

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

JEAN MISCHO

vom 27. April 1989*

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

1. Die beiden Rechtssachen, die Gegenstand der vorliegenden Schlußanträge sind, betreffen die Frage, ob die Erhebung einer besonderen Steuer auf die Lieferung und Einfuhr von Personenkraftwagen parallel zur Mehrwertsteuer mit der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerregelung vereinbar ist oder nicht.

2. In den Niederlanden wird nämlich eine besondere Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen (Bijzondere verbruiksbelasting van personenauto's; nachstehend: BVB) erhoben, deren wesentliche Merkmale folgende sind. Steuertatbestand sind die Lieferung von Personenkraftwagen durch den niederländischen Hersteller und die Einfuhr von Personenkraftwagen in dieses Land. Besteuerungsgrundlage ist der Katalogpreis ohne Mehrwertsteuer, der im Zeitpunkt der Ausstellung des Kraftfahrzeugscheins gilt. Unter Katalogpreis wird der vom Hersteller oder Importeur den Wiederverkäufern für den Verkauf an den Endverbraucher empfohlene Preis verstanden. Bei Gebrauchtwagen entspricht die Besteuerungsgrundlage einem gewissen Prozentsatz dieses Preises. Die BVB beträgt zur Zeit 18,2 % auf den bis zu 10 000 HfL betragenden Teil des Katalogpreises und 27,3 % für den Teil des Katalogpreises, der 10 000 HfL übersteigt. Für in den Niederlanden hergestellte Neuwagen, die von einem Unternehmer unmit-

telbar ausgeführt werden, gibt es einen Tarif von 0 %. Die Steuer wird nur einmal, nämlich in eben dem angegebenen Zeitpunkt, erhoben, und wird dann auf der folgenden Umsatzstufe vollständig abgewälzt, ohne daß eine erneute Besteuerung erfolgt. Die Erstattung der BVB ist unter bestimmten Voraussetzungen möglich, wenn ein eingeführtes Fahrzeug anschließend im Neuzustand wieder ausgeführt wird. Sobald ein Fahrzeug jedoch in den Niederlanden zugelassen wurde, gilt es als in den Verkehr gebracht; eine Erstattung der BVB kann dann nicht mehr erfolgen. In der Verkaufsrechnung ist der Betrag der BVB nicht aufgeführt, sehr wohl jedoch der Betrag der Mehrwertsteuer, wenn diese geschuldet wird. Die Mehrwertsteuer wird aus der Summe von Nettoverkaufspreis und BVB berechnet.

3. Wie die Kommission zu Recht ausführt, ist die BVB keine Zulassungssteuer, denn Steuertatbestand ist die Lieferung durch den niederländischen Hersteller oder die Einfuhr, und nicht die Zulassung des Fahrzeugs. Auf alle Fälle werden im Inland weiterverkaufte Gebrauchtwagen nicht mit der BVB belastet.

4. Was die Umstände angeht, unter denen der Rechtsstreit zwischen der Firma Wisselink bzw. der Steuerlichen Einheit Abemij und dem Staatssekretär der Finanzen der Niederlande entstanden ist, erlaube ich mir, auf den Sitzungsbericht zu verweisen.

* Originalsprache: Französisch.

5. In dem Rechtsstreit geht es im wesentlichen um die Frage, ob die BVB ungeachtet ihrer Bezeichnung die Merkmale einer Umsatzsteuer aufweist und deshalb als durch Artikel 33 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG, ABl. L 145, S. 1) verboten zu gelten hat. Artikel 33 lautet wie folgt:

„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.“

I — Zur ersten Frage

6. Die erste Frage des Hoge Raad, die in beiden Rechtssachen gleich ist, lautet wie folgt:

„Bilden die Bestimmungen der Ersten, der Zweiten und der Sechsten Richtlinie ein Hindernis für die Erhebung einer besonderen Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen, wie im Vorabentscheidungsersuchen beschrieben?“

A. — *Das Vorbringen zur Rechtsgrundlage der BVB und zu den Umständen, unter denen diese Steuer eingeführt wurde*

7. Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens führen unter Bezugnahme auf die Materialien zu dem niederländischen Umsatzsteuergesetz von 1968, mit dem die Mehrwertsteuerregelung eingeführt wurde, aus, daß die BVB als teilweise Beibehaltung der Umsatzsteuer nach dem kumulativen Mehrphasensystem, die vor der Verabschiedung dieses Gesetzes gegolten habe, zu betrachten sei. Die BVB sei nichts anderes als eine versteckte Form der alten Umsatzsteuer. Was ist davon zu halten?

8. Unstreitig unterlagen nach der Regelung des niederländischen Umsatzsteuergesetzes von 1954 die Lieferung und Einfuhr von Personenkraftwagen der Umsatzsteuer zu einem erhöhten Satz von 25 %, dem sogenannten Luxustarif. Da das neue Gesetz keinen erhöhten Mehrwertsteuersatz kennt, galt für Personenkraftwagen der normale Mehrwertsteuersatz von (damals) 12 %.

