

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

3. März 2020(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Niederlassungsfreiheit – Steuer auf den Umsatz von Telekommunikationsunternehmen – 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 – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Umsatzsteuern – Begriff“

In der Rechtssache C-75/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest, Ungarn) mit Entscheidung vom 23. November 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Februar 2018, in dem Verfahren

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési 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, des Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot (Berichterstatter), der Kammerpräsidentin A. Prechal, des Kammerpräsidenten M. Vilaras, der Richter E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, P. G. Xuereb und N. Piçarra sowie der Richterin L. S. Rossi,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: R. Fregosi, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 18. März 2019,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., vertreten durch P. Jalsovszky, S. Vámosi-Nagy und G. Séra, ügyvédek, sowie durch Rechtsanwalt K. von Brocke,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér, G. Koós und D. R. Gesztelyi als Bevollmächtigte,

- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, J. Vlášil und O. Serdula als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch R. Kanitz als Bevollmächtigten,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna und M. Rzotkiewicz als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch V. Bottka, W. Roels, P. J. Loewenthal, R. Lyal und A. Armenia als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 13. Juni 2019

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49, 54, 107 und 108 AEUV sowie von Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (im Folgenden: Vodafone), einem im Telekommunikationssektor tätigen Unternehmen, 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 in diesem Sektor (im Folgenden: Sondersteuer).

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„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.“

Ungarisches Recht

4 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.“

5 § 1 des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen sieht vor:

„Im Sinne dieses Gesetzes bezeichnet der Ausdruck

...

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)]

...

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.“

6 § 2 des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen sieht vor:

„Der Steuer unterliegen:

...

b) die Telekommunikationstätigkeit;

...“

7 § 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.“

8 § 4 Abs. 1 dieses Gesetzes lautet:

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

9 § 5 dieses Gesetzes sieht vor:

„Der Steuersatz beträgt

...

b) bei Ausübung einer Tätigkeit im Sinne von § 2 Buchst. b) 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 5

Milliarden [HUF] liegt, 4,5 %, und für den Teil der Bemessungsgrundlage, der oberhalb von 5 Milliarden [HUF] liegt, 6,5 %,

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10 Vodafone ist eine auf dem Telekommunikationsmarkt tätige Handelsgesellschaft ungarischen Rechts, deren alleinige Anteilseignerin die in den Niederlanden ansässige Vodafone Europe BV ist. Sie gehört zur Vodafone Group Plc., die ihren Sitz im Vereinigten Königreich hat. Mit einem Marktanteil von mehr als 20 % ist sie das drittgrößte Unternehmen auf dem ungarischen Telekommunikationsmarkt.

11 Die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (Steuer- und Zolldirektion für Großsteuerzahler der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn, im Folgenden: Steuerbehörde erster Instanz) führte bei Vodafone eine Steuerprüfung durch, die sämtliche für den Zeitraum vom 1. April 2011 bis zum 31. März 2015 entrichteten Steuern und empfangenen Zuwendungen aus dem Haushalt betraf.

12 Am Ende dieser Prüfung stellte die Steuerbehörde erster Instanz eine Steuerdifferenz zulasten von Vodafone in Höhe von 8 371 000 HUF (etwa 25 155 Euro), bei einem Steuerfehlbetrag von 7 417 000 HUF (etwa 22 293 Euro), fest; hinzu kamen eine Steuergeldbuße in Höhe von 3 708 000 HUF (etwa 11 145,39 Euro) sowie Versäumniszuschläge und Geldbußen wegen Pflichtversäumnis.

13 Im Verfahren über den Einspruch gegen die Entscheidung der Steuerbehörde erster Instanz setzte die Rechtsbehelfsdirektion die Steuergeldbuße und die Versäumniszuschläge herab.

14 Vodafone 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 eine verbotene staatliche Beihilfe darstellten und gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstießen.

