

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

7. August 2018(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 401 – Nationale Steuern, die den Charakter von Umsatzsteuern haben – Verbot – Begriff ‚Umsatzsteuer‘ – Örtliche Verkaufssteuer – Wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer – Fehlen“

In der Rechtssache C-475/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Riigikohus (Oberstes Gericht, Estland) mit Entscheidung vom 1. August 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 8. August 2017, in dem Verfahren

**Viking Motors AS,**

**TKM Beauty Eesti OÜ,**

**TKM King AS,**

**Kaubamaja AS,**

**Selver AS**

gegen

**Tallinna linn,**

**Maksu- ja Tolliamet**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richterin C. Toader (Berichterstatlerin) und des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Viking Motors AS, der TKM Beauty Eesti OÜ, der TKM King AS, der Kaubamaja AS und der Selver AS, vertreten durch E. Talur und L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid,

- der Tallinna linn, vertreten durch T. Pikamäe, vandeadvokaat,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskait? und K. Toomus als Bevollmächtigte,

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

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Viking Motors AS, der TKM Beauty Eesti OÜ, der TKM King AS, der Kaubamaja AS und der Selver AS auf der einen sowie der Tallinna linn (Stadt Tallinn, Estland) und dem Maksu- ja Tolliamet (Steuer- und Zollamt, Estland) (im Folgenden: Finanzverwaltung) auf der anderen Seite wegen der Erstattung der von diesen Gesellschaften entrichteten Verkaufssteuer.

## **Rechtlicher Rahmen**

### **Unionsrecht**

#### *Sechste Richtlinie*

3 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 (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. 1991, L 376, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste 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.“

#### *Mehrwertsteuerrichtlinie*

4 Die Erwägungsgründe 4 und 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie lauten:

„(4) Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen[,] ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über

die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um so weit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.

...

(7) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.“

5 Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.“

### **Estnisches Recht**

6 In seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung eröffnete das Kohalike maksude seadus (Gesetz über örtliche Steuern) den örtlichen Gebietskörperschaften das Recht, eine Verkaufsteuer als örtliche Steuer einzuführen.

7 § 8 dieses Gesetzes bestimmte:

„(1) Verkaufsteuer entrichten Einzelunternehmer und juristische Personen, die eine Gewerbeerlaubnis im Gemeinde- oder Stadtgebiet besitzen. Betriebsstättenbezogen wird Verkaufsteuer von Händlern im Sinne des Kaubandustegevuse seadus (Gesetz über die Handelstätigkeit), die im Wirtschaftstätigkeitsregister eingetragen und im Einzelhandel, in der Gastronomie oder im Dienstleistungsgewerbe tätig sind, entrichtet.

(2) Verkaufsteuer wird erhoben auf den Wert der vom Steuerzahler im Gemeinde- oder Stadtgebiet verkauften Gegenstände und Dienstleistungen, der in ihrem Kaufpreis enthalten ist. Der Kaufpreis der Gegenstände und Dienstleistungen im Sinne des vorliegenden Gesetzes ist der steuerbare Wert des im Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz) festgelegten steuerbaren Umsatzes ohne Verkaufsteuer.

(3) Den Satz der Verkaufsteuer setzt der Gemeinde- oder Stadtrat fest, er darf jedoch 1 % des im Kaufpreis enthaltenen Werts der Gegenstände und Dienstleistungen nach Abs. 2 nicht überschreiten.

(4) Besteuerungszeitraum der Verkaufsteuer ist das Quartal.

(5) Der Steuerpflichtige ist verpflichtet:

1) die Verkaufsteuer auf den Wert der von ihm im Gemeinde- oder Stadtgebiet verkauften Gegenstände und Dienstleistungen nach dem in der Steuerverordnung des Gemeinde- oder Stadtrats festgelegten Satz zu berechnen;

2) der in der Ratsverordnung bezeichneten Steuerbehörde für jedes Quartal bis zum 20. des

Folgemonats in Bezug auf die Verkaufsteuer die vom Finanzminister festgesetzte Umsatzerklärung vorzulegen;

3) die Verkaufsteuer bis zum Stichtag für die Einreichung der Erklärung an den Haushalt der örtlichen Gebietskörperschaft zu entrichten.

