

|

61986C0252

Schlussanträge des Generalanwalts Mancini vom 15. Dezember 1987. - GABRIEL BERGANDI GEGEN DIRECTEUR GENERAL DES IMPOTS. - ERSUCHEN UM VORABENTSCHEIDUNG, VORGELEGT VOM TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE DE COUTANCES. - MEHRWERTSTEUER - SPIELAUTOMATEN. - RECHTSSACHE 252/86.

Sammlung der Rechtsprechung 1988 Seite 01343

Schlußanträge des Generalanwalts

++++

Herr Präsident,

meine Herren Richter!

1. Im Rahmen eines Rechtsstreits über die Frage, ob eine Abgabe für den Betrieb von Spielautomaten als Umsatzsteuer betrachtet werden kann, ersucht Sie das Tribunal de grande instance Coutances um die Auslegung des Artikels 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 (ABI . L 145, S . 1) und zweier Artikel des EWG-Vertrags (95 und 30).

Zunächst sei bemerkt, daß zahllose Rechtsstreitigkeiten mit dem gleichen Gegenstand bei französischen Gerichten anhängig sind (man spricht von mehreren Hundert). Mindestens drei Tribunaux de grande instance - Argentan, Verdun und Nîmes - haben Ihnen Fragen vorgelegt, die den von Ihnen heute zu entscheidenden gleichen oder sogar mit ihnen identisch sind . Bei zwei anderen Tribunaux de grande instance - Tarbes und Foix - können wir feststellen, daß sie Ihnen Fragen vorgelegt haben, auch wenn diese noch nicht bei der Kanzlei eingegangen sind . Von sechzehn weiteren - Avranches, Rennes, Thionville, Poitiers, Quimper, Laval, Metz, Agen, Bernay, Clermont-Ferrand, Charleville-Mézières, Toulouse, Limoges, Saint-Malo, Vesoul und Chartres - wissen wir, daß sie ihre Verfahren ausgesetzt haben, bis Sie in der vorliegenden Rechtssache entschieden haben .

Demgegenüber haben fünf Gerichte die Frage bereits entschieden, allerdings nur eines - das Tribunal de grande instance Cusset mit Urteil vom 21. Mai 1987 - in dem Sinne, daß die betreffende Abgabe eine Umsatzsteuer darstellt . Die anderen Gerichte haben, auch wenn sie dabei von unterschiedlichen Erwägungen ausgegangen sind, gegenteilig entschieden, im einzelnen : das Tribunal de grande instance Montbéliard am 23. Juli 1986 mit der Begründung, eine vom Code général des impôts (im folgenden : CGI) als indirekte Steuer eingestufte Abgabe stelle keine Umsatzsteuer dar; das Tribunal de grande instance Sens am 3. Juli 1986, weil sich Einzelpersonen zur Stützung einer Klage in Steuersachen nicht auf die Rechtsvorschriften einer

Richtlinie berufen könnten (dies ist bekanntlich die Auffassung des Conseil d' Etat in seinem Urteil vom 1 . Juli 1985, Nr . 51811, RJF 10/85, S . 1286); das Tribunal de grande instance Auch am 26 . November 1986, weil die Frage der Begriffsbestimmung der Umsatzsteuer nicht das Gemeinschaftsrecht, sondern das innerstaatliche Recht betreffe; das Tribunal de grande instance Nevers am 27 . November 1986, weil die betreffende Abgabe eine jährliche Abgabe sei, der Kläger aber eine Abgabenermässigung von sechs Monaten verlangt habe .

In Frankreich ist mithin die Ihnen vorliegende Frage höchst problematisch, und die Entscheidung, mit der Sie sie beantworten werden, wird mit Ungeduld erwartet .

2 . Mit Bescheid vom 2 . Juli 1985 setzte das Centre des impôts von Saint-Lô gegen Gabriel Bergandi, Kaufmann und Betreiber von Spielautomaten, eine Abgabe von 111 000 FF als Jahresabgabe für die besagten Apparate fest . Herr Bergandi wies darauf hin, daß diese Apparate seit dem 1 . Juli 1985 mehrwertsteuerpflichtig seien, und beantragte eine Ermässigung der Abgabe um den Anteil, der auf das zweite Halbjahr 1985 entfiel . Nach Zurückweisung seines Einspruchs (am 31 . Dezember 1985) verklagte er den Directeur des services fiscaux de la Manche vor dem Tribunal de grande instance Coutances, das für Rechtsstreitigkeiten über indirekte Steuern und ähnliche Abgaben zuständig ist . Er beantragte, den Beklagten zu verurteilen, die Abgabe um 38 000 FF und die diesem Betrag entsprechende Geldbusse zu ermässigen und die gezahlten Beträge zurückzuerstatten . Zur Begründung dieser Anträge trug er vor, es sei mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie und mit den Artikeln 95 und 30 EWG-Vertrag unvereinbar, die Spielautomaten vom 1 . Juli bis zum 31 . Dezember 1985 mit der Staatsabgabe zu belegen .

