

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
G. FEDERICO MANCINI
vom 22. Oktober 1985 *

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

1. Mit Urteil vom 29. September 1984 er sucht Sie die Cour d'appel Douai um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1). Diese Vorschrift lautet: „Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbssteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen.“

2. Die Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic) ist eine Einrichtung der Sozialvorsorge. Zu ihren Aufgaben gehört die Erhebung eines Solidaritätsbeitrags und einer Abgabe für die gegenseitige Hilfe (contribution sociale de solidarité et taxe d'entr'aide), zu deren Entrichtung, von einigen Ausnahmen abgesehen, die Handelsgesellschaften verpflichtet sind. Die Berechnung und die Erhebung dieser Belastungen sind in den Gesetzen Nr. 70-13 vom 3. Januar 1970 und Nr. 72-657 vom 13. Juli 1972 geregelt.

Das Vorabentscheidungsersuchen geht darauf zurück, daß ein in Abwicklung befindliches französisches Unternehmen, die

Beklagte und Berufungsklägerin im Ausgangsverfahren (im folgenden: Beklagte), die genannten Abgaben für die Jahre 1981 und 1982 nicht entrichtete, die Organic (im folgenden: Klägerin) sie daraufhin verklagte und die Parteien im Prozeß über die Vereinbarkeit des französischen Rechts mit der Richtlinie streiten. Nach Ansicht der Beklagten handelt es sich bei den Abgaben um Steuern, da sie in Höhe eines Bruchteils (0,1 %) des Gesamtumsatzes der Gesellschaften im vorausgegangenen Jahr erhoben werden. Sie stünden daher im Widerspruch zu der mit der Richtlinie eingeführten einheitlichen Regelung und insbesondere zu Artikel 33 der Richtlinie. Die Klägerin macht hingegen geltend, da die fraglichen Belastungen zur Finanzierung der Alters- und Krankheitsversicherung der Kaufleute und der selbständigen Handwerker bestimmt seien, handele es sich bei ihnen um Sozialabgaben. Sie fielen deshalb nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie, die im wesentlichen steuerlichen Zwecken diene.

Diese Meinungsverschiedenheit veranlaßte das vorlegende Gericht als Berufungsinstanz das Verfahren auszusetzen und folgende Frage an Sie zu richten:

„Ist Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ... (77/388/EWG) wonach ‚die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran [hindern], Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbssteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder

* Aus dem Italienischen übersetzt.

einzuführen', dahin auszulegen, daß er zur Unanwendbarkeit einer Regelung eines Mitgliedstaats führt, nach der die Gesellschaften, die öffentlichen Unternehmen und die staatlichen Gesellschaften einen 'sozialen Solidaritätsbeitrag' und eine 'Abgabe für die gegenseitige Hilfe' zugunsten der Kranken- und Mutterschaftsversicherung der Selbständigen außerhalb der landwirtschaftlichen Berufe sowie der Altersversicherungen der Kaufleute und der selbständigen Handwerker zu entrichten haben, deren Bemessungsgrundlage der Gesamtjahresumsatz vor Steuern der abgabepflichtigen Gesellschaften und Unternehmen ist?'

3. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Klägerin, die Französische Republik und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften schriftliche Erklärungen abgegeben. Die Beklagte ist lediglich in der mündlichen Verhandlung aufgetreten.

Die Beteiligten vertreten überwiegend die Ansicht, daß die streitige Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei. Nur die Beklagte ist vom Gegenteil überzeugt. Wenn ich den Grundgedanken ihres Vorbringens richtig erfaßt habe, so befürwortet sie eine extensive Auslegung des Artikels 33. Mit anderen Worten: Das Verbot der Einführung von Belastungen, die den Charakter von Umsatzsteuern hätten, gelte für alle Arten von Abgaben, sofern sie nur steuerrechtlicher Natur seien; dies treffe auf die streitigen Abgaben zweifellos zu, wenngleich sie erhoben würden, um Bedürfnisse der Sozialvorsorge zu erfüllen.

