Rechtssache C-482/18**Vorabentscheidungsersuchen****Eingangsdatum:**

24. Juli 2018

Vorlegendes Gericht:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungarn)

Datum der Vorlageentscheidung:

13. Juli 2018

Klägerin:

Google Ireland Limited

Beklagte:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hauptstädtisches Verwaltungs- und Arbeitsgericht) ... [nicht wiedergegeben]

Das Gericht erlässt in dem Rechtsstreit zur gerichtlichen Überprüfung einer Verwaltungsentscheidung in Steuersachen zwischen der ... [nicht übersetzt] Google Ireland Limited ([nicht wiedergegeben] Dublin ... [nicht wiedergegeben], Irland), Klägerin, und der ... [nicht wiedergegeben] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Steuer- und Zollverwaltung für Großsteuerzahler der nationalen Steuer- und Zollverwaltung) (... [nicht wiedergegeben] Budapest ... [nicht wiedergegeben]), Beklagte, folgenden

B e s c h l u s s:

Das vorliegende Gericht setzt das Verfahren aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union ein Vorabentscheidungsersuchen zu folgenden Fragen vor:

1. Sind die Art. 18 und 56 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden: AEUV) und das Diskriminierungsverbot dahin auszulegen, dass sie der steuerrechtlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die es im Rahmen eines Bußgeldsystems, das an das Versäumen der Anmeldepflicht im Zusammenhang mit der Werbesteuer anknüpft, ermöglicht,

nicht in Ungarn niedergelassene Gesellschaften mit einem Versäumnisbußgeld zu belegen, dessen Betrag 2000-mal höher ist als das Versäumnisbußgeld, mit dem in Ungarn niedergelassene Gesellschaften belegt werden können?

2. Ist die in der vorstehenden Frage genannte außergewöhnlich hohe Sanktion mit Strafcharakter geeignet, nicht in Ungarn niedergelassene Dienstleister davon abzuhalten, ihre Dienstleistungen in Ungarn zu erbringen?

3. Sind Art. 56 AEUV und das Diskriminierungsverbot dahin auszulegen, dass sie einer Regelung entgegenstehen, wonach in Ungarn niedergelassene Unternehmen die Anmeldepflicht mit der Vergabe der ungarischen Steuernummer bei der Eintragung in das ungarische Firmenregister automatisch – ohne gesonderten Antrag – erfüllen, selbst wenn sie überhaupt keine Werbeveröffentlichungen vornehmen, während Unternehmen, die nicht in Ungarn niedergelassen sind, aber Werbeveröffentlichungen vornehmen, der Anmeldepflicht nicht automatisch Genüge tun, sondern diese gesondert erfüllen müssen, wobei sie im Fall der Versäumung dieser Pflicht mit einer besonderen Sanktion belegt werden können?

4. Sind für den Fall, dass die erste Frage bejaht wird, Art. 56 AEUV und das Diskriminierungsverbot dahin auszulegen, dass sie einer Sanktion wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die wegen der Versäumung der Anmeldepflicht im Zusammenhang mit der Werbesteuer verhängt wird, wenn sich herausstellt, dass dieser Artikel einer solchen Regelung entgegensteht?

5. Sind Art. 56 AEUV und das Diskriminierungsverbot dahin auszulegen, dass sie einer Bestimmung entgegenstehen, nach der die Entscheidung, mit der die gegen im Ausland niedergelassene Unternehmen verhängten Bußgelder festgesetzt werden, mit ihrer Verkündung rechtskräftig und vollziehbar wird und ihre Überprüfung nur in einem gerichtlichen Verfahren möglich ist, bei dem das Gericht keine Verhandlung abhalten kann und ausschließlich der Urkundenbeweis zulässig ist, während in Ungarn niedergelassene Unternehmen das verhängte Bußgeld mit einem Einspruch anfechten können und es darüber hinaus hinsichtlich des gerichtlichen Verfahrens keinerlei **[Or. 2]** Beschränkungen gibt?