9. Um den Unterschied zwischen der steuerlichen Belastung der Personenkraftwagen vor dem 1. Januar 1969 und dem Mehrwertsteuersatz von 12 % auszugleichen, schlug die niederländische Regierung dem Parlament vor, durch einen Artikel desselben Gesetzentwurfs eine sogenannte Ausgleichsabgabe auf Lieferungen durch den Hersteller und Einführen von Personenkraftwagen einzuführen, die parallel zur Mehrwertsteuer erhoben werden sollte. Aufgrund der Stellungnahme von Mitgliedern des Parlaments, die Zweifel an der Vereinbarkeit dieser Steuer mit der Mehrwertsteuerregelung hatten, wurde die Bezeichnung

„Ausgleichsabgabe“ in „Besondere Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen“ umgeändert. Mit dem Wechsel der Bezeichnung war jedoch keine materielle Änderung verbunden. Die Rechtsgrundlage der BVB findet sich also in Artikel 50 des neuen Umsatzsteuergesetzes, dessen übrige Bestimmungen die Mehrwertsteuer betreffen, und nicht in einem Spezialgesetz. Das erlaubt es, durch eine einzige Verweisung eine ganze Reihe von Definitionen und Besteuerungsmodalitäten, die in diesem Gesetz vorgesehen sind und die Mehrwertsteuer betreffen, analog auf die BVB anzuwenden. Die Klägerinnen vertreten die Ansicht, es ergebe sich bereits aus diesen Umständen insgesamt, daß die BVB nichts anderes als eine besondere Art der Mehrwertsteuer sei.

10. Auf dieses Vorbringen ist mit dem Vereinigten Königreich zu erwidern, daß die Gründe und die Umstände der Einführung der besonderen Steuer bei der Festlegung *der objektiven Natur dieser Steuer* nicht herangezogen werden können. Ihre Natur ist weder von ihrer Bezeichnung noch von den nationalen gesetzgeberischen Instrumenten abhängig, durch die sie eingeführt wurde. Der Umstand, daß die nationalen Vorschriften zur Umsetzung der Mehrwertsteuer auch zur Einführung der besonderen Steuer benutzt wurden, und der Umstand, daß bestimmte Vorschriften des nationalen Gesetzes auf diese beiden Steuerarten anwendbar sein sollen, reichen nicht für die Feststellung aus, daß die Niederlande durch die Einführung dieser Steuer auf diese Weise ihre Verpflichtungen aus den Mehrwertsteuerrichtlinien verletzt hätten.

11. Zur Stützung ihrer Ansicht berufen sich die Klägerinnen ferner auf die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen 324/82 und 391/85 (Kommission/Königreich Belgien). Im ersten dieser beiden Urteile¹ hatte

der Gerichtshof im wesentlichen entschieden, daß Belgien die Sechste Richtlinie nicht richtig angewandt hat, indem es als Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer auf Kraftfahrzeuge am Katalogpreis anstelle des tatsächlich vom Käufer gezahlten Preises festgehalten habe.

12. Auf dieses Urteil hin änderte Belgien seine Rechtsvorschriften in dem Sinne, daß die Mehrwertsteuer seitdem nicht mehr aufgrund des Katalogpreises, sondern aufgrund des tatsächlich zwischen dem Käufer und dem Verkäufer vereinbarten Preises berechnet wurde. Parallel zu dieser Gesetzesänderung unterwarf Belgien jedoch auch Neuwagen einer Zulassungssteuer, die auf den Katalogpreis erhoben wurde. Der Satz, zu dem diese beiden Steuern erhoben wurden, war gleich, und der an Mehrwertsteuer gezahlte Betrag wurde von dem an Zulassungssteuer zu zahlenden Betrag abgezogen. Der Gerichtshof, der mit einer erneuten Klage der Kommission wegen Vertragsverletzung befaßt wurde, hat in seinem Urteil vom 4. Februar 1988 in der Rechtssache 391/85 (Slg. 1988, 579) ausgeführt, daß das belgische Gesetz einen *direkten Zusammenhang* zwischen dieser Zulassungssteuer und der Umsatzsteuer herstelle, denn hiernach gelte eine Befreiung des Käufers von der Zulassungssteuer, wenn bei der Lieferung oder Einfuhr die Mehrwertsteuer gezahlt worden sei, nur in Höhe des Betrags, der als Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer gedient habe. Der Gerichtshof hat hieraus den Schluß gezogen, daß diese neue Steuer hinsichtlich ihres Betrages, ja sogar ihrer Existenz *keine unabhängige Steuer* darstelle, sondern von der für dasselbe Fahrzeug gezahlten Mehrwertsteuer abhängige. An einer anderen Stelle des Urteils hat der Gerichtshof ausgeführt, daß ein *untrennbarer und komplementärer Zusammenhang*² zwischen der Mehrwertsteuer und der Zulassungssteuer bestehe.

¹ — Urteil vom 10. April 1984 in der Rechtssache 324/82, Slg. 1984, 1861.

² — Im Originaltext nicht hervorgehoben.