Diese bereits in ihren Prämissen fragwürdige Argumentation bringt uns hier jedoch nicht weiter; mit ihr wird nämlich nicht dargetan, ob die fraglichen Abgaben *auch* den Charakter von Umsatzsteuern haben. Ebenso wenig sachdienlich ist für uns aber auch die gegenteilige Ansicht (bei den beiden Belastungen handele es sich nicht um Steuern, sondern um Sozialabgaben), die

von der Klägerin und von der französischen Regierung vertreten worden ist. Die Frage, deren Beantwortung von Ihnen im vorliegenden Verfahren erwartet wird, besteht nämlich nicht darin, ob der Solidaritätsbeitrag und die Abgabe für die gegenseitige Hilfe Abgaben steuerrechtlicher Art sind, vielmehr geht es hier darum, ob das besondere Verbot des Artikels 33 („besonders“ deshalb, weil es ausdrücklich allein für eine bestimmte Art von Abgaben, nämlich für die Umsatzsteuern, vorgesehen ist) auch für Belastungen der hier gegebenen Art gilt.

Es liegt auf der Hand, daß der sozial- oder haushaltsrechtliche Zweck der streitigen Abgaben so gesehen kein sicheres und ausreichendes Kriterium dafür darstellt, ob sie unter die Vorschrift fallen oder nicht. Um dies zu klären, bedarf es vielmehr zunächst unabdingbar der Beantwortung der Frage, was der Rat unter Abgaben, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, verstand. Ist dieser Begriff geklärt, so ist weiter zu prüfen, ob er auf die streitigen Belastungen zutrifft.

4. Beginnen wir ganz am Anfang. Die ersten beiden Richtlinien auf steuerrechtlichem Gebiet (67/227 und 67/228 vom 11. April 1967, ABl. L 71, S. 1301 ff.) wurden erlassen, um die nationalen Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern einander anzugleichen. Dadurch sollten Faktoren ausgeschaltet werden, die wie die genannten Belastungen zum einen die Wettbewerbsbedingungen verfälschen und zum anderen den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr im Gemeinsamen Markt behindern können. Die Mitgliedstaaten wurden deshalb verpflichtet, ihr Umsatzsteuersystem durch ein gemeinsames Mehrsteuersystem zu ersetzen (Artikel 1 der Ersten Richtlinie); außerdem hätten sie ab Inkrafttreten des Gesetzes über diese Ersetzung im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr bei der Einfuhr oder Ausfuhr keine pauschalen Ausgleichsmaßnahmen mehr aufrechterhalten oder einführen dürfen.

Man kann also sagen, daß mit der Durchführung der beiden Richtlinien durch die sechs ursprünglichen Mitgliedstaaten (1. Januar 1973) eine gemeinschaftliche Umsatzsteuer, nämlich gerade die Mehrwertsteuer, entstand. Der dadurch verwirklichte Fortschritt war von großer Bedeutung. Die Mitgliedstaaten behielten zwar die Befugnis (und sie haben sie noch immer) zur Ausgestaltung der Mehrwertsteuerregelung in zahlreichen Punkten; aber die von ihnen erhobenen Umsatzsteuern haben weitgehend ihre Eigenschaft als nationale Steuern verloren und unterliegen einem zwar nicht völlig einheitlichen, aber „gemeinsamen“ System (vgl. die Schlußanträge der Generalanwältin Rozès in der Rechtssache 15/81, Schul/Inspecteur der invoerrechten en accijnzen, Slg. 1982, 1437, 1441).

Worin besteht dieses System? Nach Artikel 2 der Ersten Richtlinie geht es dabei darum, „daß auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine [zu ihrem] Preis genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist“. Zu dem damit vorgesehenen Mechanismus fügte die Zweite Richtlinie sodann Definitionen und Regeln hinzu, die seine einheitliche Anwendung durch den nationalen Gesetzgeber sichern sollten. So heißt es beispielsweise in Artikel 2, daß der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgelt ausführt, [sowie] die Einfuhr von Gegenständen“ unterliegen. Als „Steuerpflichtiger“ ist anzusehen, „wer regelmäßig mit oder ohne Absicht, Gewinn zu erzielen, selbständig Leistungen erbringt, die zu den Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden gehören“ (Artikel 4). Besteuerungsgrundlage ist schließlich die Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstandes oder die erbrachte Dienstleistung (Artikel 8).

Schon aus dieser Beschreibung der Grundzüge läßt sich ableiten, durch welche Besonderheiten sich die Mehrwertsteuer von anderen Formen der indirekten Besteuerung unterscheidet:

- a) Die Mehrwertsteuer ist eine *allgemeine* Steuer, weil sie alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfaßt (vgl. Artikel 2 der Ersten Richtlinie).
- b) Sie ist eine *neutrale* Steuer, weil durch sie gleiche oder gleichartige Erzeugnisse steuerlich gleich belastet werden. Neutralität bedeutet auch, daß die Steuer nicht Bestandteil der Kosten der Ware wird; dadurch kann auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe ihre genaue Inzidenz berechnet werden, was wiederum die Kontrollen bei der Einfuhr und der Ausfuhr erleichtert (vgl. die achte Begründungserwägung der Ersten Richtlinie).
- c) Die Mehrwertsteuer ist eine *transparente* Steuer, weil sie ein von den Kosten des Erzeugnisses verschiedenes Element darstellt und es dadurch dem Wirtschaftsteilnehmer ermöglicht, jederzeit ihre Höhe zu erkennen und den wirklichen Preis des Erzeugnisses nach Wettbewerbsgesichtspunkten festzustellen (vgl. wiederum die achte Begründungserwägung der Ersten Richtlinie).