Mit Urteil vom 18 . September 1986 hat das vorerwähnte Gericht das Verfahren ausgesetzt und Ihnen gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag folgende Vorabentscheidungsfragen vorgelegt :

"1) Ist Artikel 33 der Richtlinie 77/388/EWG (sogenannte Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) dahin auszulegen, daß er es verbietet, die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen weiterhin mit einer Abgabe auf den Umsatz zu belegen, wenn auf diese Leistungen die Mehrwertsteuer eingeführt worden ist?

2) Ist der Begriff der Umsatzsteuer oder der Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, in Artikel 33 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie dahin auszulegen, daß er Steuern auf die Betriebseinnahmen umfasst? Wie verhält es sich, wenn das Betriebsergebnis anhand der tatsächlichen Einnahmen oder aber, wenn deren genaue Ermittlung schwierig ist, durch Schätzung ermittelt wird?

3) Umfasst im einzelnen der Begriff der Umsatzsteuer oder der Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, in Artikel 33 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie eine pauschale Jahressteuer, die auf jede automatische, an einem öffentlichen Ort aufgestellte Maschine, die für Bilder, Töne, ein Spiel oder Unterhaltung sorgt, erhoben wird und mit dem Ziel eingeführt worden ist, eine Abgabe auf den Umsatz des Gerätebetreibers zu ersetzen, und die sich grob nach der Rentabilität jeder Geräteart und mittelbar nach den Einnahmen des Betreibers richtet?

4) Bei Bejahung der ersten und der dritten Frage : Bewirkt das Verbot der gleichzeitigen Erhebung der Mehrwertsteuer und anderer Umsatzsteuern für ein und dieselbe Einnahme oder ein und denselben Umsatz, daß dann, wenn die Mehrwertsteuer zum ersten Mal zu Beginn des zweiten Halbjahres Anwendung findet und die Umsatzsteuern, zu denen die Mehrwertsteuer hinzukommt, zu Beginn des Kalenderjahres (ausser bei Zahlungsaufschub) auf einmal zu zahlen sind, die Einführung der Mehrwertsteuer die Erstattung oder den Verzicht auf die Zahlung der Hälfte der umsatzsteuergleichen Abgaben zur Folge hat, die für das Jahr, in dem die Mehrwertsteuer zur Anwendung gelangt, geschuldet werden?

5) Ist Artikel 95 EWG-Vertrag dahin auszulegen, daß er es verbietet, die Betriebseinnahmen einer Umsatzsteuer zu unterwerfen, die bei überwiegend ausländischen Gegenständen dreimal so hoch ist wie bei gleichartigen überwiegend inländischen Gegenständen? Ist diese Diskriminierung als besonders schwer anzusehen, wenn auf dieselben Betriebseinnahmen Mehrwertsteuer und eine andere indirekte Steuer erhoben werden?

6) Ist Artikel 30 EWG-Vertrag dahin auszulegen, daß es einen Verstoß gegen diese Vorschrift darstellt, wenn auf die Einnahmen aus dem Betrieb bestimmter Gegenstände nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften Mehrwertsteuer erhoben wird, ohne daß vorher die auf den Einnahmen aus diesem Betrieb lastenden Abgaben aufgehoben werden, obwohl einige der betriebenen Gegenstände nicht mehr im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats hergestellt werden, der diese verschiedenen Steuern erhebt, und obwohl auf jeden Fall die gleichzeitige Erhebung dieser Steuern zu einem Rückgang dieser aus der übrigen Gemeinschaft stammenden Gegenstände führen kann?"

3 . Zur Zeit der maßgebenden Ereignisse wurden auf Spiel - und Unterhaltungsautomaten die Vergnügungsteuer, die Mehrwertsteuer und die sogenannte "Staatsabgabe" erhoben . Die erste Steuer interessiert in diesem Zusammenhang nicht . Die zweite, seit dem 1 . Juli 1985 zur Anwendung kommende Steuer beruht auf Artikel 16 der Loi de finances Nr . 84-1208 für das Jahr 1984 (JORF 1984, S . 4060). Diese Bestimmung hob Artikel 261-E-3 CGI auf, der Einnahmen aus dem Betrieb aller der Vergnügungsteuer unterworfenen Spielautomaten von der Mehrwertsteuer befreite . Sein Erlaß war infolge der auf Artikel 169 EWG-Vertrag gestützten Klage der Kommission, die diese am 23 . Dezember 1983 gegen die Französische Republik erhoben hatte, weil sie eine solche Befreiung für unvereinbar mit Artikel 13 Teil B Buchstabe f der Sechsten Richtlinie hielt, beschleunigt worden (diese Rechtssache 287/83 wurde dann durch - unveröffentlichten - Beschluß vom 16 . Januar 1985 im Register gestrichen).

