

|

61996C0318

Schlussanträge des Generalanwalts Alber vom 20. November 1997. - 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

Schlußanträge des Generalanwalts

A - Einführung

I. Fragestellung

1 Im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren befasst der Verwaltungsgerichtshof Wien den Gerichtshof mit Fragen zur Vereinbarkeit der österreichischen Kammerumlage (zur Finanzierung der Kammern der gewerblichen Wirtschaft) mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem, wie es in der Sechsten Richtlinie des Rates (77/388/EWG) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage(1) (im folgenden: Sechste Richtlinie) geregelt ist.

2 Es geht dabei insbesondere um folgende zwei Fragen:

- Ist die Kammerumlage I eine Abgabe, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, so daß sie nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie als unzulässig erscheint (zweite Vorlagefrage), und

- ist die Kammerumlage I eine gemeinschaftsrechtlich bedenkliche Beschneidung des durch Artikel 17 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Rechts auf Vorsteuerabzug (erste Vorlagefrage), weil sie am Vorsteuerbetrag als Bemessungsgrundlage anknüpft und diesen dadurch verringert?

II. Wesen und Berechnung der Kammerumlage

3 Die Kammerumlage dient der Finanzierung der Aufgaben der Kammern der gewerblichen Wirtschaft, zu denen u. a. die Vertretung der Interessen aller Kammermitglieder gehört. Nach § 3 Absatz 2 des Handelskammergesetzes (im folgenden: HKG) sind Mitglieder der Kammer der gewerblichen Wirtschaft "alle physischen und juristischen Personen sowie offenen Handelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften) und eingetragenen Erwerbsgesellschaften, die zum selbständigen Betrieb von Unternehmungen des Gewerbes, der Industrie, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs und des Fremdenverkehrs berechtigt sind". Die Handelskammerorganisation ist kraft Gesetzes als Verband mit Pflichtmitgliedschaft eingerichtet.

4 Neben der Vertretung der gemeinsamen Interessen ihrer Mitglieder ist der Handelskammerorganisation nach Angaben des vorlegenden Gerichts auch die Durchführung von Hilfstätigkeiten für den Staat aufgetragen. Ein erheblicher Anteil der ihr durch Gesetz übertragenen Aufgaben berufe die Organisation zur Mitwirkung an der Ausübung der drei Staatsfunktionen.

5 Gemäß § 57 Absätze 1 bis 6 HKG sind die Kammermitglieder zur Entrichtung der sogenannten "Kammerumlage I" (im folgenden: KU I) verpflichtet. § 57 lautet:

"(1) Zur Bedeckung der in den genehmigten Jahresvoranschlägen vorgesehenen und durch sonstige Erträge nicht gedeckten Aufwendungen der Landeskammern und der Bundeskammer kann von den Kammermitgliedern eine Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Inanspruchnahme eingehoben werden; die Verhältnismässigkeit ist auch an dem Verhältnis zwischen den Umlagebeträgen und der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen zu messen. Die Umlage ist zu berechnen von jenen Beträgen, die

a) 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,

b) aufgrund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder auf Grund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden.

Die Umlage wird vom Kammertag der Bundeskammer in einem Tausendsatz der Bemessungsgrundlagen gemäß lit. a und b festgesetzt. Der Tausendsatz darf höchstens 4,3 vT betragen.

(2) Abweichend von Abs. 1 wird die Bemessungsgrundlage für einzelne Gruppen von Kammermitgliedern wie folgt bestimmt:

1. Bei Kreditinstituten ... ist die Summe der Bruttoprovisionen und die Summe der ... Nettozinsenträge heranzuziehen

2. Bei Versicherern, die ... zur Sektion Geld-, Kredit- und Versicherungswesen gehören, ist das Prämienvolumen ... heranzuziehen. ...

(3) Der Kammertag der Bundeskammer kann beschließen, daß Teile der Bemessungsgrundlagen ausser Betracht bleiben, soweit deren Berücksichtigung in einzelnen Berufszweigen zu einer unverhältnismässigen Inanspruchnahme der Kammermitglieder führen würde. ...

...

(5) Die Umlage gemäß Abs. 1 und 2 ist von den Abgabenbehörden des Bundes nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu erheben:

1. Die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften sind mit Ausnahme des § 20 Abs. 1 vierter Satz und des § 21 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden.

2. Der zu entrichtende Umlagebetrag ist kalendervierteljährlich selbst zu berechnen und spätestens am fünfzehnten Tag des nach Ende des Kalendervierteljahres zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. ...

3. Ist auf dem amtlichen Formular für die Umsatzsteuererklärung die Angabe des Jahresbetrages der Umlage vorgesehen, so ist dieser Jahresbetrag in der Umsatzsteuererklärung bekanntzugeben.

4. Von Kammermitgliedern, deren Umsätze ... jährlich zwei Millionen Schilling nicht übersteigen, wird die Umlage nicht erhoben.

5. Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde oder dem Umfang nach bestritten wird, hat der Präsident der Landeskammer zu entscheiden. ...

(6) Die Umlage gemäß Abs. 1 und 2 ist von den Abgabenbehörden des Bundes an die Bundeskammer zu überweisen. Sie wird im Verhältnis 12 : 13 zwischen den Landeskammern und der Bundeskammer geteilt. ... Vom Anteil der Bundeskammer sind 75 vH für Zwecke der Aussenwirtschaftsförderung zu verwenden.

..."

6 Das Präsidium der Wirtschaftskammer Österreich hat mit Verordnung vom 1. Januar 1995 festgelegt, daß die Umlage 3,9 vT der Bemessungsgrundlage beträgt.

7 Die Wirtschaftskammer (Landeskammer) kann zur Bedeckung ihrer Ausgaben eine weitere Umlage festlegen, die sich von den Arbeitslöhnen bemisst, die sogenannte "Kammerumlage II" (im folgenden: KU II)(2). Diese Form der Umlage wird nach Angaben der österreichischen Regierung derzeit von der Wirtschaftskammer und allen Landeskammern auch tatsächlich erhoben.

III. Ausgangsverfahren und Vorabentscheidungsfragen

8 Die Beschwerdeführerin im Ausgangsverfahren, die SPAR Österreichische Warenhandels AG, ist eine im Handel tätige AG und aufgrund der Regelungen des HKG ex lege Mitglied der Bundeskammer und der entsprechenden Landeskammer. Zu dem Rechtsstreit kam es, weil das Unternehmen seine KU I für das Jahr 1995 mit 0 Schilling angegeben hatte. Das Finanzamt setzte daraufhin andere Beträge fest. Die Beschwerde gegen diese Bescheide führte den Fall schließlich zum Verwaltungsgerichtshof.

9 Seitens des Verwaltungsgerichtshofes bestehen Zweifel daran, ob die Regelung des § 57 Absätze 1 bis 6 HKG, die die KU I betrifft, mit Artikel 17 der Sechsten Richtlinie vereinbar ist. Das Gericht führt u. a. aus:

"Das österreichische Umsatzsteuergesetz ... räumt grundsätzlich die volle Vorsteuerabzugsberechtigung ein. Die Regelung des § 57 Abs. 1 HKG führt aber im Ergebnis dazu, daß den von ihr betroffenen Unternehmern der Vorsteuerabzug nicht zu 100 % gewährt wird, sondern nur in einem geringeren Ausmaß. Der Betrag, der als Vorsteuer geltend gemacht werden kann, wird nämlich durch § 57 Abs. 1 HKG als Bemessungsgrundlage für eine steuerähnliche Abgabe herangezogen. Es wird somit zwar einerseits ... der Vorsteuerabzug gewährt, andererseits aber für eine grosse Gruppe von Unternehmern ein Anteil dieses

Vorsteuerbetrages wiederum vom Finanzamt rückgefordert. Dies geschieht in der Weise, daß die Summe aus der Umsatzsteuer für Lieferungen ... an den Unternehmer ... die Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage I bildet. Die Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage I wird also durch jenen Betrag gebildet, der als Vorsteuerabzugsbetrag dem Unternehmer zusteht. ..." (3)

Ferner trägt das Gericht vor:

"Der Verwaltungsgerichtshof hält weiters Bedenken für gerechtfertigt, ob durch die Regelung der Kammerumlage I nicht gegen das in Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG normierte Verbot von Steuern mit Umsatzsteuercharakter verstossen wird. ..." (4)

10 Aufgrund seiner Zweifel bezüglich der Vereinbarkeit der KU I mit den beiden genannten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie hat der Verwaltungsgerichtshof Wien dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.

