

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

11. Oktober 2007*

In den verbundenen Rechtssachen C-283/06 und C-312/06

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Zala Megyei Bíróság (Ungarn) (C-283/06) und vom Legfelsőbb Bíróság (Ungarn) (C-312/06) mit Entscheidungen vom 16. Januar und 10. Juli 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Juni und 18. Juli 2006, in den Verfahren

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

* Verfahrenssprache: Ungarisch.

gegen

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

und

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

gegen

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), des Richters G. Arestis, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J. Malenovský und T. von Danwitz,

Generalanwalt: J. Mazák,
Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 28. Juni 2007,

I - 8468

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der KÖGÁZ rt, der E-ON IS Hungary kft, der E-ON DÉDÁSZ rt, der Schneider Electric Hungária rt, der TESCO Áruházak rt, der OTP Garancia Biztosító rt, der OTP Bank rt und der ERSTE Bank Hungary rt, vertreten durch P. Oszkó, ügyvéd,
- der Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt, vertreten durch D. Deák, ügyvéd,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch J. Fazekas und R. Somssich als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou und V. Bottka als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache C-283/06 betrifft die Auslegung zum einen von Abschnitt 4 Nr. 3 Buchst. a des Anhangs X der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 2003, L 236, S. 33, im Folgenden: Beitrittsakte) und zum

anderen von Art. 33 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

- 2 Dieses Ersuchen ergeht in einem Rechtsstreit zwischen neun Gesellschaften ungarischen Rechts, der KÖGÁZ rt, der E-ON IS Hungary kft, der E-ON DÉDÁSZ rt, der Schneider Electric Hungária rt, der TESCO Áruházak rt, der OTP Garancia Biztosító rt, der OTP Bank rt, der ERSTE Bank Hungary rt und der Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (im Folgenden zusammen: Klägerinnen des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-283/06), und dem Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (Präsident der Komitatsverwaltung Zala, im Folgenden: Beklagter des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-283/06) über gegen diese Gesellschaften festgesetzte Vorauszahlungen einer lokalen Unternehmensteuer für das Geschäftsjahr 2005.
- 3 Das Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache C-312/06 betrifft die Auslegung zum einen von Abschnitt 4 Nr. 3 Buchst. a des Anhangs X der Beitrittsakte und zum anderen von Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie.
- 4 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der OTP Garancia Biztosító rt, Gesellschaft ungarischen Rechts (im Folgenden: Klägerin des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-312/06), und der Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (Komitatsverwaltung von Vas, im Folgenden: Beklagte des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-312/06) über gegen diese Gesellschaft festgesetzte Vorauszahlungen einer lokalen Unternehmensteuer für die am 15. September 2005 bzw. am 15. März 2006 endenden Geschäftsjahre.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

Die Beitrittsakte

- 5 Anhang X der Beitrittsakte („Liste nach Artikel 24 der Beitrittsakte: Ungarn“) enthält einen Abschnitt 4 („Wettbewerbspolitik“), der auf den EG-Vertrag Titel VI Kapitel 1 über die Wettbewerbsregeln Bezug nimmt.

- 6 In diesem Abschnitt 4 lautet Nr. 3 („Von Gebietskörperschaften gewährte steuerliche Beihilfen“) Buchst. a:

„Ungeachtet der Artikel 87 und 88 des EG-Vertrags kann Ungarn bis einschließlich 31. Dezember 2007 die lokalen Unternehmensteuerermäßigungen von bis zu 2 % der Nettoeinnahmen der Unternehmen anwenden, die von den Gebietskörperschaften gemäß Artikel 6 und Artikel 7 des Gesetzes C von 1990 über Kommunalsteuern, geändert durch Artikel 79 Absätze 1 und 2 des Gesetzes L von 2001 über die Änderung der Finanzgesetze, geändert durch Artikel 158 des Gesetzes XLII von 2002 über Änderungen von Gesetzen über Steuern, Abgaben und andere haushaltsrelevante Zahlungen für einen begrenzten Zeitraum gewährt wurden.“

Die Sechste Richtlinie

7 Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen 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.“

Innerstaatliches Recht

8 Nach den Angaben in den Vorabentscheidungsersuchen sind die Kommunen in Ungarn durch das Gesetz C von 1990 über Kommunalsteuern (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényt, im Folgenden: Gesetz von 1990) ermächtigt, auf ihrem Gebiet eine lokale Unternehmensteuer (helyi iparüzési adó, im Folgenden: HIPA) einzuführen.