13. Infolgedessen ist der Gerichtshof zu der Ansicht gelangt, daß Belgien dadurch, daß es in seinem Recht den Katalogpreis als Besteuerungsgrundlage für Kraftwagen faktisch aufrechterhalten habe, nicht die sich aus dem vorangegangenen Urteil des Gerichtshofes ergebenden Maßnahmen ergriffen und deshalb gegen seine Verpflichtungen aus dem EWG-Vertrag verstoßen habe.

14. Indessen besteht zwischen der Mehrwertsteuer und der niederländischen BVB kein dem bei den belgischen Steuern festgestellten vergleichbarer Zusammenhang. Die Mehrwertsteuer und die BVB sind wirklich voneinander unabhängig, zwischen ihnen findet niemals eine Verrechnung statt. Lassen Sie mich auch darauf hinweisen, daß die BVB nicht in der Rechnung aufgeführt ist, sondern daß sie Teil der Kosten des Fahrzeugs ist und daß die Mehrwertsteuer auf den Gesamtbetrag erhoben wird, der sich aus dem Preis des Fahrzeugs und der besonderen Steuer zusammensetzt. Unter diesen Umständen können die vom Gerichtshof in der Rechtssache 391/85 angestellten Überlegungen nicht auf den vorliegenden Fall übertragen werden.

15. Ferner wird die BVB nur auf zwei Gruppen von Erzeugnissen, nämlich auf Personenkraftwagen und Mopeds erhoben, von denen keine im Zusammenhang mit der Herstellung der anderen steht, und sie wird nur ein einziges Mal auf einer ganz genau festgelegten Stufe der Herstellung bzw. Verteilung erhoben. Diese Steuer kann deshalb nicht als teilweise Beibehaltung der alten kumulativen Mehrphasensteuer angesehen werden. Sie verstößt somit nicht gegen die Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. vom 14. 4. 1967, S. 1301), die die Beseitigung der kumulativen Mehrphasensteuersysteme und den Erlaß eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch alle Mitgliedstaaten zum Gegenstand hat.

16. Was die Zweite Richtlinie angeht, die der Rat am selben Tag erließ, so legt sie die Struktur und die Durchführungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems fest (gleiches Amtsblatt, S. 1303) und ist deshalb im vorliegenden Zusammenhang ohne Bedeutung. Sie wurde im übrigen durch die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ersetzt.

17. Die Klägerinnen machen jedoch auch geltend, daß die BVB gegen die „ratio legis“ des Mehrwertsteuersystems verstoße und mit dem vom Rat bekräftigten Willen unvereinbar sei, die effektive Freizügigkeit und die effektive Liberalisierung des Güter-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs weiter zu verfolgen (dritte Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie). Lassen Sie mich deshalb die besondere Steuer unter diesem Gesichtspunkt untersuchen.

B — Die BVB und der innergemeinschaftliche Handel

18. Sowohl aus den Begründungserwägungen der Ersten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer als auch aus den Artikeln 1 und 4 dieser Richtlinie (die noch in Kraft ist) geht hervor, daß der Rat mit der Einführung der Mehrwertsteuer zwei Ziele verfolgte.

19. Das vorrangige Ziel bestand darin, die kumulativen Mehrphasensteuersysteme zu beseitigen und somit *pauschale* Ausgleichsmaßnahmen bei der Einfuhr bzw. Ausfuhr bezüglich der Umsatzsteuern zu beenden, die zu Beschränkungen des Handelsverkehrs

und zu Verzerrungen des Wettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten führten.

20. Die früheren kumulativen Mehrphasensteuern erlaubten es nämlich nicht, genau zu erkennen, mit welcher steuerlichen Belastung Waren tatsächlich belegt waren, die mehrere Herstellungs- oder Handelsstufen durchlaufen hatten. Die Mitgliedstaaten hatten deshalb pauschale Steuerbefreiungen bei der Ausfuhr, die ein Subventionselement enthalten konnten, und Ausgleichssteuern bei der Einfuhr vorgesehen, die geeignet waren, eingeführte Erzeugnisse stärker zu belasten als Erzeugnisse inländischer Herstellung. Das Mehrwertsteuersystem beseitigt dieses Problem dadurch, daß es die Besteuerung der einzelnen Erzeugnisse transparent macht. Es führt nämlich Wettbewerbsneutralität in dem Sinne herbei, daß innerhalb eines jeden Landes vergleichbare Waren der gleichen Steuerlast unterliegen, unabhängig von der Länge der Herstellungs- und Handelskette. Und weil es nunmehr möglich ist, den Betrag der Belastung auf Waren inländischer Herkunft zu erkennen, wird es möglich, diese Belastung bei Ein- und Ausfuhren genau auszugleichen. Die eingeführten Waren werden nämlich mit dem gleichen Mehrwertsteuersatz belegt wie die im Mitgliedstaat hergestellten Waren, und die ausgeführten Waren werden genau in Höhe der Mehrwertsteuer entlastet, mit der sie belegt worden sind.

21. Die beschriebenen Wettbewerbsverzerrungen können aber nicht bei einer Steuer auftreten, die keine „kumulative Mehrphasensteuer“ ist, also einer Steuer, deren Einfluß genau berechnet werden kann, weil die Ware nur einmal und auf einer ganz bestimmten Stufe belastet wurde. Da die BVB,

wie wir gesehen haben, diesen Charakter aufweist, verstößt sie also nicht gegen das erste von der Gemeinschaft mit dem Mehrwertsteuersystem verfolgte Ziel.