[6.] Ist Art. 56 AEUV im Hinblick auf das in Art. 41 Abs. 1 der Charta der Grundrechte [der Europäischen Union] (im Folgenden: Charta) verankerte Recht des Betroffenen auf gerechte Behandlung seiner Angelegenheit dahin auszulegen, dass dieses Erfordernis nicht erfüllt ist, wenn sich das Versäumnisbußgeld täglich verdreifacht, ohne dass dem Dienstleister die frühere Entscheidung bereits zur Kenntnis gelangt ist, so dass es ihm unmöglich ist, die versäumte Handlung bis zur folgenden Bußgeldverhängung nachzuholen?

[7.] Ist Art. 56 AEUV unter Berücksichtigung des in Art. 41 Abs. 1 der Charta verankerten Rechts des Betroffenen auf gerechte Behandlung seiner Angelegenheit, des in ihrem Art. 47 Abs. 2 verankerten Rechts, gehört zu werden, und des in ihrem Art. 47 verankerten Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf

und ein faires Verfahren dahin auszulegen, dass diese Erfordernisse nicht erfüllt sind, wenn die Entscheidung nicht mit einem Einspruch angefochten werden kann, im gerichtlichen Verfahren ausschließlich der Urkundenbeweis zulässig ist und das Gericht in der Sache keine Verhandlung abhalten kann?

... [nicht übersetzt] [Ausführungen zum nationalen Verfahrensrecht]

B e g r ü n d u n g

Zugrunde liegender Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine in Irland registrierte Wirtschaftsgesellschaft; ihr Sitz und ihre Hauptverwaltung befinden sich in Dublin.

Die Beklagte verhängte gegen die Klägerin wegen Versäumung der Anmeldepflicht im Zusammenhang mit den Werbesteuern nach den §§ 7/B bis 7/D des A reklámadóróról szóló 2014. évi XXII. törvény (Gesetz Nr. XXII von 2014 über die Werbsteuer; im Folgenden: Werbesteuergesetz) mit ihrer am 16. Januar 2017 erlassenen Entscheidung [nicht wiedergegeben] ein Versäumnisbußgeld in Höhe von zunächst 10 000 000 (zehn Millionen) Forint und dann täglich in Höhe des Dreifachen des zuvor verhängten Versäumnisbußgeldes, insgesamt Versäumnisbußgelder in Höhe von 1 000 000 000 Forint.

Die Beklagte führte in der Begründung ihrer Entscheidungen aus, dass sie auf der Grundlage der angeforderten Erklärungen festgestellt habe, dass die Klägerin im Jahr 2016 eine werbesteuerpflichtige Tätigkeit ausgeübt habe, jedoch ihrer Anmeldepflicht im Zusammenhang mit der Aufnahme ihrer steuerpflichtigen Tätigkeit nach § 7/B Abs. 1 des Werbesteuergesetzes nicht nachgekommen sei.

Der Rechtsstreit zwischen den Parteien:

Die Klägerin hat gegen die Entscheidungen der Steuerbehörde Klage erhoben und deren Aufhebung beantragt.

Ihrer Ansicht nach stehen der Verhängung des Versäumnisbußgeldes wegen Versäumung der Anmeldung bei der Steuerbehörde nach § 7/B des Werbesteuergesetzes die Bestimmungen der Art. 18 AEUV und 56 AEUV entgegen; ungarische Gesellschaften könnten ihre Pflichten nach dem Werbesteuergesetz leichter erfüllen, und auch die sie gegebenenfalls betreffenden Sanktionen unterschieden sich unverhältnismäßig. **[Or. 3]**

Das Unionsrecht verbiete nicht nur die unmittelbare Diskriminierung Einzelner aufgrund der Staatsangehörigkeit ([Urteile vom 26 Oktober 1999,] Eurowings Luftverkehr, C-294/97, [EU:C:1999:524,] vom 11. Juni 2015, [Berlington Hungary u. a.,] C-98/14, EU:C:2015:386, vom 25. Juli 1991, Säger, C-76/90, EU:C:1991:331, und vom 3. Dezember 1974, van Binsbergen, 33/74,

EU:C:1974:131), sondern alle Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die sich diskriminierend auswirken könnten (mittelbare oder versteckte Diskriminierung, C-134/93).