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 Erwerbes für sein Unternehmen geschuldet wird?

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

IV. Einschlägige gemeinschaftsrechtliche Gesetzesbestimmungen:

11 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie bestimmt in seinem Absatz 2:

"Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;

..."

12 Artikel 33 der Sechsten Richtlinie in der Fassung der Richtlinie (91/680/EWG) des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (5) bestimmt:

"(1) Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchssteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen

Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind."

B - Stellungnahme

I. Zur Vereinbarkeit der KU I mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie (zweite Vorlagefrage)

13 Entgegen der Reihenfolge der Vorlagefragen und entsprechend dem Vorgehen der italienischen Regierung und der Kommission sollte die Prüfung mit dem Artikel 33 beginnen, da er die allgemeine Abgrenzung zwischen Steuern eines Mitgliedstaats und dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem und damit auch die Abgrenzung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft im Bereich des Mehrwertsteuerrechts vornimmt. Nach dem Wortlaut des Artikels 33 ist ein Mitgliedstaat nicht daran gehindert, ganz allgemein Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen.

1. Kammerumlage als Mitgliedsbeitrag?

14 Als Vorbemerkung sei ausgeführt, daß dem von der österreichischen Regierung gezogenen Schluß, die Kammerumlage falle als Mitgliedsbeitrag überhaupt nicht unter Artikel 33, sondern sei immer zulässig, nicht gefolgt werden kann. Wohl mag es sich der Intention nach bei der Kammerumlage um eine Form von Mitgliedsbeiträgen handeln. Allerdings schwankt ein Mitgliedsbeitrag nicht in der Variationsbreite wie die Kammerumlage, sondern ist auf wenige Staffeln beschränkt. Auch ist ein Mitgliedsbeitrag nicht abhängig von der Inanspruchnahme der Institution. Die Kammerumlage wird jedoch als Gegenleistung für eine - wenn auch vielleicht nur fiktive - Inanspruchnahme der Kammer erhoben. Sie ist deshalb eher einer Gebühr vergleichbar, die unter Artikel 33 fällt. Entscheidend ist jedoch nicht die wörtliche Bezeichnung oder die Intention, sondern die Wirkung der Abgabe(6).

15 Auch die Tatsachen, daß die KU I nicht in den öffentlichen Haushalt fließt, sondern zweckgebunden ist, daß sie - wenn auch vielleicht nur fiktiv - für eine Gegenleistung entrichtet wird, daß sie der Höhe nach vom Kammertag (und nicht vom Gesetzgeber) festgelegt wird, daß sie vierteljährlich und nicht jährlich erhoben wird, daß die Bemessungsgrundlage und der Betrag vom Unternehmen selbst angegeben werden und daß es andere Rechtsmittel gibt - vgl. hierzu im einzelnen § 57 HKG -, diese Tatsachen sind in diesem Zusammenhang unerheblich, weil sie nur für die Unterscheidungen der Art der Belastung - Steuer, Abgabe oder Gebühr - wesentlich sind, nicht jedoch für den Charakter der Umlage, auf den es allein ankommt.

16 Umgekehrt macht § 57 Absatz 5 Ziffer 1 HKG durch seinen Verweis auf die sinngemässe Anwendung der für die Umsatzsteuer geltenden Vorschriften die KU I nicht automatisch - wie von der Kommission vorgetragen - zu einer umsatzsteuergleichen Abgabe, da diese genannten Bestimmungen nicht das Wesen der Abgabe festlegen, sondern primär der technischen Berechnung und der administrativen Abwicklung dienen.

2. Möglichkeit der isolierten Prüfung der KU I

17 Die KU I ist demnach anhand des Artikels 33 auf ihre Vereinbarkeit mit dem Mehrwertsteuersystem zu prüfen. Die österreichische Regierung und die Finanzlandesdirektion für Salzburg haben in diesem Zusammenhang vorgetragen, daß die KU I nicht isoliert geprüft werden dürfe. Man müsse vielmehr das gesamte Finanzierungssystem der Kammern betrachten, zu dem auch die KU II gehört, die anhand der Löhne berechnet wird. Die KU I stelle nur einen - nicht sehr bedeutenden - Teil dieses Gesamtsystems dar, weshalb auch die Auswirkungen der KU I, die möglicherweise die Vorsteuer betreffen, nicht isoliert betrachtet und anhand des Artikels 33

geprüft werden könnten.

18 Dem ist meines Erachtens nicht zuzustimmen, da es hier nicht um die Finanzierung der Kammern im allgemeinen geht, sondern um die Berechnung der KU I anhand der Vorumsätze. Sollte sich herausstellen, daß diese Art der Berechnung mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem nicht vereinbar ist, so spielt es keine Rolle, daß eine weitere Umlage - die KU II - existiert, die auf andere Art berechnet wird; zumal beide Umlagen insoweit voneinander unabhängig sind, als sie, wie in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, nicht unbedingt bei allen Mitgliedern gemeinsam erhoben werden. Aus diesem Grunde kann die KU I isoliert anhand des Artikels 33 geprüft werden.

3. Prüfung der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer

19 Wie der Gerichtshof wiederholt (so in den Urteilen Kerrutt, Wisselink und Giant) klargestellt hat, steht Artikel 33 Abgabenregelungen, die mit der Mehrwertsteuer konkurrieren, nicht entgegen(7). Die Mitgliedstaaten können somit Steuern einführen, deren Erhebung zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Umsatz führt, wenn diese Steuern oder Abgaben nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben(8). Als unzulässig werden dabei auch bzw. erst recht Abgaben angesehen, die durch eine Erhöhung des Satzes der Mehrwertsteuer ersetzt werden könnten(9).

20 Die Abgrenzungskriterien sind, ebenso wie die gesamte Formulierung von Artikel 33, im Rahmen des harmonisierten Umsatzsteuersystems in der Form des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu berücksichtigen(10). Dieses beruht nach Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie(11) 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 abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

21 Artikel 33 der Sechsten Richtlinie soll dabei verhindern, daß das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und kommerzielle Umsätze in der die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise erfassen(12). Der Gerichtshof hat also nicht primär auf die Frage abgestellt, ob die Belastungen den Charakter von Umsatzsteuern haben oder nicht, sondern immer vorrangig die Frage geprüft, ob die Abgaben die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen. Denn nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofes (siehe z. B. die Urteile Bozzi und Dansk Denkavit) ist auf jeden Fall von Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, anzunehmen, daß sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belasten. Steuern, Abgaben und Gebühren, denen diese wesentlichen Merkmale fehlen, steht Artikel 33 somit nicht entgegen(13). Was die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer angeht, hat der Gerichtshof bereits wiederholt festgehalten:

- Die Mehrwertsteuer gilt ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte.

- Sie ist proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen.

- Sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben.

- Sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d. h., es wird die bei einem Geschäft fällige Steuer unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem

vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist(14).

- Schließlich ist auch noch darauf hinzuweisen, daß die Steuer auf den Preis der Dienstleistungen und Gegenstände abgewälzt werden kann und somit letztlich vom Verbraucher getragen wird(15).