Die Staatsabgabe schließlich wurde durch Artikel 33 der Loi de finances Nr . 81-1160 für 1982 (JORF 1981, S . 3539) mit der Begründung geschaffen, daß Spielautomaten "gegenwärtig keiner Umsatzsteuer unterliegen" (JORF, Débats, Assemblée nationale, 1981, S . 3056). Nach dem Regierungsentwurf hätte es eine jährliche Pauschalabgabe von 1 500 FF je Apparat sein sollen; eine in der Sitzung vom 27 . November 1981 verabschiedete Änderung gestaltete sie indessen je nach Art des Apparates um . Das so geschaffene System schien dem für den Haushalt zuständigen Minister Laurent Fabius zufriedenstellend zu sein . Es unterschied nämlich "zwischen den Apparaten mit sehr schwacher Rentabilität, für die ein niedriger Abgabensatz zur Anwendung kommt, den mittleren Geräten, die mit einem zweifachen Abgabensatz belegt werden, einem mittleren für die Stadtgemeinden und einem ziemlich niedrigen für die seit mehr als drei Jahren betriebenen Geräte, die man häufig in den kleinen Cafés der ländlichen Gemeinden findet, ... und schließlich den Glücksspielautomaten für Geld - und Glücksspiele, deren Besteuerung ... höher liegen kann ". Die Änderung berücksichtigte mit anderen Worten - so der Minister - "die Erfordernisse der öffentlichen Finanzen, den Ertrag der Apparate und auf dem Weg über das Betriebsalter der Geräte die Unterscheidung zwischen ländlichen und städtischen Gemeinden" (JORF, Débats, Sénat, 1981, S . 3253).

Konkret gesprochen hat der vorerwähnte Artikel 33 den Bereich durch Einfügung der Artikel 564 septies und octies in den CGI geregelt . Artikel 564 septies bestimmt, daß die betreffende Abgabe auf Spielautomaten erhoben wird, "die an öffentlichen Orten aufgestellt sind und Bilder, Töne, ein Spiel oder Unterhaltung liefern ". Es ist eine Jahresabgabe, deren Betrag sich je nach Art des Gerätes unterscheidet . Im einzelnen :

- 500 FF werden erhoben für

a) Apparate, die kleine Geschicklichkeitsspiele bieten und deren automatische Vorrichtungen in Form von Verteilern von Kugeln und der Registrierung der Punkte rein mechanischer Art sind (

also das, was man gewöhnlich "baby-foot" nennt);

b) Apparate, die nur aus verkleinerten Fahrzeugen oder Tierimitationen bestehen, in oder auf denen Kinder Platz nehmen;

c) Musikautomaten, die mit Marken oder mit Geldstücken in Betrieb gesetzt werden (" juke-boxes ");

- 5 000 FF werden erhoben für Apparate, deren Betriebsweise auf dem Zufall beruht, auch wenn der Gewinn des Spiels von der Geschicklichkeit des Spielers abhängt, und die Vergnügungsmarken verteilen oder vielfache Gratisspiele ausspielen (" slot machines", "pin ball", "roll-a-top", "astoria", "rotamint" usw .). Herstellung, Besitz, Aufstellung und Betrieb solcher Apparate wurden indessen durch Gesetz Nr . 83-628 vom 12 . Juli 1983 untersagt (JORF 1983, S . 2154);

- für alle anderen Apparate (wie Video-Spiele, die verschiedenen Arten des Billard, Tisch-Bowlingsspiele) beträgt die Abgabe 1 500 FF; sie ermässigt sich auf 1 000 FF, wenn die erste Inbetriebnahme mehr als drei Jahre zurückliegt . Ferner ist vorgesehen, daß die Apparate, die im zweiten Halbjahr in Betrieb genommen worden werden, mit dem halben Abgabensatz belegt werden .

Gemäß Artikel 564 octies schuldet der Betreiber des Gerätes die Abgabe zum Zeitpunkt seiner jährlichen Anzeige der Inbetriebnahme . Die Zahlung muß binnen sechs Monaten nach der Anzeige oder spätestens am 31 . Dezember des betreffenden Jahres erfolgen (siehe auch die Instructions vom 24 . Februar 1982, BODGI 2 I-2-82). Die Erhebung der Abgabe wird nach den Vorschriften und mit den allgemeinen Garantien und Sanktionen durchgeführt, wie sie für indirekte Steuern vorgesehen sind .

Schließlich ist darauf hinzuweisen, daß später nach den Geschehnissen, die diesem Rechtsstreit zugrunde liegen, die Artikel 564 septies und octies durch Artikel 35-I der Loi de finances Nr . 86-1317 für das Jahr 1987 abgeschafft wurden (JORF 1986, S . 15820). In der Begründung zum Gesetzentwurf ist zu lesen, daß diese Abgabe "bis zur Anwendung der Mehrwertsteuer" eingeführt worden sei und daß man nun, da diese in Kraft getreten sei, "durch Abschaffung der Staatsabgabe zum allgemeinen Recht zurückkehren muß " .

4 . Befassen wir uns zunächst mit den Fragen, die sich auf die Auslegung des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie beziehen . Der Wortlaut dieser Vorschrift ist bekannt : "Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern, sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen ." Von den Beteiligten an diesem Verfahren haben sich die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Bundesregierung und die französische Regierung für die These ausgesprochen, daß die Erhebung der streitigen Abgabe mit der erwähnten Vorschrift vereinbar ist . Ich möchte sogleich sagen, daß diese Auffassung - die unter anderem von Lord Cockfield im Namen der Gemeinschaftsexekutive in seiner Antwort auf die schriftliche Anfrage Nr . 2054/84 des Abgeordneten Vernier vertreten wurde (ABl . 1986, C 277, S . 1) - mich nicht überzeugt . Ich halte im Gegenteil die Argumente für überzeugend, die Herr Bergandi zur Stützung der entgegengesetzten These vorgetragen hat .