22. Nur für Fahrzeuge, die eingeführt und wieder ausgeführt wurden, ohne benutzt worden zu sein, kann eine Erstattung der BVB erfolgen, und diese Erstattung entspricht dem Betrag der Steuer. Sie enthält somit kein pauschales Element, das als Ausfuhrbeihilfe angesehen werden könnte. Im Gegenteil, ein in einem anderen Mitgliedstaat hergestelltes Fahrzeug unterliegt bei der Einfuhr in die Niederlande der gleichen besonderen Steuer wie Fahrzeuge inländischer Herstellung. Diese Besteuerung enthält deshalb keinerlei Schutzwirkung und verstößt somit nicht gegen Artikel 95 EWG-Vertrag.

23. Die Klägerinnen machen jedoch geltend, daß gebrauchte Fahrzeuge, die ein niederländischer Eigentümer in einen anderen Mitgliedstaat verkaufen wolle, wettbewerbsmäßig benachteiligt würden, da die bei ihrem Erwerb gezahlte BVB nach den niederländischen Rechtsvorschriften nicht erstattungsfähig sei. Ferner seien die Steuerbehörden des Einfuhrlandes, da es sich nicht um die Mehrwertsteuer handele, nicht verpflichtet, den Teil der BVB zu berücksichtigen, der noch im Verkaufspreis eines solchen Fahrzeugs enthalten sei³.

24. In diesem Zusammenhang ist auf das Urteil Hulst⁴ zu verweisen, wonach

3 — Siehe das Urteil vom 21. Mai 1985 in der Rechtssache 47/84, Schul, Slg. 1985, 1491.

4 — Urteil vom 23. Januar 1975 in der Rechtssache 51/74, Hulst/Produktschap voor Siergewassen, Slg. 1975, 79, Randnrn. 34 bis 36.

„eine inländische Abgabe auf den Verkauf eines Erzeugnisses mit den sich aus dem Vertrag ergebenden Diskriminierungsverboten unvereinbar ist, wenn sie den Verkauf ins Ausland stärker belastet als den Verkauf auf dem nationalen Markt oder wenn das Aufkommen aus der Abgabe dazu bestimmt ist, das nationale Erzeugnis zu begünstigen“.

Dies ist bei der BVB offensichtlich nicht der Fall.

25. Das Urteil Statens Kontrol ist in diesem Zusammenhang ebenfalls interessant⁵. Schließlich möchte ich in bezug auf die Einfuhren, also auf die der hier streitigen entgegengesetzt gelagerte Situation, darauf hinweisen, daß Sie im Urteil Peureux⁶ festgestellt haben:

„Zwar untersagt es Artikel 95 den Mitgliedstaaten, aus anderen Mitgliedstaaten eingeführte Erzeugnisse höher zu belasten als einheimische Erzeugnisse, doch verbietet er ihnen nicht, einheimische Erzeugnisse höher als eingeführte Erzeugnisse zu belasten. Eine derartige Ungleichheit fällt nicht unter Artikel 95, sie folgt vielmehr aus Besonderheiten der nationalen, nicht angeglichenen Rechtsvorschriften auf Gebieten, für die die Mitgliedstaaten zuständig sind.“

Im vorliegenden Fall macht es eine derartige Divergenz der Rechtsvorschriften von Mitgliedstaaten unvermeidlich, daß Niederländer einen Nachteil erleiden, wenn sie ge-

brauchte Fahrzeuge in andere Mitgliedstaaten verkaufen wollen.

26. Die Klägerinnen machen weiter geltend, daß Personen, die in den Niederlanden die *Vermietung* von Fahrzeugen an ausländische Touristen betrieben, ebenfalls Wettbewerbsverzerrungen ausgesetzt seien. Wegen der BVB seien die Gestehungskosten der niederländischen Vermieter viel höher als die der Vermieter in den anderen Mitgliedstaaten. Dieser Unterschied werde hauptsächlich spürbar, wenn die Vermieter der verschiedenen Mitgliedstaaten auf dem gleichen Markt, insbesondere dem amerikanischen Markt, tätig würden. Die Pauschalreiseangebote in Europa, die amerikanischen Touristen oder Geschäftsleuten angeboten würden, und in denen die Miete eines Personenkraftwagens oder eines Wohnmobils (auf das die besondere Steuer für Personenkraftwagen ebenfalls erhoben werde) eingeschlossen seien, seien viel billiger, wenn sie von anderen Mitgliedstaaten als den Niederlanden ausgingen; dies stelle eine Störung des freien Waren- und Dienstleistungsverkehrs dar, die nur von der Erhebung der BVB herrühre.

