SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER

vom 27. Februar 1997 *

1. Mit den Fragen, die die Audiencia Nacional Ihnen in diesen drei verbundenen Rechtssachen vorgelegt hat, wird um Klarstellung bestimmter Tatbestandsmerkmale des Begriffes der Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [1] (im folgenden: Sechste Richtlinie) ersucht. Sie sollen die rechtliche Einstufung einer Ergänzungsabgabe zur Steuer auf Gewinnspiele, Wetten und Glücksspiele, die von den spanischen Behörden für das Jahr 1990 eingeführt wurde (im folgenden: Ergänzungsabgabe), anhand der Sechsten Richtlinie ermöglichen. Zu diesem Zweck möchte das vorlegende Gericht das Kriterium der Abwälzung der Abgabe auf den Verbraucher näher erläutert haben und ersucht um Auskunft darüber, welchen Platz die Rechnung bei der Feststellung dieser Abwälzung einnimmt.

I — Der nationale rechtliche Rahmen

2. Aus dem Vorlagebeschluß in der Rechtssache C-370/95 und den schriftlichen Erklärungen der Klägerinnen [2] geht hervor, daß die Vorlagefragen zum einen im Verfahren über die Anfechtungsklage gegen einen Bescheid des spanischen Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen über die Erhebung der Ergänzungsabgabe auf Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit (des sogenannten Typs „B") [3] und zum anderen im Verfahren über zwei bei der Audiencia Nacional erhobene Klagen auf Aufhebung der Ministerialverordnung vom 6. September 1990 [4], die einen Teil der Rechtsgrundlage für die streitige Abgabe darstellt, gestellt worden sind. Über die Klage gegen den Abgabenbescheid hat das Tribunal Económico-Administrativo Central am 13. November 1992 entschieden; gegen diese Entscheidung ist ein Rechtsmittel bei der Audiencia Nacional eingelegt worden.

3. Obwohl es in den Ausgangsverfahren nur um die Ergänzungsabgabe geht, bezieht sich das vorlegende Gericht sowohl auf die Regelung der Abgabe auf Gewinnspiele, Wetten oder Glücksspiele (im folgenden: Glücksspielsteuer) als auch auf die Erhebung der Ergänzungsabgabe [5].

4. Tatsächlich haben beide Abgaben die meisten Tatbestandsmerkmale gemeinsam,

* Originalsprache: Französisch.

1 — Sechste 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).

2 — S. 2 Nr. 1 dieser Erklärungen. Obwohl die Vorlagefragen in drei verschiedenen nationalen Verfahren gestellt worden sind, haben sich nur die Careda SA und die Femara am vorliegenden Verfahren beteiligt.

3 — Rechtssache C-370/95.

4 — Rechtssachen C-371/95 und C-372/95.

5 — Siehe insbesondere S. 6 Punkte 6 und 7 des Vorlagebeschlusses (Rechtssache C-370/95).

wie sich aus dem Wortlaut der folgenden Bestimmungen des Gesetzes 5/1990 [6] ergibt, auf dem die Ergänzungsabgabe beruht:

„1. Die Ergänzungsabgabe ist anwendbar auf Spielautomaten des Typs ‚B' oder ‚C' [7], ... für die die Steuer für das Jahr 1990 vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes fällig geworden ist.

2. Abgabenpflichtig ist, wer der Steuer auf Gewinnspiele, Wetten oder Glücksspiele unterliegt." [8]

5. Die Wesenszüge der Regelung der Glücksspielsteuer, wie sie sich aus dem Vorlagebeschluß [9] und den anwendbaren Rechtsvorschriften [10] ergeben, sind folgende.

6. Die Glücksspielsteuer wird im gesamten spanischen Hoheitsgebiet im Zeitpunkt der Genehmigung, andernfalls der Veranstaltung des Spieles fällig. Abgabenpflichtig sind die Veranstalter und die Unternehmen, deren Tätigkeit die Veranstaltung von Glücksspielen umfaßt. Die Bemessungsgrundlage besteht in den Bruttoeinnahmen, die die Kasinos aus dem Spiel erzielen, oder den Beträgen, die die Spieler für ihre Teilnahme an den Spielen einsetzen, die in den verschiedenen Lokalen, Einrichtungen oder Örtlichkeiten stattfinden, in denen Gewinnspiele, Wetten oder Glücksspiele veranstaltet werden.

