URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

15. April 2010 *

In der Rechtssache C-96/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Pest Megyei Bíróság (Ungarn) mit Entscheidung vom 12. März 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 3. März 2008, in dem Verfahren

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft

gegen

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Zweiten Kammer J. N. Cunha Rodrigues in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Dritten Kammer sowie der Richter A. Rosas und U. Lõhmus (Berichterstatter),

* Verfahrenssprache: Ungarisch.

Generalanwältin: E. Sharpston,
Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 18. Februar 2009,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft, vertreten durch D. Deák, ügyvéd,

— der ungarischen Regierung, vertreten durch J. Fazekas, M. Fehér und K. Veres als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Hill als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und K. Talabér-Ritz als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 17. Dezember 2009

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 43 EG und 48 EG.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Keresdedelmi kft (im Folgenden: CIBA) und dem Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály (Amt für Steuer- und Finanzprüfung — Behördenhauptabteilung) über die Höhe der von CIBA zu zahlenden Berufsausbildungsabgabe (im Folgenden: BAA).

Rechtlicher Rahmen

Nationales Recht

3 In § 2 Abs. 1 des Gesetzes Nr. LXXXVI von 2003 über die Berufsausbildungsabgabe und die Förderung der Entwicklung der Ausbildung (A Szakképzési hozzájárulásról

és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény) (Magyar Közlöny 2003/131, im Folgenden: Gesetz von 2003) heißt es:

„Zur Zahlung der [BAA] verpflichtet sind — unter Berücksichtigung der Festlegungen in den Abs. 3 und 4 — die über einen Sitz im Inland verfügenden … Handelsgesellschaften …“

4 § 2 Abs. 2 des Gesetzes von 2003 bestimmt:

„Zur Zahlung der [BAA] verpflichtet sind auch die im Inland einer unternehmerischen Tätigkeit nachgehenden und über einen Sitz im Ausland verfügenden juristischen Personen, Gemeinschaftsfirmen ohne Rechtspersönlichkeit, Personenvereinigungen und sonstigen Organisationen, wenn sie im Inland über eine Niederlassung bzw. Zweigniederlassung verfügen.“

5 In § 3 Abs. 1 dieses Gesetzes heißt es:

„Die Bemessungsgrundlage der [BAA] bilden:

a) die durch § 79 Abs. 2 des Gesetzes Nr. C von 2000 über die Rechnungslegung (im Folgenden: Rechnungslegungsgesetz) [A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény] festgelegten Lohn- und Gehaltskosten …“

6 Aus den schriftlichen Erklärungen von CIBA und der ungarischen Regierung geht hervor, dass der in der Republik Ungarn eingerichtete Arbeitsmarktfonds einen der Berufsausbildung gewidmeten Teil enthält, dessen Ziel es nach § 8 Abs. 1 des Gesetzes von 2003 u. a. ist, die Zahl der von der Volkswirtschaft beanspruchten, zeitgemäß ausgebildeten Fachleute zu erhöhen und ihre fachliche Qualifikation zu entwickeln.

7 Diesen Erklärungen zufolge kann der Bruttobetrag der BAA, den der Abgabenpflichtige an diesen Fondsteil zu entrichten hat, durch

— die Organisation einer praktischen Ausbildung nach § 4 des Gesetzes von 2003,

— den Abschluss eines Ausbildungsvertrags zugunsten der Mitarbeiter des Abgabenpflichtigen um 33 % dieses Betrags und

— die Gewährung einer Förderung an eine Hochschul- oder Berufsausbildungseinrichtung um 75 % dieses Betrags verringert werden.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

8 CIBA ist ein Unternehmen mit Sitz in Ungarn, das der Verpflichtung zur Zahlung der BAA unterliegt. Sie unterhält eine Zweigniederlassung in der Tschechischen Republik, wo sie hinsichtlich der in dieser Zweigniederlassung arbeitenden Arbeitnehmer die nach tschechischem Recht vorgeschriebenen Steuern und Beiträge, einschließlich

der Beiträge, die mit der staatlichen Beschäftigungspolitik in Zusammenhang stehen, entrichtet.

9 Bei einer nachträglichen Prüfung betreffend die Jahre 2003 und 2004 stellten die ungarischen Steuerbehörden einen Steuerfehlbetrag zulasten von CIBA fest. Auf ein gegen diese Entscheidung eingelegtes Rechtsmittel hin bestätigte der Beklagte des Ausgangsverfahrens diesen Steuerfehlbetrag, der u. a. Beträge der BAA umfasst, die CIBA nicht gezahlt hatte.