27. Auf dieses Vorbringen ist zu erwidern, daß es sich um eine weitere unvermeidliche Folge der Divergenz der nationalen Rechtsvorschriften handelt. Im übrigen können die Unterschiede zwischen den von den Mitgliedstaaten auf Kraftfahrzeuge angewandten Mehrwertsteuersätzen, die von 12 % in Luxemburg bis zu 38 % in Italien reichen, selbst Wettbewerbsverzerrungen der gleichen Art im Bereich der Vermietung von Kraftfahrzeugen schaffen.

5 — Urteil vom 26. Juni 1978 in der Rechtssache 142/77, Statens Kontrol Med Ædle Metaller/Larsen, Slg. 1978, 1543.

6 — Urteil vom 13. März 1979 in der Rechtssache 86/78, Peureux/Services fiscaux de la Haute Saône et du territoire de Belfort, Slg. 1979, 897.

28. Die niederländische BVB schafft deshalb keine rechtswidrigen Hemmnisse für den freien Warenverkehr.

29. Das zweite Ziel, das die Organe der Gemeinschaft mit der Einführung des Mehrwertsteuersystems verfolgten, sozusagen das Endziel, besteht darin, eines Tages die Besteuerung der Einfuhr und die steuerliche Entlastung der Ausfuhr im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten zu beseitigen (Artikel 4 der Ersten Richtlinie). Es läßt sich nun nicht leugnen, daß das Vorhandensein von Steuern wie der BVB neben der Mehrwertsteuer es sicherlich schwieriger macht, „einen gemeinsamen Markt zu schaffen, ... der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt“ (erste Begründungserwägung der Ersten Richtlinie). Unterstellt, daß die Mehrwertsteuersätze der Mitgliedstaaten eines Tages harmonisiert werden, wird das Fortbestehen von besonderen Steuern wie der BVB nämlich weiterhin zur Besteuerung der Einfuhr und zur steuerlichen Entlastung der Ausfuhr führen.

30. Die politischen Organe der Gemeinschaft sehen sich deshalb in dieser Hinsicht weiterhin einem Harmonisierungsproblem gegenüber, das um so schwieriger ist, als drei Viertel der Mitgliedstaaten solche Steuern nicht kennen. Dieses Problem kann jedoch die vorzunehmende Beurteilung der Rechtsnatur der BVB nicht beeinflussen. Es handelt sich um ein Hemmnis für die Verwirklichung des Binnenmarktes, vergleichbar dem, das sich aus den Unterschieden zwischen den Sätzen der Verbrauchsteuern ergibt, jedoch nicht um ein Hemmnis für das normale Funktionieren des Mehrwertsteuersystems.

31. Ich komme deshalb zu dem Ergebnis, daß die BVB weder mit der „ratio legis“ der

Richtlinien über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem noch mit dem Diskriminierungsverbot aufgrund Artikel 95 EWG-Vertrag in Konflikt steht. Ist sie dennoch zu verwerfen, weil sie gegen die Sechste Richtlinie verstößt?

C — Können die Mehrwertsteuer und eine weitere indirekte Steuer kumulativ erhoben werden?

32. Die Klägerinnen machen zuerst geltend, abgesehen von der in Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich geregelten Ausnahme sei es den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, neben der Mehrwertsteuer andere Formen von Umsatz- oder Verbrauchsteuern auf die gleichen Gegenstände oder Dienstleistungen zu erheben. Das stimmt nicht uneingeschränkt.

33. Wie die Kommission in ihren Erklärungen (Seite 14) ausführt,

„[betrifft] die Harmonisierung in der Gemeinschaft zur Zeit nur die Umsatzsteuer. Die anderen indirekten Verbrauchsteuern unterliegen der Hoheit der Mitgliedstaaten insoweit, als es an besonderen Gemeinschaftsvorschriften fehlt“.

34. Im Rahmen der Richtlinie 83/183 des Rates vom 28. März 1983 über Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat (ABL. L 105, S. 64) hat der Gemeinschaftsgesetzgeber selbst das Zusammentreffen der Mehrwertsteuer mit anderen Abgaben vorgesehen, denn die Steuerbefreiung bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen, die durch diese Richtlinie eingeführt

wurde, gilt nicht für eine Anzahl von Abgaben, darunter solche

D — *Zur Frage, ob die BVB eine Verbrauchsteuer darstellt*

„für die Benutzung dieser Gegenstände innerhalb des Landes, beispielsweise Abgaben für die Zulassung von Kraftfahrzeugen ...“.

35. Die Kommission fügt zu Recht hinzu, daß die Sechste Richtlinie selbst keinen Zweifel daran bestehen lasse, daß die Kumulierung von innerstaatlichen Steuern mit der Mehrwertsteuer nicht von vornherein ausgeschlossen sei. Die Kommission verweist in diesem Zusammenhang auf Artikel 11 Teil B Absatz 3 Buchstabe a und auf Artikel 13 Teil B dieser Richtlinie.

