

Versteckte Diskriminierung und Grundfreiheiten

I. Versteckte Diskriminierung

Seit vielen Jahren verbindet mich mit *Wolfgang Kessler* eine freundschaftliche Zusammenarbeit. Er gehört zu jenen Betriebswirten, die an den wissenschaftlichen Entwicklungen des Steuerrechts regen Anteil nehmen und sich häufig durch eigenständige Beiträge auf hohem Niveau selbst an der fachlichen Diskussion durch steuerrechtlichen Themen beteiligen. Wiederholt hat *Wolfgang Kessler* bereits zu unionsrechtlichen Fragen Stellung genommen¹. Daher hoffe ich, dass die Analyse zweier kürzlich ergangener Urteile des EuGH zur Bedeutung der Niederlassungsfreiheit im Steuerrecht sein Interesse findet und die Wahl des Themas dem von mir geschätzten Jubilar Freude bereitet.

In den beiden am 3.3.2020 veröffentlichten Urteilen *Vodafone Magyarország* und *Tesco-Global Áruházak* geht es darum, wie eine versteckte Diskriminierung zu identifizieren ist². In ihren Schlussanträgen hat GA *Kokott* die Bedeutung dieses Aspekts erläutert: GA *Kokott* streicht heraus³: „Die Grundfreiheiten untersagen [...] nicht nur offensichtliche Diskriminierungen, sondern auch alle versteckten oder mittelbaren Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungskriterien zu dem gleichen Ergebnis führen. [...] Entscheidend für den diskriminierenden Charakter im Sinne der Art. 49 und 54 AEUV ist daher die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung der Telekommunikationsunternehmen [Einzelunternehmen] im Hinblick auf das Kriterium des Jahresnettoumsatzes einer Un-

* Herrn *Markus Mittendorfer* danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur. Das Manuskript wurde am 26.4.2020 abgeschlossen.

¹ Siehe etwa *Kessler/Schmitt*, Umsatzsteuerliche Probleme und Gestaltungsüberlegungen bei Beteiligungskonzernen – Neue Entwicklungen der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2001, 1677 ff.; *Janson/Kessler/Schmitt*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste? – Analyse der BIF-Rechtsprechung unter Berücksichtigung von Verfassungs- und Europarecht nach AMHD, IStR 2001, 729 ff.; *Kessel/Spengel*, Direct Tax Provisions Potentially Incompatible with EC Law – A Checklist for Practitioners, European Taxation 2003, 355 ff.; *Achilles/Huck/Kessler*, Die Europäische Aktiengesellschaft im Spannungsfeld zwischen nationalem Steuergesetzgeber und EuGH, IStR 2003, 715 ff.; *Kessler*, Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Spannungsfeld zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht, DB 2003, 2507 ff.; *Kessler/Obser*, Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Unternehmenssteuerrecht, in: *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl., München 2008, § 1C, 29 ff.

² EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone*, ECLI:EU:C:2020:139; EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco*, ECLI:EU:C:2020:140.

³ GA *Kokott*, 13.6.2019 – C – 75/18, *Vodafone* Rn. 59; GA *Kokott* 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 55.

gleichbehandlung nach der Herkunft bzw. dem Sitz der Unternehmen gleichkommt.“

Diese Rechtsprechung hat folgenden Hintergrund⁴: „[...] die versteckte Diskriminierung soll nicht die Erweiterung eines Diskriminierungstatbestands bewirken, sondern lediglich solche Fälle erfassen, die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken.“ In anderen Worten: Der EuGH hat mit dieser Rechtsprechung die Grundfreiheiten umgehungsfest gemacht⁵. Würde der Gerichtshof die Grundfreiheiten bloß formal verstehen, könnten die Mitgliedstaaten sich ihren Anforderungen dadurch entziehen, indem sie eben nicht etwa nach der Staatsangehörigkeit unterscheiden, sondern nach anderen Kriterien, die zum gleichen Ergebnis führen⁶.

Diese Rechtsprechung ist nicht selbstverständlich. Der Wortlaut der Regelungen der Grundfreiheiten unterscheidet sich beispielsweise nicht grundlegend von jenem des Staatsangehörigendiskriminierungsverbots der Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 24 Abs. 1 OECD-MA): Das Konzept der versteckten Diskriminierung ist aus keiner der Vorschriften klar abzulesen. Die meisten nationalen Gerichte wenden bei der Auslegung der DBA-Staatsangehörigendiskriminierungsverbote eine bloß formale Betrachtungsweise an. Diese Vorschriften legen den Vertragsstaaten daher kaum Schranken auf. Aus diesem Grund sind sie von geringer praktischer Bedeutung⁷. Die Rechtsprechung in diesem Bereich hat sich ganz überwiegend nicht der Mühe unterzogen, die Vorschriften umgehungsfest zu machen und ihrem Zweck nach auszulegen⁸. Die meisten nationalen Gerichte dürften vielmehr implizit dem methodisch keineswegs haltbaren Auslegungsgrundsatz „in dubio pro patria“ folgen⁹. Der EuGH ist hier von Anfang an einen anderen Weg gegangen.

Wenn die Grundfreiheiten auch solche Fälle erfassen sollen, „die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken“¹⁰, ist damit die Frage der Reichweite des Konzepts der versteckten Diskriminierung keineswegs abschließend beantwortet. Vielmehr zeigt sich auch hier, dass teleologische Interpretation anspruchsvoll ist: Es bedarf der Klärung, nach welchen Kriterien zu beurteilen ist, in welchen Fällen zwar formal keine Diskriminierung vorliegt,

⁴ GA Kokott, 13.6.2019 – C – 75/18, *Vodafone* Rn. 62; GA Kokott 4.7.2019 – C-323/17, *Tesco* Rn. 58.

⁵ Lang, Rechtsmissbrauch und subjektives Element, TPI 2019, 227 (228).

⁶ Dazu Lang TPI 2019, 228.

⁷ VwGH 1.12.1967 – 1367/67; VwGH 18.12.1967 – 1270/67; VwGH 24.1.1996 – 92/13/0306; VwGH 30.3.2011 – 2007/13/0105; auch BFH 9.2.2011 – I R 54, 55/10, I R 54/10, I R 55/10; BFH 3.5.2017 – X R 12/14; kritisch dazu Lang, Steuerliche Behandlung von Betriebsstättenverlusten aus deutsch-österreichischen Wirtschaftsbeziehungen in Österreich, in: *Piltz/Schaumburg*, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten (1999), 137, 159; Lang/Loukota, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (69f.); Szudoczky/Karolyi, The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax, *Intertax* 2020, 46 (59).

⁸ Dazu Lang TPI 2019, 228.

⁹ Lang/Siller/Zolles, Chapter 19 Austria: Termination Payments, in: *Kemmerer et al.*, Tax Treaty Case Law around the Globe 2016, Wien 2017, 227 (235).

