# SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIEGBERT ALBER
vom 18. März 1999 *

## A — Einführung

1. Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob Fremdenverkehrsabgaben den Charakter von Umsatzsteuern haben und damit nach Gemeinschaftsrecht nicht beibehalten oder eingeführt werden dürfen. Der Verwaltungsgerichtshof Wien befaßt den Gerichtshof deshalb mit Fragen zur Vereinbarkeit der in Tirol, Kärnten und der Steiermark erhobenen Abgaben zur Förderung des Fremdenverkehrs mit 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 [1] (im folgenden: Sechste Richtlinie). Diese Abgaben werden nach dem Steiermärkischen Tourismusgesetz „Interessentenbeiträge", nach dem Tiroler Tourismusgesetz „Pflichtbeiträge" und nach der Kärntner Regelung als „Fremdenverkehrsabgaben" bezeichnet. Im folgenden wird der Begriff „Tourismusabgaben" für alle hier streitigen Abgaben verwendet.

2. Allen beim Verwaltungsgerichtshof Wien anhängigen Beschwerdeverfahren ist gemeinsam, daß die Beschwerdeführer die Ansicht vertreten, die streitgegenständlichen Abgabebescheide seien aufzuheben, weil die zugrundeliegenden Abgaben keine solchen seien, die nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie eingeführt oder beibehalten werden könnten.

3. Dieser lautet in der Fassung der 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 [2]:

„(1) 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." [3]

* Originalsprache: Deutsch.

1 — ABl. L 145, S. 1.

2 — ABl. L 376, S. 1.

3 — Hervorhebung durch den Verfasser.

*Innerstaatliche gesetzliche Grundlagen*

4. *Steiermark*: Nach § 27 Absatz 1 des Steiermärkischen Tourismusgesetzes 1992 haben die „Tourismusinteressenten" (das sind nach der Definition in § 1 Ziffer 5 des Tourismusgesetzes[4] jene Personen, „die wirtschaftlich unmittelbar oder mittelbar am Tourismus in der Steiermark interessiert sind", „in der Steiermark eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz 1972 ... selbständig ausüben" und „zu diesem Zweck in einer Tourismusgemeinde des Landes einen Sitz oder eine Betriebsstätte ... haben") für jedes Kalenderjahr „Interessentenbeiträge" an die Tourismusverbände zu entrichten. Die Höhe dieser Beiträge ist nach dem Nutzen, den der einzelne Unternehmer aus dem Fremdenverkehr zieht, abgestuft.

5. Die Gemeinden werden nach ihrer Bedeutung für den Tourismus in vier Ortsklassen — A, B, C, D — oder als Statutarstadt eingestuft, wobei die Bedeutung für den Tourismus u. a. an der Zahl der Übernachtungen pro Einwohner und dem „spezifischen Tourismusumsatz" gemessen wird. Gemeinden, die die Voraussetzungen nicht erfüllen, um als Gemeinde mit Bedeutung für den Tourismus angesehen zu werden, fallen in die Ortsklasse D. Die Gemeinden, die in die ersten drei Ortsklassen oder als Statutarstadt eingestuft werden, werden gemäß § 1 Ziffer 2 des Steiermärkischen Tourismusgesetzes als Tourismusgemeinden angesehen.

6. Die Berechnung der Interessentenbeiträge hängt darüber hinaus auch von der Einteilung der Unternehmen in bestimmte Berufsgruppen ab, die dann insgesamt sieben Beitragsgruppen zugeordnet werden. Dies wird von der Landesregierung durch Verordnung vorgenommen und richtet sich nach der Wertschöpfung der Unternehmen aus dem Fremdenverkehr. Gemäß § 2 dieser Verordnung sind Berufsgruppen, die nicht ausdrücklich angeführt sind, in die Beitragsgruppe 5, solche des Großhandels in die Beitragsgruppe 6 einzuordnen.

7. Die Bemessung des Interessentenbeitrags richtet sich nach dem Umsatz des einzelnen Unternehmers. Der beitragspflichtige Umsatz ist gemäß § 31 des Steiermärkischen Tourismusgesetzes „die Summe der im zweitvorangegangenen Jahr erzielten steuerbaren Umsätze im Sinne des ... Umsatzsteuergesetzes". Die Höhe des Interessentenbeitrags ergibt sich aus Tabellen, in denen die für den Tourismusinteressenten zutreffende Beitragsgruppe, die Umsatzstufe und die Ortsklasse der Tourismusgemeinde, in der die Beitragspflicht besteht, berücksichtigt sind. Es gibt einen Mindest- bzw. einen Höchstbeitrag. Ausnahmen sind vorgesehen.

