eingeführt worden ist und wonach jeder, der gewöhnlich oder gelegentlich im Gemeindegebiet öffentliche Darbietungen oder Vergnügungen veranstaltet und dafür ein Eintrittsgeld verlangt, eine besondere Steuer auf den Bruttobetrag aller Einnahmen schuldet, weist nicht die Merkmale einer Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 auf, sofern feststeht, daß sie

— nur auf eine begrenzte Gruppe von Gegenständen und Dienstleistungen Anwendung findet und deshalb keine allgemeine Steuer ist;

— nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben wird, da sie jährlich den Gesamtbetrag der Einnahmen der steuerpflichtigen Unternehmen betrifft;

— sich nicht auf den bei jedem Umsatz erzielten Mehrwert bezieht, sondern auf den Bruttobetrag aller Einnahmen, so daß nicht genau festgestellt werden kann, welcher Anteil der auf jeden Verkauf oder auf jede Dienstleistung erhobenen Steuer als auf den Verbraucher abgewälzt betrachtet werden kann.

SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-109/90 *

I — Sachverhalt und rechtlicher Rahmen

1. Artikel 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; nachstehend: Sechste Richtlinie) 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."

2. Am 2. März 1983 erließ die Gemeinde Overijse eine Steuerordnung, wonach jeder, der gewöhnlich oder gelegentlich im Gemeindegebiet öffentliche Darbietungen oder Vergnügungen veranstaltet und von den Besuchern oder Teilnehmern dafür ein Eintrittsgeld verlangt, eine besondere Steuer auf den Bruttobetrag aller Einnahmen schuldet (Artikel 2 der Steuerordnung). Gemäß Arti-

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

kel 3 der Steuerordnung wird die Steuer auf den Gesamtbetrag der Eintritts-, Miet- und Garderobengelder, der Einnahmen aus dem Verkauf von Programmen oder Tanzkarten, des Ertrags aus sämtlichem Konsum, der Beiträge oder Vergütungen, die diese Gelder ersetzen oder ergänzen können, sowie anderer Einnahmen gleich welcher Art erhoben.

Gemäß Artikel 4 Absatz 1 Teil B Buchstabe c der Steuerordnung beträgt der Steuersatz 25 %. Die Steuer wird jährlich erhoben. Die Steuerordnung, die für einen Zeitraum von 6 Jahren eingeführt worden war, wurde bis Ende des Jahres 1988 angewendet.

3. Am 28. Juni 1989 legte die *NV Giant*, Klägerin des Ausgangsverfahrens, Einspruch gegen die von der Gemeinde Overijse für das Jahr 1988 auferlegte Vergnügungssteuer ein. Sie machte geltend, daß die Steuer gegen Artikel 33 der Sechsten Richtlinie verstoße.

Sie ist der Auffassung, daß die Steuer den Charakter einer Umsatzsteuer habe und alle Handelsgeschäfte ein zweites Mal treffe, auf die bereits Mehrwertsteuer erhoben worden sei, wie etwa den Verkauf von Eintrittskarten und Konsumgegenständen, so daß die Höhe der Erhebung vom erzielten Umsatz abhänge. Die Gemeinde habe ihre Befugnisse überschritten, da sie auf einem Gebiet tätig geworden sei, das derzeit zur ausschließlichen Zuständigkeit der Europäischen Gemeinschaften gehöre, nämlich auf dem der Einführung, Ausgestaltung und Harmonisierung einer Steuer auf den Umsatz. Deshalb begehrt sie die Aufhebung des Steuerbescheids.

4. Die *Gemeinde Overijse* wendet gegen dieses Vorbringen ein, daß die Steuer geschuldet bleibe, die Steuerordnung vom 2. März 1983 von der Bestendige Deputatie am 31. Dezember 1983 genehmigt worden sei und die Steuer am 13. März 1989 vom Beigeordnetenausschuß in die Steuerliste eingetragen worden sei, so daß alle gesetzlichen und administrativen Formalitäten eingehalten worden seien.