7. Der Unterschied zwischen den beiden Abgaben besteht im wesentlichen in ihrem Fälligkeitszeitraum und ihrem Betrag.

8. Die Glücksspielsteuer wird pro Kalenderjahr geschuldet und ist am 1. Januar jedes Jahres für die in den vorhergehenden Jahren zugelassenen Automaten fällig. Die Ergänzungsabgabe wird ausschließlich für das Jahr 1990 geschuldet.

9. Zur Höhe der Glücksspielsteuer führt das vorlegende Gericht aus: „[Es] wurde ursprünglich ... ein allgemeiner Referenzsatz von 20 % des Erlöses angewandt, der später zugunsten der Anwendung fester Sätze abgeschafft wurde, von denen vermutet wurde, daß sie in angemessenem Verhältnis zum Umsatz des Gerätes standen." [11] Der Betrag der Ergänzungsabgabe wird durch

6 — Gesetz vom 29. Juni 1990 (BOE vom 30. Juni 1990, S. 3587).

7 — Das Gesetz 5/1990 unterscheidet zwischen Spielautomaten mit Gewinnmöglichkeit (sogenannter Typ „B") und Spielautomaten mit Geldeinsatz (sogenannter Typ „C"). Nach den Erläuterungen, die der Vertreter der Klägerinnen in der mündlichen Verhandlung gegeben hat, ermöglichen es die Automaten des Typs „B", Geldbeträge zu gewinnen, die einem gesetzlich auf mindestens 60 % des Einsatzes festgelegten Prozentsatz entsprechen. Die Automaten des Typs „C" haben einen höheren Gewinnanteil, und ihre Aufstellung ist Kasinos vorbehalten.

8 — Artikel 38 Absatz 2 Nummer 2 des Gesetzes 5/1990, der Artikel 3 Absatz 4 des Real Decreto-Ley 16/1977 vom 25. Februar 1977 (BOE vom 7. März 1977, S. 780) ändert.

9 — S. 6 und 7.

10 — Artikel 3 des Real Decreto-Ley 16/1977.

11 — S. 6 Punkt 6 des Vorlagebeschlusses. Artikel 38 Absatz 2 Nummer 1 des Gesetzes 5/1990 änderte Artikel 3 des Real Decreto-Ley 16/1977, indem der Satz von 20 % für Automaten des Typs „B" durch einen festen jährlichen Satz von 375 000 PTA ersetzt wurde.

Errechnung des Unterschiedsbetrags zwischen beiden Kategorien fester Sätze errechnet [12]. Die Ergänzungsabgabe hat es nämlich erlaubt, den Betrag der auf Automaten des Typs „B" erhobenen Glücksspielsteuer für das Jahr 1990 zu erhöhen.

II — Die Vorlagefragen

10. Die gestellten Fragen, bei denen es im wesentlichen um die Abwälzung auf den Verbraucher geht, lassen die bestehenden Unterschiede zwischen den beiden Abgaben nebensächlich werden, so daß ich mich ohne Unterschied auf die rechtliche Regelung beider Abgaben beziehe, da sie, wie die Regierung des Königreichs Spanien ausführt [13], von gleicher Art sind.

11. Sowohl vor dem nationalen Gericht als auch vor dem Gerichtshof rügen die Klägerinnen der Ausgangsverfahren einen Verstoß gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie [14], der bestimmt:

„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."

12. Sie machen geltend, daß die auf Automaten des Typs „B" in Spanien erhobene Abgabe eine Abgabe sei, „die die gleichen Eigenschaften und wesentlichen Merkmale aufweist wie die Mehrwertsteuer, weshalb sie gegen das Verbot in Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ... verstößt" [15]. Demgegenüber sind die Regierung des Königreichs Spanien und die Kommission der Ansicht, daß die streitigen Abgaben nicht die Merkmale einer Mehrwertsteuer aufwiesen, die sie mit Artikel 33 unvereinbar machten [16].