9 Diesen Angaben ist weiter Folgendes zu entnehmen:

— Die HIPA ist keine allgemeine, im gesamten Inland erhobene, sondern eine lokale Steuer, deren Einführung, Abschaffung und Änderungen im Ermessen der kommunalen Gebietskörperschaften steht;

- die Steuer erfasst in den Gebietskörperschaften, in denen sie eingeführt ist, jede im Gebiet der betreffenden Gebietskörperschaft dauerhaft oder vorübergehend ausgeübte unternehmerische Tätigkeit; Steuerpflichtiger ist der Unternehmer;

- bei dauerhaft ausgeübten unternehmerischen Tätigkeiten besteht die Bemessungsgrundlage für diese Steuer aus den Nettoeinnahmen aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen während eines bestimmten Zeitraums nach Abzug des Einstandspreises dieser Waren, des Wertes der von Dritten erbrachten Dienstleistungen sowie der Ausgaben für Material;

- die Bemessungsgrundlage für diese Steuer entspricht bei Einzelunternehmern und landwirtschaftlichen Kleinerzeugern der um 20 % erhöhten pauschalen Besteuerungsgrundlage, die gemäß dem Einkommensteuergesetz ermittelt wird;

- bei Unternehmen, die der vereinfachten Unternehmensteuer (*egyszerűsített vállalkozói adó*) unterliegen, kann die Bemessungsgrundlage der HIPA 50 % der vereinfachten Unternehmensteuer entsprechen;

- die Gebietskörperschaft, die die HIPA eingeführt hat, kann Ermäßigungen oder andere Steuervergünstigungen gewähren, die jedoch nur Unternehmen zugutekommen können, bei denen die Bemessungsgrundlage für diese Steuer 2,5 Millionen HUF oder einen eventuell von dieser Gebietskörperschaft festgelegten geringeren Betrag nicht übersteigt;

- eine spezielle Steuervergünstigung ist vorgesehen, wenn sich die Zahl der Beschäftigten während des Steuerjahrs erhöht hat (Ermäßigung der Besteuerungsgrundlage um 1 Million HUF je eingestellter Person);

- bei dauerhafter unternehmerischer Tätigkeit ist der Jahreshöchstsatz der HIPA auf 2 % festgelegt;

- die Steuerpflichtigen sind nicht verpflichtet, den HIPA-Betrag in den Rechnungen und Buchungsbelegen auszuweisen; das Gesetz von 1990 enthält keine Vorschrift, die die Möglichkeit vorsieht, die im Preis der vom Steuerpflichtigen erworbenen Waren oder Dienstleistungen eventuell enthaltene Steuer abzuziehen;

- das Gesetz von 1990 sieht nicht ausdrücklich vor, dass die HIPA auf den Verbraucher abgewälzt werden kann; sie kann aber in den Verbraucherpreis eingerechnet werden;

- es gibt in Ungarn neben der HIPA eine allgemeine Umsatzsteuer (*általános forgalmi adó*), die im Gesetz Nr. LXXIV von 1992 geregelt ist.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Rechtssache C-283/06

- ¹⁰ Der Beklagte des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-283/06 erließ im Laufe des Jahres 2005 eine Reihe von Entscheidungen, mit denen er die von verschiedenen Gebietskörperschaften gegenüber den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens in dieser Rechtssache erlassenen Zahlungsbescheide über die Festsetzung von HIPA-Vorauszahlungen für das Jahr 2005 bestätigte.