10 Vor dem vorlegenden Gericht machte CIBA geltend, die Bemessungsgrundlage der zu zahlenden BAA sei nicht mit Art. 43 EG vereinbar, da sie die Lohn- und Gehaltskosten eines Unternehmens mit Sitz in Ungarn einschließlich der auf Zweigniederlassungen im Ausland entfallenden Lohn- und Gehaltskosten umfasse. Daher müsse sie diese Abgabe für die in Tschechien beschäftigten Arbeitnehmer zweimal zahlen. Hinsichtlich dieser Arbeitnehmer sei es außerdem nicht möglich, Vorteile aus nationalen Arbeitsmarktdienstleistungen in Anspruch zu nehmen, und es sei ausgeschlossen, eine praktische Ausbildung zu organisieren, Ausbildungsverträge abzuschließen oder Entwicklungsförderungen zu gewähren.

11 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die BAA nicht in den Geltungsbereich des am 14. Januar 1993 in Prag unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Ungarn und der Tschechischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Umgehung der Steuerzahlung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen falle, so dass zu prüfen sei, ob das Gesetz von 2003 eine Beschränkung der Ausübung der Niederlassungsfreiheit enthalte, soweit es eine Gesellschaft mit Sitz in Ungarn auch dann zur Zahlung der BAA verpflichte, wenn sie Arbeitnehmer außerhalb dieses Mitgliedstaats beschäftige.

12 Unter diesen Umständen hat das Pest Megyei Bíróság das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Kann aufgrund der Auslegung des Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit gemäß den Art. 43 EG und 48 EG eine Rechtsvorschrift beanstandet werden, wonach eine Handelsgesellschaft mit Sitz in Ungarn auch dann die Berufsausbildungsabgabe zu zahlen hat, wenn sie in ihren ausländischen Zweigniederlassungen Arbeitnehmer beschäftigt und in Bezug auf diese Beschäftigten im Land der Zweigniederlassung ihren Abgaben- und Beitragszahlungspflichten nachkommt?

Zur Zuständigkeit des Gerichtshofs

13 Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die Steuerjahre 2003 und 2004 von CIBA. Die Republik Ungarn ist der Europäischen Union jedoch erst am 1. Mai 2004 beigetreten.

14 Der Gerichtshof ist aber für die Auslegung der Bestimmungen des EG-Vertrags ausschließlich im Hinblick auf ihre Anwendung in einem neuen Mitgliedstaat vom Zeitpunkt des Beitritts zur Europäischen Union an zuständig (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Januar 2006, Ynos, C-302/04, Slg. 2006, I-371, Randnr. 36, und vom 14. Juni 2007, Telefónica O2 Czech Republic, C-64/06, Slg. 2007, I-4887, Randnr. 23).

15 Da die Tatsachen, die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegen, teilweise nach diesem Zeitpunkt eingetreten sind, ist der Gerichtshof für die Beantwortung der Vorlagefrage zuständig.

Zur Vorlagefrage

16 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 43 EG und 48 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der ein Unternehmen, das seinen Sitz in diesem Mitgliedstaat hat, verpflichtet ist, eine Abgabe wie die BAA zu zahlen, deren Höhe auf der Grundlage seiner Lohn- und Gehaltskosten, einschließlich derjenigen berechnet wird, die auf eine Zweigniederlassung des Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat entfallen, in dem das Unternehmen ebenfalls seinen Steuer- und Beitragspflichten hinsichtlich der in dieser Zweigniederlassung beschäftigten Arbeitnehmer nachkommt.

17 Nach ständiger Rechtsprechung ist mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörigen festgelegten umfasst, gemäß Art. 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. insbesondere Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 30, vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 42, und vom 19. November 2009, Filipiak, C-314/08, Slg. 2009, I-11049, Randnr. 59).

18 Auch wenn die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, verbieten sie es doch ebenfalls, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. Urteile vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 33, vom 23. Oktober 2008, Krankenheim

Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Slg. 2008, I-8061, Randnr. 29, und Filipiak, Randnr. 60).

19 Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung sind als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (vgl. Urteile Columbus Container Services, Randnr. 34, und Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Randnr. 30).