13. Nach ständiger Rechtsprechung steht diese Bestimmung „der Beibehaltung oder Einführung von Eintragungsgebühren oder von Steuern, Abgaben und Gebühren anderer Art nicht entgegen ..., sofern diese nicht die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen" [17]. Den Mitgliedstaaten steht sogar eine Kumulierung der Mehrwert-

12 — Artikel 38 Absatz 2 Punkt 2 Nummer 3 des Gesetzes 5/1990 lautet: „Der Betrag der Ergänzungsabgabe entspricht dem Unterschied zwischen den in Nummer 1 festgesetzten Tarifen und denjenigen nach dem Real Decreto-Ley 7/1989 vom 29. Dezember." Für Automaten des Typs „B" ergibt sich dieser Betrag somit aus dem Unterschied zwischen dem festen Satz von 375 000 PTA und dem Satz von 141 750 PTA (Artikel 39 des Real Decreto-Ley 7/1989; BOE vom 30. Dezember 1989, S. 8325).

13 — S. 12 ihrer schriftlichen Erklärungen.

14 — S. 2, Abschnitt IV des Vorlagebeschlusses.

15 — S. 10 der schriftlichen Erklärungen.

16 — Insbesondere S. 15 der schriftlichen Erklärungen der spanischen Regierung und S. 12 der schriftlichen Erklärungen der Kommission.

17 — In jüngerer Zeit Urteil vom 16. Dezember 1992 in der Rechtssache C-208/91 (Beaulande, Slg. 1992, I-6709, Randnr. 13).

steuer mit Steuern, Abgaben und Gebühren frei, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben [18].

14. Das vorlegende Gericht führt aus, zweifellos sei bei der Festsetzung der festen Abgabenbeträge für Spielautomaten der verschiedenen Typen deren Umsatz berücksichtigt worden; weiter führt es aus: „Obwohl in der Regelung der Glücksspielsteuer und der ... Ergänzungsabgabe ... nicht ausdrücklich davon die Rede ist, daß diese auf den Verbraucher abgewälzt werden, steht fest, daß, wie das Tribunal Supremo wiederholt entschieden hat, der endgültige Adressat der Verbraucher ist, auf den die Abgabenlast letztlich abgewälzt wird ...“ Es zieht daraus folgenden Schluß: „[Es] scheinen im Fall der spanischen Glücksspielsteuer die Voraussetzungen für deren Unvereinbarkeit mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ... vorzuliegen.“ [19]

15. Die Audiencia Nacional möchte jedoch, um ihre Überzeugung zu befestigen, eine Erläuterung des Begriffes „Abwälzung“ der Abgaben auf den Verbraucher [20] erhalten, insbesondere für den Fall, daß eine solche Abwälzung nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen ist. Das Gericht fragt im übrigen nach den Wirkungen, die die unterbliebene Ausstellung eines Dokuments, in dem die Abwälzung festgestellt wird, auf die Natur der spanischen Abgaben haben kann.

16. Das spanische Gericht hat Ihnen daher gemäß Artikel 177 des Vertrages folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1) Ist eine Abwälzung der Steuer auf den Verbraucher im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 und des übrigen Gemeinschaftsrechts, wie sie Voraussetzung für das Vorliegen einer Umsatzsteuer ist, stets und in jedem Fall nur dann gegeben, wenn das betreffende Abgabengesetz ausdrücklich bestimmt, daß die in Rede stehende Abgabe auf den Verbraucher abgewälzt werden kann, oder genügt es, daß die Abgabe bei vernünftiger Auslegung des betreffenden Gesetzes als tatsächlich im Preis, den der Verbraucher zahlt, inbegriffen gelten kann?

2) Kann eine Abgabe, die zu einem festen Satz erhoben wird, der einen erheblichen Teil der gesamten Einnahmen oder Umsätze ausmacht und der diese Einnahmen berücksichtigt, wenn sie letztlich vom Verbraucher getragen wird, als Umsatzsteuer betrachtet werden, selbst wenn sie nicht ausdrücklich auf den Verbraucher abgewälzt (diesem in Rechnung gestellt) wird, weil es sich um mittels

18 — Urteile vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerrutt, Slg. 1986, 2219, Randnr. 22) und vom 13. Juli 1989 in den Rechtssachen 93/88 und 94/88 (Wisselink u. a., Slg. 1989, 2671, Randnr. 14).