- 11 Er stützte seine Entscheidungen auf Art. 41 Abs. 1 und 2 des Gesetzes von 1990 sowie auf verschiedene Kommunalverordnungen über die Einführung der HIPA. Er vertrat die Ansicht, dass die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-283/06 durch die Abgabe einer Erklärung über diese Steuer ihre entsprechende Steuerpflicht anerkannt hätten und daher zur Leistung von Vorauszahlungen verpflichtet seien. In einigen Entscheidungen wies er den Einwand zurück, aufgrund von Art. 33 der Sechsten Richtlinie fehle es an einer Rechtsgrundlage für die HIPA, weil es sich um eine Steuer handele, die den Charakter einer Umsatzsteuer habe.
- 12 Gegen diese Entscheidungen erhoben die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-283/06 Klage beim Zala Megyei Bíróság (Komitatsgericht von Zala). Im Kern machen sie geltend, dass diese Entscheidungen deshalb rechtswidrig seien, weil die Klägerinnen aufgrund der unmittelbaren Anwendbarkeit von Art. 33 der Sechsten Richtlinie seit Mai 2004 nicht mehr zur Entrichtung der HIPA verpflichtet seien.
- 13 Das vorliegende Gericht ist der Auffassung, dass Abschnitt 4 Nr. 3 Buchst. a des Anhangs X der Beitrittsakte dahin ausgelegt werden könne, dass er eine vorübergehende Ausnahme einführe, die eine Beibehaltung der HIPA erlaube, oder zumindest dahin, dass die Vertragsparteien durch die Ermächtigung zu Ermäßigungen dieser Steuer bis zum 31. Dezember 2007 vorübergehend die Vereinbarkeit dieser Steuern mit dem Gemeinschaftsrecht anerkannt hätten.
- 14 Sollte der Gerichtshof diese Auffassung teilen, hält das vorliegende Gericht weitere Fragen für entbehrlich. Im anderen Fall sieht es die Notwendigkeit, eine Auslegung des Begriffs einer Steuer, die nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat, im Sinne des Art. 33 der Sechsten Richtlinie zu erwirken.

15 Unter diesen Umständen hat das Zala Megyei Bíróság das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Abschnitt 4 Nr. 3 Buchst. a des Anhangs X der Beitrittsakte dahin auszulegen, dass

— der Republik Ungarn eine vorübergehende Ausnahme zugestanden worden ist, die ihr eine Beibehaltung der HIPA ermöglicht, oder dass

— die Beitrittsakte mit der Befugnis, die mit der HIPA verknüpften Vorteile beizubehalten, der Republik Ungarn auch (vorübergehend) das Recht zuerkannt hat, eine Besteuerung wirtschaftlicher Vorgänge beizubehalten?

2. Für den Fall, dass die erste Frage verneint wird: Welche Kriterien müssen nach richtiger Auslegung der Sechsten Richtlinie erfüllt sein, damit eine Steuer nicht den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Art. 33 dieser Richtlinie hat?

Rechtssache C-312/06

16 Die Beklagte des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-312/06 erließ im Laufe des Jahres 2005 eine Entscheidung, mit der der von einer Gebietskörperschaft gegenüber der Klägerin des Ausgangsverfahrens in dieser Rechtssache erlassene Zahlungsbescheid über die Festsetzung von HIPA-Vorauszahlungen für die am 15. September 2005 bzw. am 15. März 2006 endenden Geschäftsjahre bestätigt wurde.

- 17 Diese auf Art. 39 Abs. 1 und Art. 41 Abs. 2 des Gesetzes von 1990 sowie auf Art. 8 Abs. 1 der Kommunalverordnung Nr. 13/2003 (III.27) gestützte Entscheidung war damit begründet, dass der Republik Ungarn auf eine während der Beitrittsverhandlungen erfolgte Prüfung der HIPA hin in der Beitrittsakte eine Ausnahme in Bezug auf Ermäßigungen dieser Steuer bis zum 31. Dezember 2007 zugestanden worden sei. Die Beklagte des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-312/06 ist der Auffassung, aus den Angaben in der Beitrittsakte zur Struktur dieser Steuer könne man ableiten, dass diese von der Europäischen Union genehmigt worden sei.
- 18 Gegen diese Entscheidung erhob die Klägerin des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-312/06 Klage beim Vas Megyei Bíróság (Komitatsgericht von Vas). Sie machte geltend, dass diese Entscheidung deshalb rechtswidrig sei, weil es sich bei der HIPA um eine Umsatzsteuer handele, deren Beibehaltung durch die Republik Ungarn nach deren Beitritt zur Union gegen Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie verstoße und die im Übrigen auch nicht als durch die Beitrittsakte vorübergehend genehmigt angesehen werden könne.
- 19 Diese Klage wurde vom Vas Megyei Bíróság im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass das Zugeständnis einer vorübergehenden Ausnahme in Bezug auf die Ermäßigung der HIPA an die Republik Ungarn durch die Beitrittsakte zwangsläufig bedeute, dass die Union die vorübergehende Beibehaltung dieser Steuer zugelassen habe.
- 20 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens in der Rechtssache C-312/06 legte gegen die vom Vas Megyei Bíróság erlassene Entscheidung Kassationsbeschwerde beim Legfelsőbb Bíróság (Oberstes Gericht) ein.
- 21 Das vorlegende Gericht ist der Auffassung, dass dann, wenn Abschnitt 4 Nr. 3 Buchst. a des Anhangs X der Beitrittsakte dahin ausgelegt werden könne, dass die Vertragsparteien durch das Zugeständnis einer vorübergehenden Ausnahme in