20 CIBA ist der Ansicht, die nationale Regelung über die BAA sei geeignet, Unternehmen mit Sitz in Ungarn davon abzuhalten, eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen. Die Verpflichtung, einen Betrag als BAA zu zahlen, der auf der Grundlage der Lohn- und Gehaltskosten eines solchen Unternehmens, einschließlich der für die Beschäftigten dieser Niederlassung anfallenden Lohn- und Gehaltskosten, berechnet werde, führe zu einer Doppelbelastung, sofern der Mitgliedstaat, in dem sich die Niederlassung befinde, eine gleichartige Abgabe bezüglich dieser Beschäftigten vorsehe. Im vorliegenden Fall habe CIBA im Rahmen der mit der staatlichen Beschäftigungspolitik der Republik Tschechien in Zusammenhang stehenden Beiträge eine solche Abgabe für die in der Zweigniederlassung in diesem Mitgliedstaat beschäftigten Arbeitnehmer zu entrichten.

21 Zudem stelle die BAA keine Steuer dar, denn zum einen werde sie an eine Abteilung eines für die Berufsausbildung eingerichteten staatlichen Fonds gezahlt, der vom Staatshaushalt getrennt sei, und zum anderen bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen diesen Beiträgen und den Zahlungen aus diesem Fonds, die nach nationalem Recht für Berufsausbildungs- und/oder Hochschuleinrichtungen bestimmt seien.

22 Hierzu ergibt sich aus der Vorlageentscheidung und den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen, dass die BAA eine Abgabe ist, die von den Gesellschaften zu

entrichten ist, die in den in Art. 2 Abs. 1 und 2 des Gesetzes von 2003 dargestellten Anwendungsbereich dieses Gesetzes fallen, und die nach Art. 3 des Gesetzes anhand der Lohn- und Gehaltskosten dieser Gesellschaften bemessen wird. Die Zahlungen der BAA fließen einer Abteilung des ungarischen Arbeitsmarktfonds zu, aus dem CIBA zufolge Förderungen an Berufsausbildungseinrichtungen in Ungarn gezahlt werden.

23 Weder der Umstand, dass die BAA auf der Grundlage der Lohn- und Gehaltskosten der abgabenpflichtigen Gesellschaften und nicht auf der Grundlage der Einnahmen oder Gewinne dieser Gesellschaften bemessen wird, noch die Tatsache, dass sie in einen vom zentralen Haushalt des Staates getrennten, einem bestimmten Verwendungszweck gewidmeten Fonds fließt, können jedoch als solche ausschließen, dass sie in den Bereich der direkten Besteuerung fällt.

24 Wie die Generalanwältin in Nr. 21 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ergibt sich zudem nicht, dass die betreffenden Gesellschaften Dienstleistungen als unmittelbare Gegenleistung für die von ihnen entrichtete BAA erhalten. Hierzu hat die ungarische Regierung in ihren Erklärungen ausgeführt, dass die BAA keine Beitragszahlung sei, die den Beschäftigten einen individuellen Anspruch auf Teilnahme an einer beruflichen Ausbildung verleihe. Es komme nämlich dem Staat zu, zu bestimmen, in welcher Form der gezahlte Betrag für die Verbesserung des Niveaus der fachlichen Ausbildung auf dem ungarischen Arbeitsmarkt verwendet werden solle. Allerdings ist es Sache des vorlegenden Gerichts, diese Feststellungen zu überprüfen.

25 Sollte die BAA in den Bereich der direkten Steuern fallen und sollte die Verpflichtung von CIBA, zum einen diese Abgabe auf der Grundlage einer Berechnung, die die mit ihrer Zweigniederlassung in Tschechien verbundenen Lohn- und Gehaltskosten berücksichtigt, und zum anderen die Beiträge zur staatlichen Beschäftigungspolitik Tschechiens hinsichtlich der in dieser Zweigniederlassung beschäftigten Arbeitnehmer zu zahlen, als doppelte Besteuerung anzusehen sein, würde dieser steuerliche Nachteil darauf beruhen, dass zwei Mitgliedstaaten parallel zueinander ihre Besteuerungsbefugnis ausüben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. November 2006,

Kerckhaert und Morres, C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Randnr. 20, und vom 12. Februar 2009, Block, C-67/08, Slg. 2009, I-883, Randnr. 28).