Was die Sanktionen betreffe, die die Mitgliedstaaten anwenden dürften, sei die Rechtsprechung der Europäischen Union einheitlich; ihr zufolge müssten Maßnahmen oder Sanktionen der Verwaltung zur Erreichung des angestrebten Ziels unbedingt erforderlich sein, und die Sanktion dürfe auch nicht im Verhältnis zur Schwere des Verstoßes derart unangemessen sein, dass sie ein Hindernis für die in der Europäischen Union gewährleisteten Freiheiten darstelle. Die Rechtsprechung erkenne an, dass die Mitgliedstaaten zwar befugt seien, die Sanktionen zu wählen, bei der Ausübung dieser Befugnis jedoch verpflichtet seien, das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten (Urteile vom 16. Dezember 1992, Kommission/Griechenland, C-210/91, EU:C:1992:525, vom 12. Juli 2001, Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, und vom 23. Oktober 1997, Kommission/Griechenland, C-375/95, EU:C:1997:505).

Die Klägerin führt unter Berufung auf das Urteil vom 12. Dezember 1996, Reisebüro Broede (C-3/95, EU:C:1996:487), aus, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie eine Maßnahme einführen, die mittelbar diskriminierend sein könne, die in diesem Urteil genannten Bedingungen beachten müssten, nämlich dass die Maßnahme in nicht diskriminierender Weise angewandt werden, aus Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt und geeignet sein müsse, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, sowie nicht über das zu dessen Erreichung Erforderliche hinausgehen dürfe.

Die Klägerin sieht in der Verhängung eines Bußgeldes nach § 7/B des Werbesteuergesetzes einen Verstoß gegen das Unionsrecht, weil für sie ungünstigere Bedingungen gälten als für in Ungarn gegründete Gesellschaften, die dieselben Dienstleistungen erbrächten. Das Versäumnisbußgeld, das mindestens 20-mal höher sei und bis zu 2000-mal höher sein könne als das Bußgeld, mit dem inländische Gesellschaften belegt werden könnten, benachteilige in einem anderen Mitgliedstaat gegründete Gesellschaften schwerwiegend und sei auch geeignet, die Dienstleistungsfreiheit innerhalb der Union zu beschränken.

Im vorliegenden Fall überschreite die Höhe des Versäumnisbußgeldes das zur Erreichung des angestrebten Ziels unbedingt erforderliche Maß; wegen der kurzen Zeit zwischen dem Erlass der Entscheidungen, deren sofortiger Rechtskraft und Vollziehbarkeit und der Tatsache, dass bei ausländischen Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Einspruchs und die Anberaumung einer Verhandlung durch das Gericht ausgeschlossen seien, entspreche die Regelung des Mitgliedstaats nicht den Vorgaben des Urteils Reisebüro Broede; deshalb sei das dementsprechend verhängte Versäumnisbußgeld diskriminierend, und der Erlass der für ausländische Gesellschaften nachteiligeren Regeln lasse sich auch nicht dadurch rechtfertigen, dass ihr Ziel im Übrigen sei, die Einheitlichkeit der Besteuerung zu gewährleisten.

Das Versäumnisbußgeld würde die Dienstleistungsfreiheit innerhalb der Union auch dann beschränken, wenn die Höhe des Versäumnisbußgeldes, mit dem eine ausländische Gesellschaft belegt werden könne, im Verhältnis zu in Ungarn gegründeten, dieselbe Dienstleistung erbringenden Gesellschaften nicht diskriminierend wäre. Im Urteil vom 11. Juni 2015, *Berlington Hungary u. a.* (C-98/14, EU:C:2015:386), hat der Gerichtshof der Europäischen Union ausgeführt, dass Art. 56 AEUV nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit verlange, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen vorschreibe, sofern sie geeignet seien, die Tätigkeiten des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sei und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringe, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. Infolgedessen erreiche das ihr tatsächlich auferlegte Versäumnisbußgeld in Höhe von 1 Milliarde Forint ein Niveau, das geeignet sei, die Erbringung von Dienstleistungen weniger attraktiv zu machen, und es gebe keine [Or. 4] Gründe, die die Beschränkung rechtfertigten.