Bezug auf Ermäßigungen der HIPA auch eine Ausnahme in Bezug auf diese Steuer als solche zugestanden hätten, diese mithin bis zum 31. Dezember 2007 mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei. Bei entgegengesetzter Auslegung wäre hingegen im Licht von Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zu prüfen, ob auf der Grundlage der in dieser Bestimmung aufgeführten wesentlichen materiellen Kriterien eine Steuer wie die HIPA eine Steuer sei, die den Charakter einer Umsatzsteuer habe.

22 Unter diesen Umständen hat das Legfelsőbb Bíróság das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Abschnitt 4 Nr. 3 Buchst. a des Anhangs X der Beitrittsakte dahin auszulegen, dass der Republik Ungarn eine vorübergehende Ausnahme zugestanden worden ist, die ihr eine Beibehaltung der HIPA ermöglicht, d. h. dahin, dass die Beitrittsakte mit der Erlaubnis zur Beibehaltung der Ermäßigungen der HIPA der Republik Ungarn vorübergehend das Recht zuerkannt hat, diese Art von Steuer selbst beizubehalten?
2. Ist Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er die Beibehaltung einer Steuer (der HIPA) verbietet, die für gewinnorientierte Tätigkeiten von Unternehmen gilt und die dadurch gekennzeichnet ist, dass sie auf die Nettoeinnahmen abzüglich der Anschaffungskosten der Waren, der Kosten akzessorischer Dienstleistungen und des Materialaufwands erhoben wird? Mit anderen Worten: Hat eine solche Steuer den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne des in der oben genannten Vorschrift enthaltenen Verbots?

Zu den Vorlagefragen

- 23 Wie die KÖGÁZ rt, die E-ON IS Hungary kft, die E-ON DÉDÁSZ rt, die Schneider Electric Hungária rt, die TESCO Áruházak rt, die OTP Garancia Biztosító rt, die OTP Bank rt und die ERSTE Bank Hungary rt (im Folgenden zusammen: KÖGÁZ u. a.), die ungarische Regierung sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften angeregt haben, ist zunächst die zweite der von den vorliegenden Gerichten jeweils gestellten Fragen nach der Auslegung von Art. 33 der Sechsten Richtlinie zu prüfen.
- 24 In der Rechtssache C-283/06 gilt diese zweite Frage den Kriterien, anhand deren sich feststellen lässt, dass eine Steuer nicht den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Art. 33 der Sechsten Richtlinie hat.
- 25 In ihrem Kontext gesehen geht diese Frage wie die zweite Vorlagefrage in der Rechtssache C-312/06 dahin, ob Art. 33 dahin auszulegen ist, dass er der Beibehaltung einer Steuer mit den Merkmalen der HIPA entgegensteht.
- 26 Zu seiner Auslegung ist Art. 33 der Sechsten Richtlinie in seinen gesetzgeberischen Kontext einzuordnen. Zu diesem Zweck ist zunächst an die Ziele zu erinnern, die mit der Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verfolgt werden (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Slg. 2006, I-9373, Randnr. 18).
- 27 Nach den Erwägungsgründen der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über

die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301) soll die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern einen gemeinsamen Markt schaffen, auf dem ein unverfälschter Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt; hierzu sollen die Unterschiede in der Besteuerung beseitigt werden, die geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handelsverkehr zu behindern (Urteile vom 8. Juni 1999, Pelzl u. a., C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Slg. 1999, I-3319, Randnr. 14, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 19).

²⁸ Mit der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303) und der Sechsten Richtlinie wurde ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem eingeführt (Urteile Pelzl u. a., Randnr. 15, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 20).

