

|

61988J0093

URTEIL DES GERICHTSHOFES VOM 13. JULI 1989. - WISSELINK & CO BV UND ABEMIJ BV UND HART NIBBRIG EN GREEVE BV UND ANDERE GEGEN STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ERSUCHEN UM VORABENTSCHEIDUNG: HOGE RAAD - NIEDERLANDE. - UMSATZSTEUER - ERSTE, ZWEITE UND SECHSTE RICHTLINIE - BESONDERE VERBRAUCHSTEUER AUF PERSONENKRAFTWAGEN. - VERBUNDENE RECHTSSACHEN 93/88 UND 94/88.

Sammlung der Rechtsprechung 1989 Seite 02671

Leitsätze

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

++++

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Verbot, andere nationale Steuern mit dem Charakter von Umsatzsteuern zu erheben - Zweck - Begriff "Umsatzsteuern" - Bedeutung - Besondere Verbrauchsteuer von der Art der niederländischen Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s - Ausschluß

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 33)

Leitsätze

Artikel 33 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388) belässt den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Beibehaltung oder Einführung bestimmter indirekter Abgaben, 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 . Die besondere Bedeutung, die dem Begriff "Umsatzsteuern" im Rahmen von Artikel 33 zukommt, ist im Lichte dieses Ziels zu ermitteln .

Eine besondere Verbrauchsteuer von der Art der Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s, die in den Niederlanden neben der nach den Gemeinschaftsrichtlinien vorgesehenen

Mehrwertsteuer auf Personenkraftwagen und Mopeds entweder bei deren Lieferung oder bei deren Einfuhr erhoben wird, weist angesichts folgender Einzelheiten nicht die Merkmale einer Umsatzsteuer im Sinne der genannten Vorschrift auf :

- Wenn diese Steuer auch eine Verbrauchsteuer ist, deren Bemessungsgrundlage proportional zum Preis der Waren ist, so ist sie doch keine allgemeine Steuer, denn mit ihr werden nur zwei ganz bestimmte Gruppen von Erzeugnissen belastet;*
- sie belastet den Verkehr mit Gegenständen und Dienstleistungen nicht und betrifft Handelsgeschäfte nicht in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise, denn sie wird nur einmal, im Zeitpunkt der Lieferung durch den Hersteller oder der Einfuhr, angewandt und sodann vollständig auf die nächste Umsatzstufe abgewälzt, ohne daß eine erneute Besteuerung erfolgte;*
- die entrichtete Steuer ist zwar nicht auf der vorangegangenen Stufe abzugsfähig, sie ist jedoch Bestandteil des Wiederverkaufspreises des Fahrzeugs; Gebrauchtfahrzeuge, die nicht eingeführt werden, unterliegen ihr nicht;*
- die Besteuerungsgrundlage ist der Katalogpreis des Fahrzeugs ohne Mehrwertsteuer, und wenn Mehrwertsteuer geschuldet wird, wird sie nach der vom Lieferanten tatsächlich erhaltenen Gegenleistung einschließlich der besonderen Steuer berechnet;*
- ferner beeinträchtigt die besondere Steuer nicht das Funktionieren des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, denn sie wird parallel zur Mehrwertsteuer erhoben, ohne ganz oder teilweise an deren Stelle zu treten .*

Entscheidungsgründe

1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit zwei Urteilen vom 9 . März 1988, beim Gerichtshof eingegangen am 17 . März 1988, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag Fragen nach der Auslegung der Ersten Richtlinie des Rates vom 11 . April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG; ABI . L 71, S . 1301), der Zweiten Richtlinie des Rates vom 11 . April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (67/228; ABI . L 71, S . 1303) und der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17 . Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem : einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388; ABI . L 145, S . 1) (nachstehend : Erste, Zweite und Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt .

2 Diese Fragen stellen sich in zwei Rechtsstreitigkeiten zwischen der Wisselink & Co . BV (Rechtssache 93/88) und der Steuerlichen Einheit Abemij BV und anderen (Rechtssache 94/88) einerseits und dem Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär der Finanzen) der Niederlande andererseits, die die Anwendung einer besonderen Steuer betreffen, die vom niederländischen Staat bei der Lieferung und der Einfuhr von Personenkraftwagen erhoben wird .