¹⁰ GA Kokott, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 62; GA Kokott 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 58.

aber materiell dieselben Wirkungen zum Tragen kommen. In den vorliegenden Urteilen hat sich der EuGH darum bemüht, dies näher herauszuarbeiten und damit auch die für die Mitgliedstaaten maßgebenden rechtlichen Rahmenbedingungen abzustecken.

Die beiden den EuGH-Urteilen zugrundeliegenden – und Ungarn betreffenden – Konstellationen eignen sich hervorragend zur Diskussion der Problematik. In beiden Fällen geht es um eine progressive Steuer auf Nettoumsätze, im einen Fall aus Telekommunikationstätigkeit, im anderen Fall aus dem Einzelhandel in Verkaufsräumen¹¹. Erfasst sind jeweils inländische genauso wie ausländische Unternehmen, sofern sie diese Tätigkeiten auf dem Inlandsmarkt über Zweigniederlassungen betreiben. Im Hinblick auf die Telekommunikationstätigkeit standen alle nur der Basisstufe unterliegenden Steuerpflichtigen im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen, während sich 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 und die der höchsten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen überwiegend im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten befanden¹². Die steuerliche Belastung von Unternehmen, deren Eigentümer gebietsfremde Personen sind, war somit vergleichsweise höher als die der Steuerpflichtigen, deren Eigentümer ungarische natürliche oder juristische Personen sind. Denn ungarisch beherrschte Unternehmen sind de facto von der Sondersteuer befreit oder unterliegen ihr nur mit einem erheblich niedrigeren Grenzsteuersatz und effektiven Steuersatz als umsatzstärkere Steuerpflichtige. Ähnlich verhält es sich bei der progressiven Steuer auf die Ladeneinzelhandelstätigkeit: Alle nur der ersten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen standen im Eigentum ungarischer natürlicher oder juristischer Personen, während sich die der dritten und der vierten Steuerstufe unterliegenden Steuerpflichtigen überwiegend im Eigentum natürlicher oder juristischer Personen aus anderen Mitgliedstaaten befanden¹³. Der Verdacht liegt somit nahe, dass der ungarische Gesetzgeber die beiden Steuern deshalb mit einem progressiven Tarif versehen hat, um vor allem ausländisch beherrschte Unternehmen zu belasten und Unternehmen mit ungarischen Eigentümern weitgehend zu entlasten.

II. Quantitative Beurteilung

Zurecht verwarf der EuGH solch quantitative Maßstäbe¹⁴: „Der Umstand, dass der größte Teil dieser Sondersteuer von Steuerpflichtigen getragen wird, deren Eigentümer natürliche oder juristische Personen aus anderen Mitgliedstaaten sind,

¹¹ EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone*, ECLI:EU:C:2020:139; EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco*, ECLI:EU:C:2020:140.

¹² EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 47.

¹³ EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco* Rn. 67.

¹⁴ EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 52; EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco* Rn. 72.

kann für sich genommen keine Diskriminierung darstellen.“ Dabei hat er auf die Argumentation von GA *Kokott* verwiesen.

GA *Kokott* lehnte quantitative Kriterien mit folgender Begründung ab¹⁵: „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. [...] 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.“

Dazu kommt¹⁶: „Eine rein quantitative Prüfung hat [...] zudem den Nachteil, dass sie erhebliche Rechtsunsicherheit verursacht, sofern man sich nicht auf einen konkreten Grenzwert festlegt. [...] 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.“

GA *Kokott* macht auch noch deutlich, dass keineswegs klar ist, was unter einer ausländischen Gesellschaft zu verstehen ist¹⁷: „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.“

Zusätzlich zu den Argumenten von GA *Kokott* ist auch noch zu berücksichtigen¹⁸: Eine quantitative Beurteilung kann sich über die Zeitschiene auch ändern. Zunächst können von einer Regelung primär ausländische Unternehmen betroffen sein. Wenn sich aber im Laufe der Zeit inländisch beherrschte Unternehmen als umsatzstark erweisen und daher von der Steuerpflicht erheblich betroffen sind: Bedeutet dies, dass sich die unionsrechtliche Beurteilung ändert? Eine zunächst unionsrechtswidrige Regelung wird wiederum unionsrechtskonform? Oder, wenn inländisch beherrschte Unternehmen vom Markt verschwinden und nur mehr

¹⁵ GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 66f.; vgl. auch 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 62f.

¹⁶ GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 70; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 66.

¹⁷ GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 72; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 68.

¹⁸ Dazu *Lang* TPI 2019, 229.

ausländische Unternehmen große Umsätze aufweisen: Bedeutet dies, dass eine zunächst unionsrechtskonforme Regelung unionsrechtswidrig wird?

Eine derartige Beurteilung bringt es auch mit sich, dass sich dieselbe Regelung in manchen Mitgliedstaaten als unionsrechtskonform, in anderen als unionsrechtswidrig erweisen kann¹⁹: In kleinen Mitgliedstaaten dominieren häufig ausländische Unternehmen den Markt. Eine auf den Umsatz abstellende Steuerpflicht trifft häufig Unternehmen, die nicht inländisch beherrscht sind. In größeren Mitgliedstaaten gibt es hingegen oft kleinere und größere Unternehmen, sodass dort dieselbe Regelung keineswegs primär ausländisch beherrschten Unternehmen Steuern abfordert²⁰. All das wären höchst unbefriedigende Konsequenzen²¹.

III. Qualitative Beurteilung

Der EuGH erachtet die vom ungarischen Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuern gewählten Kriterien als unproblematisch²²: „Beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des Steuerrechts der Union steht es den Mitgliedstaaten [...] frei, das ihnen am geeignetsten erscheinende Steuersystem einzuführen, sodass die Anwendung einer progressiven Besteuerung in das Ermessen jedes Mitgliedstaats fällt ([...]). 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.“

Wiederum hat sich der EuGH der Argumentation von GA Kokott angeschlossen²³: Die entscheidende Frage ist, „ob die Höhe des Umsatzes eines Unternehmens ihrem Wesen nach mit dem (ausländischen) Sitz eines Unternehmens bzw. seiner kontrollierenden Anteilseigner korreliert. [...] Das reicht aber [...] für sich genommen noch nicht aus. Umsatzstarke Unternehmen können ebenso gut von Gebietsansässigen betrieben werden. [...] Es gilt insbesondere, wenn wie hier [...] 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.“ Diese Überlegungen finden sich auch in den Schlussanträgen der Generalanwältin in *Tesco*, bezogen auf den Umsatz mit Verkäufen im Einzelhandel²⁴.

¹⁹ Lang TPI 2019, 229.

²⁰ Szudoczky, Hungary: Hervis (C-385/12), Berlington Hungary (C-98/14), Delphi Hungary (C-654/13) in: Lang et al, ECJ Developments in Direct Taxation 2014, Wien 2015, 64 (75); Szudoczky, Hungary: Progressive Turnover Taxes in the Light of Fundamental Freedoms and the State Aid Rules, in: Lang et al, CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2018, Wien 2019, 102 (110); Szudoczky/Károlyi Intertax 2020, 58.