36. Schließlich hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 8. Juni 1986 in der Rechtsache 73/85 (Kerrutt/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, Slg. 1986, 2219) ganz eindeutig festgestellt, daß sich aus Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ergibt, daß das Gemeinschaftsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine besondere Vorschrift enthält, die die Befugnis der Mitgliedstaaten, andere Verkehrssteuern als die Umsatzsteuern einzuführen, ausschließt oder beschränkt, und daß derartige Steuern auch dann erhoben werden können, wenn dies zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Vorgang führt. Da die Kumulierung somit im Grundsatz nicht in Frage gestellt werden kann, hängt alles davon ab, ob die betreffende Steuer aufgrund ihrer Merkmale als eine der in Artikel 33 der Sechsten Richtlinie aufgezählten Steuerarten angesehen werden kann, deren Beibehaltung oder Einführung den Mitgliedstaaten erlaubt bleibt.

37. Die Klägerinnen vertreten die Ansicht, es sei zu prüfen, ob die BVB eine Verbrauchsteuer darstelle oder nicht; im letzteren Fall sei sie zulässig. Andernfalls handele es sich um eine nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verbotene Steuer mit dem Charakter einer Umsatzsteuer. Der Begriff „Verbrauchsteuern“ in Artikel 33 beziehe sich nur auf Verbrauchsteuern *im formellen Sinn*. In diesem Zusammenhang füge sich nur eine enge Auslegung in den Rahmen einer Harmonisierung der Umsatzsteuern ein. Das niederländische Steuerrecht kenne zwar sehr wohl Verbrauchsteuern, die BVB sei jedoch niemals zu diesen gezählt worden. Sie stelle somit keine Verbrauchsteuer im formellen Sinn des Begriffs dar.

38. Weiter sei die besondere Steuer auch keine Verbrauchsteuer *im materiellen Sinn* des Begriffs. Mit Verbrauchsteuern könnten nämlich nur Gegenstände belegt werden, die nicht zum dauerhaften Gebrauch dienen, und die Art und Weise der Erhebung der besonderen Steuer (Wertsteuer) unterscheide sich von der Art und Weise der Erhebung der Verbrauchsteuern (Mengensteuer).

39. Die Kommission, die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs machen hingegen geltend, daß zwar mit der Mehrzahl der Verbrauchsteuern tatsächlich Verbrauchsgüter belegt würden (beispielsweise Bier, andere alkoholische Getränke, Zucker, Benzin, Parfümerieerzeugnisse) und daß ihr Satz im allgemeinen nach der Menge oder dem Gewicht der Ware oder ihrem Alkoholgehalt berech-

net werde, daß es jedoch auch Verbrauchsteuern gebe, die zumindest teilweise auf den Wert erhoben würden. Dies sei u. a. der Fall bei Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, die nach der Richtlinie 72/464/EWG des Rates vom 19. Dezember 1972 über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer⁷ Gegenstand einer Harmonisierung der Strukturen auf Gemeinschaftsebene gewesen sei. Diese Verbrauchsteuern setzten sich nämlich aus zwei Bestandteilen zusammen: einer besonderen Abgabe nach der Anzahl von Zigaretten und einer Abgabe auf den Wert nach dem Einzelhandelsverkaufspreis.

40. Ferner teilt uns die Kommission mit, daß in Dänemark, Griechenland und Italien Steuern auf bestimmte Fotoapparate, Tonaufnahme- und -wiedergabegeräte, Fernsehapparate usw., also dauerhafte Verbrauchsgegenstände, erhoben würden, die als Verbrauchsteuern bezeichnet und entsprechend dem Wert berechnet würden.

41. Die Regierungen der Niederlande und des Vereinigten Königreichs vertreten deshalb die Ansicht, daß die BVB einer Verbrauchsteuer gleichzusetzen sei.

42. Zu dem Argument, wonach die BVB im niederländischen Recht nicht als Verbrauchsteuer im formellen Sinn des Begriffs erachtet werde, möchte ich ausführen, daß der Ausdruck „Verbrauchsteuern“, der in Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verwendet wird, gemeinschaftsrechtlichen Charakter haben muß, denn sonst wäre die einheitliche Anwendung dieser Vorschrift in allen Mitgliedstaaten nicht gewährleistet. Es genügt nämlich, daß ein Mitgliedstaat eine Steuer als Verbrauchsteuer bezeichnete, damit

diese nicht unter das im letzten Teil dieses Artikels ausgesprochene Verbot fielen. Ich verstehe übrigens auch nicht den Sinn der Erklärung im Protokoll des Rates zu Artikel 33, deren Vorhandensein die Kommission uns mitgeteilt hat. Hiernach erklären „der Rat und die Kommission ...“, daß diese Vorschrift die Beibehaltung oder Einführung von anderen als den dort ausdrücklich aufgeführten Verbrauchsteuern durch einen Mitgliedstaat nicht hindert“. Artikel 33 führt nämlich keine Art von Verbrauchsteuern auf, sondern stellt allgemein auf „Verbrauchsteuern“ ab. Wenn diese Erklärung bedeutet, daß die Mitgliedstaaten noch neue Verbrauchsteuern einführen können, besagt sie nicht mehr als Artikel 33 selbst. Wenn diese Erklärung hingegen bedeutet, daß es den Mitgliedstaaten freisteht, jede beliebige Steuer, die sie einführen können, als „Verbrauchsteuern“ zu bezeichnen, steht sie im Widerspruch zu dem zuvor dargelegten Einwand.