3 Nach den Akten wurde die Umsatzsteuer vor Einführung des Mehrwertsteuersystems in den Niederlanden am 1 . Januar 1969 nach dem System der kumulativen Mehrphasensteuer zu verschiedenen Sätzen erhoben, wobei der höchste Tarif, der insbesondere bei der Lieferung und der Einfuhr von Personenkraftfahrzeugen erhoben wurde, 25 % betrug (Wet op de Omzetbelasting 1954). Dieses System wurde durch eine Regelung ersetzt, die neben der nach den Gemeinschaftsrichtlinien vorgesehenen Mehrwertsteuer eine besondere Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen umfasst, die entweder bei deren Lieferung oder bei deren Einfuhr erhoben wird (Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s; nachstehend : BVB). Diese Steuer ist in Artikel 50 des Umsatzsteuergesetzes vom 28 . Juni 1968 (Wet op de Omzetbelasting; nachstehend : WOB) und in Artikel 25 der Durchführungsverordnung zu diesem Gesetz (

Uitvöringsbesluit Omzetbelasting) geregelt .

4 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens machten geltend, daß die BVB mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sei; daraufhin hat das nationale Gericht beschlossen, dem Gerichtshof in beiden Rechtssachen jeweils zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen :

Die in beiden Rechtssachen gleiche erste Frage lautet :

"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?"

Die zweite Frage in der Rechtssache 93/88 lautet wie folgt :

"Wenn die erste Frage bejaht wird : Darf ein Steuerpflichtiger eine besondere Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen, mit der er auf die im Vorabentscheidungsersuchen beschriebene Art belastet worden ist, gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie von der von ihm geschuldeten Steuer abziehen, auch wenn die nationalen Rechtsvorschriften einen solchen Abzug nicht vorsehen?"

Die zweite Frage in der Rechtssache 94/88 lautet wie folgt :

"Wenn die erste Frage bejaht wird : Darf eine besondere Verbrauchsteuer 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?"

5 Wegen weiterer Einzelheiten des rechtlichen Rahmens, der Vorgeschichte des Ausgangsverfahrens sowie der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen . Der Akteninhalt ist im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert .

Zur ersten Frage

6 Mit der ersten Frage ersucht das nationale Gericht um Auskunft darüber, ob die Bestimmungen der Ersten, der Zweiten und der Sechsten Richtlinie der Erhebung einer besonderen Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen wie der BVB entgegenstehen .

7 Hierzu ist vorab darauf hinzuweisen, daß die Erste und die Zweite Richtlinie des Rates vom 11 . April 1967 über die Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern die Mitgliedstaaten verpflichteten, ein Mehrwertsteuersystem einzuführen .

8 Somit wurde es den Mitgliedstaaten verboten, Umsatzsteuern nach dem kumulativen Mehrphasensystem ganz oder teilweise aufrechtzuerhalten und ganz oder teilweise neu einzuführen . Wäre es den Mitgliedstaaten erlaubt gewesen, neben der Mehrwertsteuer noch andere Formen von Umsatzsteuern einzuführen, wären die dem Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrundeliegenden Ziele in Gefahr geraten .

9 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens machen geltend, daß die BVB eine verschleierte Form der alten, nach dem kumulativen Mehrphasensystem erhobenen niederländischen Umsatzsteuer sei und deshalb gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstosse . Zur Stützung dieser Ansicht berufen sie sich auf die Stellung dieser Steuer im niederländischen Steuersystem und auf die parlamentarischen Vorarbeiten zu Artikel 50 WOB .

10 Die Gründe für die Einführung einer nationalen Steuer in das nationale Recht und die Umstände, unter denen sie erfolgt, können jedoch keinen Einfluß auf den Charakter der Steuer

unter dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts haben . Die Vereinbarkeit einer nationalen Steuer mit dem Gemeinschaftsrecht hängt weder von ihrer Bezeichnung noch von den nationalen Rechtsvorschriften ab, mit denen sie ins nationale Recht eingeführt wurde, sondern von ihren objektiven Merkmalen .