26 In diesem Zusammenhang dienen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dazu, die negativen Wirkungen, die sich aus dem in der vorstehenden Randnummer dargestellten Nebeneinander nationaler Steuersysteme für das Funktionieren des Binnenmarkts ergeben, zu beseitigen oder abzumildern (Urteile Kerckhaert und Morres, Randnr. 21, und Block, Randnr. 29).

27 Das Unionsrecht schreibt aber bei seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand und in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union keine allgemeinen Kriterien für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten vor. Dementsprechend ist abgesehen von der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6), dem Übereinkommen vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. L 225, S. 10) und der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. L 157, S. 38) bis heute im Rahmen des Unionsrechts keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden (Urteile Kerckhaert und Morres, Randnr. 22, und Block, Randnr. 30).

28 Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Unionsrechts vorbehaltlich dessen Beachtung über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen (vgl. in diesem Sinne Urteile Columbus Container Services, Randnr. 51, und Block, Randnr. 31).

29 Folglich stellt die von CIBA behauptete Doppelbesteuerung — sollte sie tatsächlich vorliegen — als solche keine nach dem Vertrag verbotene Beschränkung dar (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Randnr. 42, und vom 16. Juli 2009, Damseaux, C-128/08, Slg. 2009, I-6823, Randnr. 27).

30 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften macht dagegen geltend, die BAA sei eine im Interesse der Arbeitnehmer erhobene Sondersteuer, die mit den Arbeitgeberbeiträgen vergleichbar sei, die Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits in der Rechtssache gewesen seien, in der das Urteil vom 23. November 1999, Arblade u. a. (C-369/96 und C-376/96, Slg. 1999, I-8453), ergangen sei.

31 In Randnr. 50 dieses Urteils hat der Gerichtshof entschieden, dass eine nationale Regelung, die den als Dienstleistenden im Sinne des Vertrags handelnden Arbeitgeber verpflichtet, zusätzlich zu den bereits von ihm an den Fonds des Mitgliedstaats, in dem er ansässig ist, abgeführten Beiträgen Arbeitgeberbeiträge an den Fonds des Aufnahmemitgliedstaats zu entrichten, eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellt, da eine solche Verpflichtung den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen zusätzliche administrative und wirtschaftliche Kosten und Belastungen verursacht, so dass diese Unternehmen den im Aufnahmemitgliedstaat ansässigen Arbeitgebern unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs nicht gleichgestellt sind und somit von der Erbringung von Dienstleistungen im Aufnahmemitgliedstaat abgehalten werden können.

32 Im Unterschied zu den genannten Beiträgen, die für jeden entsandten Arbeitnehmer zum Zweck seines sozialen Schutzes gezahlt werden mussten (vgl. Urteil Arblade u. a., Randnrn. 48, 49 und 80), scheint die BAA, wie in den Randnrn. 22 und 24 des vorliegenden Urteils ausgeführt, von den abgabenpflichtigen Unternehmen nicht gezahlt zu werden, damit diese Unternehmen — oder gar ihre Arbeitnehmer — einen unmittelbaren Vorteil erhalten, sondern fließt in einen staatlichen Fonds, der Berufsausbildungseinrichtungen in Ungarn Förderungen gewährt. Die BAA kann daher, vorbehaltlich der in Randnr. 24 genannten Überprüfung durch das vorlegende

Gericht, nicht den Beiträgen gleichgestellt werden, um die es im Urteil Arblade u. a. ging.

33 CIBA und die Kommission weisen darüber hinaus auf zwei Aspekte der Regelung über die BAA hin, die ihrer Ansicht nach die Niederlassungsfreiheit unabhängig davon beschränken, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt oder nicht.

34 Erstens betreffe die Verpflichtung zur Zahlung dieser Abgabe die gesamten Lohn- und Gehaltskosten eines Unternehmens, das seinen Sitz in Ungarn habe, aber über Niederlassungen außerhalb dieses Mitgliedstaats verfüge, während nur die in Ungarn beschäftigten Arbeitnehmer in den Genuss der durch den ungarischen Arbeitsmarktfonds finanzierten Ausbildungen kommen könnten.

35 Zweitens sei ein Unternehmen, das seinen Sitz in Ungarn habe, aber über Niederlassungen außerhalb dieses Mitgliedstaats verfüge, verpflichtet, die BAA für Arbeitnehmer zu zahlen, hinsichtlich deren die nach dem nationalen Recht vorgesehenen Möglichkeiten, den Bruttobetrag der zu entrichtenden BAA zu verringern, ausgeschlossen seien.