Im Ausland ansässige Steuerpflichtige befänden sich auch verfahrensrechtlich in einer wesentlich ungünstigeren Situation; denn nach § 7/B des Werbesteuergesetzes sei die Entscheidung, mit der das nach diesem Abschnitt verhängte Bußgeld festgesetzt werde, sofort rechtskräftig und vollziehbar, während das gegen inländische Steuerpflichtige verhängte Bußgeld gemäß § 172 des *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung; im Folgenden: Besteuerungsordnung) mit einem Einspruch nach § 136 Abs. 1 der Besteuerungsordnung angefochten werden könne; darüber hinaus sei in dem gerichtlichen Überprüfungsverfahren nach § 7/B Abs. 4 des Werbesteuergesetzes ausschließlich der Urkundenbeweis zulässig, während der für inländische Steuerpflichtige geltende § 143 Abs. 1 der Besteuerungsordnung und das aufgrund dessen anwendbare Kapitel XX des *A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. Törvény* (Gesetz Nr. III von 1952 über die Zivilprozessordnung; im Folgenden: Zivilprozessordnung) keine solche Beschränkungen enthalte.

Mit dem Werbesteuergesetz werde ein repressives Sanktionssystem angewandt, das das in Art. 17 der Charta verankerte Eigentumsrecht unmittelbar und schwerwiegend verletze.

Die streitigen Bestimmungen gewährleisteten der bebußten Person nicht das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf, da die Entscheidungen mit ihrer Zustellung rechtskräftig und vollziehbar würden, die Beweismöglichkeiten eingeschränkt seien und dem Ausländer außergewöhnlich wenig Zeit für die angemessene Vorbereitung des Verfahrens und die Ausübung seiner Rechte zur Verfügung stünden; daher beschränke das Werbesteuergesetz das in Art. 47 der Charta verankerte Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein faires Verfahren.

Die Klägerin hat hervorgehoben, dass nach Art. 52 der Charta jede Einschränkung der Ausübung der in der Charta anerkannten Rechte und Freiheiten gesetzlich

vorgesehen sein und deren Wesensgehalt achten müsse. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürften Einschränkungen nur vorgenommen werden, wenn sie notwendig seien und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprächen.

Die Beklagte hat beantragt, die Klage abzuweisen.

Ihrer Ansicht nach kann von Beschränkungen wegen der Staatsangehörigkeit keine Rede sein, da das Werbesteuergesetz nicht nur für ausländische Personen bei Versäumung ihrer Steuerpflicht ein Bußgeld in Höhe von 1 Milliarde Forint vorsehe, sondern auch in Bezug auf inländische Steuerpflichtige; sowohl § 7/B als auch § 7/C ahndeten das vorsätzliche Außerachtlassen mit einem identischen, auf einen Höchstbetrag begrenzten Bußgeld.

Mit der vorsätzlichen Außerachtlassung ihrer Steuerpflicht habe die Klägerin einen Wettbewerbsvorteil gegenüber Personen erlangt, die im Inland niedergelassen seien, ihre Steuerpflichten gemäß den Rechtsvorschriften erfüllten und Werbung veröffentlichten. Dass die Klägerin seit dem 1. Januar 2015 in Ungarn ihre Steuerzahlungspflichten nicht erfüllt habe, sei ein so schwerwiegender Rechtsverstoß, dass er die Anwendung eines Bußgeldes in erheblicher Höhe, das zur Erfüllung der Steuerpflichten anhalten solle, rechtfertige. Die Dienstleistungsfreiheit werde nicht behindert.

Maßgebliches Unionsrecht:

Nach 18 AEUV ist unbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge in ihrem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten. [Or. 5]

Nach Art. 56 AEUV sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, verboten.

Gemäß Art. 41 Abs. 1 der Charta hat jede Person ein Recht darauf, dass ihre Angelegenheiten von den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unparteiisch, gerecht und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden.

Nach Art. 41 Abs. 2 der Charta umfasst dieses Recht

- a) das Recht jeder Person, gehört zu werden, bevor ihr gegenüber eine für sie nachteilige individuelle Maßnahme getroffen wird,
- c) die Verpflichtung der Verwaltung, ihre Entscheidungen zu begründen.

Nach Art. 47 der Charta hat jede Person, deren durch das Recht der Union garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, – im Rahmen des Rechts auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein faires Verfahren – das Recht, bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einzulegen. Jede Person hat ein Recht darauf, dass ihre Sache von einem unabhängigen, unparteiischen und zuvor durch Gesetz errichteten Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Jede Person kann sich beraten, verteidigen und vertreten lassen.