(6) Die Gemeinde? oder Stadtverwaltung ist befugt, nach den vom Gemeinde? oder Stadtrat festgelegten Bedingungen und Verfahren Vergünstigungen und Befreiungen von der Verkaufsteuer zu gewähren.“

8 Mit der Verordnung Nr. 45 vom 17. Dezember 2009 über die Verkaufsteuer von Tallinn (im Folgenden: Verordnung Nr. 45) führte der Tallinna Linnavolikogu (Stadtrat von Tallinn, Estland) eine Verkaufsteuer im Sinne von § 8 des Gesetzes über örtliche Steuern ein. Diese Steuer trat am 1. Januar 2010 in Kraft und wurde bis zum 1. Januar 2012 angewandt.

9 Nach § 1 Abs. 2 der Verordnung Nr. 45 wurde diese Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen erhoben, die im Stadtgebiet Tallinn oder von dort aus an eine natürliche Person im Einzelhandel, in der Gastronomie oder im Dienstleistungsgewerbe verkauft bzw. erbracht wurden.

10 § 2 („Steuerpflichtiger“) dieser Verordnung bestimmte:

„Steuerpflichtig sind Händler im Sinne des Kaubandustegevuse seadus (Gesetz über die Handelstätigkeit), die alle folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- 1) Der Händler ist im Wirtschaftstätigkeitsregister eingetragen;
- 2) die Betriebsstätte des Händlers liegt nach den im Wirtschaftstätigkeitsregister enthaltenen Daten im Stadtgebiet Tallinn;
- 3) der Händler ist im Einzelhandel, in der Gastronomie oder im Dienstleistungsgewerbe tätig.“

11 Nach § 4 („Steuersatz“) dieser Verordnung betrug der Satz der Verkaufsteuer 1 % des steuerbaren Werts der in § 1 Abs. 2 der Verordnung genannten Gegenstände und Dienstleistungen.

12 § 41 („Entstehung der Steuerpflicht“) der Verordnung bestimmte:

„(1) Die Steuerpflicht entsteht an dem Tag, an dem die erste der folgenden Handlungen vorgenommen wird:

- 1) Absendung des Gegenstands an den Käufer oder Zugänglichmachung des Gegenstands für den Käufer oder Erbringung der Dienstleistung;
- 2) Eingang der vollständigen oder teilweisen Zahlung für den Gegenstand oder die Dienstleistung.

(2) Im Fall der Erbringung einer Dienstleistung im Rahmen eines Dauervertragsverhältnisses entsteht die Steuerpflicht in dem Besteuerungszeitraum, in dem der Zeitraum endet, in dem für die erbrachte Dienstleistung die Rechnung ausgestellt oder die Bezahlung vereinbart wurde, je nachdem was zuerst eintritt.

(3) Einzelunternehmer, die die kassenbasierte Rechnungsführung anwenden, können im Hinblick auf die Entstehung der Steuerpflicht von der Vereinnahmung der Zahlung für den

Gegenstand oder die Dienstleistung ausgehen.“

13 § 42 Abs. 1 der Verordnung Nr. 45 sah vor:

„Der mit der Verkaufsteuer zu besteuernde Wert eines Gegenstands oder einer Dienstleistung ist gemäß § 12 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes der Verkaufspreis des Gegenstands oder der Dienstleistung und alles, was sonst als Entgelt anzusehen ist (ohne Mehrwertsteuer), den bzw. das der Veräußerer des Gegenstands oder der Erbringer der Dienstleistung vom Erwerber des Gegenstands, dem Empfänger der Dienstleistung oder einer dritten Person für den Gegenstand oder die Dienstleistung erhalten hat oder erhält.“

### **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage**

14 Die Kassationsbeschwerdeführerinnen des Ausgangsverfahrens waren der Auffassung, sie hätten die mit der Verordnung Nr. 45 eingeführte Verkaufsteuer zu Unrecht gezahlt, und reichten deshalb beim Tallinna Ettevõtlusamet (Gewerbeamt Tallinn, Estland) korrigierte Verkaufsteuererklärungen für die letzten drei Quartale des Jahres 2010 und die vier Quartale des Jahres 2011 sowie Anträge auf Rückerstattung der bereits entrichteten Steuerbeträge ein.