11 Die BVB wird nicht in gleicher Weise erhoben wie die alte, nach dem kumulativen Mehrphasensystem erhobene Steuer . Sie wird nur einmal erhoben, und zwar im Zeitpunkt der Lieferung oder der Einfuhr . Mit der BVB wurde daher nicht das alte System von nach dem kumulativen Mehrphasensystem erhobenen Steuern teilweise beibehalten .

12 Eine nationale Steuer kann sich jedoch, selbst wenn sie nicht nach diesem alten System erhoben wird, als Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erweisen, wenn sie die volle Wirkung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems behindert, das durch die Erste und die Zweite Richtlinie vom 11 . April 1967 eingeführt und insbesondere durch die Sechste Richtlinie vom 17 . Mai 1977 vervollständigt wurde . Durch die Sechste Richtlinie, die die Zweite Richtlinie ersetzt, werden die Struktur und die Modalitäten der Anwendung des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems präzisiert und verstärkt .

13 Das Gemeinschaftsrecht enthält jedoch bei seinem gegenwärtigen Stand keine besondere Vorschrift, die die Befugnis der Mitgliedstaaten, andere Steuern als die Umsatzsteuern einzuführen, ausschließt oder beschränkt . Diese Befugnis wird in Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich bestätigt, der lautet : "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 ."

14 Wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 8 . Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerrutt/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, Slg . 1986, 2219) klarge stellt hat, geht aus dieser Vorschrift hervor, daß das Gemeinschaftsrecht mit der Mehrwertsteuer konkurrierende Abgabenregelungen zulässt . Deshalb können die Mitgliedstaaten Steuern einführen, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, selbst wenn, wie im Ausgangsverfahren, ihre Erhebung zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Umsatz führt .

15 Die Antwort auf die erste Frage hängt somit davon ab, ob die BVB, wie sie im Vorlageurteil beschrieben worden ist, als Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann .

16 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes (Urteil vom 27 . November 1985 in der Rechtssache 295/84, Rousseau Wilmot, Slg . 1985, 3759) kommt dem Begriff "Umsatzsteuer" im Rahmen von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie besondere Bedeutung zu . Der Gerichtshof hat, um das gestellte Problem entscheiden zu können, festgestellt, 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 .

17 Aus diesem Urteil geht auch hervor, daß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Beibehaltung oder Einführung bestimmter indirekter Abgaben belässt, 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 .

18 Wie der Gerichtshof u . a . in den Urteilen vom 27 . November 1985 in der Rechtssache 295/84 (Rousseau Wilmot, a . a . O .) und vom 3 . März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg .

1988, 1343) festgestellt hat, beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gemäß Artikel 2 der Ersten Richtlinie auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe einschließlich, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions - und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist . Jedoch wird bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat . Der Mechanismus des Vorsteuerabzugs ist durch Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie so ausgestaltet, daß die Steuerpflichtigen befugt sind, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der die Gegenstände bereits vorher belastet worden sind .

19 Deshalb ist zu bestimmen, ob die Erhebung der BVB das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beim derzeitigen Stand der steuerlichen Harmonisierung in der Gemeinschaft insofern beeinträchtigt, als sie Personenkraftwagen in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belastet .