Nach Art. 48 Abs. 2 der Charta wird jedem Angeklagten – im Rahmen der Unschuldsvermutung und Verteidigungsrechte – die Achtung der Verteidigungsrechte gewährleistet.

Maßgebliches ungarisches Recht:

Die Werbsteuer wurde – als umsatzbasierte Verbrauchsteuer – durch das (am 17. Juni 2014 und gemäß den Bestimmungen des § 7 Abs. 1 des Gesetzes Nr. XXXIV von 2014 in Kraft getretene) Werbsteuergesetz zu dem Zweck in die inländische Rechtsordnung eingeführt, den Grundsatz der angemessenen Lastenverteilung zur Geltung zu bringen.

Durch § 172 Ziff. 1 des Gesetzes Nr. LXXXIV von 2014 wurde § 3 Abs. 1 des Werbsteuergesetzes dahin gehend geändert, dass die Wörter „der Steuerpflichtige“ durch die Wörter „der Steuerpflichtige, unabhängig davon, wo er ansässig ist“ ersetzt wurden.

Nach § 2 Abs. 1 Buchst. e des Werbsteuergesetzes ist die Veröffentlichung von Werbung gegen Entgelt, die im Internet überwiegend in ungarischer Sprache oder auf überwiegend ungarischsprachigen Internetseiten erfolgt, werbesteuerpflichtig.

Nach § 2 Abs. 1 Buchst. b des Werbsteuergesetzes ist jeder Auftrag zur Veröffentlichung von Werbung werbesteuerpflichtig, es sei denn, dass der Auftraggeber der Werbeveröffentlichung

ba) von dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 3 Abs. 1 die Erklärung nach § 3 Abs. 3 verlangt hat und diesen Umstand glaubwürdig belegen kann und

bb) die nach Buchst. ba) verlangte Erklärung binnen 10 Arbeitstagen nach der Aushändigung der Rechnung oder des Buchungsbelegs über die Veröffentlichung der Werbung nicht erhalten hat und

bc) den Umstand nach Buchst. ba), die veröffentlichende Person und das Entgelt für die Veröffentlichung der staatlichen Steuerbehörde **[Or. 6]** angezeigt hat.

Nach § 3 Abs. 3 des Werbsteuergesetzes muss der Steuerpflichtige im Sinne von Abs. 1 in der Rechnung oder dem Buchungsbeleg über das Entgelt für die Veröffentlichung oder einer anderen Urkunde (insbesondere dem Vertrag über die

Veröffentlichung der Werbung) erklären, dass ihm die Steuerpflicht obliegt und dass er die Steuererklärungs- und Steuerzahlungspflicht erfüllt oder aber dass ihn im Steuerjahr keine Steuerzahlungspflicht wegen der Veröffentlichung von Werbung trifft.

Nach § 7/B Abs. 1 des Werbesteuergesetzes ist ein Steuerpflichtiger im Sinne von § 3 Abs. 1, der von der staatlichen Steuerbehörde nicht als zu irgendeiner Steuerart veranlagt registriert ist, verpflichtet, sich binnen 15 Tagen nach Aufnahme der steuerpflichtigen Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 auf dem von der staatlichen Steuerbehörde eingeführten Vordruck anzumelden.

Nach Abs. 2 verhängt die staatliche Steuerbehörde, wenn der Steuerpflichtige im Sinne von Abs. 1 die Anmeldepflicht nicht erfüllt, – neben der Aufforderung zur Erfüllung der Pflicht – zunächst ein Versäumnisbußgeld in Höhe von 10 Millionen Forint.

Nach Abs. 3 verhängt die staatliche Steuerbehörde bei erneuter Feststellung der Pflichtversäumung ein Versäumnisbußgeld in Höhe des Dreifachen des erstmalig verhängten Versäumnisbußgeldes.

Nach Abs. 4 stellt die staatliche Steuerbehörde das Versäumen der Anmeldepflicht nach Abs. 1 täglich in einer Entscheidung fest, die mit ihrer Zustellung rechtskräftig und vollziehbar wird und die gerichtlich überprüft werden kann. Im gerichtlichen Überprüfungsverfahren sind ausschließlich Urkundenbeweise zulässig und das Gericht entscheidet ohne Verhandlung.