3.1 Allgemeine Geltung der KU I

22 Im folgenden wird nun zu prüfen sein, ob die hier streitige KU I diesen wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer entspricht. Als erstes (Doppel-)Kriterium ist demnach zu untersuchen, ob die KU I allgemein auf Umsätze angewendet wird, bei denen es um Gegenstände oder Dienstleistungen geht. Nach Meinung der Kommission ist die Voraussetzung der Allgemeinheit erfüllt. Sie verweist insofern auf den Vorlagebeschuß und die Ausführungen des vorlegenden Gerichts, wonach jeder Wirtschaftsteilnehmer aus Industrie, Gewerbe und Handel der Kammerumlage unterliegt. Es wird ausserdem auf § 3 Absatz 2 des HKG verwiesen; nach dieser Bestimmung sind Kammermitglieder alle physischen und juristischen Personen sowie offenen Handelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften) und eingetragenen Erwerbsgesellschaften, die zum selbständigen Betrieb von Unternehmungen des Gewerbes, der Industrie, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs und des Fremdenverkehrs berechtigt sind. Daß die KU I auf Umsätze angewandt wird, ergibt sich nach Meinung der Kommission aus § 57 Absatz 1 des HKG, wonach die Umlage anhand der Beträge zu berechnen ist, die aufgrund der an das Kammermitglied erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer als Umsatzsteuer geschuldet werden. Das heisst, die Umlage bezieht sich auf die vom Lieferanten für seine Lieferungen zu zahlende Umsatzsteuer und somit auf dessen Umsätze.

23 Demgegenüber weisen die italienische und die deutsche Regierung darauf hin, die KU I habe keinen allgemeinen Geltungsbereich. Die italienische Regierung bezieht sich dabei auf die Tatsache, daß die KU I von Angehörigen freier Berufe und von Unternehmern, deren Jahresumsatz unter 2 Millionen Schilling liegt, nicht erhoben werde. Dies ändert jedoch nach Meinung der Kommission nichts am allgemeinen Charakter der KU I, da auch die Sechste Richtlinie gewisse Sonderregelungen für Kleinunternehmen, landwirtschaftliche Erzeuger und freie Berufe enthalte, was jedoch den allgemeinen Charakter der Mehrwertsteuer in keiner Weise beeinträchtigt.

24 Die österreichische Regierung macht jedoch geltend, daß die KU I nicht in jedem Fall anhand der Vorumsätze, d. h. anhand der Lieferungen an das Kammermitglied berechnet wird. So sieht § 57 Absatz 2 HKG für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen andere Bemessungsgrundlagen vor. Nach Artikel 57 Absatz 3 könne der Kammertag im Falle einer unverhältnismässigen Inanspruchnahme einzelner Berufszweige beschließen, Teile der Bemessungsgrundlagen aus der Umlagenbemessung auszuschneiden, was für einige Branchen geschehen sei. Es bestünden demnach Ausnahmen von der Berechnung der KU I nach § 57 Absatz 2 HKG für Kreditinstitute, Finanzinstitute, Versicherungsunternehmen, Pensionskassen, gewerbliche Bauträger, Erdölindustrie, Brennstoff- und Mineralölhandel, Einkaufsorganisationen im Lebensmittelhandel, Spediteure und Güterbeförderungsunternehmen sowie Tankstellen. Daraus ergebe sich, daß die Anknüpfung an die Vorumsätze lediglich eine Berechnungsmöglichkeit von mehreren sei.

25 Welche Bedeutung die Kammerumlage vom Umfang her hat, wurde von der Finanzlandesdirektion für Salzburg in der mündlichen Verhandlung vorgetragen. Demnach falle die KU I nur bei etwa der Hälfte der Kammermitglieder an, d. h. etwa bei 111 000 Kammermitgliedern. Zu beachten sei auch, daß es nur sehr wenige Kammermitglieder gebe, die lediglich die KU I zu entrichten hätten. Das heisst, die KU I trete in den weitaus überwiegenden Fällen in Kombination mit der KU II auf. Eine isolierte Abgabeumlagepflicht aus dem Titel der KU I reduziere sich auf wenige Tausend Fälle. Schließlich wurde in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, daß die KU II in etwa 6 000 Fällen nicht in Kombination mit einer KU I auftrete, die anhand der Vorumsätze berechnet wird. Auch daraus ergebe sich, daß die KU I, die sich auf die

Voraussetzungen bezieht, lediglich eine Berechnungsmöglichkeit von mehreren sei und nicht als allgemein angesehen werden könne. Darauf, daß die Kombination zwischen KU I und KU II für die hier zu entscheidende Frage nicht von Bedeutung ist, ist bereits hingewiesen worden.

26 Die italienische Regierung weist schließlich darauf hin, daß die KU I auch nicht bei allen Umsätzen der Kammermitglieder anfällt, sondern nur bei solchen, für die das Kammermitglied Lieferungen erhalten und somit Umsatzsteuer zu entrichten hatte. Dementsprechend hat der Vertreter der Finanzlandesdirektion für Salzburg in der mündlichen Verhandlung ein Beispiel vorgetragen. Dabei ist er davon ausgegangen, daß der kammerumlagepflichtige Unternehmer den von ihm gelieferten Gegenstand vollständig selbst hergestellt hat, ohne fremde Leistungsinputs in Anspruch zu nehmen. In diesem Falle würde keine KU I anfallen. Nach der Argumentation der österreichischen Regierung wird die Kammerumlage allgemein am Leistungsinput des Unternehmens gemessen, d. h. an dem, was das Unternehmen an Leistungen erhält. Da als übergeordnetes Programm von der Erhebung der KU I nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme der Kammern auszugehen sei, müsse jeweils bestimmt werden, wie diese Verhältnismäßigkeit am besten beachtet werden könne. Aus diesem Grunde werde der Leistungsinput zum Teil anhand der Löhne, zum Teil aber auch anhand der Lieferungen und bei Versicherungsunternehmen z. B. anhand anderer Methoden gemessen.

27 Dies spielt aber wie bereits erwähnt keine Rolle, da zu prüfen ist, ob die Berechnung der Kammerumlage anhand der Voraussetzungen mit dem Mehrwertsteuersystem vereinbar ist. Dabei ist zu untersuchen, ob die Erhebung der KU I anhand der Voraussetzungen als eine allgemeine Steuer bzw. Abgabe im Sinne der Mehrwertsteuer zu betrachten ist. Dies hängt zunächst von der Bestimmung des Begriffs "allgemein" ab, weshalb nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann, daß auch eine von mehreren Berechnungsarten als allgemein im Sinne der Mehrwertsteuer angesehen werden kann.

28 Aus den Vorträgen der Parteien wird deutlich, daß sie ihrer Argumentation jeweils unterschiedliche Auffassungen des Begriffes "allgemein" zugrunde legen. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergibt sich keine eindeutige Definition dieses Begriffes. Es ist deshalb notwendig, einzelne Urteile zur Frage der allgemeinen Geltung einer Steuer zu betrachten, um so eventuell ein Abgrenzungskriterium zu erhalten. So wurde das Merkmal der Allgemeingültigkeit z. B. für eine besondere Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen verneint, die entweder bei deren Lieferung oder bei deren Einfuhr erhoben wurde. Der Gerichtshof entschied, daß es sich hierbei um keine allgemeine Steuer handelte, da mit ihr nur zwei ganz bestimmte Gruppen von Erzeugnissen belastet wurden, nämlich Personenkraftwagen und Kleinkraftfahrzeuge(16).