4 — In der Fassung des Landesgesetzblattes Nr. 55/1994.

8. *Tirol*: In Tirol besteht nach dem Tiroler Tourismusgesetz 1991 [5] eine Pflichtmitgliedschaft in einem Tourismusverband für alle jene Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994, die „unmittelbar oder mittelbar" am Tourismus in Tirol interessiert sind. Die Abgaben bestehen somit in Pflichtbeiträgen an einen der örtlichen Tourismusverbände und den Tourismusförderungsfonds. Auch hier werden die Pflichtmitglieder der Verbände nach Berufen in Beitragsgruppen eingereiht. Maßgebend ist dabei nach Angaben des vorlegenden Gerichts das Verhältnis des von der einzelnen Berufsgruppe — nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen — aus dem Tourismus unmittelbar oder mittelbar erzielten Erfolges zum entsprechenden Gesamterfolg aller Berufsgruppen. Auch eine Einreihung der Gemeinden in bestimmte Ortsklassen je nach der Anzahl der Gästeübernachtungen pro Einwohner ist vorgesehen.

9. Bemessungsgrundlage für die Beiträge ist grundsätzlich der vom Beitragspflichtigen erzielte Jahresumsatz. Dabei werden jedoch nur jene Umsätze erfaßt, bei denen tatsächlich davon ausgegangen werden kann, daß sie zumindest mittelbar auch durch den Tourismus in Tirol veranlaßt sind.

10. *Kärnten*: Nach § 3 Absatz 1 des Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetzes 1994 [6] haben selbständig Erwerbstätige, „die aus dem Fremdenverkehr Nutzen ziehen", eine jährliche Fremdenverkehrsabgabe zu leisten. Gemäß dem Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994 besteht die gesetzliche Vermutung, daß ein selbständig Erwerbstätiger Nutzen aus dem Fremdenverkehr zieht, wenn er eine in der Anlage aufgezählte oder eine ähnliche Tätigkeit ausübt. Der Nachweis des Gegenteils ist zulässig.

11. Grundlage der Abgabenbemessung ist gemäß § 5 des Fremdenverkehrsabgabegesetzes 1994 der abgabepflichtige Umsatz im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Die für einzelne Abgabegruppen festgelegte Steuer ist ein Promillesatz des im zweitvorangegangenen Jahr in Kärnten erzielten abgabepflichtigen Umsatzes, mindestens jedoch ein fester Betrag. Die Höhe der Abgabe variiert nach den einzelnen Abgabegruppen entsprechend dem aus dem Fremdenverkehr erzielten Nutzen.

12. Da in den drei zugrunde liegenden Fällen Zweifel über die Vereinbarkeit der Tourismusabgaben mit der Sechsten Richtlinie bestehen, hat der Verwaltungsgerichtshof Wien dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag je eine Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Vorlagefrage in der Rechtssache C-338/97 (Steiermark):

Steht Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage

5 — Landesgesetzblatt Nr. 24, in der Fassung der Landesgesetze LGBl. Nrn. 71/1992 und 111/1994.

6 — Landesgesetzblatt für Kärnten Nr. 59/1994 (in der Fassung Landesgesetzblatt für Kärnten Nr. 89/1994).

(77/338/EWG) der Beibehaltung einer Abgabe (wegen ihres Charakters von Umsatzsteuern) entgegen, die in einem Bundesland (Teilstaat) eines Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaften

von allen — unmittelbar oder mittelbar am Fremdenverkehr interessierten — Unternehmern, die innerhalb eines abgegrenzten, näher umschriebenen Gebiets ihren Sitz oder eine Betriebsstätte haben, für jeweils ein Kalenderjahr zu entrichten ist, wobei die Summe der Gebiete nahezu das Gebiet des Bundeslandes (Teilstaates) umfaßt und

deren Höhe im wesentlichen proportional zum innerhalb eines Kalenderjahres durch den Unternehmer vor allem in diesem Teilstaat erzielten Umsatz ist, jedoch der Beitragssatz je nach Intensität des Fremdenverkehrs im jeweiligen Gebiet und vom Gesetzgeber angenommenen Nutzen aus dem Fremdenverkehr für den betreffenden Wirtschaftszweig (Berufsgruppe) unterschiedlich hoch ist, und

die einen Vorsteuerabzug nicht vorsieht?