Gehen wir aber systematisch vor und konzentrieren wir uns auf die Natur dieser Abgabe . Hier ist zu bemerken, daß die Verfahrensbeteiligten mit Ausnahme der Bundesregierung auf das Urteil vom 27 . November 1985 in der Rechtssache 295/84 (SA Rousseau Wilmot/Caisse de compensation de l' Organisation autonome nationale de l' industrie et du commerce (Organic), Slg . 1985, 3759) und insbesondere auf Nr . 16 der Entscheidungsgründe hingewiesen haben .

Artikel 33 der Sechsten Richtlinie soll - so heisst es dort - "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 ". Diese Vorschrift untersagt mithin den Mitgliedstaaten nicht die Beibehaltung oder Einführung von Abgaben, "bei denen es sich nicht um Steuern handelt, sondern die eigens zur Finanzierung von Sozialfonds geschaffen wurden, mit denen die Tätigkeit der Unternehmen belegt wird und die auf der Grundlage des Gesamtjahresumsatzes berechnet werden, ohne die Preise der Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar zu berühren ".

Nach Auffassung der Kommission und der französischen Regierung enthält diese Urteilspassage die Kriterien, die bei einer bestimmten Abgabe die charakteristischen Kennzeichen der Umsatzsteuer festzustellen erlaubten . Zunächst sei die Auswirkung der Abgabe, die bei Lieferung eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung entstehe, auf den Endpreis festzustellen; eine solche Auswirkung müsse unmittelbar sein, auch wenn der Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nicht unbedingt wie bei der Mehrwertsteuer deren Folgen zu tragen habe . Zweitens müsse der Umsatz aus der Lieferung des Gegenstandes oder der Dienstleistungen einer einzelfallbezogenen oder einer pauschalen Besteuerung unterworfen sein . Die Kommission fügt ein drittes Kriterium hinzu : Es müsse eine Beziehung zwischen der Erhebung einer Steuer auf den Gegenstand oder die Dienstleistung und dem innergemeinschaftlichen Waren - und Dienstleistungsverkehr bestehen .

Die Bundesregierung legt hingegen das Gewicht auf Artikel 33 der Sechsten Richtlinie und hält jeden Versuch, den Begriff der Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, "erschöpfend" zu definieren, für untunlich, weil sie im Verhältnis zu dieser zwar in der Bezeichnung unterschiedlich erscheine, nicht jedoch hinsichtlich Gegenstand und Natur einen Unterschied aufweise . In Wahrheit seien die Umsatzsteuern und die gemeinschaftsrechtliche Mehrwertsteuer durch den Umstand gekennzeichnet, daß sie alle denkbaren Arten von Erzeugnissen erfassen und daher allgemeine Verbrauchsteuern darstellten . Das Abstellen auf den Umsatz reiche indessen nicht aus, um einer Abgabe den Charakter einer solchen Steuer zu verschaffen . Diese erfasse nämlich sowohl die Einfuhr von Gegenständen als auch die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen entgeltlich ausgeführt würden . Demgegenüber stelle das Entgelt für den Lieferanten oder den Dienstleistenden, auch wenn es häufig die Kennzeichen einer Betriebseinnahme aufweise, nicht den Steuergegenstand, sondern lediglich die Bemessungsgrundlage dar .

Die Kommission weist noch darauf hin, daß die Zweckrichtung einer Steuer keinen Einfluß auf ihre Qualifikation habe . In der gleichen Richtung meint die Bundesregierung, die Absicht des Gesetzgebers, eine die Umsatzsteuer ersetzende Abgabe zu schaffen, sei im Hinblick auf Artikel 33 indifferent, und es komme insoweit lediglich darauf an, daß die Steuer die objektiven Merkmale dieser Steuer aufweise . Aus dieser Notwendigkeit ergibt sich für die Kommission, daß bei einer Abgabe, wie sie Gegenstand der Ihnen vom Tribunal de grande instance Coutances gestellten Fragen ist, Steuertatbestand nicht die Lieferung eines Gegenstandes oder eine Dienstleistung sei, dieser vielmehr eng mit der Bemessungsgrundlage zusammenhänge . Diese Abgabe laste nämlich auf dem Betrieb eines Apparats und unterscheide sich nicht nach dem Ort, an dem die Maschine aufgestellt sei . Da sie andererseits nicht wie die Mehrwertsteuer unter den in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie genannten Voraussetzungen abzugsfähig sei, gleiche sie auch insoweit nicht einer Umsatzsteuer .