29 Ebenso entschied der Gerichtshof bezüglich einer von einer Gemeinde eingeführten Steuer, wonach jeder, der gewöhnlich oder gelegentlich im Gemeindegebiet öffentliche Darbietungen oder Vergnügungen veranstaltete und von den Besuchern oder Teilnehmern dafür ein Eintrittsgeld verlangte, eine besondere Steuer auf den Bruttobetrag aller Einnahmen schuldete. Sie wurde nicht als allgemeine Steuer angesehen, da sie nur auf eine begrenzte Gruppe von Gegenständen und Dienstleistungen Anwendung fand(17).

30 Schließlich wurde ein zusätzlicher Beitrag an die Cassa di Previdenza, der alle ständig in Italien tätigen Rechtsanwälte angeschlossen sein müssen, als nicht allgemein angesehen. Alle zugelassenen Anwälte mussten auf alle Vergütungen, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer zum Jahresumsatz gehörten, einen bestimmten Zuschlagsprozentsatz anwenden und den entsprechenden Betrag an die Cassa weiterleiten. Auch hier entschied der Gerichtshof, daß dieser zusätzliche Beitrag keine Abgabe darstellt, die allgemeinen Charakter hat. Dies wurde damit begründet, daß davon nur Rechtsanwälte betroffen waren und ausserdem nicht alle Honorare davon umfasst wurden, sondern nur die Tätigkeit bei Gericht(18).

31 Daraus ist ersichtlich, daß der allgemeine Charakter einer Steuer dann verneint wird, wenn sie sich nur auf ganz bestimmte Gegenstände, Tätigkeiten oder Personengruppen bezieht. Man könnte im vorliegenden Fall nun davon ausgehen, daß ebenso wie in dem letztzitierten Fall nur eine bestimmte Personengruppe, nämlich die der Kammermitglieder, von dieser Umlage betroffen ist und diese somit nicht als eine allgemeine angesehen werden kann.

32 Dies erscheint jedoch problematisch. Zwar sind - wie sich aus den Vorträgen der Parteien ergibt - bestimmte Unternehmen nicht der KU I unterworfen (z. B. wenn der Jahresumsatz nicht mehr als 2 Millionen Schilling beträgt). Dies führt jedoch nicht dazu, daß nur bestimmte Personengruppen und damit bestimmte Tätigkeiten und Umsätze von dieser Umlage betroffen sind. Vielmehr bleiben weiterhin Unternehmer aller wirtschaftlichen Bereiche der KU I unterworfen. Dies entspricht dem Sinn und Zweck des HKG, der darin besteht, daß möglichst alle Nutznießer der Handelskammern diese auch mitfinanzieren. Der Personenkreis ist in § 1 Absatz 1, § 3 Absätze 2 und 3 HKG so weit gefasst, daß die Behauptung der österreichischen Regierung, es würden lediglich einige Unternehmen von der KU I erfasst werden, nicht ohne weiteres als zutreffend angesehen werden kann. Man könnte die von der österreichischen Regierung erwähnten Ausnahmen sogar eher als eine Bestätigung der Regel ansehen, daß die KU I allgemein angewandt wird.

33 Betrachtet man allerdings die Regelungen für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, für die eine andere Berechnungsart als die anhand der Vorumsätze gilt, könnte man zu einem anderen Ergebnis gelangen. Auch diese Ausnahme führt jedoch nur dazu, daß bestimmte Unternehmensgruppen und Tätigkeiten aus dem Bereich der anhand der Vorumsätze berechneten KU I ausgeschlossen sind. Für die Verneinung des allgemeinen Charakters wäre es aber erforderlich, daß die Steuer bzw. Umlage nur ganz bestimmte Personengruppen oder Gegenstände bzw. Tätigkeiten betrifft. Die Umlage umfasst aber als Regel weiterhin einen grossen Teil des Wirtschaftslebens bzw. der wirtschaftlichen Tätigkeiten. Aus diesem Grunde kann man der KU I einen allgemeinen Charakter im Sinne der Sechsten Richtlinie nicht absprechen.

3.2 Zweckbestimmung der KU I

34 Im folgenden ist nun zu prüfen, ob die KU I - obwohl sie allgemein Umsätze belastet - schon deshalb nicht als umsatzsteuergleiche Abgabe im Sinne des Artikels 33 anzusehen ist, weil sie eigens zur Finanzierung der Handelskammern geschaffen wurde. In diesem Zusammenhang ist auf das Urteil Wilmot zu verweisen, in dem der Gerichtshof über einen Solidaritätsbeitrag zur Finanzierung von Sozialfonds zu entscheiden hatte. Die Abgaben waren eigens zur Finanzierung von Sozialfonds geschaffen worden. Mit ihnen wurde die Tätigkeit der Unternehmen oder bestimmter Gruppen von Unternehmen belegt, und sie wurden auf der Grundlage des Gesamtjahresumsatzes berechnet, ohne die Preise der Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar zu berühren(19). Auch hier bezog sich der Gerichtshof auf die Funktion des Artikels 33, nämlich das Verhindern der Beeinträchtigung des Funktionierens des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Der Zweck des Artikels 33 - so der Gerichtshof weiter - "kann somit nicht darin bestehen, den Mitgliedstaaten die Beibehaltung oder Einführung von Abgaben zu untersagen, bei denen es sich nicht um Steuern handelt, sondern die eigens zur Finanzierung von

Sozialfonds geschaffen wurden, mit denen die Tätigkeit der Unternehmen oder bestimmter Gruppen von Unternehmen belegt wird und die auf der Grundlage des Gesamtjahresumsatzes berechnet werden, ohne die Preise der Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar zu berühren."(20)

35 Daraus könnte man schließen, daß auch ein "Mitgliedsbeitrag" zur Finanzierung einer Selbstverwaltungsorganisation nicht als Steuer bzw. Abgabe im Sinne des Artikels 33 angesehen werden kann. Dabei ist jedoch zu beachten, daß Artikel 33 nicht nur deshalb keine Anwendung fand, weil die Abgabe zur Finanzierung von Sozialfonds geschaffen wurde, sondern auch deshalb, weil wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer nicht gegeben waren. Es wurde somit auch hier auf die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer abgestellt.

36 Somit muß auch die KU I anhand der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer geprüft werden. Wie bereits festgestellt, ist das erste dieser Merkmale zu bejahen, denn die KU I bezieht sich allgemein auf Umsätze.

3.3 Bestimmung der von der KU I belasteten Umsätze

37 Dabei könnte jedoch auch beachtlich sein, auf welche Umsätze sie sich bezieht. Dieser Punkt ist hier zu prüfen, da - je nach dem welche Umsätze man zugrundelegt - die Frage nach dem Vorliegen des zweiten Kriteriums - der Proportionalität - unterschiedlich beantwortet werden muß. Wie bereits erwähnt, beruht nach Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen eine allgemeine Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie unterliegen dieser Mehrwertsteuer:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;
2. die Einfuhr von Gegenständen.

Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie ist, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis(21). Die Sechste Richtlinie stellt demnach auf die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen ab. Seine Lieferungen und Dienstleistungen, d. h. die von ihm getätigten Umsätze unterliegen der Mehrwertsteuer. Dies ergibt sich auch aus Artikel 11 Teil A Absatz 1 a, der die Besteuerungsgrundlage bestimmt. Bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ist die Besteuerungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze erhält. Das heißt, derjenige, der die zu besteuern den Umsätze tätigt, ist auch Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie.

38 Bei der KU I sind es aber gerade nicht die Umsätze des Kammerumlagepflichtigen, die der Berechnung der Umlage zugrunde gelegt werden und somit direkt von der Umlage belastet werden. Grundlage für die Berechnung ist die vom Kammermitglied mit dem Preis an seine Lieferanten gezahlte Mehrwertsteuer. Es sind somit die Umsätze des Lieferanten, die der Berechnung der Kammerumlage zugrunde gelegt werden. Nach Meinung der österreichischen Regierung ergibt sich daraus, daß es sich bei der KU I nicht um eine Umsatzsteuer im Sinne des Artikels 33 handelt.