20 Wenn die BVB auch eine Verbrauchsteuer ist, deren Bemessungsgrundlage proportional zum Preis der Personenkraftwagen ist, so ist sie doch keine allgemeine Steuer, denn mit ihr werden nur zwei ganz bestimmte Gruppen von Erzeugnissen belastet, nämlich Personenkraftwagen und Kleinkrafträder . Ferner belastet sie den Verkehr mit Gegenständen und Dienstleistungen nicht und betrifft Handelsgeschäfte nicht in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise, denn sie wird nur einmal, im Zeitpunkt der Lieferung durch den Hersteller oder der Einfuhr, angewandt und sodann vollständig auf die nächste Umsatzstufe abgewälzt, ohne daß eine erneute Besteuerung erfolgte . Weiter ist die entrichtete BVB zwar nicht auf der vorangegangenen Stufe abzugsfähig, sie ist jedoch Bestandteil des Wiederverkaufspreises des Fahrzeugs; Gebrauchtfahrzeuge, die nicht eingeführt werden, unterliegen der BVB nicht . Ferner beeinträchtigt die BVB nicht das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, denn sie wird parallel zur Mehrwertsteuer erhoben, ohne ganz oder teilweise an deren Stelle zu treten . Schließlich ist die Besteuerungsgrundlage der BVB der Katalogpreis des Fahrzeugs ohne Mehrwertsteuer, und wenn Mehrwertsteuer geschuldet wird, wird sie nach der vom Lieferanten tatsächlich erhaltenen Gegenleistung einschließlich der BVB berechnet .

21 Diese Erwägungen führen zu dem Ergebnis, daß eine Steuer der vom vorliegenden Gericht beschriebenen Art nicht die Tatbestandsmerkmale einer Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie erfüllt .

22 Die Probleme, um die es in den vorliegenden Rechtsstreitigkeiten geht, unterscheiden sich auch deutlich von denjenigen, die den Urteilen des Gerichtshofes vom 10 . April 1984 in der Rechtssache 324/82 (Kommission/Königreich Belgien, Slg . 1984, 1861) und vom 4 . Februar 1988 in der Rechtssache 391/85 (Kommission/Königreich Belgien, Slg . 1988, 579) zugrunde lagen . Im Urteil vom 10 . April 1984 hat der Gerichtshof nämlich festgestellt, daß die Sechste Richtlinie die Beibehaltung des Katalogpreises von Kraftwagen als Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer hindert . Im Urteil vom 4 . Februar 1988 hat der Gerichtshof ausgeführt, daß die Verpflichtung zur Durchführung des ersteren Urteils der Einführung einer Zulassungssteuer für neue Personenkraft - und Kombiwagen entgegensteht, deren Besteuerungsgrundlage durch den Katalogpreis gebildet wurde, und bei der eine Befreiung in Höhe des Betrages gewährt wurde, der als Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bei der Lieferung oder Einfuhr des Fahrzeuges diente, da eine solche Regelung faktisch die Besteuerungsgrundlage durch die Verweisung auf den Katalogpreis für neue Personenkraft - und Kombiwagen aufrechterhielt . Die BVB stellt hingegen eine von der Mehrwertsteuer unabhängige Steuer dar und ist stets Teil von deren Besteuerungsgrundlage .

23 Schließlich machen die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens noch unter Hinweis auf den Vorbehalt "unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen" in Artikel 33 geltend, daß die Erhebung der BVB gegen Artikel 95 EWG-Vertrag verstosse .

24 Aus den Feststellungen des vorliegenden Gerichts geht hervor, daß diese Steuer, die eingeführte Fahrzeuge und solche inländischer Herkunft unter den gleichen Voraussetzungen belastet, keine diskriminierende oder Schutzwirkung entfaltet . Somit ist eine solche Steuer nicht mit Artikel 95 EWG-Vertrag unvereinbar .

25 Deshalb ist auf die erste Frage, die der Hoge Raad in beiden Rechtssachen gestellt hat, zu antworten, daß die Bestimmungen der Ersten, der Zweiten und der Sechsten Richtlinie der Erhebung einer besonderen Verbrauchsteuer wie der BVB nicht entgegenstehen .

Zu den zweiten Fragen

26 Angesichts der Antwort auf die erste Frage sind die beiden zweiten Fragen gegenstandslos .

Kostenentscheidung

Kosten

27 Die Auslagen der Regierung der Niederlande, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig . Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts .

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Hoge Raad der Niederlande mit Urteilen vom 9 . März 1988 vorgelegten Fragen für Recht erkannt :

Die Bestimmungen der Ersten, Zweiten und Sechsten Richtlinie über die Mehrwertsteuer stehen der Erhebung einer besonderen Verbrauchsteuer auf Personenkraftfahrzeuge wie der Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s nicht entgegen .