Die französische Regierung betont ihrerseits, daß die betreffende Abgabe unabhängig vom Erwerbspreis der Geräte sei . Sie wolle ferner nicht den Umsatz besteuern, sondern treffe eher - wie es die Fälligkeit der Abgabe zum Zeitpunkt der jährlichen Anmeldung des Gerätes zeige - dessen Aufstellung . Da es eine Jahresabgabe sei, könne die Verwaltung von vornherein keinerlei halbjährliche Abgabenermächtigungen bewilligen . Offensichtlich sei es unmöglich, die hier

untersuchte Abgabe als Umsatzsteuer zu qualifizieren, auch wenn man in Erwägung ziehe, daß Herr Bergandi ein ordentliches Gericht angerufen habe; denn bekanntlich seien die ordentlichen Gerichte nur für den Bereich indirekter Steuern zuständig .

Nach Meinung der Bundesregierung schließlich ist diese Abgabe nicht einer Umsatzsteuer vergleichbar, weil sie die Voraussetzung der Allgemeinheit nicht erfülle .

5 . Persönlich und anders als die Bundesregierung glaube ich, daß die Antwort auf die Ihnen vom Tribunal de grande instance Coutances vorgelegten Fragen mit der Begriffsbestimmung der "Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat", im Sinne des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie zusammenhängt . Im übrigen gelingt es auch der Bundesregierung, obwohl sie jede Bemühung in dieser Richtung für überflüssig hält, nicht, die betreffende Abgabe anders als durch Bezugnahme auf die gemeinsame Mehrwertsteuer zu qualifizieren .

Zunächst ist zu betonen, daß der Begriff der Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, einen gemeinschaftsrechtlichen Kern hat . Sowohl der Wortlaut des Artikels 33 als auch die Zielrichtung des Systems, dem er angehört, sprechen eindeutig dafür . Vom Verbot der Kumulierung ausgenommen sind, wie der Richtliniengeber es ausgedrückt hat, "alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben " . Mithin verbietet es die Verschiedenheit der verwendeten Ausdrücke - "Steuern", "Abgaben" und "Gebühren" - eindeutig, die Qualifikation des Begriffes von innerstaatlichen Bezeichnungen oder Kriterien abhängig zu machen . Der Grund ist offensichtlich und liegt - wie ich gesagt habe - in den Zielsetzungen des Systems : Die Mehrwertsteuer ist eine Steuer, deren Merkmale auf Gemeinschaftsebene harmonisiert worden sind, und ein Teil ihres Aufkommens trägt zur Finanzierung der Gemeinschaft bei .

Das ist aber nicht alles . Ließe man keine gemeinschaftsrechtliche Begriffsbestimmung der vorerwähnten Steuerart zu, könnten die Mitgliedstaaten das in Artikel 33 verankerte Kumulierungsverbot durch die Verwendung der für ihr Steuersystem kennzeichnenden Kriterien und Begriffe oder durch Bevorzugung einer bestimmten Bezeichnung der Steuer umgehen (beispielsweise durch den Verzicht auf die Verwendung des Ausdrucks "Umsatzsteuer"). Übrigens geht auch Ihre Rechtsprechung in diese Richtung . In Ihrem Urteil vom 8 . Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Hans-Dieter und Ute Kerrutt/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, Slg . 1986, 2219) haben Sie nämlich entschieden, daß eine Steuer auf Lieferungen und Leistungen wie die deutsche "Grunderwerbsteuer" nicht unter das besagte Verbot falle; damit, scheint mir, haben Sie stillschweigend einen gemeinschaftsrechtlichen Begriff der Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, anerkannt .

Die Schlußfolgerung, zu der wir gelangt sind, erweist die Argumente als falsch, die der strittigen Abgabe einen solchen Charakter unter Berufung auf die nationale Qualifikation als "indirekte Steuer" oder die Zuständigkeit absprechen, die hier den ordentlichen Gerichten zuerkannt wurde (da bekanntlich Streitigkeiten im Bereich der Umsatzsteuern den Verwaltungsgerichten zugewiesen sind) . Zu letzterem Punkt hat uns übrigens Herr Bergandi in der Sitzung erklärt, er sei lediglich den Hinweisen gefolgt, die ihm die französische Finanzverwaltung gegeben habe . Am Ende des Bescheides, mit dem der Directeur des services fiscaux du département de la Manche seinen Einspruch zurückgewiesen habe, war in der Tat zu lesen : "Sie können, wenn Sie diesen Bescheid anfechten wollen, den Directeur des services fiscaux binnen zwei Monaten beim Tribunal de grande instance Coutances verklagen . "

6 . Ich bin auch davon überzeugt, daß bei der Entwicklung des Begriffs der Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, als Ausgangspunkt das Urteil in der Rechtssache 295/84 ((SA Rousseau Wilmot/Caisse de compensation de l' Organisation autonome nationale de l' industrie et du commerce (Organic))) genommen werden muß, auch wenn es eine Abgabe betrifft, die im Gegensatz zu der hier untersuchten nicht steuerlicher Art war . Der Gerichtshof hat in Nr . 16 der Entscheidungsgründe, wie Herr Bergandi bemerkt hat, zwei nützliche Kriterien für die Bestimmung

dieses Begriffes angegeben, ihn freilich nicht in allgemeinen und abstrakten Ausdrücken präzisiert . Er betont zunächst das "gemeinsame Mehrwertsteuersystem", indem er Artikel 33 den Willen entnimmt zu verhindern, daß es durch innerstaatliche steuerliche Maßnahmen beeinträchtigt wird, um dann klarzustellen, daß solche Maßnahmen, auch wenn sie diese Auswirkung haben könnten, weder den Waren - und Dienstleistungsverkehr belasten noch kommerzielle Umsätze in der die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise (" in modo analogo ") erfassen dürfen .