5. Da die Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant der Auffassung ist, daß für die Entscheidung des Rechtsstreits eine Auslegung des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie erforderlich sei, hat sie, in ihrer Funktion als Verwaltungsgericht für Streitigkeiten über Gemeindesteuern in der Provinz Brabant, mit Beschluß vom 23. Januar 1990 gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag das Verfahren ausgesetzt, bis der Gerichtshof über folgende Vorabentscheidungsfrage befunden hat:

Verstößt die Steuerordnung der Gemeinde Overijse vom 2. März 1983, wonach derjenige, der gewöhnlich oder gelegentlich öffentliche Darbietungen oder Vergnügungen im Gemeindegebiet veranstaltet und von Besuchern oder Teilnehmern ein Eintrittsgeld dafür verlangt, eine besondere Steuer auf den Bruttobetrag aller Einnahmen schuldet und wonach insbesondere für Tanzlokale und die damit verbundenen Restaurants eine jährliche Steuer in Höhe von 25 % auf den Gesamtbetrag der Eintritts-, Miet- und Garderobengelder, der Einnahmen aus dem Verkauf von Programmen oder Tanzkarten, des Ertrags aus sämtlichem Konsum und der Beiträge oder Vergütungen, die diese Gelder oder Preise ersetzen oder ergänzen können, sowie anderer Einnahmen gleich welcher Art eingeführt wird, gegen das Verbot des Artikels 33 der Richtlinie 77/388/EWG, auf den Umsatz andere Steuern als die Mehrwertsteuer zu erheben?

6. Der Vorlagebeschluß ist am 19. April 1990 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

7. Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch J. F. Buhl und B. J. Drijber als Bevollmächtigte, schriftliche Erklärungen eingereicht.

8. Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

9. Mit Beschluß vom 7. November 1990 hat der Gerichtshof gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung die Rechtssache an die Vierte Kammer verwiesen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

1. Die *Kommission* vertritt aufgrund einer Analyse der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. insbesondere die Urteile vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84, Rousseau Wilmot, Slg. 1985, 3759; vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85, Kerrutt, Slg. 1986, 2219; vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86, Bergandi, Slg. 1988, 1343; und vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88, Wisselink, Slg. 1989, 2671) die Auffassung, daß eine besondere Steuer dem Gerichtshof zufolge den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie habe, wenn die drei folgenden Voraussetzungen erfüllt seien: Die Steuer müsse einen allgemeinen Charakter haben, genau proportional zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen sein und auf den Endpreis des jeweiligen Gegenstandes beziehungsweise der jeweiligen Dienstleistung abgewälzt und somit letztlich vom Verbraucher getragen werden.

2. Nach Ansicht der Kommission weist die streitige Gemeindesteuer nicht die Merkmale einer Umsatzsteuer auf. Hierzu führt die Kommission zunächst aus, daß die fragliche Steuer keinen allgemeinen Charakter habe. Dies ergebe sich daraus, daß sie auf zweierlei Weise beschränkt sei: durch ihren geographischen Geltungsbereich, da sie nur im Gebiet der Gemeinde Overijse erhoben werde, und durch ihren sachlichen Geltungsbereich, da der Steuer nur durch Tanzlokale usw. verkaufte Gegenstände und erbrachte Dienstleistungen unterlägen.

3. Sodann macht die Kommission geltend, daß die fragliche Steuer Handelsgeschäfte nicht in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise betreffe. Sie betreffe nämlich jährlich den Gesamtbetrag der Einnahmen der steuerpflichtigen Unternehmen und nicht die einzelnen Handelsgeschäfte. Außerdem werde die Steuer nur einmal jährlich angewendet und nicht auf den aufeinanderfolgenden Umsatzstufen. Folglich könne nicht die Rede davon sein, daß die Besteuerung genau proportional zum Preis der gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen sei.

4. Was schließlich die Abwälzung der Steuer auf den vom Verbraucher bezahlten Preis betreffe, so könne nicht genau für jedes Handelsgeschäft festgestellt werden, welcher Anteil der Steuer als von dem Unternehmer auf den Endverbraucher abgewälzt gelte. Im vorliegenden Fall gehe es um eine Steuer auf Bruttoeinnahmen, die einmal pro Jahr — also pauschal — an die Gemeinde gezahlt werde, ohne daß eine Rechnung erstellt werde, in der der Betrag der Gemeindesteuer pro Handelsgeschäft einzeln aufgeführt sei.

5. Weiter führt die Kommission unter Berufung auf das Urteil vom 13. Juli 1989, Wisselink, a. a. O., aus, daß die fragliche Steuer parallel zur Mehrwertsteuer erhoben werde, ohne ganz oder teilweise an deren Stelle zu treten, und deshalb nicht geeignet erscheine, das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu beeinträchtigen.

6. Unter diesen Umständen gelangt die Kommission zu dem Ergebnis, daß die von der Gemeinde Overijse eingeführte Vergnügungssteuer keine Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 der Sechsten Richtlinie sei. Sie schlägt daher dem Gerichtshof vor, die von der Bestendige Deputatie gestellte Frage zu verneinen.

M. Díez de Velasco
Berichterstatter