15 Das Tallinna Ettevõtlusamet war hingegen der Ansicht, die Kassationsbeschwerdeführerinnen des Ausgangsverfahrens seien verkaufsteuerpflichtig, setzte den Betrag der von jeder von ihnen geschuldeten Steuer mit Steuerbescheiden fest und gab ihren Anträgen auf Erstattung nur teilweise statt.

16 Die Kassationsbeschwerdeführerinnen des Ausgangsverfahrens wandten sich daraufhin an die Finanzverwaltung, die aber im Wesentlichen bestätigte, dass sie der Verkaufsteuer unterlägen.

17 Viking Motors, TKM Beauty Eesti und TKM King zum einen sowie Kaubamaja und Selver zum anderen erhoben beim Tallinna Halduskohus (Verwaltungsgericht Tallinn, Estland) Klagen auf Nichtigerklärung der Steuerbescheide und der sie betreffenden Bescheide der Finanzverwaltung sowie auf deren Verurteilung, die Verkaufsteuer zu erstatten und Zinsen zu zahlen, da die Verkaufsteuer insbesondere gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße.

18 Mit Urteil vom 31. März 2015 wies das Tallinna Halduskohus (Verwaltungsgericht Tallinn) die Klagen von Viking Motors, TKM Beauty Eesti und TKM King ab. Den Klagen von Kaubamaja und Selver gab das Gericht mit Urteil vom 24. Juli 2015 statt, jedoch nur insoweit, als die Verkaufsteuer auf Verkäufe verbrauchsteuerpflichtiger Waren angewandt worden war.

19 Die Kassationsbeschwerdeführerinnen des Ausgangsverfahrens legten gegen diese Urteile beim Tallinna Ringkonnakohus (Bezirksgericht Tallinn, Estland) Berufung ein.

20 Mit Urteilen vom 9. Mai 2016 und vom 30. Juni 2016 wies dieses Gericht die Berufungen zurück, wobei es die Gründe des erstinstanzlichen Gerichts übernahm und zudem hervorhob, dass es der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Hinblick darauf nicht an Klarheit fehle, dass eine in einem Mitgliedstaat geltende Steuer nur dann gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße, wenn sie den vier vom Gerichtshof entwickelten wesentlichen Merkmalen der Mehrwertsteuer entspreche.

21 Die Kassationsbeschwerdeführerinnen des Ausgangsverfahrens legten Kassationsbeschwerden bei dem vorlegenden Gericht ein, das die beiden Rechtssachen mit Beschluss vom 10. Mai 2017 zu einem Verfahren verband.

22 Das Riigikohus (Oberstes Gericht, Estland) vertritt den Standpunkt, dass mit der Anwendung der im Ausgangsverfahren fraglichen Verkaufsteuer, auch wenn sie in formaler

Hinsicht nicht das dritte und das vierte Merkmal der Mehrwertsteuer nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs aufgewiesen habe, da sie nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben worden sei und nicht das Recht gewährt worden sei, die auf einer vorangegangenen Stufe entrichtete Steuer abzuziehen, in der Sache derselbe Zweck erreicht worden sei, wie er bei einem Zusammenwirken des dritten und des vierten Merkmals eingetreten wäre. Letztlich sei nämlich der Verbraucher mit der Verkaufsteuer belastet worden.

23 Die Anwendung der Verkaufsteuer könnte nach Ansicht des vorlegenden Gerichts auch das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen, indem sie dazu führe, dass ähnliche Gegenstände und Dienstleistungen auf nationaler Ebene steuerlich unterschiedlich belastet würden. Unter Verweis auf das Urteil vom 5. März 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass die im Ausgangsverfahren fragliche Verkaufsteuer im Widerspruch zur Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12) steht, soweit sie auf den verbrauchsteuerpflichtigen Einzelhandelsverkauf von Flüssigbrennstoffen erhoben wird, weist das Gericht darauf hin, dass die estnischen Gerichte infolge dieses Urteils den Klagen der Steuerpflichtigen in Rechtsstreitigkeiten über die Verkaufsteuer, was die Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren betreffe, stattgegeben hätten.

