangsverfahren relevanten Zeitraum hinsichtlich der Ladeneinzelhandelstätigkeit alle nur der ersten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen standen, während die der dritten und der vierten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen überwiegend im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten standen.
- 68 Darüber hinaus geht aus den Erklärungen der ungarischen Regierung hervor, dass in diesem Zeitraum der größte Teil der Sondersteuer von Steuerpflichtigen getragen wurde, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten waren. Ihre steuerliche Belastung war nach Ansicht von Tesco und der Kommission im Hinblick auf ihre Bemessungsgrundlage somit vergleichsweise höher als die der Steuerpflichtigen, deren Eigentümer ungarische natürliche oder juristische Personen sind, denn diese sind *de facto* von der Sondersteuer befreit oder unterliegen ihr nur mit einem erheblich niedrigeren Grenzsteuersatz und effektiven Steuersatz als umsatzstärkere Steuerpflichtige.

- 69 Beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des Steuerrechts der Union steht es den Mitgliedstaaten jedoch frei, das ihnen am geeignetsten erscheinende Steuersystem einzuführen, so dass die Anwendung einer progressiven Besteuerung in das Ermessen jedes Mitgliedstaats fällt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Juni 1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, Rn. 9, und vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 51 und 53).
- 70 In diesem Kontext ist eine nach dem Umsatz bemessene progressive Besteuerung entgegen dem Vorbringen der Kommission möglich, da die Höhe des Umsatzes zum einen ein neutrales Unterscheidungskriterium darstellt und zum anderen ein relevanter Indikator für die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ist.
- 71 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den dem Gerichtshof zur Verfügung stehenden Angaben, insbesondere aus der in Rn. 3 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Passage der Präambel des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen, dass dieses Gesetz durch die Anwendung eines stark progressiven, nach dem Umsatz bemessenen Tarifs auf die Heranziehung von Steuerpflichtigen abzielte, deren Leistungsfähigkeit „die allgemeine Steuerbelastung übersteigt“.
- 72 Der Umstand, dass der größte Teil dieser Sondersteuer von Steuerpflichtigen getragen wird, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten sind, kann für sich genommen keine Diskriminierung darstellen. Wie die Generalanwältin insbesondere in den Nrn. 62, 65 und 78 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist dies nämlich damit zu erklären, dass solche Steuerpflichtige den Einzelhandel in Verkaufsräumen auf dem ungarischen Markt dominieren und dort die höchsten Umsätze erzielen. Dieser Umstand stellt somit keinen zwingenden, sondern einen aleatorischen Indikator dar, der immer dann – im Übrigen auch bei einer proportionalen Besteuerung – vorliegen kann, wenn der betreffende Markt von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten dominiert wird oder von inländischen Unternehmen, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten sind.
- 73 Überdies betrifft die erste Steuerstufe von 0 % nicht ausschließlich Steuerpflichtige, deren Eigentümer ungarische natürliche oder juristische Personen sind, denn wie bei jedem progressiven Steuersystem profitieren von dieser Vergünstigung alle auf dem betreffenden Markt tätigen Unternehmen für den Teil ihres Umsatzes, der die für diese Stufe festgelegte Obergrenze nicht übersteigt.
- 74 Daraus folgt, dass die stark progressiven Steuersätze der Sondersteuer ihrem Wesen nach nicht zu einer auf dem Sitz der Gesellschaften beruhenden Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, deren Eigentümer ungarische natürliche oder juristische Personen sind, und Steuerpflichtigen, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten sind, führen.
- 75 Ferner ist hervorzuheben, dass sich die vorliegende Rechtssache von der Rechtssache unterscheidet, in der das Urteil vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), ergangen ist. Wie aus dessen Rn. 34 bis 36 hervorgeht, ging es dort nämlich um die Anwendung stark progressiver Umsatzsteuersätze in Verbindung mit einer Konsolidierung der Umsätze verbundener Unternehmen, die zur Folge hatte, dass die einer Unternehmensgruppe angehörenden Steuerpflichtigen auf der Grundlage eines „fiktiven“ Umsatzes besteuert wurden. Hierzu hat der Gerichtshof in den Rn. 39 bis 41 des genannten Urteils ausgeführt, dass dann, wenn auf dem Markt des Einzelhandels in Verkaufsräumen in dem betreffenden Mitgliedstaat die einer Unternehmensgruppe angehörenden und von der höchsten Tarifstufe der Sondersteuer erfassten Steuerpflichtigen in den meisten Fällen im Sinne des nationalen Rechts mit Unternehmen „verbunden“ sind, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben, „die Anwendung des stark progressiven Tarifs der Sondersteuer auf eine am Umsatz ausgerichtete konsolidierte Bemessungsgrundlage“ die Gefahr bergen würde, dass er sich insbesondere zum Nachteil der mit solchen Unternehmen „verbundenen“ Steuerpflichtigen auswirkt und deshalb eine mittelbare Diskriminierung aufgrund des Sitzes der Gesellschaften im Sinne der Art. 49 und 54 AEUV darstellt.

- 76 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen eine stark progressive Umsatzsteuer eingeführt wird, deren effektive Steuerlast hauptsächlich von Unternehmen getragen wird, die unmittelbar oder mittelbar von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten oder von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat kontrolliert werden, weil dies die umsatzstärksten Unternehmen auf dem betreffenden Markt sind, nicht entgegenstehen.

#### *Zur vierten Frage*

- 77 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist die vierte Frage nicht zu beantworten.

#### **Kosten**

- 78 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt:

**Die Art. 49 und 54 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen eine stark progressive Umsatzsteuer eingeführt wird, deren effektive Steuerlast hauptsächlich von Unternehmen getragen wird, die unmittelbar oder mittelbar von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten oder von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat kontrolliert werden, weil dies die umsatzstärksten Unternehmen auf dem betreffenden Markt sind, nicht entgegenstehen.**

Unterschriften