Gemäß § 7/D des Werbesteuergesetzes darf die staatliche Steuerbehörde zu Lasten ein und desselben Steuerpflichtigen auf der Grundlage der §§ 7/B und 7/C insgesamt höchstens 1 Milliarde Forint an Versäumnisbußgeldern verhängen.

Handelt es sich um Gesellschaften mit Sitz in Ungarn, erfüllt der Steuerpflichtige aufgrund von § 17 Abs. 1 Buchst. b der Besteuerungsordnung mit der Einreichung des Antrags (des ausgefüllten Vordrucks) auf Eintragung und der zugehörigen Anlagen beim Firmenregistergericht und seinem Antrag auf Zuteilung einer Steuernummer automatisch die Pflicht zur Anmeldung bei der staatlichen Steuer- und Zollbehörde, wodurch die Bestimmungen der §§ 7/B und 7/D des Werbesteuergesetzes bei Gesellschaften mit Sitz in Ungarn nicht zur Anwendung kommen können, während sie bei Gesellschaften mit ausländischem Sitz anwendbar sind.

Nach § 172 der Besteuerungsordnung kann ein Steuerpflichtiger bei Nichterfüllung der Pflicht zur Anzeige (Anmeldung, Änderungsmeldung), Datenangabe, Eröffnung eines Zahlungskontos sowie zur Abgabe einer Steuererklärung mit einem Bußgeld in Höhe von 500 000 bzw. 1 000 000 Forint belegt werden.

Gemäß § 172 Abs. 7 der Besteuerungsordnung fordert die Steuerbehörde den Steuerpflichtigen, falls dieser die Pflicht zur Anzeige, Anmeldung,

Änderungsmeldung, Datenangabe oder Eröffnung eines Zahlungskontos versäumt, sowie im Fall des Abs. 1 Buchst. f gleichzeitig mit der Festsetzung der Geldbuße – unter Fristsetzung – zur Erfüllung auf oder kann ihn, falls es sich um die Versäumung einer Pflicht zur Belegausstellung handelt, hierzu auffordern. Mit Ausnahme des Versäumnisbußgeldes nach Abs. 1 Buchst. f ist der doppelte Betrag des verhängten Bußgeldes und eine neue Frist festzusetzen, falls der Steuerpflichtige die in der zur Erfüllung verpflichtenden vorhergehenden Entscheidung festgesetzte Frist versäumt hat. Im Fall der Erfüllung der Pflicht kann das nach dem vorhergehenden Satz dieses Absatzes verhängte Bußgeld ermäßigt werden. Befindet sich der Steuerpflichtige in Liquidation oder freiwilliger Liquidation oder ist er Gegenstand eines Zwangslöschungsverfahrens und ist zur Zeit der Festsetzung des Versäumnisbußgeldes [Or. 7] die Erfüllung nicht mehr möglich, nimmt die Steuerbehörde von der Aufforderung nach dem ersten Satz dieses Absatzes Abstand.

Die Gründe, aus denen das Vorabentscheidungsersuchen erforderlich ist

Der Gerichtshof hat bereits in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass das Unionsrecht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die es ermöglicht, dass einzelne Mitgliedstaaten ohne angemessenen Grund Staatsangehörige und Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten rechtlich ungünstiger behandeln als ihre eigenen Staatsangehörigen und Gesellschaften. Dieses spezielle Diskriminierungsverbot erstreckt sich auch auf mittelbare Diskriminierungen, wenn sich die Ungleichbehandlung nicht unmittelbar und offen auf die Staatsangehörigkeit oder den Sitz der betroffenen Unternehmen gründet, sondern die Regelung Ausländer tatsächlich und in besonderer Weise in eine ungünstigere Situation versetzt. Die mittelbare Diskriminierung ist nur dann zulässig, wenn ein zwingender Grund des Allgemeininteresses rechtfertigt, dass die gewählte Regelungsmaßnahme zur Erreichung des vorgegebenen Ziels geeignet ist und nicht über das zur Erreichung des Ziels erforderliche Maß hinausgeht.