Gehen wir nunmehr einen Schritt weiter. Im Mai 1977, also ein Jahrzehnt nach seinem ersten Tätigwerden, erließ der Rat die Sechste Richtlinie, die als Kodifizierung des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrechts gelten kann. Aufgrund der in diesen Jahren gemachten Erfahrungen hatte sich eindeutig herausgestellt, daß die Ersetzung der nationalen Umsatzsteuern durch ein gemeinsames System die Integration der Mitgliedstaaten auf wirtschaftlich-kommerziellem Gebiet gefördert hatte. Es galt also, durch eine möglichst weitgehende Präzisierung und Vervollständigung der ursprünglichen Regelung auf diesem Weg fortzufahren (dritte Begründungserwägung).

Unter diesem Gesichtspunkt kommt besondere Bedeutung Artikel 33 der neuen Richtlinie zu, durch den Klarheit in den Fällen geschaffen werden sollte, in denen die Rechtsetzungskompetenz (wie im vorliegenden Fall) für bestimmte Bereiche zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten aufgeteilt ist. Im einzelnen hat der Rat klargestellt, daß das Bestehen eines gemeinsamen Umsatzsteuersystems die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, *andere* Formen der indirekten Besteuerung, wie Grunderwerbssteuern oder Abgaben auf Spiele und Werten, beizubehalten oder einzuführen. Dagegen dürfen sie keine Belastungen beibehalten oder einführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, weil solche Regelungen sich letztlich auf eine Materie auswirken würden, für die nunmehr der Gemeinschaft die ausschließliche Zuständigkeit vorbehalten ist. Das in Artikel 33 enthaltene Verbot hat also die Bedeutung, daß eine doppelte — zum einen gemeinsame, zum anderen nationale — Besteuerung von Gegenständen und Dienstleistungen aufgrund desselben Sachverhalts, die zu unbilligen Ergebnissen führen und zugleich den Wettbewerb im Gemeinsamen Markt verfälschen würde, vermieden werden sollte.

5. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen erübrigt es sich meines Erachtens, auf die Einzelheiten der Regelung über die „*contribution sociale de solidarité*“ und die „*taxe d'entraide*“ einzugehen. Schon aus dem Vorlageurteil ergibt sich nämlich, a) daß mit ihnen weder im Inland ausgeführte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen noch importierte Erzeugnisse, sondern die gesamte Wirtschaftstätigkeit der Handelsunternehmen belastet wird, b) daß ihre Grundlage nicht die Gegenleistung jedes einzelnen steuerbaren Umsatzes, sondern der Umsatz des Unternehmens im vorausgegangenen Haushaltsjahr ist und c) daß zu ihrer Entrichtung nur bestimmte juristische Personen verpflichtet sind, natürliche Personen also selbst dann nicht zu den Abgabepflichtigen gehören, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Dies genügt meines Erachtens, um zu einem jeden Zweifel ausschließenden Ergebnis zu gelangen: Die beiden Abgaben weisen nicht die Eigenschaften der Allgemeinheit, Neutralität und Transparenz auf, die, wie wir zuvor gesehen haben, die gemeinsame Steuer und damit die nach Artikel 33 der Richtlinie verbotenen Belastungen kennzeichnen.

6. Aufgrund all dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die von der Cour d'appel Douai mit Urteil vom 29. September 1984 in dem bei ihr anhängigen Rechtsstreit SA Rousseau Wilmot gegen Organic vorgelegte Frage wie folgt zu antworten:

„Artikel 33 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388/EWG) hindert einen Mitgliedstaat unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen nicht daran, Belastungen von der Art des Solidaritätsbeitrags und der Abgabe für die gegenseitige Hilfe, wie sie im Vorlageurteil beschrieben sind, einzuführen oder beizubehalten, da diese Abgaben nicht den Charakter von Umsatzsteuern im Sinne dieser Vorschrift haben.“