15 Das vorlegende Gericht führt aus, diese Steuer, die auf den Umsatz abstelle und anhand eines Tarifs mit progressiven Sätzen für ihre verschiedenen Stufen berechnet werde, könne mittelbar diskriminierenden Charakter für Steuerpflichtige haben, deren Anteilseigner ausländische natürliche oder juristische Personen seien, und somit gegen die Art. 49, 54, 107 und 108 AEUV verstoßen, vor allem weil *de facto* nur die ungarischen Tochterunternehmen ausländischer Muttergesellschaften den Satz der Sondersteuer für die höchste Umsatzstufe zahlten.

16 Außerdem sei fraglich, ob die Sondersteuer mit Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar sei.

17 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. Sind die Art. 49, 54, 107 und 108 AEUV dahin auszulegen, dass sie der Maßnahme eines Mitgliedstaats entgegenstehen, in deren Rahmen die nationalen Rechtsvorschriften (Gesetz über die Sondersteuer für bestimmte Branchen) 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 dar, ist sie also eine mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbare Umsatzsteuer oder ist sie damit nicht vereinbar?

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit der zweiten Frage

18 Die tschechische Regierung und die 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 Frage unzulässig sei.

19 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).

20 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).

21 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).

22 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).

23 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).

24 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).

25 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).

26 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).

27 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).

28 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).

29 Im vorliegenden Fall betrifft der Ausgangsrechtsstreit einen von Vodafone bei den ungarischen Steuerbehörden gestellten Antrag auf Befreiung von der Sondersteuer. Wie die Generalanwältin in Nr. 138 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, erfolgt die

Belastung von Vodafone durch eine allgemeine Steuer, die in den Staatshaushalt fließt und nicht speziell zur Finanzierung eines Vorteils für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen verwendet wird.

30 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.

31 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 Vodafone vor den nationalen Gerichten nicht auf die Rechtswidrigkeit der Befreiung berufen kann, um sich der Zahlung der Steuer zu entziehen oder sie erstattet zu bekommen.

32 Nach alledem ist die zweite Frage unzulässig.

Zur ersten Frage

Zur Zulässigkeit

33 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 den Art. 49 und 54 AEUV geäußert habe.

34 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).

35 Folglich kann der bloße Umstand, dass der Gerichtshof die Art. 49 und 54 AEUV 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.

36 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 Heranziehung des konsolidierten Umsatzes verbundener Unternehmen im Sinne des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen untersucht habe. Es fügt hinzu, dass diese Steuer im Wesentlichen der Sondersteuer entspreche, um die es in der vorliegenden Rechtssache gehe. 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.

37 Unter diesen Umständen ist die erste Frage zulässig, soweit sie die Auslegung der Art. 49

und 54 AEUV betrifft. Aus den in den Rn. 19 bis 32 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen ist sie hingegen unzulässig, soweit sie sich auf die Auslegung der Art. 107 und 108 AEUV bezieht.

Zur Beantwortung der Frage

38 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats über eine Umsatzsteuer entgegenstehen, deren 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.

39 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).

40 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).

41 Im vorliegenden Fall hat Vodafone ihren Sitz in Ungarn, steht aber zu 100 % im Eigentum von Vodafone Europe, die in den Niederlanden ansässig ist. Wie die Generalanwältin in Nr. 43 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.

42 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).

43 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).

44 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 Telekommunikationssektor 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.

45 Vodafone und die Kommission tragen hingegen vor, die 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.

46 Wie sich aus Rn. 9 des vorliegenden Urteils ergibt, beträgt der Satz der Sondersteuer, die eine umsatzbasierte progressive Steuer ist, für den Teil der Bemessungsgrundlage, der unterhalb von 500 Mio. HUF (derzeit etwa 1,5 Mio. Euro) liegt, 0 % (Basisstufe), für den Teil der Bemessungsgrundlage, der zwischen 500 Mio. HUF und 5 Mrd. HUF (derzeit etwa 1,5 Mio. Euro bis 15 Mio. Euro) liegt, 4,5 % (mittlere Stufe), und für den Teil der Bemessungsgrundlage, der oberhalb von 5 Mrd. HUF (derzeit etwa 15 Mio. Euro) liegt, 6,5 % (höchste Steuerstufe).