39 Eine Belastung der Umsätze des Kammerumlagepflichtigen könnte man nur insofern bejahen, als anzunehmen ist, daß der kammerumlagepflichtige Unternehmer die von ihm zu zahlende Kammerumlage auf den Preis seiner Lieferung oder Dienstleistung aufschlagen wird, um ihn so an die nächste Verbraucherstufe weiterzugeben. Hierbei ist aber zu beachten, daß kein direkter Zusammenhang zwischen der gezahlten KU I und dem vom Kammermitglied getätigten Umsatz besteht. Wie der Vertreter der Finanzlandesdirektion für Salzburg in der mündlichen Verhandlung

an einem Beispiel verdeutlicht hat, fällt nicht bei jedem Umsatz des Kammerumlagepflichtigen auch eine KU I an. Hat der kammerumlagepflichtige Unternehmer den von ihm gelieferten Gegenstand vollständig selbst hergestellt, ohne fremde Leistungsinputs in Anspruch zu nehmen, so fällt keine KU I an. Sie ist deshalb nicht - auch nicht als kostenkalkulatorischer Faktor - im Preis des Gegenstands enthalten.

40 Selbst wenn man umgekehrt feststellen könnte, daß immer wenn eine KU I zu zahlen ist, es auch einen entsprechenden Umsatz beim Kammermitglied gibt, besteht dennoch der im Mehrwertsteuersystem notwendige Zusammenhang zwischen steuerlicher Belastung und dem jeweiligen Umsatz hier nicht. Dies wird deutlich, wenn man das als nächstes zu prüfende Kriterium betrachtet. Danach wird gefordert, daß die Steuer bzw. Abgabe zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportional ist.

3.4 Proportionalität der KU I

41 Dies wird von der Kommission bejaht. Sie bezieht sich dabei auf die Formulierung des § 57 HKG, wonach die Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Inanspruchnahme erhoben wird und zwar in der Weise, daß nach Artikel 57 diese Verhältnismässigkeit "auch an dem Verhältnis zwischen den Umlagebeträgen und der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen zu messen" ist. Diese Formulierung ist zu unpräzise, um die Proportionalität zu begründen. Wann die KU I tatsächlich zur Inanspruchnahme verhältnismässig ist, bleibt somit Auslegungsfrage, denn die Verhältnismässigkeit ist nur "auch", d. h. "unter anderem" am Verhältnis zwischen den Umlagebeträgen und der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen - also dem Gewinn - zu messen. Ausserdem wird nach dem Vortrag in der mündlichen Verhandlung diese Verhältnismässigkeit nur als übergeordnetes Prinzip und Programm angesehen, das bei den einzelnen Unternehmen durch verschiedene Arten der Berechnung eingehalten wird. Eine dieser Berechnungsarten ist die Orientierung an den Vorumsätzen. Damit ist jedoch noch nicht nachgewiesen, daß diese Berechnungsart wirklich zu einer Belastung führt, die zum Preis der Lieferungen und Dienstleistungen genau proportional ist.

42 Zum Nachweis der Proportionalität führt die Kommission weiter aus, die KU I sei "auf der Grundlage der Umsatzsteuer zu berechnen"(22) und nehme "schon aus diesem Grunde an deren Proportionalität teil". Hierzu ist zu sagen, daß sich die vom Kammermitglied mit dem Preis gezahlte und der Berechnung der KU I zugrunde liegende Steuer auf die Umsätze des Lieferanten bezieht, d. h. auf die Vorumsätze. Diese Steuer ist zu dem Preis der vom Lieferanten zur Verfügung gestellten Gegenstände genau proportional. Da die KU I in einem Tausendsatz von dieser Umsatzsteuer berechnet wird, kann man davon ausgehen, daß auch sie zum Preis dieser gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen genau proportional ist. Die hier zu betrachtenden Umsätze sind jedoch - wie oben gezeigt - nicht die Umsätze auf der Vorstufe, sondern die vom Kammermitglied selbst getätigten Umsätze. Ob auch zu dem dabei erhobenen Preis eine genaue Proportionalität besteht, ist fraglich.

43 Selbst wenn man davon ausgeht, daß der kammerumlagepflichtige Unternehmer die von ihm gezahlte KU I auf den Preis der von ihm gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen aufschlägt, ist nicht anzunehmen, daß der Betrag der Kammerumlage zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportional ist. Die Höhe der KU I richtet sich nach den Lieferungen, die der kammerumlagepflichtige Unternehmer für seine Umsätze benötigt. Der Preis der von ihm anschließend gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen richtet sich aber nicht alleine nach dem Umfang dieser Lieferungen, sondern auch nach dem Umfang seiner eigenen Leistungen. Diese können unterschiedlich hoch sein und deshalb auch in unterschiedlichem Umfang in den Preis des Endprodukts eingehen. So hat der Vertreter der Finanzlandesdirektion für Salzburg in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, daß die Wertschöpfung von Wirtschaftszweig zu Wirtschaftszweig unterschiedlich und selbst innerhalb eines Wirtschaftszweiges verschieden sein kann, je nach dem, ob es dem Unternehmer gelingt, die eingesetzten Mittel optimal auszunutzen

oder nicht. Ein Wirtschaftszweig mit hoher Leistungsfähigkeit ist z. B. der Bereich der Kreditinstitute und Versicherer. Dort würden aufgrund der von anderen Unternehmen erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen als Mehrwertsteuer nur geringe Beträge geschuldet. Das heisst, trotz relativ hoher Leistungsfähigkeit würde nur eine relativ geringe KU-I-Last bestehen. Dies ist wohl auch der Grund, weshalb der Gesetzgeber des HKG für diesen Bereich eine Sonderregelung in § 57 Absatz 2 HKG getroffen hat, wonach die KU I nicht nach den Vorumsätzen berechnet wird.

44 Aus den genannten Gründen ist nicht ersichtlich, daß die KU I zum Preis der Gegenstände immer genau proportional ist. Dies deutet darauf hin, daß es sich bei der KU I - wie u. a. von der österreichischen und der deutschen Regierung vorgetragen - im Grunde nur um ein Kostenelement handelt, das wie andere Kostenelemente den Preis des Endprodukts belastet, aber nicht als Mehrwertsteuer angesehen werden kann.

45 Es ist deshalb festzuhalten, daß die KU I die Umsätze der Kammermitglieder nicht in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belastet und auch nicht zum Preis der von den Kammermitgliedern gelieferten Gegenstände bzw. Dienstleistungen genau proportional ist.

46 Im folgenden ist zu untersuchen, ob sich an dem bisherigen Ergebnis etwas ändert, wenn man die Umsätze des Lieferanten des Kammermitglieds betrachtet. So hat auch die Kommission in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, daß dem Empfang einer Leistung im Mehrwertsteuersystem immer die Erbringung einer Leistung gegenübersteht.

47 Man könnte insoweit argumentieren, daß es im Rahmen des Artikels 33 nur entscheidend ist, daß Umsätze - dabei ist gleichgültig, um wessen Umsätze es sich handelt - in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belastet werden. Legt man nun die Umsätze des Lieferanten des Kammermitglieds zugrunde, so könnte man davon ausgehen, daß diese belastet werden, da die KU I anhand dieser Umsätze berechnet wird. Die KU I ist wie bereits gezeigt auch proportional zum Preis der im Rahmen dieser Vorumsätze gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen. Allerdings ist darauf hinzuweisen, daß es hier nicht der Lieferant ist, der die KU I zahlen muß (d. h. also derjenige, der die Umsätze tätigt), sondern der Empfänger der Gegenstände bzw. Dienstleistungen.