²¹ Dazu auch Lang TPI 2019, 228f.

²² EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 49f.; EuGH 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco* Rn. 69f.

²³ GA Kokott, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 79f.

²⁴ GA Kokott, 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 75f.

In beiden Schlussanträgen fasst GA Kokott ihre Überlegungen zusammen²⁵: „Mit anderen Worten handelt es sich bei dem Kriterium des Umsatzes nicht um ein dem Wesen nach grenzüberschreitendes, sondern [...] um ein neutrales Unterscheidungsmerkmal. Der Umsatz ist als Bemessungsgrundlage für die Berechnung einer direkten Steuer genauso neutral wie zB der Gewinn (oder das Vermögen). Die Grundfreiheiten begünstigen weder das eine noch das andere. Insofern liegt eine historisch bedingte ‚Zufälligkeit‘ des ungarischen Telekommunikationsmarktes [Einzelhandelsmarktes] vor, die von dem ungarischen Gesetzgeber möglicherweise bewusst ausgenutzt wurde.“

Der EuGH war gut beraten, hier seiner Generalanwältin zu folgen, und weder die Besteuerung nach dem Umsatz noch die progressive Besteuerung als potenziell diskriminierend anzusehen. Jedes andere Ergebnis hätte einen weitreichenden Eingriff in die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten bedeutet, der sich mit der sonst in dieser Hinsicht zurückhaltenden Rechtsprechung des EuGH kaum vereinbaren ließe. Hätte dies der EuGH anders gesehen, hätte sich unweigerlich die Frage gestellt, ob und unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber überhaupt den Umsatz heranziehen und den Steuersatz progressiv gestalten darf, und ob und warum dem Gesetzgeber allenfalls gerade und nur die progressive Besteuerung von Umsätzen verwehrt wäre. Der EuGH hätte sich hier auf Minenfeld begeben. Denn die Frage nach der „richtigen Besteuerung“ ist unter Wissenschaftlern höchst umstritten²⁶. Die Diskussion dazu wird vermutlich nie abgeschlossen sein.

Eine weitere ebenfalls am 3.3.2020 ergangene Entscheidung zu einer anderen ungarischen Steuer passt in diese Linie: In seinem Urteil *Google* stellte der EuGH folgende Überlegungen an²⁷: „Aus den dem Gerichtshof unterbreiteten Angaben geht hervor, dass nach § 7/B Abs. 2 und 3 des Werbesteuergesetzes jeder Werbepflichtige, der noch nicht für eine andere Besteuerung bei der staatlichen Steuerverwaltung als Steuerpflichtiger registriert ist und seine Anmeldepflicht nicht erfüllt, sich der Zahlung einer Reihe von Geldbußen aussetzt, bei denen der Betrag der ersten, die auf 10 Mio. HUF (ca. 31.000 Euro) festgesetzt ist, bei jeder neuen Feststellung der Nichterfüllung dieser Pflicht täglich verdreifacht wird, bis er gemäß § 7/D des Gesetzes innerhalb weniger Tage die Höchstsumme von 1 Mrd. HUF (ca. 3,1 Mio. Euro) erreicht. [...] Formal gesehen gilt dieses Sanktionssystem unterschiedslos für alle Steuerpflichtigen, die ihre Anmeldepflicht nach dem Werbesteuergesetz nicht erfüllen, unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind. [...] Wie jedoch die Generalanwältin in Nr. 77 ihrer Schlussanträge im Kern ausgeführt hat, laufen nur Personen, die nicht in Ungarn steuerlich ansässig sind, tatsächlich Gefahr, nach § 7/B Abs. 2 und 3 sowie § 7/D des Werbesteuergesetzes sanktioniert zu werden, da in Anbetracht des persönlichen Geltungsbereichs von § 7/B Abs. 1 dieses Gesetzes Dienstleister, die von der staatlichen Steuerverwaltung

²⁵ GA Kokott, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 81; GA Kokott 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 77.

²⁶ Vgl. dazu zB zuletzt *Stevanato*, Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits, ET 2020, 538ff.; *Goulder*, *Tesco and Vodafone*: Implications for the Future of DSTs, Tax Notes International 2020, 1221 (1222).

²⁷ EuGH 3.3.2020 – C-482/18, *Google Ireland*, ECLI:EU:C:2020:14 Rn. 39f.

als Steuerzahler für irgendeine Steuer in Ungarn registriert wurden, von der Anmeldepflicht befreit sind.“

Nach Auffassung von GA *Kokott*, auf deren Schlussanträge der EuGH hier ausdrücklich verweist, „ist die entscheidende Frage, ob die bislang fehlende steuerrechtliche Registrierung eines Unternehmens in Ungarn – nur diese löst die entsprechenden Sanktionen nach Maßgabe des Werbesteuergesetzes aus – ihrem Wesen nach mit dem (ausländischen) Sitz eines Unternehmens korreliert. Ein solcher Zusammenhang ist hier – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission – festzustellen. [...] § 7/B Abs. 1 stellt darauf ab, dass man nicht als zu irgendeiner Steuerart veranlagt anzusehen ist. Zu irgendeiner anderen Steuerart in Ungarn veranlagt sind alle nach ungarischem Recht gegründeten Gesellschaften des Privatrechts, die mit ihrer Gründung steuerrechtlich erfasst werden. Es sind auch alle Steuerpflichtigen, die entweder Umsätze in Ungarn erbringen oder Tätigkeiten in Ungarn ausüben. Für beides ist die Ansässigkeit in Ungarn ein entscheidender Faktor, sodass mit dieser Regelung dem Wesen nach vor allem Steuerinländer erfasst werden. [...] Damit laufen im Grundsatz nur Steuerausländer Gefahr, nach Maßgabe des § 7/B Abs. 2 und 3 des Werbesteuergesetzes sanktioniert zu werden. Lediglich atypische Inlandsfälle wären erfasst, z. B. eine natürliche Person mit Wohnsitz in Ungarn, die anfängt, Werbeleistungen auf Ungarisch im Internet zu erbringen, und vorher noch keine Einkünfte hatte, oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit Sitz in Ungarn, die erstmalig mittels Werbeleistungen wirtschaftlich tätig werden würde. Insofern kann in Übereinstimmung mit Google und der Kommission nicht von Zufall gesprochen werden, dass wohl weit überwiegend nur ausländische Unternehmen diesem besonderen Bußgeld nach Maßgabe des § 7/B Abs. 2 und 3 des Werbesteuergesetzes unterfallen. [...] Aufgrund der Struktur und der Regelung des § 7/B Abs. 1 des Werbesteuergesetzes kann hier eine mittelbare Diskriminierung durch die besondere Sanktionierung von Registrierungsverstößen bezüglich der Werbesteuer und damit eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit bejaht werden.“²⁸