36 Auch wenn das vorlegende Gericht keine ausdrückliche Frage zu diesen beiden Aspekten der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung gestellt hat, ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, wie in Randnr. 11 des vorliegenden Urteils ausgeführt, dass sich das vorlegende Gericht fragt, ob die Verpflichtung einer Gesellschaft mit Sitz in Ungarn, die BAA hinsichtlich der auf eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat entfallenden Lohn- und Gehaltskosten zu entrichten, mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist. Da diese beiden Aspekte in diesem Zusammenhang relevant erscheinen, sind sie zu untersuchen, um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort geben zu können.

37 Hinsichtlich des Arguments, die in Tschechien beschäftigten Arbeitnehmer könnten nicht in den Genuss der durch den ungarischen Arbeitsmarktfonds finanzierten Ausbildungen kommen, ist darauf hinzuweisen, dass der Mitgliedstaat, in dem sich der Sitz eines Unternehmens befindet, ohne ein Doppelbesteuerungsabkommen das Recht hat, dieses Unternehmen umfassend zu besteuern (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 32, und vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Slg. 2008, I-3601, Randnr. 33).

38 Dass die in Tschechien beschäftigten Arbeitnehmer von CIBA möglicherweise nicht in den Genuss der genannten Ausbildungen kommen können, wäre nur die Folge der Besteuerungs- und Ausgabenbefugnisse, über die Ungarn angesichts der Tatsache verfügt, dass die BAA der Vorlageentscheidung zufolge nicht in den Geltungsbereich des in Randnr. 11 des vorliegenden Urteils genannten Abkommens fällt. Daher kann dieser Umstand als solcher keine gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Beschränkung begründen.

39 Zu den Möglichkeiten für eine Gesellschaft, die in den Anwendungsbereich des Gesetzes von 2003 fällt, den Bruttobetrag der zu entrichtenden BAA zu verringern, ergibt sich aus den Erklärungen von CIBA und der ungarischen Regierung, wie in Randnr. 7 des vorliegenden Urteils ausgeführt, dass eine solche Gesellschaft zu diesem Zweck eine praktische Ausbildung organisieren, einen Ausbildungsvertrag für ihre eigenen Mitarbeiter abschließen oder einer Hochschul- oder Berufsausbildungseinrichtung eine Entwicklungsförderung gewähren kann.

40 Soweit eine solche Gesellschaft unabhängig von ihrer Verpflichtung zur Zahlung der BAA derartige Schritte unternommen hat, was insbesondere bezüglich der Organisation einer Ausbildung für ihre eigenen Mitarbeiter der Fall sein könnte, ist die Möglichkeit, die hierdurch entstandenen Kosten vom Bruttobetrag der zu entrichtenden BAA abzuziehen, als Vorteil anzusehen.

41 Aus den Erklärungen von CIBA ergibt sich jedoch, dass die oben erwähnten Möglichkeiten, den Bruttobetrag der zu entrichtenden BAA zu verringern, durch das ungarische nationale Recht bestimmt werden. In der mündlichen Verhandlung haben sowohl CIBA als auch die ungarische Regierung ausgeführt, dass die hiernach organisierten Ausbildungsdienstleistungen in Ungarn erbracht werden müssten. CIBA meint, auch wenn die in ihrer Zweigniederlassung in Tschechien beschäftigten Mitarbeiter nicht von der Teilnahme an diesen Ausbildungsmaßnahmen ausgeschlossen seien, würde ihre Teilnahme zusätzliche Kosten, insbesondere Reisekosten, entstehen lassen und wäre angesichts der Unterschiede zwischen dem ungarischen und dem tschechischen Ausbildungssystem nicht von Nutzen.

42 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, die in den drei vorstehenden Randnummern genannten Besonderheiten des Systems und ihre praktischen Wirkungen zu überprüfen. Vorbehaltlich dieser Überprüfung scheinen die nach ungarischem Recht für eine Gesellschaft wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens vorgesehenen Möglichkeiten, den Bruttobetrag der zu entrichtenden BAA zu verringern, auf eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat in der Praxis nicht anwendbar zu sein.

43 In diesem Fall ist die Situation einer Gesellschaft, die ihren Sitz in Ungarn hat und über eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat verfügt, hinsichtlich des in Randnr. 40 des vorliegenden Urteils festgestellten Vorteils ungünstiger als die einer Gesellschaft, die ihre Tätigkeit nur in Ungarn ausübt (vgl. entsprechend Urteile Lidl Belgium, Randnr. 25, und Filipiak, Randnr. 67).