19 — S. 8 Punkt 10 des Vorlagebeschlusses. Hervorzuheben ist, daß sich die Klägerinnen der Ausgangsverfahren ebenfalls auf die Rechtsprechung des Tribunal Supremo beziehen. Gemäß dessen Urteil vom 19. Dezember 1990, wie es auf S. 8 f. Nr. 2 ihrer schriftlichen Erklärungen zitiert wird, besteht „nicht ... der geringste Zweifel daran, daß der endgültige Adressat der Abgabe der Spieler ist, auf den die Abgabenlast abgewälzt wird“. Nach den Urteilen dieses Gerichts vom 23. Februar und 5. Mai 1990, die ebenfalls von den Klägerinnen der Ausgangsverfahren zitiert werden, wird „die angebliche ‚Abgabe‘ auf Automaten des Typs ‚B‘ zu einem festen jährlichen Satz [erhoben], der anhand der vermuteten Erträge des Automaten berechnet wird“.

20 — Auf S. 10 des Vorlagebeschlusses führt die Audiencia Nacional aus, daß diese Abwälzung die Fragen aufwerfe, die im folgenden gestellt werden.

Münzen getätigte automatische Umsätze handelt, wobei ein Preis für die Benutzung feststeht? Verstößt eine so ausgestaltete Abgabe gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie 77/388 über die Umsatzsteuern, so daß sie daher mit dieser Richtlinie unvereinbar ist?

17. Die verwendete Formulierung zeigt, daß die Audiencia Nacional entgegen der von den Beteiligten bevorzugten Lösung, die nahelegt, die Rechtsnatur der in Rede stehenden Abgaben insgesamt zu erfassen, den Gerichtshof nicht aufgefordert hat, zur Auslegung des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie zwecks einer Beurteilung sämtlicher Merkmale einer Abgabe, wie sie durch das spanische Gesetz eingeführt worden ist, Stellung zu nehmen.

18. Zwar betrifft der letzte Teil der zweiten Frage, der allgemein gefaßt ist, die Vereinbarkeit einer Abgabe, die die Merkmale der Glücksspielsteuer und der Ergänzungsabgabe aufweist, mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie. Die so formulierte Frage gibt jedoch nicht an, ob das Gericht nur um Ihre Auslegung des Artikels 33 insoweit ersucht, als die Abwälzung der Abgaben auf den Verbraucher ein Tatbestandsmerkmal der Umsatzsteuer darstellt, oder ob sie sich auch auf die Rechtsprechungskriterien für die Untersuchung der nationalen Abgaben in Ansehung des Artikels 33 bezieht, die nicht im Vorlagebeschluß erwähnt werden, oder aber ob sie ganz einfach die Auslegung dieser gesamten Bestimmung betrifft.

19. Die Zweifel schwinden, wenn man den Vorlagebeschluß liest, aus dem, wie ich bereits ausgeführt habe [21], hervorgeht, daß sich die Audiencia Nacional für hinreichend über das Vorhandensein und den Umfang bestimmter Kriterien informiert hält, die der Gerichtshof für die Auslegung des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie entwickelt hat.

20. So zeigt es sich, daß das spanische Gericht nur die Auslegung des Teils dieser Bestimmung als für die Entscheidung des Rechtsstreits erforderlich erachtet, der aus der Abwälzung einer Abgabe auf den Verbraucher einen Wesenszug der Mehrwertsteuer macht. Indem die Beteiligten eine allgemeine Untersuchung der streitigen Abgaben im Lichte des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie und der Kriterien Ihrer Rechtsprechung vornehmen, dürften sie den Rahmen der Ihnen vorgelegten Fragen überschreiten.

21. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Umfang seiner Befassung im Rahmen von Vorabentscheidungsverfahren sind „die Erwägungen, von denen das nationale Gericht bei der Formulierung seiner Frage ausgegangen ist, sowie die Erheblichkeit, die es dieser Frage im Rahmen eines bei ihm anhängigen Rechtsstreits beimißt, ... der Nachprüfung durch den Gerichtshof entzogen“ [22]. Daher halte ich es nicht für vertretbar, entsprechend dem Vorschlag der Beteiligten dazu Stellung zu nehmen, ob die Überlegungen des nationalen Gerichts, die es veranlaßt haben, bestimmte

21 — Siehe Nr. 14 dieser Schlußanträge.