Die Auffassung von GA *Kokott*, die sie in verschiedenen Schlussanträgen zur versteckten Diskriminierung vertreten hat, hat sich über die Jahre geändert²⁹. Manche ihrer Schlussanträge ließen sich auch so deuten, dass es neben den qualitativen Kriterien doch zumindest auch am Rande auf quantitative Kriterien ankommen könnte³⁰. Eine Analyse der Schlussanträge der Generalanwältin in *Google*, mit denen sie ihre Aussagen in den beiden anderen Schlussanträgen in *Vodafone* und *Tesco* nochmals zusammenfasst, zeigt, dass sie jedenfalls zuletzt diese Auffassung nicht mehr vertreten hat³¹: „Wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in den Rechts-sachen *Vodafone* und *Tesco* dargelegt 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 Diskri-

²⁸ GA *Kokott*, 12.9.2019 – C-482/18, *Google Ireland* Rn. 75ff.

²⁹ So auch *Szudoczky/Karolyi*, *Intertax* 2020, 57.

³⁰ Dazu näher *Szudoczky/Karolyi*, *Intertax* 2020, 57.

³¹ GA *Kokott*, 12.9.2019 – C-482/18, *Google Ireland* Rn. 71ff.

minierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken. [...] 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. [...] Wichtiger als dieses rein quantitative Element erscheint mir aber das vom Gerichtshof inzwischen auch häufiger verwendete qualitative Kriterium zu sein, wonach das Unterscheidungsmerkmal seinem Wesen nach bzw. typischerweise ausländische Gesellschaften betreffen muss. [...] Ein bloß zufälliger Zusammenhang, mag er quantitativ auch noch so deutlich ausfallen, kann demnach im Grundsatz nicht ausreichen, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen. [...] Es kommt vielmehr 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.“ Zusammengefasst ergibt sich folgendes Bild: Wenn „schon bei abstrakter Betrachtung die Wahrscheinlichkeit einer Korrelation in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle eindeutig [zu] vermuten“ ist³², dann muss eine quantitative Analyse erst recht bestätigen, dass „die Korrelation zwischen dem angewandten Unterscheidungsmerkmal und dem Sitz eines Unternehmens in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle“ festgestellt werden kann³³. Zeigt die quantitative Beurteilung die „Korrelation in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle“ nicht³⁴, besteht auch keine Grundlage „bei abstrakter Betrachtung die Wahrscheinlichkeit einer Korrelation“ zu vermuten³⁵. Die qualitative Beurteilung, wonach eine Regelung ihrem Wesen nach Ausländer benachteiligt, würde sich als unzutreffend herausstellen, wenn nicht auch tatsächlich weit überwiegend Ausländer durch die Regelung benachteiligt werden. Der quantitative Nachweis allein ist aber irrelevant³⁶: „Ein bloß zufälliger Zusammenhang, mag er quantitativ auch noch so deutlich ausfallen, kann demnach im Grundsatz nicht ausreichen, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen.“ Im Ergebnis stellt somit bereits GA Kokott in ihren 2019 veröffentlichten Schlussanträgen eine ausschließlich qualitative Beurteilung an. Der Blick auf die quantitative Beurteilung dient ausschließlich der Bestätigung oder gegebenenfalls der Falsifizierung der qualitativen Beurteilung. In den zuletzt veröffentlichten Urteilen des EuGH in *Vodafone*, *Tesco* und *Google* finden sich gar keine Hinweise, dass auch auf quantitative Kriterien abzustellen wäre³⁷. Ausschlaggebend ist allein die qualitative Beurteilung.

³² GA Kokott, 12.9.2019 – C-482/18, *Google Ireland* Rn. 74.

³³ GA Kokott, 12.9.2019 – C-482/18, *Google Ireland* Rn. 72.

³⁴ GA Kokott, 12.9.2019 – C-482/18, *Google Ireland* Rn. 74.

³⁵ GA Kokott, 12.9.2019 – C-482/18, *Google Ireland* Rn. 74.

³⁶ GA Kokott, 12.9.2019 – C-482/18, *Google Ireland* Rn. 73.

³⁷ EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone*; 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco*; 3.3.2020 – C-482/18, *Google Ireland*.

IV. Die Abgrenzung zum EuGH-Urteil *Hervis*

Der EuGH fand es sowohl in *Vodafone* als auch in *Tesco* notwendig hervorzuheben³⁸, „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. 34–36 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. 39–41 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.“

GA *Kokott* hat in ihren Schlussanträgen hingegen das Urteil *Hervis* als Anwendungsfall für die Maßgeblichkeit des quantitativen Elements gesehen³⁹: Dieses quantitative Element kann „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. [...] 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. Eine Prüfung allein anhand der höchsten Tarifstufe wird zudem umso fragwürdiger, je mehr Progressionsstufen eine Steuer vorsieht. Dieser Ansatz versagt sogar in Gänze, wenn es eine lineare Progressionskurve gibt, die gar keine Stufen aufweist, wie dies bei der Einkommensbesteuerung häufig der Fall ist.“ Nicht zuletzt unter Berufung auf diese Argumente hat GA *Kokott* die vom EuGH in der Rs. *Hervis* verwendete Begründung abgelehnt. Der EuGH ist seiner Generalanwältin in *Vodafone* und *Tesco* bei der Ablehnung des quantitativen Kriteriums gefolgt. Die nunmehrige Rechtsprechung des EuGH lässt sich daher mit dem Urteil *Hervis* aus diesem Blickwinkel nicht in Einklang bringen⁴⁰.

³⁸ EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 55; 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco* Rn. 75.

³⁹ GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 64f.; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 60f.

⁴⁰ So auch *Mason*, What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes (März 2020). Abzurufen unter: <https://ssrn.com/abstract=3550757> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3550757>.