²⁹ Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht gemäß Art. 2 der Ersten Richtlinie 67/227 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 (vgl. u. a. Urteile vom 27. November 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Slg. 1985, 3759, Randnr. 15, vom 3. März 1988, Bergandi, 252/86, Slg. 1988, 1343, Randnr. 15, vom 13. Juli 1989, Wisselink u. a., 93/88 und 94/88, Slg. 1989, 2671, Randnr. 18, Pelzl u. a., Randnr. 16, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 21).

³⁰ Jedoch wird bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente der Gegenstände und Dienstleistungen unmittelbar belastet hat. Der Mechanismus des Vorsteuerab-

zugs ist in Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie so ausgestaltet, dass die Steuerpflichtigen befugt sind, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der die Gegenstände oder Dienstleistungen auf der Vorstufe belastet worden sind, und dass diese Steuer auf jeder Stufe nur den Mehrwert besteuert und letztlich vom Endverbraucher getragen wird (Urteile Pelzl u. a., Randnr. 17, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 22).

- 31 Zur Schaffung gleicher Besteuerungsbedingungen für ein und denselben Umsatz ohne Rücksicht darauf, in welchem Mitgliedstaat er getätigt wird, musste das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, wie sich aus den Erwägungsgründen der Zweiten Richtlinie 67/228 ergibt, die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Umsatzsteuern ersetzen (vgl. insbesondere Urteile Pelzl u. a., Randnr. 18, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 23).
- 32 Aus den gleichen Gründen gestattet Art. 33 der Sechsten Richtlinie die Beibehaltung oder Einführung von Steuern, Abgaben oder Gebühren auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einfuhren durch einen Mitgliedstaat nur, wenn sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben (vgl. u. a. Urteile Pelzl u. a., Randnr. 19, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 24).
- 33 Dagegen enthält das Gemeinschaftsrecht beim gegenwärtigen Stand keine besondere Vorschrift, die die Befugnis der Mitgliedstaaten, andere Steuern, Abgaben oder Gebühren als die Umsatzsteuern einzuführen, ausschließt oder beschränkt

(Urteile *Wisselink u. a.*, Randnr. 13, und vom 19. Februar 1998, SPAR, C-318/96, Slg. 1998, I-785, Randnr. 21). Aus Art. 33 der Sechsten Richtlinie ergibt sich sogar, dass das Gemeinschaftsrecht mit der Mehrwertsteuer konkurrierende Abgabenregelungen zulässt (Urteile *Wisselink u. a.*, Randnr. 14, vom 19. März 1991, *Giant*, C-109/90, Slg. 1991, I-1385, Randnr. 9, sowie SPAR, Randnr. 21; vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 8. Juli 1986, *Kerrutt*, 73/85, Slg. 1986, 2219, Randnr. 22).

³⁴ Ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 33 der Sechsten Richtlinie hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist (Urteile *Pelzl u. a.*, Randnr. 20, sowie *Banca Popolare di Cremona*, Randnr. 25; vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 9. März 2000, *EKW und Wein & Co*, C-437/97, Slg. 2000, I-1157, Randnr. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

³⁵ Der Gerichtshof hat hierzu erläutert, dass Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, auf jeden Fall als Maßnahmen anzusehen sind, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten, auch wenn sie sich nicht in allen Punkten mit der Mehrwertsteuer decken (Urteile vom 31. März 1992, *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*, C-200/90, Slg. 1992, I-2217, Randnrn. 11 und 14, vom 29. April 2004, *GIL Insurance u. a.*, C-308/01, Slg. 2004, I-4777, Randnr. 32, sowie *Banca Popolare di Cremona*, Randnr. 26).

³⁶ Dagegen steht Art. 33 der Sechsten Richtlinie nicht der Beibehaltung oder Einführung einer Steuer entgegen, die eines der wesentlichen Merkmale der

Mehrwertsteuer nicht aufweist (Urteile vom 17. September 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Slg. 1997, I-5053, Randnrn. 19 und 20, GIL Insurance u. a., Randnr. 34, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 27).