43. Der Ausdruck „Verbrauchsteuern“ in Artikel 33 kann nicht dahin aufgefaßt werden, daß er sich auf jede im nationalen Recht eines Mitgliedstaates so bezeichnete Steuer bezieht. Er kann nur auf Verbrauchsteuern abstellen, die das Gemeinschaftsrecht aufgrund ihrer Natur als solche erachtet. Meines Wissens existiert jedoch eine solche Definition noch nicht.

44. Wenn dies in den vorliegenden Rechts-sachen festzulegen sein sollte, schlage ich Ihnen vor, den herkömmlichen Sinn dieses Begriffs zugrunde zu legen und festzustellen, daß Verbrauchsteuern Steuern sind, mit denen bestimmte nicht dauerhafte Verbrauchsgüter auf einer einheitlichen Stufe belegt werden, und die ganz oder teilweise aus einer spezifischen, d. h. nach der Menge, dem Gewicht oder dem Alkoholgehalt einer Ware berechneten Abgabe bestehen.

45. Ich halte dies jedoch nicht für unerlässlich, denn Artikel 33 der Sechsten Richtlinie erlaubt die Beibehaltung oder die Einführung nicht nur von Verbrauchsteuern und Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten und Grunderwerbsteuern, sondern auch „alle(r) Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben“.

46. Es genügt deshalb für die Zwecke der vorliegenden Rechtssachen, zu prüfen, ob die besondere niederländische Steuer eine Umsatzsteuer darstellt oder nicht.

E — Zur Rechtsnatur der BVB

47. Im „Lexique des termes juridiques“ des Verlags Dalloz (1988, S. 440) kann man folgende Definition der Umsatzsteuern finden:

„Appellation générique désignant, dans son sens large, un ensemble d'impôts indirects — voire de taxes parafiscales — présentant le caractère commun d'être calculés en pourcentage du prix des produits et des services imposés. La TVA en est, de loin, le plus important. Employé au singulier, le terme est parfois utilisé dans les milieux d'affaires comme synonyme de la TVA elle-même.“

48. Die Geschichte der indirekten Steuern in Frankreich⁸ vor der Einführung der Mehrwertsteuern in den Jahren 1954 und 1955 zeigt im übrigen beredt, daß die Mehrwertsteuer verschiedene Formen annehmen kann. Sie kann alle Geschäfte, alle

Umsatzstufen, abgesehen von ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen, belasten, kann jedoch auch einmal auf einer einzigen Stufe der Herstellungs- oder Handelskette erhoben werden.

49. Werden mehrere Stufen mit der Steuer belegt, kann sie kumulativ sein (die sogenannte „Mehrphasen“-Steuer) oder nicht kumulativ (Abzug der vom Hersteller selbst entrichteten Steuer). Schließlich kann sie ganz bestimmte oder grundsätzlich alle Erzeugnisse oder eine ganze Gruppe von Erzeugnissen treffen.

50. Daraus läßt sich der Schluß ziehen, daß weder die Anzahl von besteuerten Umsatzstufen noch das Vorhandensein oder Fehlen eines Rechts zum Abzug, noch der Anwendungsbereich einen Einfluß auf die Frage haben, ob eine Steuer als Umsatzsteuer eingestuft werden kann.

51. Da die BVB nach einem Prozentsatz des Preises der von einem Hersteller oder Importeur gelieferten Fahrzeuge berechnet wird und deshalb im Zusammenhang mit dem Umsatz des letzteren steht, bin ich der Ansicht, daß sie wohl eine Umsatzsteuer in dem Sinne darstellt, den man diesem Ausdruck gemeinhin beimißt.

52. Es bleibt die Frage, ob Artikel 33 der Sechsten Richtlinie alle Steuern betrifft, die als Umsatzsteuern eingestuft werden können, oder ob er diesem Begriff eine engere Bedeutung verleiht. In der Rechtssache 295/84 (Rousseau Wilmot)⁹ hatte der Gerichtshof zu entscheiden, ob der soziale

⁸ — L. Trotabas und J. M. Cotteret: „Droit fiscal“, Paris, Dalloz, 1985, S. 195.

⁹ — Urteil vom 27. November 1985, Slg. 1985, 3759, 3767.

Solidaritätsbeitrag und die französische Abgabe für die gegenseitige Hilfe, deren Höhe auf der Grundlage des Umsatzes einer Gesellschaft berechnet wurde, nach Artikel 33 verboten waren. Er hat ausgeführt, daß die Frage darum ging, ob derartige Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern *im Sinne der Sechsten Richtlinie* haben (Randnr. 9 des Urteils). Der Gerichtshof hat somit entschieden, daß der Begriff der „Umsatzsteuer“ in Artikel 33 der Sechsten Richtlinie eine besondere Bedeutung hat. Er hat ausgeführt, daß bei der Ermittlung der Bedeutung von Artikel 33 die Funktion dieser Vorschrift im Rahmen des harmonisierten Umsatzsteuersystems in der Form des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu berücksichtigen ist (Randnr. 14 des Urteils).