Eine erste Bemerkung : Die Verwendung des Ausdrucks "in der die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise" bedeutet, wie mir scheint, daß die Kennzeichen einer Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, und die der Mehrwertsteuer nicht vollständig deckungsgleich sein müssen . Vergleichbarkeit heisst nicht Identität . Auch der in die gleiche Richtung gehende Hinweis auf das "gemeinsame Mehrwertsteuersystem" zielt nicht auf die Begriffsbestimmung der Mehrwertsteuer in Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11 . April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl . 1967, S . 1301). Die kennzeichnenden Merkmale einer Umsatzsteuer können sich daher nicht nur bei abzugsfähigen und "zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen" allgemeinen Verbrauchsteuern finden . Die von Ihnen gebrauchten Wendungen beziehen sich eher auf das System in seiner Gesamtheit, das zwar nicht völlig vereinheitlicht, aber doch zumindest "gemeinsam" ist (siehe die Schlussanträge der Generalanwältin Rozès in der Rechtssache 15/81, Schul/Inspecteur des droits d' importation et des accises, Slg . 1982, 1437, 1441). Aus dem durch die Sechste Richtlinie eingeführten System lassen sich mit Gewißheit die Kennzeichen ableiten, die eine Umsatzsteuer besonders im Hinblick auf Steuertatbestand, Berechnung der Steuer und Auswirkung auf den Verbraucher aufweisen muß .

Betrachten wir zuerst den Steuertatbestand . Sie erinnern sich, daß die Kommission und die französische Regierung eine enge Beziehung zwischen Steuertatbestand und Bemessungsgrundlage behauptet haben, da die Abgabe von der Inbetriebnahme an zu zahlen und unabhängig von dem dabei erzielten Umsatz sei . Ich weise für meinen Teil darauf hin, daß

a) die Sechste Richtlinie einen Willen zur Unterscheidung beider Phänomene erkennen lässt, weil sie beide in verschiedenen Bestimmungen behandelt (Artikel 10 und 11);

b) Artikel 10 trotz der Bekräftigung, daß der Steueranspruch mit der Lieferung des Gegenstandes oder der Dienstleistung entsteht, doch Ausnahmen zulässt;

c) die gleiche Vorschrift in Absatz 3 bestimmt, daß bei der Einfuhr der Steuertatbestand "zu dem Zeitpunkt eintritt, zu dem ein Gegenstand in das Inland gelangt " .

Folglich scheint man bei der Mehrwertsteuer - die doch das Muster einer Umsatzsteuer ist - keine unmittelbare und individuelle Beziehung zwischen Steuertatbestand und Bemessungsgrundlage feststellen zu können .

Entgegen der These der Bundesregierung lässt sich ferner nicht sagen, daß die Sechste Richtlinie der Mehrwertsteuer den Charakter der Allgemeinheit verliehen habe . Die Allgemeinheit ist sicherlich eine Besonderheit, die diese Steuer von anderen Formen mittelbarer Besteuerung unterscheidet (siehe Punkt 4 meiner Schlussanträge in der Rechtssache Organic); aber besonders heisst nicht ausnahmslos, denn immerhin werden durch das Zusammenspiel von Optionen und Entlastungen, wie sie diese Vorschrift selbst vorsieht, nicht alle Wirtschaftsvorgänge von der Steuer erfasst .

Kommen wir nun zu dem von der französischen Regierung mit besonderer Energie vorgetragenen Argument, wonach die umstrittene Abgabe nicht in Abhängigkeit vom Umsatz stehe und deshalb nicht versuche, die durch den Betrieb der Apparate erzielten Umsätze zu erfassen . Die These enthält Richtiges . Die Mehrwertsteuer nämlich wird allgemein auf der Grundlage des erklärten

Umsatzes und der einzelnen, unabhängig voneinander durchgeführten Lieferungen und Dienstleistungen ermittelt . Aber richtig ist doch auch, daß dieser Grundsatz wichtige Ausnahmen kennt, z . B . bei der Regelung der Pauschalbesteuerung mit der Möglichkeit von Befreiungen und Verlust des Vorabzugs für Kleinunternehmer, landwirtschaftliche Erzeuger und Reiseagenturen (Artikel 24 und 26 der Sechsten Richtlinie). Hieraus ergibt sich, daß die pauschal festgelegte Steuer, mag auch die Bemessungsgrundlage nicht die Gesamtheit des erklärten Umsatzes berücksichtigen, gleichwohl eine Steuer ad valorem bleibt .