24 Unter diesen Umständen hat das Riigikohus (Oberstes Gericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass damit eine innerstaatliche Steuer unvereinbar ist, die allgemein angewandt und proportional zum Preis festgesetzt wird, die aber nach den einschlägigen Vorschriften nur auf der Stufe des Verkaufs eines Gegenstands oder einer Dienstleistung an einen Verbraucher zu erheben ist, so dass die endgültige Steuerbelastung letztlich auf dem Verbraucher lastet, und die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt und den Wettbewerb verfälscht?

### **Zur Vorlagefrage**

25 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er der Beibehaltung oder Einführung einer örtlichen Verkaufsteuer wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht.

26 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie nach ihrem Art. 401 einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.

27 Eine wörtliche Auslegung dieser Bestimmung lässt angesichts der in dem Ausdruck „die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben“ enthaltenen negativen Voraussetzung den Schluss zu, dass die Beibehaltung oder Einführung von Steuern, Abgaben und Gebühren durch einen Mitgliedstaat nur unter der Bedingung zulässig ist, dass diese nicht einer Umsatzsteuer gleichkommen.

28 Zwar ist der Begriff „Umsatzsteuer“ weder in Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie noch in einer anderen Bestimmung dieser Richtlinie definiert, es ist aber darauf hinzuweisen, dass dieser Artikel, um dessen Auslegung das vorliegende Gericht ersucht, im Wesentlichen mit Art. 33 der Sechsten Richtlinie übereinstimmt.

29 Der Gerichtshof hat u. a. in seinem Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), Art. 33 der Sechsten Richtlinie, insbesondere den darin enthaltenen Begriff „Umsatzsteuer“ ausgelegt, nachdem er diese Bestimmung in ihren gesetzgeberischen Kontext eingeordnet und an die Ziele erinnert hat, die mit der Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verfolgt werden.

30 So hat der Gerichtshof hervorgehoben, dass bereits 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) die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern einen gemeinsamen Markt schaffen soll, 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 (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 19).

31 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 (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 20).

32 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 (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 21).

33 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 Vorsteuerabzugs wurde durch 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 die Steuer auf jeder Stufe nur den Mehrwert besteuert und letztlich vom Endverbraucher getragen wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 22).

34 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 (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, Rn. 23).

35 Aus den gleichen Gründen gestattete 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. in diesem Sinne Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, Rn. 24).

36 Ob eine Steuer, Abgabe oder Gebühr den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat, hängt vor allem davon ab, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr belastet und dabei kommerzielle Umsätze so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist (vgl. entsprechend Urteil vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a., C?283/06 und C?312/06, EU:C:2007:598, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 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 (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Dagegen ist entschieden worden, dass Art. 33 der Sechsten Richtlinie nicht der Beibehaltung oder Einführung einer Steuer entgegensteht, die eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist (Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). Gleiches gilt für Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

39 Aus der Rechtsprechung ergeben sich vier solche Merkmale: allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände und 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 vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, Rn. 28).

40 Es ist daher zu prüfen, ob eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren fragliche Verkaufsteuer solche Merkmale aufweist, da der Gerichtshof zwar in seinem Urteil vom 5. März 2015, Statoil Fuel & Retail (C?553/13, EU:C:2015:149), entschieden hat, dass sie im Widerspruch zum Unionsrecht steht, das Ausgangsverfahren aber nicht die Vereinbarkeit dieser Steuer mit dem allgemeinen Verbrauchsteuersystem, sondern mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem betrifft.

41 Damit Ergebnisse vermieden werden, die im Widerspruch zu dem mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem verfolgten Ziel stehen, wie es vorstehend in den Rn. 31 bis 37 beschrieben worden ist, ist jeder Vergleich der Merkmale einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren fraglichen Verkaufsteuer mit den Merkmalen der Mehrwertsteuer im Licht dieses Zieles vorzunehmen. In diesem Rahmen ist besonderes Augenmerk auf das Erfordernis zu legen, dass die Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems jederzeit gewährleistet sein muss (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, Rn. 29).