22 — Urteil vom 5. Februar 1963 in der Rechtssache 26/62 (Van Gend & Loos, Slg. 1963, 1, 24). Siehe auch Urteil vom 29. November 1978 in der Rechtssache 83/78 (Pigs Marketing Board, Slg. 1978, 2347, Randnr. 25).

Merkmale der Definition der Mehrwertsteuer als gegeben anzunehmen, auch dann zutreffend sind, wenn man der Ansicht ist, daß es an diesen Kriterien fehle. Höchstens könnte ich die Ihrer Rechtsprechung entnommenen Anhaltspunkte ins Gedächtnis rufen, die es erlauben, die Natur einer nationalen Abgabe in Ansehung des Artikels 33 zu bestimmen, die das vorlegende Gericht aber nicht untersucht hat.

22. Sie haben die Kriterien für die Ermittlung der obligatorischen Abgaben aufgestellt, die der Definition der Steuern, Abgaben und Gebühren entsprechen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Eine Aufzählung dieser Grundsätze wird es uns ermöglichen, die Stellung des Begriffes „Abwälzung" innerhalb dieser Definition zu bestimmen.

III — Der Begriff der Umsatzsteuer

23. Das Verbot der Kumulierung der Mehrwertsteuer mit anderen Steuern, Abgaben oder Gebühren, die den Charakter von Mehrwertsteuern haben, erklärt sich durch das Vorhandensein eines harmonisierten Systems, das in Form eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gebildet wurde.

24. Die erste Mehrwertsteuerrichtlinie [23] (im folgenden: Erste Richtlinie) errichtet die Grundlagen für dieses System. Sie kündigt als Ziel an, „eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern vorzunehmen, um soweit als möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen ... zu verfälschen" [24]. Nach der Systematik dieser Regelung führt die Harmonisierung „zur Beseitigung der kumulativen Mehrphasensteuersysteme" [25], die in bestimmten Mitgliedstaaten der Gemeinschaft galten und deren Hauptmerkmal darin bestand, daß bei jedem Umsatz der gesamte Preis belastet wurde, ohne daß die Möglichkeit des Abzugs der auf der vorhergehenden Stufe entrichteten Steuer gegeben war. Eine solche Besteuerung ist nicht neutral, denn sie begünstigt mechanisch geschlossene Wirtschaftskreisläufe, und sie erhöht den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen im gleichen Umfang, in dem sich der in den ersten Phasen ihrer Erzeugung geschaffene Wert erhöht.

25. Die zweite Mehrwertsteuerrichtlinie [26] (im folgenden: Zweite Richtlinie) führt dieses auf einer gemeinschaftlichen Definition der Mehrwertsteuer beruhende System unter Ersetzung der nationalen Systeme ein. Die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die Besteuerung bleibt erhalten, außer in dem besonderen Bereich der Mehrwertsteuer.

26. Artikel 33 der Sechsten Richtlinie garantiert die Kohärenz und die Beständigkeit des gemeinsamen Systems dadurch, daß er nur andere als solche Abgaben zuläßt, die den Kriterien für die Umsatzsteuer entsprechen,

23 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, 71, S. 1301).

24 — Dritte Begründungserwägung.

25 — Vierte Begründungserwägung.

26 — Zweite 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, 71, S. 1303).

die nunmehr von der Gemeinschaftsrechtsprechung aufgestellt werden. Das Ziel der Harmonisierung würde nicht erreicht, wenn die Mitgliedstaaten zusätzlich zur Mehrwertsteuer weitere Steuern oder Abgaben mit den gleichen Merkmalen erheben dürften.

27. Aus Ihrer entsprechenden Auslegung im Urteil Rousseau Wilmot geht hervor:

„Artikel 33 der Sechsten Richtlinie beläßt den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Beibehaltung oder Einführung bestimmter indirekter Abgaben, wie z. B. von Verbrauchsteuern, sofern es sich dabei nicht um Abgaben handelt, ‚die ... den Charakter von Umsatzsteuern haben'. Er soll verhindern, daß das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und kommerzielle Umsätze in der die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise erfassen." [27]

28. Artikel 33 der Sechsten Richtlinie stellt nicht klar, was unter einer Steuer oder Abgabe zu verstehen ist, die „den Charakter von Umsatzsteuern" hat. Der Gerichtshof hat ausgeführt, daß „von Steuern, Abgaben und Gebühren, die *die wesentlichen Merkmale* der Mehrwertsteuer aufweisen, anzunehmen [ist], daß sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belasten" [28].

