

|

## 61996J0318

Urteil des Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 19. Februar 1998. - SPAR Österreichische Warenhandels AG gegen Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Verwaltungsgerichtshof - Österreich. - Artikel 33 der Sechsten Richtlinie - Umsatzsteuern - Kammerumlage. - Rechtssache C-318/96.

*Sammlung der Rechtsprechung 1998 Seite I-00785*

Leitsätze  
Entscheidungsgründe  
Kostenentscheidung  
Tenor

### Schlüsselwörter

*Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Verbot, andere nationale Steuern zu erheben, die den Charakter von Umsatzsteuern haben - Zweck - Begriff der "Umsatzsteuern" - Bedeutung - Erhebung einer Umlage zur Finanzierung der Handelskammern - Ausschluß*

*(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 17 Absatz 2 und 33)*

### Leitsätze

*Die Sechste Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, insbesondere ihre Artikel 17 Absatz 2 und 33, verbietet es nicht, von den Mitgliedern der Kammern der gewerblichen Wirtschaft, deren Umsatz einen bestimmten Betrag übersteigt, eine Umlage zur Finanzierung dieser Kammern zu erheben, die grundsätzlich auf der Grundlage der im Preis der den Kammermitgliedern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen enthaltenen Mehrwertsteuer festgesetzt wird und nicht von der von ihnen für ihre Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.*

*Eine solche Umlage belastet den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie die kommerziellen Umsätze nämlich nicht so, wie dies für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist. Zum einen wird sie nicht nach Maßgabe der Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren berechnet, die der Abgabepflichtige durchführt, sondern vielmehr nach Maßgabe derjenigen, die seine Lieferanten für seine Rechnung durchgeführt haben, und ihre Bemessungsgrundlage ist folglich nicht der als Gegenleistung für die vom Abgabepflichtigen bewirkten Umsätze empfangene oder zu empfangende Betrag; zum anderen wird sie nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben und betrifft insbesondere nicht die letzte Stufe des Verkaufs an den*

Verbraucher.

## Entscheidungsgründe

1 Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat mit Entscheidung vom 18. September 1996, bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 30. September 1996, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag zwei Fragen nach der Auslegung der Artikel 17 und 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; nachstehend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der SPAR Österreichische Warenhandels AG (im folgenden: SPAR) und der Finanzlandesdirektion für Salzburg über die Heranziehung dieser Gesellschaft zu der "Kammerumlage" nach § 57 Absätze 1 bis 6 des österreichischen Handelskammergesetzes (BGBl. Nr. 182/1946; im folgenden: HKG), die allgemein als "Kammerumlage 1" (im folgenden: KU 1) bezeichnet wird.

3 Die KU 1 ist eine der Umlagen zur Finanzierung der Kammern der gewerblichen Wirtschaft und deren Bundeskammer.

4 Sie wird von den Kammermitgliedern, d. h. allen physischen und juristischen Personen sowie offenen Handelsgesellschaften und eingetragenen Erwerbsgesellschaften erhoben, die selbständig Unternehmungen des Gewerbes, der Industrie, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs und des Fremdenverkehrs betreiben und deren Umsatz 2 Millionen ÖS übersteigt.

5 Nach § 57 Absatz 1 HKG wird die KU 1 nach Maßgabe der Inanspruchnahme der Kammern durch die Mitgliedsunternehmen sowie des Verhältnisses zwischen dem Umlagebetrag und der Differenz zwischen den Einkaufs- und Verkaufspreisen des Unternehmens festgesetzt.

6 Ihre Bemessungsgrundlage sind grundsätzlich die Beträge, die "aufgrund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen aufgrund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden", sowie die Beträge, die "aufgrund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder aufgrund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden". Für Kreditinstitute und Versicherer gilt jedoch eine besondere Bemessungsgrundlage.

7 Die Höhe der Umlage, die höchstens 4,3 0/00 betragen darf, wird von der Bundeskammer festgesetzt. Für den streiterheblichen Zeitraum war die KU 1 auf 3,9 0/00 festgesetzt.

8 Die KU 1 wird von den Abgabenbehörden nach Maßgabe der für die Umsatzsteuer geltenden Bestimmungen erhoben.

9 SPAR erhob Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gegen die Entscheidung, mit der ihre Berufung gegen die an sie ergangenen Umlagebescheide abgewiesen worden war. Sie macht insbesondere geltend, die KU 1 verstosse gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie, der bestimmt:

*"Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbssteuern, sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen."*

*10 Der Verwaltungsgerichtshof zieht zunächst die Vereinbarkeit der KU 1 mit Artikel 17 der Sechsten Richtlinie in Zweifel, dessen Absatz 2 im wesentlichen bestimmt, daß der Steuerpflichtige befugt ist, von der von ihm geschuldeten Steuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Das vorlegende Gericht führt hierzu aus, die KU 1 werde auf der Grundlage der für die Lieferungen und Leistungen an den Unternehmer geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer bemessen; sie könne von diesem Unternehmer nicht von der Vorsteuer abgezogen werden und sei daher als eine Vorsteuererhöhung anzusehen, die der Unternehmer nicht von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer abziehen könne. Diese Unmöglichkeit des Vorsteuerabzugs gelte auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe, da die KU 1 von allen Unternehmern erhoben werde, die an diesen Stufen beteiligt seien.*