42 Im vorliegenden Fall ist im Hinblick auf das dritte und das vierte wesentliche Merkmal der Mehrwertsteuer, nämlich die Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe sowie das Bestehen eines Rechts auf Abzug der auf der vorhergehenden Stufe bereits entrichteten Steuer, festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren fragliche Verkaufsteuer, wie das vorliegende



Gericht selbst einräumt, diese Voraussetzungen nicht erfüllt.

43 Dieser Umstand ist indessen für die Feststellung ausreichend, dass die im Ausgangsverfahren fragliche Verkaufssteuer, da sie nicht alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer erfüllt, dementsprechend nicht unter das Verbot nach Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt (vgl. entsprechend Beschluss vom 12. Oktober 2017, Palais Kaiser Kron, C-549/16, nicht veröffentlicht, EU:C:2017:761, Rn. 21).

44 Das vorlegende Gericht weist jedoch darauf hin, dass die Anwendung dieser Steuer im Wesentlichen denselben Zweck erfüllt wie das dritte und das vierte wesentliche Merkmal der Mehrwertsteuer, da die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.

45 In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass, wie sich aus den dem Gerichtshof zur Verfügung stehenden Akten ergibt, durch die Vorschriften, mit denen die im Ausgangsverfahren fragliche Verkaufssteuer geregelt wurde, den Steuerpflichtigen weder die Verpflichtung auferlegt wurde, den Betrag dieser Steuer auf den Verkaufspreis aufzuschlagen, noch die, den Betrag der zu entrichtenden Steuer auf der dem Käufer ausgestellten Rechnung gesondert auszuweisen. Daher war die Abwälzung dieser Steuer auf den Endverbraucher für die Einzelhändler, die jederzeit wählen konnten, sie selbst zu tragen, ohne die Preise der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen zu erhöhen, eine Möglichkeit und keine Verpflichtung.

46 Es ist daher ungewiss, ob die Belastung mit der im Ausgangsverfahren fraglichen Verkaufssteuer in einer Art und Weise, wie sie für eine Verbrauchsteuer wie die Mehrwertsteuer charakteristisch ist, letztlich auf den Endverbraucher abgewälzt wurde.

47 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass 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. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie herausfallen kann (Urteil vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a., C-283/06 und C-312/06, EU:C:2007:598, Rn. 50).

48 Während die Mehrwertsteuer durch den Vorsteuerabzugsmechanismus nämlich 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, verhält es sich bei einer Steuer wie der Verkaufssteuer nicht so (vgl. entsprechend Urteil vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a., C-283/06 und C-312/06, EU:C:2007:598, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Das vorlegende Gericht ist ferner der Auffassung, dass die Anwendung der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuer neben dem geltenden Mehrwertsteuersystem das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und die Wettbewerbsneutralität, auf deren notwendige Einhaltung in den Erwägungsgründen 4 und 7 der Mehrwertsteuerrichtlinie hingewiesen wird, beeinträchtigen könnte.

50 In Anbetracht der in den Rn. 34 bis 38 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen kann eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren fragliche Verkaufssteuer, da sie die kommerziellen Umsätze nicht so belastet, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist, das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht beeinträchtigen.

51 Angesichts der Tatsache, dass die Anwendung der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuer auf den Verkaufspreis von den Verkäufern abhängt, die entscheiden können, ob sie die Steuerbelastung auf den Käufer übertragen oder nicht, ist außerdem darauf hinzuweisen, dass allein das Verhalten des Verkäufers den Ausschlag für seine gegenüber einem Wettbewerber

andere steuerliche Behandlung und die etwaigen von einem Teil der Verbraucher im Vergleich zu den anderen getragenen Preisunterschiede geben kann. Folglich kann die Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, auf die in Rn. 41 des vorliegenden Urteils hingewiesen wurde, nicht gefährdet werden.

52 Nach alledem kann eine Steuer wie die im Ausgangsverfahren fragliche Verkaufsteuer nicht als Steuer mit dem Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden.

53 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er der Beibehaltung oder Einführung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren fraglichen Verkaufsteuer nicht entgegensteht.

### **Kosten**

54 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

**Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er der Beibehaltung oder Einführung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren fraglichen Verkaufsteuer nicht entgegensteht.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Estnisch.