29. Die Rechtsprechung erläutert, welches die wesentlichen Merkmale sind. Danach gilt die „Mehrwertsteuer ... ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte. Sie ist proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen. Sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben, und sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d. h., es wird die bei einem Geschäft fällige Steuer unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist." [29]

30. Hinzuzufügen ist, daß die Mehrwertsteuer eine „allgemeine Verbrauchsteuer" [30] darstellt, die nicht von den Unternehmen, sondern letztlich vom Verbraucher getragen wird [31]. Daher ist leicht einzusehen, daß eine Abgabe, die festgesetzt wird, ohne daß es möglich wäre, ihre Abwälzung auf die Verbraucher zu erlauben, einen ganz anderen Charakter als die Umsatzsteuer im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinien hat. Eine solche Abgabe belastet unmittelbar den Produktionsprozeß und kann daher nicht die gleichen Aufgaben erfüllen.

27 — Urteil vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84 (Slg. 1985, 3759, Randnr. 16) und in jüngerer Zeit Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947, Randnr. 9).

28 — Urteil Beaulande (a. a. O., Randnr. 12, Hervorhebung von mir).

29 — Urteil vom 31. März 1992 in der Rechtssache C-200/90 (Dansk Denkavit und Poulsen Trading, Slg. 1992, I-2217, Randnr. 11). Siehe auch Urteile vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 15), Wisselink u. a. (a. a. O., Randnr. 18), vom 19. März 1991 in der Rechtssache C-109/90 (Giant, Slg. 1991, I-1385, Randnr. 129), Bozzi (a. a. O., Randnr. 12) und Beaulande (a. a. O., Randnr. 14).

30 — Siehe Artikel 2 der Ersten Richtlinie.

31 — Urteil Bergandi (a. a. O., Randnrn. 8 und 17).

31. Im Sinne von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ist daher auch die Steuer, die auf den Verbraucher abgewälzt werden kann, eine Umsatzsteuer. Ist es insoweit erforderlich, daß das Gesetz dies klarstellt?

IV — Zur ausdrücklichen Erwähnung des Begriffes „Abwälzung der Abgabe auf den Verbraucher" im Gesetz

32. Nach meiner Ansicht kann dem Argument nicht gefolgt werden, daß die Abwälzung nicht durchgeführt werden könne oder daß von der Unmöglichkeit der Durchführung auszugehen sei, weil eine Regelung wie das spanische Gesetz sie nicht ausdrücklich vorsehe.

33. Wie die Kommission unter Berufung auf Ihre Rechtsprechung vorträgt [32], ist Artikel 33 der Sechsten Richtlinie teleologisch auszulegen. Er soll verhindern, daß die Mitgliedstaaten Steuern einführen oder beibehalten, die — unabhängig von der Formulierung der Rechtsvorschriften, die sie regeln — tatsächlich in gleicher Weise wie eine Umsatzsteuer funktionieren. Die Anwendung der Regelungen ist wichtiger als ihre formale Aussage, die im Fall einer Abweichung von der Praxis als nebensächlich anzusehen ist.

34. Dies ergibt sich im übrigen aus der Untersuchung der Mehrwertsteuerregelung. Der Begriff „Abwälzung auf den Verbraucher" ist eines der Merkmale dieser Steuer, obwohl er in deren wörtlicher Definition durch die Erste Richtlinie nicht enthalten ist. Die Mehrwertsteuer wird in dieser Richtlinie einfach deshalb als „Verbrauchsteuer" eingestuft, um den Gedanken zum Ausdruck zu bringen, daß sie anläßlich der Lieferung eines Gegenstands oder der Erbringung einer Dienstleistung geschuldet wird, nicht aber, um festzustellen, daß ihre Last auf den Erwerber oder Empfänger abgewälzt wird. Daraus läßt sich ableiten, daß es über den Wortlaut des Gesetzes hinaus darauf ankommt, daß es der eingeführte Mechanismus dem Wirtschaftsteilnehmer ermöglicht, in der Beziehung zum Verbraucher den Betrag der Steuer, die er für den betreffenden Umsatz entrichtet hat, in der Weise in den praktizierten Preis einzubeziehen oder ihn hinzuzurechnen, daß ihn die steuerliche Belastung nicht trifft.