48 Diese Tatsache muß nicht unbedingt dazu führen, daß die Belastung mit der KU I als nicht mit der Mehrwertsteuer vergleichbar angesehen wird. Denn auch im Mehrwertsteuersystem ist es eigentlich der Empfänger der Leistung, der die Mehrwertsteuer zahlt. Sie wird von ihm zusammen mit dem Preis an den Lieferanten gezahlt, der sie dann an die zuständige Finanzbehörde abführt (abzueglich der von ihm selbst für Vorumsätze gezahlten Mehrwertsteuer). Im Mehrwertsteuersystem ist vorgesehen, daß die Steuer auf die nächste Produktionsstufe abgewälzt wird. Auch im Fall der KU I ist es der Empfänger der Lieferungen und Dienstleistungen, der die Kammerumlage zahlt. Der Unterschied zur Mehrwertsteuer besteht darin, daß er die Kammerumlage nicht an den Lieferanten zahlt, sondern selbst abführt.

49 Insofern könnte man davon ausgehen, daß durch die KU I - ganz grundsätzlich betrachtet - Umsätze in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belastet werden. Es ist allerdings fraglich, ob bei einer solchen Betrachtungsweise auch die weiteren Kriterien der Mehrwertsteuer erfüllt sind.

3.5 Möglichkeit des Abwälzens der Belastung durch die KU I auf den Endverbraucher

50 Wie der Gerichtshof festgestellt hat, kann eine Abgabe nur dann den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 haben, wenn sie auf den Verbraucher abgewälzt werden kann⁽²³⁾. Dies bedeutet auch, daß der Gegenstand, wenn er bei dem nichtsteuerpflichtigen Endverbraucher angelangt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrag belastet bleibt, der anteilmässig dem Preis entspricht, den der Verbraucher seinem Lieferanten gezahlt hat⁽²⁴⁾. Im

Mehrwertsteuersystem wird die Mehrwertsteuer bis zur Stufe des Endverbrauchers immer vom Empfänger an den Lieferanten gezahlt, der die Steuer - abzüglich der von ihm als Empfänger anderer Leistungen gezahlten Steuer - abführt. Dabei ist die Mehrwertsteuer immer genau proportional zum Preis der gelieferten Gegenstände und Dienstleistungen. Dies gilt auch für die vom Endverbraucher zu zahlende Mehrwertsteuer.

51 Im Fall der KU I stellt aber die Lieferung an das Kammermitglied den Umsatz dar, der belastet wird. Die Kammerumlage wird dabei vom Empfänger gezahlt. Bei der Lieferung an den Endverbraucher, der kein Kammermitglied ist, fällt somit keine KU I an. Sie ist auf der Vorstufe, bei der Lieferung an den letzten Unternehmer, angefallen, der sie auch gezahlt hat. Selbst wenn man davon ausgehen kann, daß dieser letzte Unternehmer in der Produktionskette die Belastung an den Endverbraucher weitergibt, so ist dies nicht die von der Sechsten Richtlinie vorgesehene Belastung des Endverbrauchers. Sie ist nicht die direkte Abwälzung der Steuer auf den bei dem belasteten Umsatz belieferten Empfänger, sondern stellt eine Belastung im Wege der Preiskalkulation dar, die bereits auf einer nachfolgenden Stufe stattfindet. Ausserdem ist die Kammerumlage wie bereits gezeigt nicht dem Preis, den der Endverbraucher zu zahlen hat, genau proportional.

3.6 Erhebung der KU I auf allen Produktions- und Vertriebsstufen

52 Damit steht auch fest, daß das dritte vom Gerichtshof aufgestellte Kriterium nicht erfüllt ist: Die KU I wird nicht auf allen Produktions- und Vertriebsstufen (bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich) erhoben. Die letzte Stufe - das proportionale Abwälzen auf den Verbraucher - fehlt hier.

53 Dies könnte unter Umständen anders sein, wenn man doch auf die Umsätze des Kammermitglieds abstellt. Da Unternehmer aller Produktions- und Vertriebsstufen Kammermitglieder sind, könnte man sagen, daß die KU I grundsätzlich auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben wird. Es muß jedoch daran erinnert werden, daß - legt man diese Betrachtungsweise zugrunde - eine Proportionalität der KU I nicht gegeben ist.

3.7 Bezugnahme der KU I auf den Mehrwert

54 Was nun das vierte Kriterium angeht, die Bezugnahme auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, so steht unstreitig fest, daß die KU I nicht den Mehrwert der Gegenstände erfasst, da sie nur auf der Grundlage der Vorsteuer, d. h. der für die Lieferungen an das Kammermitglied zu zahlenden Mehrwertsteuer, berechnet wird. Streitig ist jedoch, ob eine Steuer bzw. Abgabe im Sinne des Artikels 33 dieses Kriterium unbedingt erfüllen muß. Betrachtet man die Rechtsprechung des Gerichtshofes, so ist dort zwar wiederholt eine Steuer bzw. Abgabe nicht als mehrwertsteuerähnlich angesehen worden, weil sie u. a. nicht den Mehrwert der Gegenstände erfasste(25). Die Kommission ist anderer Meinung. Sie verweist hierzu auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Dansk Denavit, wo der Gerichtshof festgestellt hat, daß eine Abgabe nicht in allen Punkten der Mehrwertsteuer gleichen muß, um den Charakter einer Umsatzsteuer zu haben(26). Der Gerichtshof fährt allerdings fort: "es genügt, wenn sie deren wesentliche Merkmale aufweist."(27) Zu diesen vom Gerichtshof festgestellten wesentlichen Merkmalen gehört es aber, daß der Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen erfasst wird. Demnach wäre es für eine Steuer bzw. Abgabe, die nach Artikel 33 nicht mit dem Mehrwertsteuersystem vereinbar ist, unerlässlich, daß sie den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen erfasst.

55 Allerdings ist darauf hinzuweisen, daß der Gerichtshof wiederholt ausgeführt hat, daß der Waren- und Dienstleistungsverkehr "auf jeden Fall" dann in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belastet wird, wenn es sich um Steuern, Abgaben und Gebühren handelt, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen(28). Daraus kann man allerdings nicht schließen, daß nicht doch eine nach Artikel 33 unzulässige Belastung möglich ist, wenn

eines dieser Merkmale - insbesondere die Bezugnahme auf den Mehrwert - nicht gegeben ist. Darauf deutet auch die Formulierung des Artikels 33 selbst hin. Dort ist nur die Rede davon, daß allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beibehalten werden können. Demnach könnte unter Umständen auch eine Umsatzsteuer, die nicht den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen erfasst, nach Artikel 33 als mit dem Mehrwertsteuersystem unvereinbar angesehen werden. In diesem Falle wäre dann zu prüfen, ob die Steuer bzw. Abgabe trotz des Fehlens dieses einen Merkmals das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belastet. Da hier aber bereits feststeht, daß aus anderen Gründen (mangelnde Proportionalität bzw. fehlende Möglichkeit des Abwälzens auf den Endverbraucher) eine Belastung, die mit der Mehrwertsteuer vergleichbar ist, nicht gegeben ist, kann das Fehlen eines weiteren wesentlichen Kriteriums - nämlich der Bezugnahme auf den Mehrwert - dieses Ergebnis, daß keine Belastung des Mehrwertsteuersystems vorliegt, nur bekräftigen.

56 Es kann deshalb festgehalten werden, daß die hier streitige KU I keine umsatzsteuergleiche Abgabe im Sinne des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie ist. Sie stellt vielmehr ein Kostenelement dar, das den Preis von Gegenständen belasten kann und der Finanzierung eines Selbstverwaltungsorgans dient. Selbst wenn somit durch die KU I Umsätze belastet werden, so doch nicht in einer nach Artikel 33 unzulässigen Art und Weise, da sie nicht neben die Mehrwertsteuer tritt, sondern als eine besondere Abgabe nur den Vorsteuerbetrag als rechnerische Bemessungsgrundlage heranzieht.