Vorlagefrage in der Rechtssache C-344/97 (Tirol):

Ist Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Umsatzsteuern, 77/388/EWG, ABl. 1977 L 145 (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie), hinsichtlich des Merkmals „Charakter von Umsatzsteuern" so auszulegen, daß er einen Mitgliedstaat daran hindert, von Unternehmern eine Fremdenverkehrsabgabe (Beitrag) einzuheben, die derart ausgestaltet ist,

— daß die Geldleistung von den unmittelbar oder mittelbar am Tourismus interessierten Unternehmern und damit von einer großen Zahl von Unternehmern, aber nicht von allen Unternehmern eingehoben wird,

— daß der Beitrag einem örtlichen Fremdenverkehrsverband zur Finanzierung der Förderung des Fremdenverkehrs bzw. einem für das gesamte Landesgebiet zuständigen Fonds zufließt,

— daß die Bemessungsgrundlage der Jahresumsatz mit bestimmten Ausnahmen, so insbesondere mit Ausnahme des Umsatzes für Leistungen an Abnehmer, die ihren Wohnsitz (Sitz) außerhalb des Geltungsbereiches der Norm haben, soweit es sich nicht um Leistungen für eine Betriebsstätte im räumlichen Geltungsbereich der Norm (dem Bundesland des bundesstaatlich aufgebauten

Mitgliedstaats) und nicht um Leistungen an Letztverbraucher handelt, sowie mit Ausnahme des Umsatzes für sonstige Leistungen, soweit sie nicht ausschließlich oder überwiegend im räumlichen Geltungsbereich der Norm (dem Bundesland des Mitgliedstaates) erbracht wurden, bildet,

— daß die Höhe der Abgabe je nach dem vom Gesetzgeber für die jeweilige Branche, der der Abgabepflichtige angehört, angenommenen Nutzen aus dem Fremdenverkehr gestaffelt ist,

— daß die Höhe der Abgabe in tourismusintensiven Orten höher ist als in anderen Orten und

— daß ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen ist?

Vorlagefrage in der Rechtssache C-390/97 (Kärnten):

Steht Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) der Beibehaltung einer Abgabe (wegen ihres Charakters von Umsatzsteuern) entgegen, die in einem Bundesland (Teilstaat) eines Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaften von allen — unmittelbar oder mittelbar — am Fremdenverkehr interessierten Unternehmern, die innerhalb dieses Teilstaates ihren Sitz oder eine Betriebsstätte haben für jeweils ein Kalenderjahr zu entrichten ist und deren Höhe im wesentlichen proportional zum innerhalb eines Kalenderjahres durch den Unternehmer in diesem Teilstaat erzielten Umsatz ist, jedoch der Beitragssatz je Wirtschaftszweig (Berufsgruppe) nach einem vom Gesetzgeber angenommenen Nutzen aus dem Fremdenverkehr unterschiedlich hoch ist, und die einen Vorsteuerabzug nicht vorsieht?

**B — Stellungnahme**

13. Zu Artikel 33 der Sechsten Richtlinie ist allgemein folgendes vorauszuschicken:

14. Wie der Gerichtshof wiederholt (so in den Urteilen Kerrutt, Wisselink und Giant) klargestellt hat, steht Artikel 33 Abgabenregelungen, die mit der Mehrwertsteuer konkurrieren [7] und deren Erhebung zu einer Kumulierung mit der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Umsatz führt, nur

7 — Urteil vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerrutt, Slg. 1986, 2219, Randnr. 22), Urteil vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (Wisselink u. a., Slg. 1989, 2671, Randnr. 14) und Urteil vom 19. März 1991 in der Rechtssache C-109/90 (Giant, Slg. 1991, I-1385, Randnr. 9).

dann entgegen, wenn diese Steuern oder Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern haben [8].

15. Die Abgrenzungskriterien sind, ebenso wie der Wortlaut von Artikel 33, im Rahmen des harmonisierten Umsatzsteuersystems in der Form des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu berücksichtigen. [9] Dieses beruht nach Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie [10] 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.