44 Daher kann die für eine Gesellschaft mit Sitz in Ungarn in der Praxis bestehende Schwierigkeit, sich hinsichtlich einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat auf die nach den ungarischen Regelungen vorgesehenen Möglichkeiten zu berufen, den Bruttobetrag der geschuldeten BAA zu verringern — sofern sie vom vorlegenden Gericht bestätigt wird —, diese Gesellschaft davon abhalten, die Niederlassungs- und die Dienstleistungsfreiheit nach den Art. 43 EG und 48 EG zu nutzen, und begründet

eine Beschränkung dieser Freiheiten (vgl. entsprechend Urteil Filipiak, Randnr. 71 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine Maßnahme, mit der die durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten eingeschränkt werden, nur zugelassen werden, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Anwendung der Maßnahme außerdem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. insbesondere Urteil vom 16. Oktober 2008, Renneberg, C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Randnr. 81).

46 Weder hat aber die ungarische Regierung eine mögliche Rechtfertigung angeführt, noch wurde eine solche vom vorlegenden Gericht in Betracht gezogen.

47 Jedenfalls ist festzustellen, dass eine Beschränkung wie die in Randnr. 44 des vorliegenden Urteils festgestellte nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt werden kann, die Kohärenz einer Regelung wie derjenigen über die BAA, um die es im Ausgangsverfahren geht, zu wahren. Ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument kann nur Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Slg. 2009, I-8591, Randnr. 78 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im Ausgangsverfahren scheint es für eine Gesellschaft mit Sitz in Ungarn in der Praxis keine Möglichkeit zu geben, die Berücksichtigung der für eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat anfallenden Lohn- und Gehaltsausgaben dadurch auszugleichen, dass sie die nach der ungarischen Regelung vorgesehenen Möglichkeiten in Anspruch nimmt, den Bruttobetrag der zu entrichtenden BAA hinsichtlich der in dieser Niederlassung entstandenen Ausbildungskosten zu verringern.

48 Außerdem geht aus § 8 Abs. 1 des Gesetzes von 2003 und aus den Erklärungen der ungarischen Regierung hervor, dass die Regelung über die BAA das Ziel verfolgt, das Ausbildungsniveau der Beschäftigten auf dem ungarischen Arbeitsmarkt zu verbessern. In dieser Hinsicht könnte eine Verringerung des Bruttobetrags der zu entrichtenden BAA gewiss zu einer Verringerung der Einnahmen führen, die für die Erreichung dieses Ziels vorgesehen sind. Eine solche Erwägung ist jedoch rein wirtschaftlicher Natur und kann daher nach ständiger Rechtsprechung keinen zwingenden Grund des öffentlichen Interesses darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. November 2002, X und Y, C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 50, und Glaxo Wellcome, Randnr. 82).

49 Angesichts der vorstehenden Erwägungen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 43 EG und 48 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der ein Unternehmen mit Sitz in diesem Mitgliedstaat verpflichtet ist, eine Abgabe wie die BAA zu zahlen, deren Höhe auf der Grundlage seiner Lohn- und Gehaltskosten, einschließlich derjenigen, die auf eine Zweigniederlassung des Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat entfallen, berechnet wird, wenn dieses Unternehmen in der Praxis hinsichtlich dieser Zweigniederlassung daran gehindert ist, die nach der betreffenden Regelung vorgesehenen Möglichkeiten zur Verringerung des Betrags der genannten Abgabe in Anspruch zu nehmen oder Zugang zu ihnen zu erhalten.

Kosten

50 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 43 EG und 48 EG stehen einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der ein Unternehmen mit Sitz in diesem Mitgliedstaat verpflichtet ist, eine Abgabe wie die Berufsausbildungsabgabe zu zahlen, deren Höhe auf der Grundlage seiner Lohn- und Gehaltskosten, einschließlich derjenigen, die auf eine Zweigniederlassung des Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat entfallen, berechnet wird, wenn dieses Unternehmen in der Praxis hinsichtlich dieser Zweigniederlassung daran gehindert ist, die nach der betreffenden Regelung vorgesehenen Möglichkeiten zur Verringerung des Betrags der genannten Abgabe in Anspruch zu nehmen oder Zugang zu ihnen zu erhalten.

Unterschriften