- 37 Der Gerichtshof hat im Einzelnen ausgeführt, welches die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind. Ungeachtet einiger redaktioneller Unterschiede ergeben sich aus seiner Rechtsprechung vier solche Merkmale: allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte; Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält; Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze; Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (Urteil Banca Popolare di Cremona, Randnr. 28).
- 38 Damit Ergebnisse vermieden werden, die im Widerspruch zu dem mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem verfolgten Ziel stehen, wie es vorstehend in den Randnrn. 27 bis 34 beschrieben worden ist, ist jeder Vergleich der Merkmale einer Steuer wie der HIPA mit den Merkmalen der Mehrwertsteuer im Licht dieses Ziels vorzunehmen. In diesem Rahmen ist besonderes Augenmerk auf das Erfordernis zu legen, dass die Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems jederzeit gewährleistet sein muss (Urteil Banca Popolare di Cremona, Randnr. 29).
- 39 Im vorliegenden Fall ist zunächst im Hinblick auf das zweite wesentliche Merkmal der Mehrwertsteuer festzustellen, dass eine Steuer wie die HIPA im Gegensatz zur Mehrwertsteuer, die für jeden einzelnen Umsatz auf der Absatzstufe erhoben wird

und deren Höhe proportional zum Preis der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen ist (Urteil Banca Popolare di Cremona, Randnr. 30), sich nach dem anhand der Rechtsvorschriften über die Buchführung ermittelten Differenzbetrag zwischen den Einnahmen aus dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen während eines Steuerjahrs auf der einen und dem Einstandspreis dieser Waren, dem Wert der von Dritten erbrachten Dienstleistungen sowie den Ausgaben für Material auf der anderen Seite bemisst.

- 40 Da eine solche Steuer somit nach dem Umsatz in einem bestimmten Zeitraum berechnet wird, lässt sich der Betrag dieser bei jedem einzelnen Verkauf einer Ware oder bei jeder einzelnen Dienstleistung eventuell auf den Kunden abgewälzten Steuer nicht genau bestimmen, so dass die Voraussetzung der Proportionalität dieses Betrags zu den Preisen, die der Steuerpflichtige als Gegenleistung erhält, nicht erfüllt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Pelzl u. a., Randnr. 25).
- 41 Wie die Kommission hervorgehoben hat, enthält die Regelung über die HIPA zudem für eine Reihe von Fällen vereinfachte, weitgehend pauschalisierende Vorschriften für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage anhand entweder der um einen festgelegten Prozentsatz erhöhten Besteuerungsgrundlage für eine andere Steuer (im Fall von Einzelunternehmern und landwirtschaftlichen Kleinerzeugern) oder eines festen Prozentsatzes einer anderen Steuer (im Fall der Unternehmen, die der vereinfachten Unternehmensteuer unterliegen).
- 42 In diesen Fällen wird die Bemessungsgrundlage der HIPA offensichtlich nach anderen Maßstäben gebildet als den von den Kunden für die Waren oder Dienstleistungen entrichteten Preisen (vgl. entsprechend Urteil vom 7. Mai 1992, Bozzi, C-347/90, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 15).
- 43 Diese Sonderbestimmungen bestätigen, dass es insgesamt an einem Verhältnis der Proportionalität zwischen dem vom Steuerpflichtigen als eine Steuer wie die HIPA entrichteten Betrag und dem Preis der von diesem Steuerpflichtigen gelieferten Waren oder erbrachten Dienstleistungen fehlt.

- 44 Unter diesen Umständen kann eine solche Steuer nicht als proportional zum Preis der gelieferten Waren oder erbrachten Dienstleistungen angesehen werden.
- 45 Sodann ist in Bezug auf das vierte wesentliche Merkmal der Mehrwertsteuer erstens festzustellen, dass, während der Steuerpflichtige nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie befugt ist, von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen, die für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, abzuziehen, bei der allgemeinen Regelung der HIPA der im Stadium der Ermittlung der Bemessungsgrundlage dieser Steuer erfolgende Abzug in Höhe des Einstandspreises der verkauften Waren, des Wertes der von Dritten erbrachten Dienstleistungen sowie der Ausgaben für Material vorgenommen wird.
- 46 Die Erörterung in der mündlichen Verhandlung hat ergeben, dass der Steuerpflichtige hinsichtlich der ihm gegenüber erbrachten Dienstleistungen lediglich diejenigen Kosten von der Besteuerungsgrundlage für die HIPA abziehen kann, die die in den geltenden Rechtsvorschriften festgelegten Kriterien erfüllen wie die Kosten von durch Zulieferer oder Zwischenhändler erbrachten Dienstleistungen oder auch diejenigen von Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige in Anspruch genommen hat und die er seinerseits in unveränderter Form seinen Kunden gegenüber erbringt („unveränderte“ Dienstleistungen). Um den Betrag von Kosten wie Gutachtenkosten oder Kosten im Zusammenhang mit Dienstleistungen, die dem Steuerpflichtigen für die Zwecke seiner Tätigkeiten erbracht wurden und die dieser nicht unverändert dem Wirtschaftskreislauf wieder zuführt („erworbene“ Dienstleistungen), kann diese Besteuerungsgrundlage hingegen nicht verringert werden.
- 47 Die Bemessungsgrundlage der HIPA wird daher nicht durch den Mehrwert auf einer bestimmten Stufe des Produktions- oder Vertriebsprozesses gebildet, sondern betrifft den nur um die vorstehend in Randnr. 45 genannten Elemente verringerten Gesamtumsatz des Steuerpflichtigen (vgl. entsprechend Urteil Pelzl u. a., Randnr. 23).