Der Europäische Gerichtshof hat auch ausgeführt, dass die Regelung der direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, die Mitgliedstaaten diese Zuständigkeit aber nur unter Beachtung des Unionsrechts ausüben dürfen und Maßnahmen oder Sanktionen der Verwaltung nicht über das hinausgehen dürfen, was über das für die Erreichung des angestrebten Ziels unbedingt Erforderliche hinausgeht, und die Sanktion im Verhältnis zu der Schwere des Verstoßes auch nicht derart unangemessen sein darf, dass sie ein Hindernis für die in den Verträgen gewährleisteten Freiheiten darstellt.

In der Gesetzesbegründung zu § 7/B des Werbesteuergesetzes heißt es:

Das Gesetz Nr. XXII von 2014 über die Werbesteuer bezieht in seinen Anwendungsbereich in umfassender Weise Werbeveröffentlichungen auf verschiedenen Plattformen ein, wobei berücksichtigt wird, dass die Besteuerung unabhängig von der Plattform den Erfordernissen der Steuerneutralität entspricht.

Der kritische Bereich der Regelung ist die Steuerpflicht für im Internet veröffentlichte Werbung, da sich der Werbung veröffentlichende Steuerpflichtige – auch wenn die Tatsache der Steuerpflicht unbestreitbar und offensichtlich ist – derzeit leicht seiner Steuerpflicht entziehen kann, insbesondere wenn er in Ungarn keine Niederlassung hat. Mit der geltenden Regelung wird auch derzeit – in Gestalt der Steuerpflicht des die Werbung in Auftrag Gebenden und der Möglichkeit für diesen zur Meldung des Veröffentlichenden bei der Steuerbehörde – in besonderer Weise angestrebt, die Steuerpflicht des die Werbung Veröffentlichenden durchzusetzen (Pflicht zur Anmeldung, zur Abgabe von Willens- und Steuererklärungen, zur Steuerentrichtung). Die Erfahrungen zeigen allerdings, dass weitere Schritte erforderlich sind, damit die Regelung den Veröffentlichenden dazu zwingt, seine Steuerpflicht ordnungsgemäß zu erfüllen.

Das angerufene Gericht hat im Ergebnis Zweifel, ob § 7/B des Werbesteuergesetzes mit dem Unionsrecht vereinbar ist, und diese Zweifel sind durch den unter dem Aktenzeichen C(2016) 6929 bekannt gegebenen Beschluss der Kommission vom 4. November 2016 weiter verstärkt worden, in dem festgestellt worden ist, das Werbesteuergesetz in mehreren Punkten gegen die Unionsregelung über staatliche Beihilfen verstößt, woraufhin das [ungarische] Parlament am 16. Mai 2017 die Gesetzesvorlage Nr. T/14684 zu dessen Änderung verabschiedet hat und dadurch mittelbar die Rechtswidrigkeit der geltenden Regelung eingeräumt hat. Unbeschadet dessen, dass Gegenstand der Änderung nicht die Anmeldepflicht war, die Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist, sondern die Pflicht zur Entrichtung der Werbesteuer, kann nach Auffassung der vorliegenden Gerichts eine rechtswidrige, rückwirkend abgeschaffte Steuer nicht als Grundlage für eine Pflicht zur Anmeldung beim behördlichen Register dienen.