Zusätzlich betont der EuGH in den beiden nunmehrigen Urteilen, dass es in *Hervis* „um die Anwendung stark progressiver Umsatzsteuersätze in Verbindung mit einer Konsolidierung der Umsätze verbundener Unternehmen“ ging, „die zur Folge hatte, dass die einer Unternehmensgruppe angehörenden Steuerpflichtigen auf der Grundlage eines ‚fiktiven‘ Umsatzes besteuert wurden.“⁴¹ Warum diese Unterschiede zu einer anderen Beurteilung führen soll, ist nicht klar. Zunächst macht es wenig Sinn, zwischen „stark progressiven“ Umsatzsteuersätzen und solchen zu differenzieren, die bloß schwächer progressiv ausgestaltet sind. Wenn es vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten akzeptabel ist, dass ein Umsatzsteuersystem progressiv ausgestattet ist, spricht wohl auch nichts dagegen, bei der Ermittlung der für die Progression maßgebenden Bemessungsgrundlage verbundene Unternehmen miteinzubeziehen. Die Einbeziehung der Umsätze verbundener Unternehmen erfolgt offenbar ohnehin nur für Zwecke des Progressionsvorbehalts. Dies bedeutet, dass letztlich nur der inländische Umsatz besteuert wird, allerdings mit dem aufgrund der Einbeziehung der Umsätze verbundener Unternehmen ermittelten Progressionssatz. Bei den Ertragsteuern ist es international jedenfalls nicht unüblich, Steuerausländer zwar nur mit ihren inländischen Einkünften, aber unter Anwendung eines auf Basis eines weltweiten Einkommens ermittelten Steuersatzes zu besteuern⁴². Auf welche Weise der inländische Umsatz ermittelt wird, sollte nicht entscheidungserheblich sein. In Betracht kommt der unmittelbar nach den für das einzelne Unternehmen ermittelte Umsatz oder – wie dies in *Hervis* nach der ungarischen Rechtslage offenbar vorgesehen war – der für die gesamte Gruppe ermittelte Umsatz, der dann wiederum auf die einzelnen verbundenen Unternehmen aufgeteilt wird. Warum der EuGH betont, dass dieser Umsatz aufgrund der Aufteilung bloß ‚fiktiv‘ ist, ist nicht einsichtig. Denn der Umsatz bestimmt sich nach den Regeln des nationalen Rechts, genauso wie wenn der Gesetzgeber für jedes Unternehmen in der Gruppe die Ermittlung des Umsatzes gesondert anordnen würde. „Umsatz“ ist für diese Zwecke weder real noch fiktiv, sondern einfach jene Größe, die sich aus der Anwendung der Rechtsvorschriften ergibt. Nimmt man die Kriterien zum Maßstab, die der EuGH in den beiden nunmehrigen Urteilen sonst als relevant erachtet, ist lediglich entscheidend, ob es zur Erfassung und anschließenden Aufteilung der Umsätze unabhängig davon kommt, ob die einzelnen verbundenen Unternehmen in Ungarn oder im Ausland ansässig sind. Ob faktisch die verbundenen Unternehmen überwiegend im Inland oder im Ausland ansässig sind, sollte keine Rolle spielen.

Diese Überlegungen zeigen, dass sich die nunmehrige Rechtsprechung des EuGH nicht mit seinem Urteil in der Rs. *Hervis* vereinbaren lässt⁴³. Es ist schade, dass der EuGH dies nicht ausdrücklich ausgesprochen hat. Der Rechtssicherheit wäre dadurch gedient gewesen. Da der EuGH diese Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung nicht ausdrücklich eingeräumt hat, wird es vermutlich weiterhin

⁴¹ EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 55f.; 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco* Rn. 75f.

⁴² OECD-Komm. 2017, Art. 23A und 23B Rn. 14ff.

⁴³ So auch *Mason*, What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes (März 2020). Abzurufen unter: <https://ssrn.com/abstract=3550757> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3550757>.

zu Mutmaßungen kommen, ob nach wie vor Raum für die dem Urteil *Hervis* zugrunde liegende Judikaturlinie bleibt⁴⁴.

V. Rechtsmissbrauch?

Der EuGH war gut beraten, in seinen beiden aktuellen Entscheidungen *Vodafone* und *Tesco GA Kokott* in einer Argumentationslinie nicht zu folgen⁴⁵: Sie stellte 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.“⁴⁶ Ihrer Auffassung zufolge „muss eine solche Absicht rechtlich relevant [...] und entsprechend nachgewiesen worden sein [...]“⁴⁷ Sie sah zwar „gewisse Risiken einer subjektiven Betrachtung einer eigentlich objektiv [...] zu bestimmenden mittelbaren Diskriminierung“⁴⁸: „Dennoch ist diese Frage im Hinblick auf den Sinn und Zweck des qualitativen Kriteriums im Rahmen einer mittelbaren Diskriminierung [...] 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. [...] 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. [...] Dieser Ansatz lässt sich auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs stützen [...]“

GA Kokott unterscheidet die Umgehungsabsicht von der bloßen Zufälligkeit⁴⁹: „[R]ein zufällige quantitative Korrelationen“ können keine mittelbare Diskriminierung bewirken. Ein „zufällige[s] Übergewicht ausländischer Steuerpflichtiger in einem bestimmten Bereich“ ist unschädlich. „Wird die Korrelation allerdings be-

⁴⁴ Vgl. zB *Micker*, Progressive umsatzbasierte Sonderbesteuerung von Telekommunikationsunternehmen ist grds. unionsrechtskonform, ISR 2019, 328 (329), der die unterschiedlichen Ansätze in der Rechtsprechung hervorhebt. Weiters *Mason*, What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes (März 2020). Abrufbar unter: <https://ssrn.com/abstract=3550757> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3550757>.

⁴⁵ Zur impliziten Ablehnung der Relevanz der Diskriminierungsabsicht durch den EuGH auch *Mason*, What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes (März 2020). Abrufbar unter: <https://ssrn.com/abstract=3550757> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3550757>.

⁴⁶ *GA Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 84; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 80.

⁴⁷ *GA Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 84; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 80.

⁴⁸ *GA Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 85 ff.; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 81 ff.

⁴⁹ *GA Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 87; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 83.

Zusätzlich betont der EuGH in den beiden nunmehrigen Urteilen, dass es in *Hervis* „um die Anwendung stark progressiver Umsatzsteuersätze in Verbindung mit einer Konsolidierung der Umsätze verbundener Unternehmen“ ging, „die zur Folge hatte, dass die einer Unternehmensgruppe angehörenden Steuerpflichtigen auf der Grundlage eines ‚fiktiven‘ Umsatzes besteuert wurden.“⁴¹ Warum diese Unterschiede zu einer anderen Beurteilung führen soll, ist nicht klar. Zunächst macht es wenig Sinn, zwischen „stark progressiven“ Umsatzsteuersätzen und solchen zu differenzieren, die bloß schwächer progressiv ausgestaltet sind. Wenn es vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten akzeptabel ist, dass ein Umsatzsteuersystem progressiv ausgestattet ist, spricht wohl auch nichts dagegen, bei der Ermittlung der für die Progression maßgebenden Bemessungsgrundlage verbundene Unternehmen miteinzubeziehen. Die Einbeziehung der Umsätze verbundener Unternehmen erfolgt offenbar ohnehin nur für Zwecke des Progressionsvorbehalts. Dies bedeutet, dass letztlich nur der inländische Umsatz besteuert wird, allerdings mit dem aufgrund der Einbeziehung der Umsätze verbundener Unternehmen ermittelten Progressionssatz. Bei den Ertragsteuern ist es international jedenfalls nicht unüblich, Steuerausländer zwar nur mit ihren inländischen Einkünften, aber unter Anwendung eines auf Basis eines weltweiten Einkommens ermittelten Steuersatzes zu besteuern⁴². Auf welche Weise der inländische Umsatz ermittelt wird, sollte nicht entscheidungserheblich sein. In Betracht kommt der unmittelbar nach den für das einzelne Unternehmen ermittelte Umsatz oder – wie dies in *Hervis* nach der ungarischen Rechtslage offenbar vorgesehen war – der für die gesamte Gruppe ermittelte Umsatz, der dann wiederum auf die einzelnen verbundenen Unternehmen aufgeteilt wird. Warum der EuGH betont, dass dieser Umsatz aufgrund der Aufteilung bloß ‚fiktiv‘ ist, ist nicht einsichtig. Denn der Umsatz bestimmt sich nach den Regeln des nationalen Rechts, genauso wie wenn der Gesetzgeber für jedes Unternehmen in der Gruppe die Ermittlung des Umsatzes gesondert anordnen würde. „Umsatz“ ist für diese Zwecke weder real noch fiktiv, sondern einfach jene Größe, die sich aus der Anwendung der Rechtsvorschriften ergibt. Nimmt man die Kriterien zum Maßstab, die der EuGH in den beiden nunmehrigen Urteilen sonst als relevant erachtet, ist lediglich entscheidend, ob es zur Erfassung und anschließenden Aufteilung der Umsätze unabhängig davon kommt, ob die einzelnen verbundenen Unternehmen in Ungarn oder im Ausland ansässig sind. Ob faktisch die verbundenen Unternehmen überwiegend im Inland oder im Ausland ansässig sind, sollte keine Rolle spielen.