- 48 Zweitens trifft es zwar zu, dass das Bestehen von Unterschieden bei der Berechnungsmethode für den Abzug der bereits entrichteten Steuer nicht dazu führen kann, dass eine Steuer dem Verbot des Art. 33 der Sechsten Richtlinie entgeht, wenn solche Unterschiede eher technischer Art und kein Hinderungsgrund dafür sind, dass die betreffende Steuer im Wesentlichen wie die Mehrwertsteuer funktioniert (Urteil Banca Popolare di Cremona, Randnr. 31).
- 49 Richtig ist auch, dass, wie KÖGÁZ u. a. und Vodafone bemerkt haben, eine Steuer nicht nur dann den Charakter einer Umsatzsteuer haben kann, wenn die auf sie anwendbare nationale Regelung ausdrücklich vorsieht, dass sie auf die Verbraucher abgewälzt werden kann (Urteil vom 26. Juni 1997, Careda u. a., C-370/95 bis C-372/95, Slg. 1997, I-3721, Randnr. 18), oder wenn die besagte Steuer auf der dem Kunden ausgestellten Rechnung gesondert ausgewiesen wird (vgl. in diesem Sinne Urteile Dansk Denkavit und Poulsen Trading, Randnrn. 13 und 14, sowie Careda u. a., Randnrn. 23 und 26).
- 50 Dagegen kann eine Steuer, die die Produktionstätigkeiten in einer Weise belastet, dass nicht sicher ist, dass sie wie eine Verbrauchsteuer von der Art der Mehrwertsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird, aus dem Anwendungsbereich von Art. 33 der Sechsten Richtlinie herausfallen (Urteil Banca Popolare di Cremona, Randnr. 31).
- 51 Während die Mehrwertsteuer durch den in den Art. 17 bis 20 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Vorsteuerabzugsmechanismus nur den Endverbraucher belastet und für die im Produktions- und Vertriebsprozess vor der Stufe der endgültigen Besteuerung tätigen Steuerpflichtigen unabhängig von der Zahl der bewirkten Umsätze völlig neutral ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Slg. 1996, I-5339, Randnrn. 19, 22 und 23, vom 15. Oktober 2002, Kommission/Deutschland, C-427/98, Slg. 2002, I-8315, Randnr. 29, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 32), verhält es sich bei einer Steuer wie der HIPA nicht so.