Untersucht man die Auswirkung der Abgabe, so gelangt man zu einem noch deutlicheren Ergebnis . Der Gerichtshof hat bekanntlich in seinem Urteil in der Rechtssache 295/84 (Organic) ausgeführt, daß eine Steuer nur dann den Charakter einer Umsatzsteuer hat, wenn sie die kommerziellen Umsätze in der die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise erfasst . Die Mehrwertsteuer wird nun, wie auch die Kommission anerkennt, auf den Endverbraucher des Gegenstandes oder den Empfänger der Dienstleistung in sehr unterschiedlicher Weise abgewälzt . Die Auswirkung ist bisweilen unmittelbar (wenn z . B . der Steuerbetrag nicht im Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung enthalten ist), manchmal mittelbar (umgekehrter Fall der Einbeziehung der Steuer in den Preis), und in mindestens einem Fall (dem der Pauschalbesteuerung) fehlt sie ganz . Offensichtlich gelten für Steuern, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, die gleichen Grundsätze .

Zwei Worte schließlich zu dem - allein von der Kommission vorgetragenen - Kriterium, wonach notwendigerweise zwischen der Besteuerung eines Gegenstandes oder einer Dienstleistung und dem innergemeinschaftlichen Waren - und Dienstleistungsverkehr ein Zusammenhang bestehen müsse . Dieses Kriterium stützt sich, worauf auch Herr Bergandi hinweist, auf eine Auslegung des Artikels 33, der zufolge diese Vorschrift die Kumulierung nur insoweit untersagt, als die Besteuerung den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt, Auswirkungen, die sie lediglich innerhalb eines bestimmten Landes hat, also unbeachtlich sind . Eine solche Auslegung ist freilich ungebührlich verkürzt : Es lässt sich nämlich leicht erkennen, daß sie im Widerspruch zu einem System wie dem der Mehrwertsteuer steht, das die Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen "sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene" erfordert (dritte Begründungserwägung der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates) .

7 . Nach dieser Ermittlung der Kennzeichen einer "Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat", ist nun festzustellen, ob diese bei der strittigen Abgabe erkennbar sind .

Die Prüfung der einschlägigen Regelung (siehe oben, Punkt 3) lässt erkennen, daß a) die Abgabe vom Betreiber und nicht vom Eigentümer bezahlt wird; es handelt sich mithin nicht um eine Abgabe auf Eigentum oder Besitz wie etwa bei der Kraftfahrzeugsteuer; b) der Betrag der Abgabe je nach Art des Apparates unterschiedlich ist, den Benutzungszeitraum sowie das Gerätealter berücksichtigt . Apparate zur Belustigung der Kinder werden geringer besteuert als die Apparate, die der Zerstreuung Erwachsener dienen; ferner ist bei Apparaten, die in der zweiten Jahreshälfte in Betrieb genommen wurden, eine Abgabenermässigung um die Hälfte und bei Apparaten, die seit mehr als drei Jahren in Betrieb sind, eine Ermässigung um ein Drittel vorgesehen . Wie auch die Kommission selbst erkannt hat, haben wir es hier mit der Besteuerung einer Tätigkeit aufgrund ihres Ergebnisses oder ihres Umsatzes zu tun . Wie die Unterschiedlichkeit ihres Betrages zeigt, wird die Abgabe nach einer pauschalen und daher annäherungsweise Bemessungsgrundlage errechnet, hängt aber auch, wie wir eben sahen, von äusseren, konkreten und wenig unterschiedlichen Merkmalen ab . Kein Zweifel besteht schließlich, daß die Betreiber die Abgabenlast auf den Preis und damit auf den Empfänger der Leistung abwälzen .

Das Ergebnis, zu dem diese Untersuchung führt, scheint mir eindeutig zu sein : Die strittige Abgabe trifft unabhängig von der Art und Weise der Festlegung des steuerbaren Gutes (die also vom tatsächlichen Umsatz abhängt oder - wenn dieser nicht genau zu ermitteln ist -

pauschalierend erfolgt) die Betriebseinnahmen und hat damit den Charakter einer Umsatzsteuer, die nicht mit der Mehrwertsteuer kumuliert werden darf . Dieses Ergebnis wird übrigens auch durch die Vorbereitungsarbeiten zur Loi de finances für 1982 gestützt . Sie zeigen, daß der Gesetzgeber eine doppelte Absicht verfolgte : Einmal sollte den Schwierigkeiten einer Anwendung der Mehrwertsteuer in einem Bereich, in dem sich die Kommission um die Beseitigung der allgemeinen Steuerbefreiung des Artikels 261-E CGI bemühte, abgeholfen werden; zum anderen sollte der Umsatz der Apparate einer Besteuerung unterworfen werden, die ihre vermutliche Rentabilität berücksichtigt .