35. Keiner der Beteiligten macht im übrigen geltend, daß eine ausdrückliche Erwähnung im Gesetz erforderlich sei. Insbesondere erklären die Klägerinnen der Ausgangsverfahren, daß es „nicht erforderlich [ist], daß das betreffende Abgabengesetz bestimmt, daß die Abgabe auf den Verbraucher abgewälzt werden kann, sondern daß es ausreicht, daß das Gesetz die Abwälzung in jeder Weise, unmittelbar oder mittelbar, erlaubt oder zumindest nicht verbietet, so daß davon ausgegangen werden kann, daß die Abgabe im Preis der vom Verbraucher bezahlten Gegenstände oder Dienstleistungen inbegriffen ist" [33], damit eine Abgabe eine Umsatzsteuer darstellt. Ebenso macht die Kommission geltend: „Das vollständige Fehlen einer ausdrücklichen Verweisung auf die Kriterien, die den Begriff der Mehrwert-

32 — Nr. 8 der schriftlichen Erklärungen, in denen das Urteil Bergandi (a. a. O., Randnr. 14) zitiert wird, wo es heißt: „Bei der Prüfung, ob eine Steuer den Charakter einer Umsatzsteuer hat, ist vor allem ... festzustellen, ob sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr belastet und kommerzielle Umsätze in der die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise erfaßt."

33 — S. 16 Punkt 1 der schriftlichen Erklärungen.

steuer im Wortlaut des nationalen Gesetzes bestimmen, ist unerheblich, wenn es um die Beurteilung der Vereinbarkeit einer bestimmten Abgabe mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie geht." [34]

V — Zum Fehlen eines Dokuments, das die Abwälzung der Steuer auf den Verbraucher belegt

36. Das vorlegende Gericht geht davon aus, daß die Abwälzung der Abgaben auf den Verbraucher und die Proportionalität ihres Betrages zu den Einnahmen unstreitig sind; es fragt sich jedoch, ob diese Kriterien ausreichen, um den Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern beizulegen, wenn die Abwälzung in keinem Dokument ausdrücklich festgehalten ist.

37. Die Ausstellung einer Rechnung oder eines an deren Stelle tretenden Dokuments für die Benutzer von Spielautomaten ist nämlich wegen des automatischen Charakters der besteuerten Tätigkeit und deren in kurzen Abständen erfolgender Wiederholung tatsächlich unmöglich.

38. Im Steuerrecht spielt die Rechnung eine wesentliche Rolle für die Gewährleistung der Kontrolle der wirtschaftlichen Tätigkeiten, die einer wirksamen Erhebung der Steuer dient. Im besonderen Bereich der Mehrwertsteuer ist die Rechnung das Instrument des Abzugsrechts. Sie erlaubt es dem Steuerpflichtigen, auf die Steuer, die auf die von ihm hergestellten Gegenstände oder die von ihm erbrachten Dienstleistungen anwendbar ist, die Steuern anzurechnen, mit denen die gesamten Gestehungspreise belastet sind. Bei den meisten Dienstleistungen ist der Abzug gemäß Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vom Besitz einer nach Artikel 22 Absatz 3 dieser Richtlinie ausgestellten Rechnung abhängig.

39. Dieser Artikel 22 Absatz 3 Buchstabe a schreibt die Ausstellung einer Rechnung in zwei Fällen vor: einmal für Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, und zum anderen für die Vorauszahlungen, die ein Steuerpflichtiger von einem anderen Steuerpflichtigen erhält, bevor die Lieferung oder Dienstleistung bewirkt ist.

40. In diesem Bereich betrifft die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung somit nicht die Beziehungen zwischen dem Erbringer von Dienstleistungen und dem Endverbraucher. Da die Endverbraucher nicht als „Steuerpflichtige" im Sinne der Sechsten Richtlinie betrachtet werden [35], können sie

34 — Nr. 9 der schriftlichen Erklärungen.