16. Artikel 33 der Sechsten Richtlinie soll dabei 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. [11] Nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofes (siehe z. B. die Urteile Bozzi und Dansk Denkavit) ist auf jeden Fall von Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, anzunehmen, daß sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belasten. Steuern, Abgaben und Gebühren, denen diese wesentlichen Merkmale fehlen, steht Artikel 33 somit nicht entgegen [12]. Was die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer angeht, hat der Gerichtshof bereits wiederholt festgehalten:

— Die Mehrwertsteuer gilt 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 Vertriebes erhoben und wird somit auf den Preis der Dienstleistungen und Gegenstände aufgeschlagen, weshalb sie letztlich vom Verbraucher getragen wird. [13]

8 — Urteil in der Rechtssache 73/85 (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 22) und Urteil in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 14).

9 — Urteil vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84 (Rousseau Wilmot/Organic, Slg. 1985, 3759, Randnr. 14).

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

11 — Urteil in der Rechtssache 295/84 (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 16).

12 — Urteil vom 7. Mai 1992 in der Rechtssache C-347/90 (Bozzi, Slg. 1992, I-2947, Randnrn. 9 f.) und Urteil vom 31. März 1992 in der Rechtssache C-200/90 (Dansk Denkavit, Slg. 1992, I-2217, Randnr. 11).

13 — Urteil vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnr. 8) und Urteil vom 26. Juni 1997 in den verbundenen Rechtssachen C-370/95, C-371/95 und C-372/95 (Careda u. a., Slg. 1997, I-3721, Randnr. 15).

— 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. [14]

17. Zum Teil wurde von den Beklagten im vorliegenden Verfahren vorgetragen, die Prüfung dieser einzelnen Merkmale sei für die Feststellung der Vereinbarkeit mit Artikel 33 nicht entscheidend. Man müsse vielmehr die streitige Abgabe in ihrer Gesamtheit im Hinblick auf Artikel 33 betrachten. Auf eine Prüfung der vom Gerichtshof aufgestellten wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer, die regelmäßig bei der Frage der Vereinbarkeit mit Artikel 33 geprüft werden, kann jedoch auch im vorliegenden Fall nicht verzichtet werden. Gegebenenfalls kann im Anschluß daran eine zusätzliche Gesamtbetrachtung der hier streitigen Tourismusabgabe vorgenommen werden. Im folgenden sind somit die betreffenden Abgaben zunächst anhand der bereits erwähnten wesentlichen Merkmale, die den Charakter der Mehrwertsteuer bestimmen, zu prüfen.

18. Das Gesamtergebnis der Prüfung vorwegnehmend sei gesagt, daß die meisten dieser Merkmale nicht erfüllt sind, so daß die Prüfung der Merkmale insgesamt ergibt, daß die Tourismusabgabe keinen Umsatzsteuercharakter im Sinne des Artikels 33 besitzt.

14 — Urteil in der Rechtssache C-347/90 (zitiert in Fußnote 12, Randnr. 12), sowie Urteil in der Rechtssache 252/86 (zitiert in Fußnote 13, Randnr. 15); Urteil in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 18); Urteil in der Rechtssache C-109/90 (zitiert in Fußnote 7, Randnrn. 11 f.) und Urteil in der Rechtssache C-200/90 (zitiert in Fußnote 12, Randnr. 11).

19. Aus Gründen der Zweckmäßigkeit wird der Parteienvortrag nicht zusammenfassend in seiner Gänze, sondern jeweils getrennt bei den einzelnen Merkmalen erwähnt.

*Zur Allgemeinheit*

20. Die Kläger des Ausgangsverfahrens sind der Meinung, daß eine allgemeine Geltung der Tourismusabgaben bejaht werden müsse. Dies ergebe sich schon aus den Angaben des vorlegenden Gerichts, wonach z. B. in Tirol eine Vielzahl von Berufsgruppen, nicht jedoch alle, entsprechende Beiträge zu entrichten hätten. Diese Angaben dürften nicht in Frage gestellt werden.

21. Die Kläger machen weiter geltend, de facto sei jeder Unternehmer, der der Umsatzsteuer unterliege, auch im Rahmen der Tourismusabgabe beitragspflichtig. Es würden z. B. in Tirol circa 700 Berufsgruppen festgelegt, die dann in einzelne Beitragsgruppen eingeordnet würden. Zum Teil — in der Steiermark — bestehe eine Art Auffangtatbestand, wonach alle nicht namentlich genannten Berufsgruppen automatisch in bestimmte Beitragsgruppen einzuordnen seien. Somit sei von der Beitragspflicht nur ein verschwindend geringer Teil der Unternehmer befreit. Diese Ausnahmen entsprächen im übrigen zum Teil denen des Umsatzsteuergesetzes. In Kärnten werde bei der Regelung der Tourismusabgabe sogar ausdrücklich auf diese Ausnahmen verwiesen.