Wegen der ersten Zielsetzung kann ich neben der vorerwähnten Äusserung des zuständigen Ministers Fabius (siehe oben, Punkt 3) noch auf die Äusserungen von Herrn Christian Pierret, Hauptberichterstatter der Finanzkommission der Nationalversammlung, verweisen . Seiner Meinung nach "ist die Kontrolle der Einnahmen sehr schwierig, und über die bisweilen mißbräuchlichen Praktiken bei der Erhebung dieser Einnahmen in Form von Geldstücken möchte ich mich nicht weiter auslassen . Die Heranziehung zur Mehrwertsteuer wäre daher insoweit unmöglich, als der erklärte Umsatz nicht notwendig mit dem wirklichen Umsatz übereinstimmen würde . Die Regierung konnte daher nur an eine Pauschalsteuer denken" (JORF, Débats, Assemblée nationale, 4 . 11 . 1981, S . 3058) . Die zweite Zielsetzung wurde durch den Beitrag des Abgeordneten Charles Josselin bekräftigt, der sich über "die unterschiedliche Abgabe je nach Art des Apparats" erfreut zeigte, "weil so die mit ihnen erzielten, mehr oder weniger hohen Einnahmen berücksichtigt werden", und positiv würdigte, daß "man das Alter der Apparate berücksichtigt und den Grundsatz der halbjährlichen Abgabenzahlung beibehalten hat, weil dies die Belegung von Apparaten, die nur für einen Teil des Jahres - ich denke besonders an die Sommermonate - in Betrieb sind, mit einer Jahresabgabe vermeiden hilft" (JORF, Débats, Assemblée nationale, 17 . 12 . 1981, S . 5063; siehe auch den Beitrag des Senators Francis Palmero, JORF, Débats, Sénat, 27 . 11 . 1981, S . 3252) .

8 . Ich habe bereits ausgeführt, daß die Qualifikation als "Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat" gemäß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie das Verbot der Kumulierung mit der Mehrwertsteuer zur Folge hat, einer Steuer also, die ebenfalls den in Zusammenhang mit dem Betrieb dieses Apparates erzielten Umsatz besteuert . Zu diesem Punkt hat die französische Regierung vorgetragen, daß das Verbot auf keinen Fall greifen könne, weil es sich um eine Jahresabgabe handele und das Gesetz eine Abgabenermässigung für geringere Zeiträume als das Jahr, in dem die Mehrwertsteuer zum ersten Mal angewandt worden sei, nicht zulasse .

Diese These, dem sich das vorerwähnte Urteil des Tribunal de grande instance Nevers angeschlossen hat, ist unrichtig . Artikel 33 erfüllt nämlich die Voraussetzungen, die es nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes gestatten, den Bestimmungen einer Richtlinie unmittelbare Wirkung zuzuerkennen . Hieraus folgt, daß von dem Zeitpunkt an, in dem ein Mitgliedstaat eine Tätigkeit, die bereits mit einer Abgabe nach Art der hier erörterten belegt ist, der Mehrwertsteuer unterwirft, der Erhebung einer solchen Abgabe das Kumulierungsverbot entgegengehalten werden kann und die Finanzverwaltung verpflichtet ist, von dem Jahr der erstmaligen Anwendung der Mehrwertsteuer an diese Abgabebeträge zu erstatten oder nicht mehr zu erheben .

9 . Die Lösung, die ich Ihnen vorgeschlagen habe, läßt die Fragen zur Vereinbarkeit der strittigen Abgabe mit den Artikeln 95 und 30 EWG-Vertrag als obsolet erscheinen . Sie ermöglicht mir daher, von einer Darlegung und Erörterung der hierzu vorgetragenen Argumente abzusehen . Ich beschränke mich, um auch hierzu Stellung zu nehmen, auf folgende Bemerkungen :

a) Unter dem Blickwinkel des Artikels 95 trifft die Abgabe nicht eine Ware, sondern die mit der Leistung zusammenhängende Rentabilität; da andererseits nicht nachgewiesen wurde, daß eine nationale Herstellung automatischer Apparate nicht existiert, läßt sich eine diskriminierende Absicht gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten hergestellten Spielautomaten nicht feststellen;

b) zu Artikel 30 ist zu sagen, daß nach Ihrer Rechtsprechung Einfuhrbeeinträchtigungen fiskalischer Art nicht unter diese Bestimmung fallen und auf keinen Fall zu einer kumulativen Anwendung des Artikels 30 und des Artikels 95 EWG-Vertrag führen können

(Urteil vom 22 . März 1977 in der Rechtssache 84/76, Iannelli und Volpi SpA/Firma Paolo Meroni, Slg . 1977, 557; Urteil vom 7 . Mai 1985 in der Rechtssache 18/84, Kommission/Französische Republik, Slg . 1985, 1339).

3 . Aufgrund all dieser Erwägungen schlage ich Ihnen vor, auf die Fragen, die Ihnen das Tribunal de grande instance Coutances mit Urteil vom 18 . September 1986 in dem Verfahren zwischen Gabriel Bergandi und dem Directeur des services fiscaux du département de la Manche vorgelegt hat, wie folgt zu antworten :

"Der in Artikel 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17 . Mai 1977 verwendete Begriff der Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, trifft auf eine Abgabe zu, die jährlich erhoben wird, vom Betreiber eines automatischen, der Unterhaltung dienenden Apparates zu entrichten und nach Maßgabe von Kriterien abgestuft ist, mit deren Hilfe, wenn auch pauschalierend, die vermutliche Rentabilität des Apparates berücksichtigt werden soll .

Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verbietet es, Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen von dem Zeitpunkt an mit Steuern, Abgaben oder Gebühren zu belegen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, in dem die Mehrwertsteuer zum ersten Mal angewandt wird, wobei es nicht auf Einzelheiten der Entrichtung dieser Steuern ankommt ."

(*) Aus dem Italienischen übersetzt .