35 — Gemäß Artikel 4 Absatz 1 gilt als Steuerpflichtiger, „wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis". Absatz 2 nennt „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe" sowie „eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt".

sich nicht auf ein Abzugsrecht berufen, so daß die Ausstellung einer Rechnung unter diesem Gesichtspunkt kaum sachdienlich ist. Somit kann sie keine Verpflichtung darstellen, die ein Merkmal der Umsatzsteuer bildet und die in der Phase der Beziehungen zwischen den Veranstaltern von Glücksspielen und den Benutzern von Spielautomaten vorgeschrieben werden könnte.

41. So, wie die Frage formuliert ist, drückt sie auch den Gedanken aus, daß die Abwälzung der Steuer auf den Verbraucher, auch wenn sie tatsächlich erfolgt, doch mangels Nachweises als nicht erfolgt gelten könnte. Meines Erachtens läßt sich die Ansicht, daß die Voraussetzung der Abwälzung auf den Verbraucher nicht erfüllt sei, nicht allein aus dem Grund vertreten, weil kein Dokument, das deren Erfüllung bescheinigt, vorgesehen ist, da sich das Vorliegen dieser Voraussetzung durch eine vom Gericht vorgenommene Untersuchung der Funktion der streitigen Abgabe, die die Möglichkeit für den Abgabenpflichtigen, die Abgabe abzuwälzen, aufzeigt, nachweisen läßt.

42. Der Vollständigkeit halber muß ich darauf hinweisen, daß, wenn aus den zuvor dargestellten Gründen eine Abgabe, die zu einem festen Satz erhoben wird, der einen erheblichen Teil der gesamten Einnahmen oder Umsätze ausmacht und der diese Einnahmen berücksichtigt, auch dann als Umsatzsteuer angesehen werden kann, wenn ihre Abwälzung auf den Verbraucher nirgends ausdrücklich geregelt ist, dies zur Voraussetzung hat, daß die übrigen Kriterien, die eine solche rechtliche Qualifizierung dieser Abgabe ermöglichen, erfüllt sind. Somit ist es erforderlich, daß das nationale Gericht neben den erwähnten Merkmalen in seiner Entscheidung folgendes feststellt:

— die allgemeine Geltung der Abgabe, die voraussetzt, daß diese für alle Umsätze gilt, die die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen zum Gegenstand haben;

— ihre Erhebung auf jeder Stufe des Herstellungs- und Vertriebskreislaufs;

— ihren Einfluß auf den Mehrwert.

Ergebnis

43. Aufgrund dieser Erwägungen schlage ich Ihnen vor, die gestellten Fragen wie folgt zu beantworten:

Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern —

Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, insbesondere ihr Artikel 33, ist so auszulegen, daß sie es nicht zur Voraussetzung macht, daß ein nationales Gesetz, mit dem eine Abgabe eingeführt wird, ausdrücklich die Möglichkeit der „Abwälzung der Abgabe auf den Verbraucher" erwähnt, damit die Abwälzung als eines der wesentlichen Merkmale einer Umsatzsteuer zulässig ist. Es genügt, daß diese Rechtsvorschriften die Abwälzung der Abgabe auf den Verbraucher erlauben oder ihr zumindest nicht entgegenstehen.

Die Sechste Richtlinie 77/388, insbesondere ihr Artikel 33, ist so auszulegen, daß sie die Qualifizierung einer auf den Verbraucher abgewälzten Abgabe, die zu einem festen Satz erhoben wird, der einen erheblichen Teil der gesamten Einnahmen oder Umsätze ausmacht und der diese Einnahmen berücksichtigt, als Umsatzsteuer nicht von der Verpflichtung des Erbringers einer Dienstleistung abhängig macht, eine Rechnung oder ein anderes an deren Stelle tretendes Dokument auszustellen, in dem die Abwälzung auf den Verbraucher ausdrücklich festgehalten ist.

Die Sechste Richtlinie 77/388, insbesondere ihr Artikel 33, ist so auszulegen, daß sie der Einführung oder der Beibehaltung einer nationalen Abgabe, die die zuvor erwähnten Merkmale aufweist, nur dann entgegensteht, wenn diese Abgabe allgemein ist, auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben wird und sich auf den Mehrwert der Dienstleistungen bezieht.