*11 Der Verwaltungsgerichtshof zweifelt ferner an der Vereinbarkeit der KU 1 mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie. Die KU 1 sei der Mehrwertsteuer nicht ähnlich, da sie nicht nach Maßgabe des Mehrwerts der Tätigkeit des Unternehmers bemessen werde. Jedoch beeinträchtige die KU 1 möglicherweise das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, indem sie die diesem System immanenten Abzugsmöglichkeiten beschränke und damit die Mehrwertsteuer allgemein erhöhe.*

*12 Aufgrund dieser Zweifel hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:*

*1. Verbietet Artikel 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) einem Mitgliedstaat die Erhebung einer Abgabe, die in einem festen Satz aus folgender Bemessungsgrundlage bemessen wird:*

*a) der Umsatzsteuer, die aufgrund der an den Abgabepflichtigen für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen, ausgenommen aufgrund von Geschäftsveräußerungen, geschuldet wird, und*

*b) der Umsatzsteuer, die vom Abgabepflichtigen aufgrund der Einfuhr von Gegenständen für sein Unternehmen oder aufgrund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für sein Unternehmen geschuldet wird?*

*2. Verbietet Artikel 33 der Richtlinie 77/388/EWG die Erhebung einer in Frage 1 beschriebenen Abgabe?*

*Zu den Vorabentscheidungsfragen*

*13 Die beiden Fragen des vorlegenden Gerichts, die zusammen zu prüfen sind, gehen dahin, ob die Sechste Richtlinie, insbesondere ihre Artikel 17 Absatz 2 und 33, es verbietet, von den Mitgliedern der Kammern der gewerblichen Wirtschaft, deren Umsatz einen bestimmten Betrag übersteigt, eine Abgabe wie die KU 1 zu erheben, die grundsätzlich auf der Grundlage der im Preis der den Kammermitgliedern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen enthaltenen Mehrwertsteuer festgesetzt wird und nicht von der von ihnen für ihre Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.*

14 Nach Auffassung der Finanzlandesdirektion für Salzburg sowie der österreichischen, der deutschen und der italienischen Regierung steht die Sechste Richtlinie einer solchen Umlage nicht entgegen. Eine derartige Umlage sei keine nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verbotene Umsatzsteuer, da sie mit der Mehrwertsteuer nicht vergleichbar sei und das Vorsteuerabzugssystem des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie nicht beeinträchtige.

15 Nach Auffassung der Kommission dagegen steht die Sechste Richtlinie einer solchen Umlage entgegen, denn diese sei als nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verbotene Umsatzsteuer anzusehen und beeinträchtige das Vorsteuerabzugssystem des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie.

16 Insoweit ist auf die mit der Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verbundenen Ziele zu verweisen.

17 Nach den Begründungserwägungen der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301; im folgenden: Erste Richtlinie) soll die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern einen gemeinsamen Markt schaffen, auf dem ein unverfälschter Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt; hierzu sollen die Unterschiede in der Besteuerung ausgeschaltet werden, die geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handelsverkehr zu behindern.

18 Mit der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303; im folgenden: Zweite Richtlinie) und der Sechsten Richtlinie ist ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem eingeführt worden. Dieses System sollte das genannte Ziel durch die Einführung einer allgemeinen Verbrauchsteuer auf allen Mitgliedstaaten gemeinsamen Grundlagen verwirklichen, mit der die Lieferungen von Gegenständen, die Dienstleistungen und die Einfuhren von Gegenständen mit einer dem Preis proportionalen, ungeachtet der Zahl der bis zum Endverbraucher getätigten Umsätze anfallenden Steuer belegt werden, die auf jeder Stufe nur den Mehrwert besteuert und letztlich vom Verbraucher getragen wird.

19 Zur Schaffung gleicher Besteuerungsbedingungen für ein und denselben Umsatz ohne Rücksicht darauf, in welchem Mitgliedstaat er getätigt wird, musste das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, wie sich aus den Begründungserwägungen der Zweiten Richtlinie ergibt, die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Umsatzsteuern ersetzen.

20 Aus den gleichen Gründen gestattet Artikel 33 der Sechsten Richtlinie die Beibehaltung oder Einführung von Steuern, Abgaben oder Gebühren auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren durch einen Mitgliedstaat nur, wenn sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben (vgl. Urteil vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86, Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 10).