Diese Überlegungen zeigen, dass sich die nunmehrige Rechtsprechung des EuGH nicht mit seinem Urteil in der Rs. *Hervis* vereinbaren lässt⁴³. Es ist schade, dass der EuGH dies nicht ausdrücklich ausgesprochen hat. Der Rechtssicherheit wäre dadurch gedient gewesen. Da der EuGH diese Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung nicht ausdrücklich eingeräumt hat, wird es vermutlich weiterhin

⁴¹ EuGH 3.3.2020 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 55f.; 3.3.2020 – C-323/18, *Tesco* Rn. 75f.

⁴² OECD-Komm. 2017, Art. 23A und 23B Rn. 14ff.

⁴³ So auch *Mason*, What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes (März 2020), Ab-
rufbar unter: <https://ssrn.com/abstract=3550757> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3550757>.

zu Mutmaßungen kommen, ob nach wie vor Raum für die dem Urteil *Hervis* zugrunde liegende Judikaturlinie bleibt⁴⁴.

V. Rechtsmissbrauch?

Der EuGH war gut beraten, in seinen beiden aktuellen Entscheidungen *Vodafone* und *Tesco GA Kokott* in einer Argumentationslinie nicht zu folgen⁴⁵: Sie stellte 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.“⁴⁶ Ihrer Auffassung zufolge „muss eine solche Absicht rechtlich relevant [...] und entsprechend nachgewiesen worden sein [...]“⁴⁷ Sie sah zwar „gewisse Risiken einer subjektiven Betrachtung einer eigentlich objektiv [...] zu bestimmenden mittelbaren Diskriminierung“⁴⁸: „Dennoch ist diese Frage im Hinblick auf den Sinn und Zweck des qualitativen Kriteriums im Rahmen einer mittelbaren Diskriminierung [...] 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. [...] 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. [...] Dieser Ansatz lässt sich auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs stützen [...]“

GA Kokott unterscheidet die Umgehungsabsicht von der bloßen Zufälligkeit⁴⁹: „[R]ein zufällige quantitative Korrelationen“ können keine mittelbare Diskriminierung bewirken. Ein „zufällige[s] Übergewicht ausländischer Steuerpflichtiger in einem bestimmten Bereich“ ist unschädlich. „Wird die Korrelation allerdings be-

⁴⁴ Vgl. zB *Micker*, Progressive umsatzbasierte Sonderbesteuerung von Telekommunikationsunternehmen ist grds. unionsrechtskonform, ISR 2019, 328 (329), der die unterschiedlichen Ansätze in der Rechtsprechung hervorhebt. Weiters *Mason*, What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes (März 2020). Abrufbar unter: <https://ssrn.com/abstract=3550757> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3550757>.

⁴⁵ Zur impliziten Ablehnung der Relevanz der Diskriminierungsabsicht durch den EuGH auch *Mason*, What the CJEU's Hungarian Cases Mean for Digital Taxes (März 2020). Abrufbar unter: <https://ssrn.com/abstract=3550757> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3550757>.

⁴⁶ *GA Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 84; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 80.

⁴⁷ *GA Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 84; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 80.

⁴⁸ *GA Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 85 ff.; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 81 ff.

⁴⁹ *GA Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 87; 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 83.

wusst und ausschließlich in dieser Form gewählt, um gezielt ausländische Steuerpflichtige zu benachteiligen, so fehlt es gerade an dieser Zufälligkeit“. Ausschlaggebend ist somit die „bewusst[e]“ Entscheidung, um „gezielt“ einen Nachteil herbeizuführen.

Die Ausführungen von GA *Kokott* zum Nachweis einer relevanten Diskriminierungsabsicht machen deutlich, dass es ihr zunächst auch auf die faktische Situation ankommt. Das von ihr an sich abgelehnte quantitative Kriterium wird bei der Beurteilung der Missbrauchsabsicht doch wieder relevant⁵⁰. Nur wenn eine Benachteiligung ausländisch beherrschter Unternehmen nachweisbar ist, kann der Missbrauchsvorwurf offenbar überhaupt greifen⁵¹: „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. [...] 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.“

Die Einwände gegen dieses Kriterium sind letztlich dieselben wie diejenigen von GA *Kokott* selbst geäußerten gegen quantitative Kriterien insgesamt⁵². Wenn die Benachteiligung ausländisch beherrschter Unternehmen aufgrund vom Gesetzgeber nicht erwarteter Umsatzrückgänge bei ausländisch beherrschten oder Umsatzsteigerungen inländisch beherrschter Gesellschaften nicht oder noch nicht schlagend werden, kommt offenbar kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit in Betracht. Die Diskriminierungsabsicht allein wäre nicht schädlich, wenn sie sich nicht auch in einer tatsächlichen Benachteiligung ausländisch beherrschter Unternehmen manifestiert. Fraglich ist, ob das zeitweise Fehlen einer solchen Schlechterstellung von Ausländern die nationale Regelung dann unionsrechtlich dauerhaft immunisiert oder sie sich nur zunächst unionsrechtskonform erweist, um dann in einer späteren Periode unionsrechtswidrig zu werden und dann möglicherweise – bei einer neuerlichen Änderung von Umsatzstrukturen oder in der Zusammensetzung der Marktteilnehmer – später wieder einmal als unionsrechtskonform zu beurteilen ist⁵³.