53. Sonach hat der Gerichtshof bei der Prüfung des Grundsatzes dieses Systems festgestellt (Randnr. 15), daß es nach Artikel 2 der Ersten Richtlinie auf dem Grundsatz beruht, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine *allgemeine*¹⁰, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Nach einem Hinweis auf den Mechanismus des Abzugs ist der Gerichtshof in Randnr. 16 dieses Urteils zu folgendem Ergebnis gelangt:

„Artikel 33 der Sechsten Richtlinie beläßt den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Beibehaltung oder Einführung bestimmter indirekter Abgaben, wie z. B. von Verbrauchsteuern, sofern es sich dabei nicht um Abgaben handelt, die ... den Charakter von Umsatzsteuern haben“. Er *soll 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“*¹⁰.

54. Der Gerichtshof ist in seinem Urteil vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343) in vergleichbarer Weise vorgegangen. Er hat zunächst darauf hingewiesen, daß der Begriff der Steuer, die den Charakter einer Umsatzsteuer hat, Gemeinschaftscharakter hat, da er der Verwirklichung der Zielsetzung des Artikels 33 dient, *die volle Wirksamkeit des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sicherzustellen*, und hat dann in Randnr. 14 dieses Urteils die gleichen Kriterien wie in dem zuvor zitierten Abschnitt des Urteils Rousseau Wilmot angewandt.

55. Ich schlage vor, in der vorliegenden Rechtssache in gleicher Weise zu verfahren und zu prüfen, ob die BVB die in den beiden genannten Urteilen festgelegten Merkmale aufweist.

56. Es ist nun festzustellen, daß die BVB zwar proportional zum Preis der Fahrzeuge ist, jedoch keine allgemeine Steuer darstellt, denn sie erfaßt nur zwei Gruppen von Erzeugnissen, nämlich Personenkraftwagen und Mopeds. Es kann aber auch nicht davon die Rede sein, daß sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr und kommerzielle Umsätze in der die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise belastet, denn sie wird nur einmal, auf der Stufe der Lieferung durch den Hersteller oder der Einfuhr erhoben. Gebrauchte Fahrzeuge, die nicht eingeführt werden, unterliegen der BVB nicht. Zudem haben wir gesehen, daß die BVB das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht beeinträchtigt.

¹⁰ — Im Originaltext nicht hervorgehoben.

57. Ich schlage deshalb vor, auf die erste vom Hoge Raad in beiden Rechtssachen gestellte Frage zu antworten:

„Die Bestimmungen in der Ersten, Zweiten und Sechsten Richtlinie über die Mehrwertsteuer stellen kein Hindernis für die Erhebung einer besonderen Steuer auf Personenkraftwagen dar, wie sie im Vorabentscheidungsersuchen beschrieben ist.“

II — Zu den zweiten Fragen

von ihm geschuldeten Steuer abziehen, auch wenn die nationalen Rechtsvorschriften einen solchen Abzug nicht vorsehen?“

58. Die zweite Frage in der Rechtssache 93/88 (Wisselink) lautet wie folgt:

59. Die zweite Frage in der Rechtssache 94/88 (Abemij u. a.) lautet wie folgt:

„Wenn die erste Frage bejaht wird: Darf ein Steuerpflichtiger eine besondere Verbrauchssteuer auf Personenkraftwagen, mit der er auf die im Vorabentscheidungsersuchen beschriebene Art belastet worden ist, gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie von der

„Wenn die erste Frage bejaht wird: Darf eine besondere Verbrauchssteuer auf Personenkraftwagen, wie sie die Klägerin nach niederländischem Recht wegen der Einfuhr von Personenwagen im fraglichen Zeitraum schuldet, überhaupt nicht oder nur auf einer anderen Besteuerungsgrundlage erhoben werden?“

III. 60. Da ich vorschlage, die erste Frage zu verneinen, werden die zweiten Fragen zwangsläufig gegenstandslos.

IV. 61. Sollten Sie jedoch die erste Frage bejahen, so ergäbe sich daraus, daß eine Steuer mit den Merkmalen der besonderen niederländischen Steuer gegen das Gemeinschaftsrecht verstieße, denn sie fiel unter das Verbot nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie.

V. 62. In diesem Fall müßte auf die zweite Frage in der Rechtssache 94/88 (Abemij u. a.) geantwortet werden, daß diese Art von Steuern überhaupt nicht erhoben werden kann. Wenn sie nicht erhoben werden kann, stellt sich jedoch das in der zweiten Frage in der Rechtssache 93/88 (Wisselink) aufgeworfene Problem ihres Abzugs nicht einmal mehr.

VI. 63. Unter Berücksichtigung der beträchtlichen finanziellen Folgen, die eine Feststellung der Rechtswidrigkeit dieser Art von Steuer in den Niederlanden und vielleicht in anderen Mitgliedstaaten nach sich ziehen könnte, wäre es angebracht, festzustellen, daß diese Rechtswidrigkeit nur von Personen, die vor diesem Zeitpunkt eine Klage bei einem Gericht erhoben haben, mit dem Ziel geltend gemacht werden kann, die Erstattung von vor dem Erlaß Ihres Urteils entrichteten Steuern zu verlangen.