21 Dagegen enthält das Gemeinschaftsrecht beim gegenwärtigen Stand keine besondere Vorschrift, die die Befugnis der Mitgliedstaaten, andere Steuern, Abgaben oder Gebühren als die Umsatzsteuern einzuführen, ausschließt oder beschränkt (Urteil vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88, Wisselink u. a., Slg. 1989, 2671, Randnr. 13). Aus Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ergibt sich sogar, daß das Gemeinschaftsrecht mit der Mehrwertsteuer konkurrierende Abgabenregelungen zulässt (vgl. Urteil vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85, Kerrutt, Slg. 1986, 2219, Randnr. 22, Urteil Wisselink u. a., Randnr. 14, und Urteil vom 19. März 1991 in der Rechtssache C-109/90, Giant, Slg. 1991, I-1385, Randnr. 9).

22 Ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinn von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist (vgl. Urteil vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84, *Rousseau Wilmot*, Slg. 1985, 3759, Urteil *Bergandi*, Randnr. 14, Urteil *Giant*, Randnr. 11, sowie Urteile vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-347/95, *UCAL*, Slg. 1997, I-4911, Randnr. 33, in der Rechtssache C-28/96, *Fricarnes*, Slg. 1997, I-4939, Randnr. 37, und in der Rechtssache C-130/96, *Solisnor-Estaleiros Navais*, Slg. 1997, I-5053, Randnr. 13). Der Gerichtshof hat hierzu ausgeführt, daß Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, auf jeden Fall als Maßnahmen anzusehen sind, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten (Urteil vom 31. März 1992 in der Rechtssache C-200/90, *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*, Slg. 1992, I-2217, Randnr. 11, sowie die Urteile *UCAL*, Randnr. 33, *Fricarnes*, Randnr. 37, und *Solisnor-Estaleiros Navais*, Randnr. 14).

23 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. insbesondere die Urteile *Rousseau Wilmot*, Randnr. 15, *Bergandi*, Randnr. 15, *Wisselink u. a.*, Randnr. 18, und *Giant*, Randnr. 12) beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gemäß Artikel 2 der Ersten Richtlinie auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Jedoch wird bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer nur abzueglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat; der Mechanismus des Vorsteuerabzugs ist durch Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie so ausgestaltet, daß die Steuerpflichtigen befugt sind, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der die Gegenstände bereits vorher belastet worden sind.

24 Eine Umlage wie die KU 1 belastet den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie die kommerziellen Umsätze jedoch nicht so, wie dies für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist.

25 Erstens wird die streitige nationale Umlage nicht nach Maßgabe der Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren berechnet, die der Abgabepflichtige durchführt, sondern vielmehr nach Maßgabe derjenigen, die seine Lieferanten für seine Rechnung durchgeführt haben. Die KU 1 bestimmt sich nämlich nach dem Betrag, den der Abgabepflichtige wegen der für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erworbenen Gegenstände und Leistungen schuldet.

26 Zweitens ist Bemessungsgrundlage einer Umlage wie der KU 1 folglich nicht der als Gegenleistung für die vom Abgabepflichtigen bewirkten Umsätze empfangene oder zu empfangende Betrag. Wie der Generalanwalt in den Nummern 43 f. seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist die Umlage auch nicht proportional zum Preis der vom Abgabepflichtigen angebotenen Gegenstände und Leistungen.

27 Schließlich wird eine Umlage wie die KU 1 nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben. Insbesondere betrifft sie, wie der Generalanwalt in Nummer 52 f. seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nicht die letzte Stufe des Verkaufs an den Verbraucher.

28 Da die KU 1 nicht die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist, ist zudem die von Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Berechtigung des Abgabepflichtigen zum Vorsteuerabzug bei ihr nicht gegeben.

*29 Auf die vorgelegten Fragen ist daher zu antworten, daß die Sechste Richtlinie, insbesondere ihre Artikel 17 Absatz 2 und 33, es nicht verbietet, von den Mitgliedern der Kammern der gewerblichen Wirtschaft, deren Umsatz einen bestimmten Betrag übersteigt, eine Abgabe wie die KU 1 zu erheben, die grundsätzlich auf der Grundlage der im Preis der den Kammermitgliedern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen enthaltenen Mehrwertsteuer festgesetzt wird und nicht von der von ihnen für ihre Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.*

## **Kostenentscheidung**

*Kosten*

*30 Die Auslagen der österreichischen, der deutschen und der italienischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.*

## **Tenor**

*Aus diesen Gründen*

*hat*

**DER GERICHTSHOF**

*(Fünfte Kammer)*

*auf die ihm vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluß vom 18. September 1996 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:*

*Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, insbesondere ihre Artikel 17 Absatz 2 und 33, verbietet es nicht, von den Mitgliedern der Kammern der gewerblichen Wirtschaft, deren Umsatz einen bestimmten Betrag übersteigt, eine Abgabe wie die Kammerumlage nach § 57 Absätze 1 bis 6 des österreichischen Handelskammergesetzes zu erheben, die grundsätzlich auf der Grundlage der im Preis der den Kammermitgliedern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen enthaltenen Mehrwertsteuer festgesetzt wird und nicht von der von ihnen für ihre Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werden kann.*