GA *Kokott* stellt für den Nachweis der Missbrauchsabsicht auf die Gesetzesbegründung ab⁵⁴. Ihr Ansatz ist dabei restriktiv⁵⁵: „Insbesondere beruft sich die

⁵⁰ Lang *TPI* 2019, 231.

⁵¹ GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 93f.; vgl. auch die Argumentation in GA *Kokott*, 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 89ff.

⁵² Lang *TPI* 2019, 231.

⁵³ Dazu schon Lang *TPI* 2019, 232.

⁵⁴ Dazu Lang *TPI* 2019, 232.

⁵⁵ GA *Kokott*, 13.6.2019 – C-75/18, *Vodafone* Rn. 97f.; vgl. 4.7.2019 – C-323/18, *Tesco* Rn. 97f.

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. [...] 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. [...] Aus Ersterer ergibt sich jedoch nicht, dass Ziel dieser Steuer die primäre Besteuerung von EU-Ausländern war.“

GA *Kokott* ist zuzustimmen, dass es merkwürdig wäre, auf Aussagen einzelner Parlamentarier abzustellen⁵⁶. Es wäre höchst unbefriedigend, wenn die Unionsrechtskonformität einer gesetzlichen Maßnahme davon abhängt, ob ein einziger Abgeordneter in der Diskussion ein schädliches Motiv für das Gesetz anführt. Wenn dazu sogar der Diskussionsbeitrag eines Abgeordneten der Opposition ausreicht, hätte es diese in der Hand, durch entsprechende Wortmeldungen in der parlamentarischen Debatte den Boden für ein späteres EuGH-Verfahren zu bereiten, um eine gesetzliche Regelung, bei deren Ablehnung sie in der Minderheit geblieben sind, auf diese Weise zu Fall zu bringen. Genauso unbefriedigend ist es aber, wenn es darauf ankommt, wie die amtliche Gesetzesbegründung formuliert ist⁵⁷. Wenn der Verfasser derartiger Dokumente davon absieht, eine beabsichtigte Benachteiligung ausländischer Unternehmen ausdrücklich anzuführen, kommt dieser Auffassung zufolge das Rechtsmissbrauchsverbot nicht zum Tragen. Ein auch nur einigermaßen „gut“ beratener Gesetzgeber wird sich daher niemals einem Missbrauchsvorwurf aussetzen. Umgekehrt wird die Anwendung des Rechtsmissbrauchsverbots zur Folge mangelnder gesetzgeberischer „Sorgfalt“. Die unionsrechtliche Beurteilung der gleichen gesetzlichen Maßnahme in zwei Mitgliedstaaten kann – nach diesen Maßstäben beurteilt – auch völlig unterschiedlich ausfallen. Sie kann letztlich auch davon abhängen, wie ehrlich der Gesetzgeber seine Absicht bekundet hat⁵⁸.

Mason/Parada kritisieren GA *Kokott* für ihren restriktiven Ansatz⁵⁹. Die beiden Autoren halten es für problematisch, wenn Mitgliedstaaten den Missbrauchsvorwurf ohne großen Aufwand abwehren können. Sie sehen keinen Grund, nicht auch Äußerungen einzelner Parlamentarier oder Regierungsdokumente als Nachweis der gesetzgeberischen Absicht, Ausländer zu diskriminieren, heranzuziehen. Wie uferlos dann das Kriterium der Missbrauchsabsicht werden kann, wird in einem anderen Beitrag von *Parada* deutlich. Er erwägt, auch bloß mediale Statements von Regierungspolitikern dahingehend, dass eine neue Steuer ohnehin nicht in erster Linie die heimischen Unternehmen belastet, bereits als Beweis für die ge-

⁵⁶ *Lang* TPI 2019, 232.

⁵⁷ *Lang* TPI 2019, 233f.

⁵⁸ *Lang* TPI 2019, 233.

⁵⁹ *Mason/Parada*, *Company Size Matters*, *British Tax Review* 2019, 633ff.

setzgeberische Intention, Ausländer zu benachteiligen, heranzuziehen⁶⁰. Ein Politiker, der seinen Wählern Sand in die Augen streut und ihnen – vielleicht wider besseres Wissen – vormacht, dass eine vorgeschlagene Regelung auf sie kaum negative Auswirkungen haben wird, könnte auf diese Weise die Unionsrechtskonformität der Vorschrift auf das Spiel setzen⁶¹. Auf den ersten Blick ist es verlockend, auf diese Weise Ehrlichkeit in der politischen Kommunikation einzufordern und Unehrllichkeit zu sanktionieren. Bei tatsächlich primär ausländische Unternehmen belastenden Steuern würde aber gerade die Ehrlichkeit bestraft werden: Politiker müssten sich zurückhalten, der eigenen Bevölkerung reinen Wein einzuschenken, um ihrem Staat nicht auf diese Weise Nachteile in einem späteren EuGH-Verfahren einzuhandeln. Vor allem aber würde es zu weit führen, populistische Aussagen einzelner Politiker in Interviews gleich automatisch dem Staat insgesamt zuzurechnen und bereits als Nachweis staatlicher Missbrauchsabsicht zu sehen. *Mason/Parada* gehen aber noch weiter, wenn sie fordern, dass im Falle einer – unter welchen Voraussetzungen auch immer angenommenen – Intention des Gesetzgebers, Ausländer zu benachteiligen, an das Vorliegen einer tatsächlichen Benachteiligung dann auch noch geringere Anforderungen zu stellen⁶². Welche Grenzen dabei gelten sollen, lassen sie offen⁶³. Diese Überlegungen gipfeln in der folgenden Aussage: „a case-by-case approach is not only appropriate but also unavoidable in indirect discrimination cases“⁶⁴. Der Hinweis auf einen „case-by-case approach“ lässt tief blicken: Am Ende des Subsumtionsvorgangs ist immer der Einzelfall zu entscheiden. Das ist eine Selbstverständlichkeit und bedarf nicht der gesonderten Erwähnung. Wer dennoch darauf hinweist, lässt meist damit erkennen, aus den Rechtsvorschriften keine Kriterien ableiten zu können, nach denen dann der Einzelfall entschieden werden kann. Dies ist auch bei der von *Mason/Parada* vertretenen Auffassung so: Versteht man Missbrauchsabsicht und quantitative Beurteilung wie die beiden Autoren, ist jedes dieser Kriterien schon jeweils für sich betrachtet konturenlos. Die Kombination der beiden Kriterien derart, dass die stärkere Ausprägung des einen die schwächere Ausprägung des anderen kompensieren kann, würde die Rechtsprechung völlig unvorhersehbar machen. Die Entscheidung des Einzelfalls wäre in das völlige Belieben des Gerichts gestellt. In rechtsstaatlich geprägten Ordnungen darf aber für Willkür – auch durch Gerichte – kein Platz sein.