- 52 Wie die Kommission festgestellt hat, ist den Angaben in den Vorlageentscheidungen nämlich zu entnehmen, dass keine Gewissheit besteht, dass die Belastung durch die HIPA in einer für eine Verbrauchsteuer wie die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise letztlich vom Endverbraucher getragen wird.
- 53 So heben die vorlegenden Gerichte hervor, dass die HIPA aufgrund ihrer Natur nicht zwangsläufig abgewälzt werde. Zudem sei dies, wenn sie abgewälzt werde, für den Erwerber nicht immer erkennbar, so dass er in diesem Fall die Steuer, die auf den Preis der von ihm in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger erworbenen Waren oder Dienstleistungen abgewälzt worden sei, nicht auf den Preis der Waren und Dienstleistungen abwälzen werde, die er an seine Kunden liefere.
- 54 Da die HIPA auf der Grundlage des Umsatzes in einem bestimmten Zeitraum berechnet wird, kann ein Steuerpflichtiger auch, wie die ungarische Regierung betont hat, weder den Betrag der HIPA, der in den Preis der Waren oder Dienstleistungen eingeflossen wäre (vgl. entsprechend Urteil Banca Popolare di Cremona, Randnr. 33), noch den Anteil der bei jedem einzelnen Warenverkauf oder jeder einzelnen Dienstleistung auf den Verbraucher abgewälzten HIPA genau bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteile Giant, Randnr. 14, sowie Pelzl u. a., Randnr. 25).
- 55 Im Übrigen würde, wie die ungarische Regierung ausgeführt hat, die Bemessungsgrundlage der HIPA, wenn ein Steuerpflichtiger die im Zusammenhang mit seinen eigenen Tätigkeiten geschuldete Steuer in seinen Verkaufspreis einfließen ließe, um diese Belastung auf die nachfolgende Vertriebs- oder Verbrauchsstufe abzuwälzen, in der Folge die Steuer selbst umfassen, so dass die HIPA damit auf einen Betrag berechnet würde, der sich nach einem Verkaufspreis bemessen würde, in den die zu zahlende Steuer im Vorgriff bereits eingerechnet worden wäre (vgl. entsprechend Urteil Banca Popolare di Cremona, Randnr. 33).

- 56 Auch wenn davon auszugehen ist, dass ein HIPA-Pflichtiger, der an den Endverbraucher verkauft, bei seiner Preisbildung den Betrag der in seine Gemeinkosten eingeflossenen Steuer berücksichtigt, haben jedenfalls doch nicht alle Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Steuerbelastung in dieser Weise oder in vollem Umfang abzuwälzen (vgl. entsprechend Urteile Pelzl u. a., Randnr. 24, sowie Banca Popolare di Cremona, Randnr. 34).
- 57 Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass eine Steuer wie die HIPA angesichts ihrer Merkmale nicht so konzipiert ist, dass sie auf den Endverbraucher in einer Weise abgewälzt werden soll, wie sie für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist.
- 58 Eine solche Steuer unterscheidet sich in diesem Punkt von einer Abgabe wie der, zu der das Urteil Dansk Denkvit und Poulsen Trading ergangen ist und die in Randnr. 14 dieses Urteils für mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unvereinbar erklärt worden ist, da jene Abgabe, wie aus Randnr. 3 des genannten Urteils hervorgeht, auf den Endverbraucher abgewälzt werden sollte. Außerdem wurde die besagte Abgabe auf derselben Bemessungsgrundlage erhoben, nach der sich die Mehrwertsteuer bestimmte, und sie wurde, wie sich aus Randnr. 8 des genannten Urteils ergibt, neben der Mehrwertsteuer erhoben.
- 59 Selbst wenn, wie KÖGÁZ u. a. und Vodafone vorgetragen haben, die HIPA in den Gebietskörperschaften, die sie eingeführt haben, allgemein gelten würde, könnte dieser Umstand daher nicht ausreichen, um sie als eine Steuer wie die Umsatzsteuer im Sinne des Art. 33 der Sechsten Richtlinie zu qualifizieren, da sie die Umsätze nicht so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Pelzl u. a., Randnr. 27).

- 60 Nach alledem unterscheidet sich eine Steuer, die die Merkmale der HIPA aufweist, in einer Weise von der Mehrwertsteuer, dass sie nicht als Steuer mit dem Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eingestuft werden kann.
- 61 Deshalb ist auf die zweite von den vorlegenden Gerichten gestellte Frage zu antworten, dass Art. 33 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er nicht der Beibehaltung einer Abgabe entgegensteht, die Merkmale wie diejenigen der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuer aufweist.
- 62 Unter diesen Umständen ist auf die erste von diesen Gerichten gestellte Frage in Bezug auf Abschnitt 4 Nr. 3 Buchst. a des Anhangs X der Beitrittsakte nicht einzugehen.

Kosten

- 63 Für die Parteien der Ausgangsverfahren sind die Verfahren ein Zwischenstreit in den bei den vorlegenden Gerichten anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieser Gerichte. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 33 Abs. 1 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 in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er nicht der Beibehaltung einer Abgabe entgegensteht, die Merkmale wie diejenigen der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuer aufweist.

Unterschriften