Das Werbesteuergesetz sieht eine tägliche Beschlussfassung, eine Bußgeldsumme, die innerhalb von fünf Tagen den Betrag von 1 Milliarde Forint erreicht, und auf einer identischen Rechtsgrundlage erlassene Entscheidungen in der Weise vor, dass sich das Versäumnisbußgeld [Or. 8] täglich verdreifacht, ohne dass dem Steuerpflichtigen die frühere Entscheidung bereits zur Kenntnis gelangt ist, so dass es ihm unmöglich ist, die versäumte Handlung bis zur nächsten Bußgeldverhängung nachzuholen. Die Bestimmungen des Werbesteuergesetzes über das Versäumnisbußgeld schaffen ein sehr repressives Sanktionssystem mit Strafcharakter und lassen es möglich erscheinen, dass sie dadurch gegen das Unionsrecht verstoßen, dass eine im Ausland niedergelassene Gesellschaft, die die Anmeldepflicht nach § 7/B Abs. 1 des Werbesteuergesetzes nicht erfüllt, mit einem Versäumnisbußgeld in Höhe von maximal 1 Milliarde Forint belegt werden kann, während bei Wirtschaftsgesellschaften mit Sitz in Ungarn das Bußgeld, das wegen Versäumung der Pflicht zur Anzeige, zur Anmeldung, zur Änderungsmeldung oder zur Steuererklärung maximal verhängt werden kann, wesentlich milder ist (es kann ein Versäumnisbußgeld von 500 000 bis zu 1 Million Forint verhängt werden). Darüber hinaus können Gesellschaften, die zwar dieselben Dienstleistungen erbringen wie die Klägerin, aber ihren Sitz in Ungarn haben, ihre Pflichten nach dem Werbesteuergesetz erheblich leichter erfüllen, und auch die Sanktionen, die gegen sie verhängt werden können, sind

unverhältnismäßig milder. In Anbetracht dessen, dass der gesamte Betrag des Versäumnisbußgeldes dem Steuerpflichtigen – durch tägliche Beschlussfassung – innerhalb von fünf Tagen auferlegt werden kann, ist es der ausländischen Gesellschaft unmöglich, das Anwachsen des Betrags des Versäumnisbußgeldes zu verhindern.

Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts gibt es zu der Frage, die sich im vorliegenden Rechtsstreit stellt, für die nationalen Gerichte keine eindeutigen Vorgaben des Gerichtshofs der Europäischen Union; gleichzeitig benachteiligen die Anzeigepflicht nach § 7/B des Werbesteuergesetzes sowie das wegen ihrer Versäumung verhängte Versäumnisbußgeld in einem anderen Mitgliedstaat gegründete und in Ungarn nicht niedergelassene Gesellschaften, so auch die Klägerin, schwerwiegend und sind geeignet, die Dienstleistungsfreiheit innerhalb der Union zu beschränken. Bei der Auswahl der Sanktionen muss der Mitgliedstaat den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten und ein Bußgeldbetrag, der eine bis zu 2000-mal höhere Verbindlichkeit begründet, ist nur dann ein mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbarer Betrag, wenn er – in Anbetracht der Schwere des Verstoßes – zur Durchsetzung und Prävention erforderlich ist, wobei zweifelhaft ist, ob dies auf die Bestimmungen des § 7/B des Werbesteuergesetzes zutrifft.

Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts stellt sich außerdem die Frage, ob das in Art. 41 Abs. 1 der Charta verankerte Recht des Betroffenen auf gerechte Behandlung seiner Angelegenheit verletzt ist, da sich das Versäumnisbußgeld täglich verdreifacht, ohne dass dem im Ausland niedergelassenen Dienstleistungserbringer die frühere Entscheidung bereits zur Kenntnis gelangt ist, so dass es ihm unmöglich ist, die versäumte Handlung bis zur nächsten Bußgeldverhängung nachzuholen, und damit die Geldbuße in jedem Fall den Maximalbetrag von 1 Milliarde Forint erreicht.

Für das mit der vorliegenden Rechtssache befasste Verwaltungsgericht stellt sich zudem die Frage, ob es gegen Art. 41 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a der Charta verstößt, wenn die Entscheidung nicht mit einem Einspruch angefochten werden kann und nur ein Verfahren zur gerichtlichen Überprüfung statthaft ist, in dem ausschließlich der Urkundenbeweis zugelassen ist und das Gericht in der Sache keine Verhandlung abhalten kann.

Das vorliegende Gericht erhofft sich vom Gerichtshof der Europäischen Union Hinweise zu der Frage, ob die angeführte rechtliche Regelung des Mitgliedstaats mit den Bestimmungen der Art. 18 AEUV und 56 AEUV und [des Art. 41] Abs. 1 und 2 der Charta vereinbar ist.

... [nicht übersetzt] **[Or. 9]** ... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Ausführungen zum nationalen Verfahrensrecht]

Budapest, den 13. Juli 2018

[nicht wiedergegeben]

[nicht übersetzt] [Unterschrift]

ARBEITSDOKUMENT