47 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 Telekommunikationstätigkeit alle nur der Basisstufe unterliegenden Steuerpflichtigen im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen standen, während die der mittleren Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen je zur Hälfte im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen und im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten standen und die der höchsten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen überwiegend im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten standen.

48 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 Vodafone 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.

49 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).

50 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.

51 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den dem Gerichtshof zur Verfügung stehenden Angaben, insbesondere aus der in Rn. 4 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Passage der Präambel des Gesetzes über die Sondersteuer für bestimmte Branchen, dass dieses Gesetz durch die Anwendung eines progressiven, nach dem Umsatz bemessenen Tarifs auf die Heranziehung von Steuerpflichtigen abzielte, deren Leistungsfähigkeit „die allgemeine Steuerbelastung übersteigt“.

52 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. 66, 69 und 82 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist dies nämlich damit zu erklären, dass

solche Steuerpflichtige den ungarischen Telekommunikationsmarkt 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.

53 Überdies betrifft die Basisstufe 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.

54 Daraus folgt, dass die 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.

55 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.

56 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 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 dritten Frage

57 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er der Einführung der im Gesetz über die Sondersteuer für bestimmte Branchen vorgesehenen Steuer entgegensteht.

58 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie nach ihrem Art. 401 einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, 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.

59 Ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat, hängt vor allem davon ab, ob sie die Funktionsweise des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr belastet und dabei kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist (vgl. entsprechend Urteil vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a., C?283/06 und C?312/06, EU:C:2007:598, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

60 Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt, dass Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, in jedem Fall als Maßnahmen anzusehen sind, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten, auch wenn sie sich nicht in allen Punkten mit ihr decken (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Dagegen steht Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie, ebenso wie Art. 33 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. 1997, L 145, S. 1), der Beibehaltung oder Einführung einer Steuer, die eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist, nicht entgegen (vgl. entsprechend Urteil vom 7. August 2018, Viking Motors u. a., C?475/17, EU:C:2018:636, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Aus der Rechtsprechung ergeben sich vier solche Merkmale, und zwar die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, ihre Erhebung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der zuvor bewirkten Umsätze, sowie der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sie sich auf der jeweiligen Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, Rn. 28).

63 Im vorliegenden Fall weist die Sondersteuer das dritte und das vierte wesentliche Merkmal der Mehrwertsteuer – ihre Erhebung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe sowie das Recht auf Abzug der auf der vorhergehenden Stufe bereits entrichteten Steuer – nicht auf.

64 Im Unterschied zur Mehrwertsteuer wird diese Steuer, deren Bemessungsgrundlage der Nettoumsatz des betreffenden Steuerpflichtigen ist, nämlich nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben, enthält keinen dem Vorsteuerabzugsrecht entsprechenden Mechanismus und beruht nicht allein auf dem Mehrwert, der auf den verschiedenen Stufen hinzukommt.

65 Dies reicht aus, um zu dem Ergebnis zu kommen, dass die Sondersteuer nicht alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt und daher nicht unter das Verbot in Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt (vgl. entsprechend Urteil vom 7. August 2018, Viking Motors u. a., C?475/17, EU:C:2018:636, Rn. 43).

66 Folglich ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er der Einführung einer Steuer, deren Bemessungsgrundlage der Gesamtumsatz des Steuerpflichtigen ist und die in regelmäßigen Abständen und nicht auf jeder

Produktions- und Vertriebsstufe erhoben wird, ohne dass ein Recht auf Abzug der auf der vorhergehenden Stufe entrichteten Steuer besteht, nicht entgegensteht.

Kosten

67 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:

- 1. Die Art. 49 und 54 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen eine 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.**
- 2. Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er der Einführung einer Steuer, deren Bemessungsgrundlage der Gesamtumsatz des Steuerpflichtigen ist und die in regelmäßigen Abständen und nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben wird, ohne dass ein Recht auf Abzug der auf der vorhergehenden Stufe entrichteten Steuer besteht, nicht entgegensteht.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Ungarisch.