⁶⁰ *Parada*, How the Vodafone Magyarország Opinion Affects EU Debate on Turnover-Based Digital Taxes, *Tax Notes International* 2019, 399 (402f.).

⁶¹ Zu beachten ist allerdings, dass die Aussage, dass heimische Unternehmen nicht belastet sind, überhaupt nur vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit bedenklich sein könnte. Denn mit der fehlenden Belastung heimischer Unternehmen ist noch nichts darüber gesagt, dass von der Regelung in anderen Mitgliedstaaten ansässige Unternehmen betroffen sind. Die Belastung könnte auch Unternehmen in Drittstaaten treffen. Diese Diskriminierung wäre aber nach den anderen Grundfreiheiten unbedenklich. Vgl. dazu auch bereits *Mason/Parada*, *Digital Battlefield in the Tax Wars*, *Tax Notes International* 2018, 1183 (1192f.).

⁶² *Mason/Parada*, *British Tax Review* 2019, 636f.; vgl. auch *Szudoczky*, in: *Lang et al.*, *CJEU – Recent Developments in Direct Taxation* 2018, 111.

⁶³ *Mason/Parada*, *British Tax Review* 2019, 636: „Still, there is no magic number that ought to sustain a finding of discrimination.“

⁶⁴ *Mason/Parada*, *British Tax Review* 2019, 636.

All diese Überlegungen machen bewusst, dass der Nachweis der Intention fast immer problematisch ist⁶⁵. Absichten sind innere Vorgänge, die sich des unmittelbaren Beweises entziehen. Wer an den Nachweis dieser Absicht hohe Anforderungen stellt, läuft Gefahr, das Kriterium zahlos zu machen. Die Einzelfallbeurteilung wird aber beliebig, wenn man nur geringe Anforderungen stellt. Daher ist es nicht sinnvoll, Missbräuche an der – wie auch immer ermittelten – gesetzgeberischen Intention festzumachen. Vielmehr liegt es nahe, Missbrauchsversuche durch eine am Ziel und Zweck der jeweiligen Regelung orientierte Interpretation der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Vorschrift zu vereiteln⁶⁶. Nichts Anderes macht der EuGH, wenn der dem Kriterium der versteckten Diskriminierung ausschließlich im Rahmen einer qualitativen Betrachtung Konturen verleiht. Es geht um die Beurteilung, ob die nationale Regelung gegen die Grundfreiheit verstößt oder nicht. In den beiden vom EuGH entschiedenen Fällen *Vodafone* und *Tesco* gelingt es allerdings trotz teleologischer Interpretation nicht, einen Grundfreiheitenverstoß zu konstatieren. Aber auch das überrascht nicht. Wir kennen diese Diskussion aus dem Steuerrecht: Auch eine an ihrem Ziel und Zweck orientierte Auslegung einer Steuervorschrift bewirkt nicht, dass alle Gestaltungen, die bei einem „smell test“ verdächtig erscheinen, besteuert werden können. Das ist der Preis, der in einem Rechtsstaat zu zahlen ist: Für eine „Gefühlsjurisprudenz“ ist kein Platz⁶⁷. Genauso wenig erweisen sich alle Regelungen automatisch als unionsrechtswidrig, bei denen die Vermutung naheliegt, dass es dem Gesetzgeber gezielt darum gegangen ist, im Ausland ansässige Personen zu benachteiligen⁶⁸.

VI. Zusammenfassende Würdigung

Die Begründungen der beiden Urteile *Vodafone* und *Tesco* weisen Schwächen auf. Dem EuGH ist vorzuwerfen, dass er nicht deutlich ausgesprochen hat, von seinem Urteil in der Rs. *Hervis* abgerückt zu sein. Die von ihm gewählten Formulierungen verwischen die Unterschiede zu *Hervis* und erwecken fälschlich den Eindruck, dass *Hervis* noch nicht überholt wäre. Die Begründung, die der EuGH in den beiden nunmehrigen Entscheidungen gewählt hat, ist jedenfalls überzeugender als jene in *Hervis*. Der EuGH hat gut daran getan, auf quantitative Kriterien zu verzichten. Zu begrüßen ist, dass der Gerichtshof seiner Generalanwältin nicht darin gefolgt ist, einen Rechtsmissbrauch durch einen Mitgliedstaat als möglich zu erachten.

⁶⁵ Illustrativ die Beschreibung der schwankenden Rechtsprechung des US-Supreme Courts zum Nachweis der gesetzgeberischen Intention, Verfassungsvorschriften zu verletzen, bei *Nelson*, *Judicial Review of Legislative Purpose*, *NYU Law Review* 2008, 185 (1859ff.).

⁶⁶ Dazu *Lang*, Die Gründung der GmbH & Co KG als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, in: *Arnold et al*, *Die GmbH & Co KG*, 2. Aufl., Wien 2016, 223 (224).

⁶⁷ Dazu *Lang*, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen?, *ÖStZ* 2011, 107 (112).

⁶⁸ Vgl. aber *Parada*, *Tax Notes International* 2019, 401ff.; *Mason/Parada*, *British Tax Review* 2019, 633ff., die für eine weniger restriktive Anwendung des subjektiven Kriteriums plädieren. Ähnlich *Szudoczky/Karolyi Intertax* 2020, 58.

Der vom EuGH gewählte Ansatz überzeugt auch, wenn man ihn in den derzeitigen politischen Kontext stellt: Die politische Situation in Ungarn ist derzeit in mehrfacher Hinsicht rechtsstaatlich unbefriedigend, und zurecht wird die ungarische Regierung für etliche von ihr gesetzte Maßnahmen im In- und Ausland kritisiert. Einige der von Ungarn gesetzten Rechtsakte erweisen sich nicht nur aus rechtspolitischer Sicht als fragwürdig, sondern auch vor dem Hintergrund des Unionsrechts als rechtswidrig. Allerdings würde der EuGH seine Glaubwürdigkeit als unabhängiges Gericht verlieren, wenn er seine Rechtsprechung darauf hin ausrichten würde, um in jedem Fall politisch problematische Regelungen auch für unionsrechtswidrig zu erklären. In *Hervis* ist er aus diesem Blickwinkel zu weit gegangen. In den beiden nummehrigen Urteilen *Vodafone* und *Tesco* hat er der Versuchung widerstanden, politisch bedenkliche Regelungen auf rechtlich fragwürdige Weise unanwendbar zu machen. Umso glaubwürdiger kann er in anderen Fällen, in denen sich politisch problematische Regelungen gleichzeitig auch als rechtswidrig erweisen, agieren. Das Urteil *Google*, in dem er die in den ungarischen Werbesteuerregelungen bei unterlassener Registrierung vorgesehenen Sanktionen mit überzeugender Begründung als unverhältnismäßig beurteilt hat⁶⁹, ist dafür ein gutes Beispiel.

⁶⁹ EuGH 3.3.2020 – C-482/18, *Google Ireland*, ECLI:EU:C:2020:14.