57 Auf die zweite Vorlagefrage ist deshalb zu antworten, daß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie die Erhebung der KU I nicht verbietet.

II. Zur Prüfung des Artikels 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie (erste Vorlagefrage)

58 Das vorliegende Gericht fragt ausserdem - mit seiner ersten Vorlagefrage - nach der Vereinbarkeit der KU I mit Artikel 17 der Sechsten Richtlinie. In Artikel 17 ist der Vorsteuerabzug geregelt, der es ermöglicht, daß die Mehrwertsteuer sich lediglich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen bezieht. Nach Meinung der Kommission ist ein Verstoß gegen Artikel 17 hier gegeben, da durch die Berechnung der Kammerumlage auf der Grundlage der Vorumsätze, die auch dem Vorsteuerabzug zugrunde liegen, dieser Vorsteuerabzug verkürzt wird. Die übrigen Parteien im vorliegenden Verfahren sind anderer Meinung. So tragen z. B. die österreichische und die deutsche Regierung vor, der Vorsteuerabzug werde - wenn überhaupt - nur rechnerisch gekürzt.

59 Es erscheint nicht notwendig, die KU I zusätzlich an Artikel 17 der Sechsten Richtlinie zu prüfen. Nachdem festgestellt wurde, daß die KU I nach Artikel 33 mit dem Mehrwertsteuersystem vereinbar ist, obwohl sie zu einer Belastung von Umsätzen führt, würde eine zusätzliche Prüfung die Untersuchungen anhand des Artikels 33 überflüssig machen. Artikel 33 ist die Regelung, die die in den Mitgliedstaaten zulässigerweise weiterbestehenden Steuern und Abgaben von dem Mehrwertsteuersystem abgrenzt. Nur anhand von Artikel 33 ist somit auch zu entscheiden, welche Steuern und Abgaben die Mitgliedstaaten neben der Mehrwertsteuer beibehalten können. Ist einmal festgestellt worden, daß eine Abgabe insgesamt nach ihren objektiven Merkmalen mit dem gesamten System der Mehrwertsteuer vereinbar ist, so kann nicht mehr in einzelnen Punkten die Vereinbarkeit erneut geprüft werden. Soweit also eine Abgabe nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie zulässig ist, gelten die hierfür gesonderten (nationalen) Regeln und nicht von sich aus die der Sechsten Richtlinie. Wäre es anders, würde dies zu einer Beschneidung der nationalen Kompetenzen führen und somit auch dem Subsidiaritätsprinzip entgegenstehen. Die nach Artikel 33 zulässigen Steuern und Abgaben können daher isoliert betrachtet werden, also unabhängig von den Regelungen der Sechsten Richtlinie. Dies hat auch zur Folge, daß selbst ein "Verstoß" gegen einzelne Bestimmungen der Sechsten Richtlinie deshalb unbeachtlich ist, weil diese Bestimmungen nur für Abgaben innerhalb des Mehrwertsteuersystems selbst gelten. Eine Prüfung

anhand des Artikels 17 ist daher nur im Rahmen des Mehrwertsteuersystems selbst möglich.

60 Dies ergibt sich auch, wenn man die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 17 betrachtet. Dort wurden Regelungen anhand von Artikel 17 geprüft, die entweder Ausnahmen von der Sechsten Richtlinie(29), oder eine geänderte Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer(30) oder unterschiedliche Zahlungsfristen für Mehrwertsteuer und Einfuhrumsatzsteuer vorsahen(31). Es handelte sich hierbei demnach immer um Regelungen im Bereich der Mehrwertsteuererhebung nach der Sechsten Richtlinie. Selbst in dem Fall, in dem eine neu eingeführte Steuer keine in bezug auf die Mehrwertsteuer eigenständige Steuer darstellt, ist die Prüfung nach Artikel 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und nicht nach Artikel 17 durchgeführt wurden(32).

61 Selbst wenn man eine Verletzung des Artikels 17 prüft, gelangt man zu dem Ergebnis, daß eine Minderung des Betrages der Vorsteuer lediglich rechnerisch entstehen kann. Ein direkter Zusammenhang zwischen der Möglichkeit, einen Vorsteuerabzug geltend zu machen, und der Erhebung der KU I besteht nicht. So wird die KU I auch dann erhoben, wenn das Kammermitglied keine Möglichkeit hat, die Vorumsätze im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend zu machen.

III. Verstoß gegen Artikel 5 EG-Vertrag?

62 Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung ausserdem die Möglichkeit vorgetragen, die KU I als indirekte Beeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems anzusehen, die durch Artikel 5 des Vertrages untersagt sei. Die Urteile, auf die sie in diesem Zusammenhang verweist(33), betreffen zum einen direkte Steuern, also nicht die Mehrwertsteuer, zum anderen die Frage der Verletzung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer bzw. des Diskriminierungsverbots durch Mehrwertsteuererhebung oder Erhebung von Gebühren. In diesen Fällen, d. h. bei Verletzung einer der Grundfreiheiten oder des Diskriminierungsverbots hat der Gerichtshof dann, wenn die Kompetenz bei den Mitgliedstaaten lag, auf Artikel 5 zurückgegriffen. Hier wird jedoch weder die Verletzung einer der Grundfreiheiten noch des Diskriminierungsverbots geltend gemacht. Ein Rückgriff auf Artikel 5 EG-Vertrag erscheint auch aus dem Grunde nicht geboten, da hier eine spezielle Abgrenzungsregelung, nämlich Artikel 33 gegeben ist und darüber hinaus keine Regelungslücke ersichtlich ist.

63 Artikel 5 betrifft zudem primär Grundsätze allgemeiner Natur; ob dazu einzelne Gestaltungsregelungen der Mehrwertsteuer gehören, ist sehr fraglich. Allgemeine Prinzipien in diesem Sinne sind - wie sich aus der Begründung zur Sechsten Richtlinie(34) ergibt - eher die Grundsätze des freien Handels, das Verhindern von Wettbewerbsverzerrungen und das Ausschließen von Formalitäten beim Grenzübergang. Auch soll eine einheitliche Grundlage für die Eigeneinnahmen der Gemeinschaft geschaffen werden. Diese würde geschmälert, wenn Steuern und Abgaben aus dem Mehrwertsteuersystem ausgegliedert und gesondert bzw. zusätzlich zur Mehrwertsteuer erhoben würden. Keine dieser Gründe trifft auf die KU I zu, so daß auch aus dieser Sicht keine Belastung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs vorliegt.

Selbst wenn man anderer Ansicht wäre, ist zu bedenken, daß die KU I aufgrund ihres geringen Betrages nicht zu Verzerrungen führt, zumal der Gesetzgeber innerhalb der Mehrwertsteuersätze selbst viel grössere Spannbreiten zulässt.

IV. Zusammenfassung

64 Zusammenfassend kann gesagt werden, daß die KU I keine Abgabe ist, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt. Eine Beeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems durch eine Belastung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs liegt ebenfalls nicht vor. Die KU I ist deshalb nach Artikel 33 zulässig.

65 Die KU I will weder die Mehrwertsteuer unterlaufen noch korrigieren noch zu ihr wesensgleich hinzutreten. Sie hat den ausschließlichen Zweck, eine gesetzliche Interessenvertretung durch die

Kammermitglieder zu finanzieren. Der als Gradmesser für die Leistungskraft der Kammermitglieder zwar nicht gerade glücklich gewählte Vorsteuerbetrag wurde wohl aus Gründen der reinen Praktikabilität deshalb als Bemessungsgrundlage genommen, weil er aufgrund bereits anderweitig vorliegender Daten leicht ermittelbar und leicht kontrollierbar ist.

V. Hilfsweise Betrachtung zur zeitlichen Wirkung des Urteils

66 Für den Fall, daß der Gerichtshof diesem Vorschlag nicht folgen sollte und zu dem Ergebnis gelangt, daß die KU I nicht mit dem Mehrwertsteuersystem vereinbar ist, soll noch auf die Frage der zeitlichen Begrenzung des Urteils eingegangen werden, die von der österreichischen Regierung hilfsweise erbeten wurde.

67 Es ist nicht Aufgabe des Gerichtshofes, sich grundsätzlich zur generellen Zulässigkeit der KU I zu äussern. Dies ist Sache der nationalen Gerichte. Aufgabe des Gerichtshofes ist es lediglich, zu prüfen, ob die Art der Berechnung der KU I, d. h. die Anknüpfung an die Vorumsätze, mit dem gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystem vereinbar ist. Wird diese Frage verneint, so heisst das noch nicht, daß die KU I nicht mehr erhoben werden darf. Es muß in dem Fall lediglich ein anderes Berechnungssystem gefunden werden, das mit dem Mehrwertsteuersystem vereinbar ist. Aus diesem Grunde wäre eine zeitliche Begrenzung des Urteils sinnvoll, da es für die Vergangenheit nicht zu Rückabwicklungen sondern lediglich zu Neuberechnungen einer in der Höhe nicht sehr abweichenden Kammerumlage führen kann.

68 Ausserdem wäre - selbst wenn ein Verstoß bejaht werden sollte - dieser aufgrund der Komplexität der Problemstellung nicht ohne weiteres zu erkennen gewesen. Dies war in der Rechtssache Dansk Denkvit anders. Dort hatte die Kommission die dänische Regierung bereits wenige Wochen nach der Einführung der streitigen Abgabe auf die Probleme aufmerksam gemacht, die diese Abgabe im Hinblick auf Artikel 33 hervorrufen könnte. Unter diesen Umständen hielt der Gerichtshof eine zeitliche Begrenzung der Wirkungen des Urteils nicht für angebracht. (35) Da im vorliegenden Fall jedoch nicht so ohne weiteres zu erkennen gewesen wäre, daß möglicherweise ein Verstoß gegen Artikel 33 vorläge, könnte eine zeitliche Begrenzung des Urteils vorgesehen werden.

C - Ergebnis

69 Aus diesem Grunde schlage ich folgende Beantwortung der Vorlagefragen vor:

Artikel 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 verbietet einem Mitgliedstaat nicht 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 Erwerbes für sein Unternehmen geschuldet wird.

Artikel 17 der Sechsten Richtlinie ist in diesem Fall nicht zu prüfen.

Siegbert Alber

- (1) - *ABl. L 145, S. 1.*
- (2) - *§ 57 Absätze 7 und 8 HKG.*
- (3) - *S. 7 f. des Vorlagebeschlusses.*
- (4) - *S. 9 des Vorlagebeschlusses.*
- (5) - *ABl. L 376, S. 1.*
- (6) - *Urteil vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (Wisselink u. a., Slg. 1989, 2671, Randnrn. 10, 12).*
- (7) - *Urteil vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerrutt, Slg. 1986, 2219, Randnr. 22), Urteil in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88, a. a. O., zitiert in Fußnote 6, Randnr. 14, und Urteil vom 19. März 1991 in der Rechtssache C-109/90 (Giant, Slg. 1991, I-1385, Randnr. 9).*
- (8) - *Urteil in der Rechtssache 73/85, a. a. O., zitiert in Fußnote 7, Randnr. 22, und Urteil in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88, a. a. O., zitiert in Fußnote 6, Randnr. 14.*
- (9) - *Schlussanträge vom 30. Januar 1992 in der Rechtssache C-200/90 (Dansk Denkavit, Slg. 1992, I-2217, I-2231, I-2235).*
- (10) - *Urteil vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84 (Wilmot, Slg. 1985, 3759, Randnr. 14).*
- (11) - *Erste Richtlinie des Rates (67/227/EWG) vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, 1301).*
- (12) - *Urteil in der Rechtssache 295/84, a. a. O., zitiert in Fußnote 10, Randnr. 16.*
- (13) - *Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947, Randnrn. 9 f.) und Urteil vom 31. März 1992 in der Rechtssache C-200/90 (Dansk Denkavit, Slg. 1992, I-2217, Randnr. 11).*
- (14) - *Urteil in der Rechtssache C-347/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 13, Randnr. 12, sowie Urteil vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 15); Urteil in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88, a. a. O., zitiert in Fußnote 6, Randnr. 18; Urteil in der Rechtssache C-109/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 7, Randnrn. 11 f. und Urteil in der Rechtssache C-200/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 13, Randnr. 11.*
- (15) - *Urteil in der Rechtssache 252/86, a. a. O., zitiert in Fußnote 14, Randnr. 8 und Urteil vom 26. Juni 1997 in den verbundenen Rechtssachen C-370/95, C-371/95 und C-372/95 (Careda u. a., Slg. 1997, I-3721, Randnr. 15).*
- (16) - *Urteil in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88, a. a. O., zitiert in Fußnote 6, Randnr. 20.*
- (17) - *Urteil in der Rechtssache C-109/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 7, Randnr. 14.*
- (18) - *Urteil in der Rechtssache C-347/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 13, Randnr. 14.*
- (19) - *Urteil in der Rechtssache 295/84, a. a. O., zitiert in Fußnote 10, Randnr. 16.*

(20) - Siehe Fußnote 19.

(21) - Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie; die hiervon erfassten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Artikel 4 Absatz 2 alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

(22) - Es handelt sich hierbei um die vom Kammermitglied mit dem Preis zu zahlende Umsatzsteuer.

(23) - Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-370/95, C-371/95 und C-372/95, a. a. O., zitiert in Fußnote 15, Randnr. 15.

(24) - Urteil vom 4. Februar 1988 in der Rechtssache 391/85 (Kommission/Belgien, Slg. 1988, 579, Randnr. 23).

(25) - Urteil in der Rechtssache C-109/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 7, Randnr. 14; Urteil in der Rechtssache C-347/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 13, Randnr. 16, und Urteil vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-208/91 (Beaulande, Slg. 1992, I-6709, Randnr. 17).

(26) - Urteil in der Rechtssache C-200/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 13, Randnr. 14.

(27) - Siehe Fußnote 26.

(28) - Urteil in der Rechtssache C-347/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 13, Randnr. 9; Urteil vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-130/96 (Fazenda Publica, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 14); Urteil vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-28/96 (Fazenda Publica, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 37).

(29) - Urteil vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797).

(30) - Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883).

(31) - Urteil vom 10. Juli 1984 in der Rechtssache 42/83 (Dansk Denkavit, Slg. 1984, 2649).

(32) - Urteil in der Rechtssache 391/85, a. a. O., zitiert in Fußnote 24.

(33) - Urteil vom 15. Januar 1986 in der Rechtssache 44/84 (Hurd, Slg. 1986, 29); Urteil vom 6. Juli 1988 in der Rechtssache 127/86 (Ledoux, Slg. 1988, 3741); Urteil vom 3. Mai 1994 in der Rechtssache C-47/93 (Kommission/Belgien, Slg. 1994, I-1593).

(34) - Zweiter, dritter und vierter Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie und EntschlieÙung mit der Stellungnahme des Europäischen Parlaments zu dem Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat für eine Sechste Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. C 40 vom 8. April 1974, S. 34).

(35) - Urteil in der Rechtssache C-200/90, a. a. O., zitiert in Fußnote 13, Randnrn. 20 bis 23.