22. Selbst wenn im entsprechenden Gesetz vorgesehen sei, daß eine Befreiung von der Abgabepflicht erlangt werden könne, so sei dieser Nachweis — so die Kläger — kaum zu erbringen, da bereits das mittelbare Interesse am Fremdenverkehr für eine Beitragspflicht ausreiche. So würden z. B. auch Rechtsanwälte und Ärzte zu den beitragspflichtigen Tourismusinteressenten gezählt. Das Abstellen auf den Nutzen aus dem Tourismus begrenze nicht den Kreis der Abgabepflichtigen, sondern bestimme lediglich die Beitragshöhe. Aus diesem Grunde gebe es in keinem Bundesland eine ins Gewicht fallende Berufsgruppe, die von der Beitragspflicht ausgenommen sei.

23. Die Kläger tragen außerdem vor, daß solche Tourismusabgaben praktisch im gesamten Bundesgebiet — also in ganz Österreich — erhoben würden, so daß unabhängig davon, ob tatsächlich eine Bindung zum Fremdenverkehr bestehe, alle Unternehmer flächendeckend erfaßt würden. Dabei spiele es keine Rolle, daß die einzelnen Abgaben landesrechtlich geregelt seien. Die Sechste Richtlinie müsse auch für Regelungen der einzelnen Bundesländer gelten, da sie sonst sehr leicht umgangen werden könne.

24. Die Kläger verweisen außerdem auf die Bemessungsgrundlage der Tourismusabgabe. Diese stelle die Summe der steuerbaren, also der zu versteuernden Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes dar und erfasse somit alle Lieferungen und Leistungen, d. h. den Umsatz in ganz Österreich mit Ausnahme von Wien. Die wenigen sachlichen Ausnahmen, die bestünden, änderten daran nichts, da auch das Umsatzsteuerrecht selbst bestimmte Ausnahmen vorsehe. Die Kläger machen außerdem auf einen Unterschied zu der Rechtssache SPAR [15] aufmerksam, bei der der Gerichtshof die österreichische Kammerumlage als mit der Sechsten Richtlinie vereinbar angesehen hat. Während man dort auf die Umsätze der Lieferanten abgestellt habe, würden im vorliegenden Fall für die Tourismusabgabe die Umsätze des Unternehmers selbst zugrunde gelegt.

25. Die Kläger weisen schließlich darauf hin, daß auch verfahrensrechtlich eine enge Bindung an das Umsatzsteuerrecht bestehe. So würden Änderungen des Umsatzsteuergesetzes auch in der Tiroler Regelung der Tourismusabgabe nachvollzogen. Außerdem werde zur Berechnung der Abgabe eine Durchschrift des Umsatzsteuerbescheids übermittelt.

26. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach das Kriterium der Allgemeinheit nur dann nicht erfüllt sei, wenn nur bestimmte Gegenstände und Leistungen von der Abgabe erfaßt würden, gelangen die Kläger deshalb zu der Auffassung, daß es sich hier um eine allgemeine Abgabe handele. Die von der von seiten der Beklagten vorgebrachte Zweckbindung in Form der Unterstützung der Tourismusverbände und der Förderung des Fremdenver-

15 — Urteil vom 19. Februar 1998 in der Rechtssache C-318/96 (Slg. 1998, I-785).

kehrs könne hierbei keine Rolle spielen, da ansonsten die Kriterien des Artikels 33 sehr einfach umgangen werden könnten.

27. Die österreichische Bundesregierung und die beteiligten Bundesländer sind dagegen der Meinung, daß der Tourismusbeitrag keine allgemeine Belastung von Gegenständen und Dienstleistungen darstelle. Der Steuergegenstand sei gegenüber dem der Umsatzsteuer eingeschränkt. Außerdem werde durch die Tourismusabgabe nur der aus dem Fremdenverkehr erzielte Nutzen belastet. Diesen könne man als Wertschöpfung aus dem Tourismus, quasi als fremdenverkehrsspezifischen Mehrwert betrachten.

28. Von seiner Belastungskonzeption her sei der Tourismusbeitrag auch nicht als Verbrauchsteuer, d. h. als indirekte Steuer anzusehen. Wirtschaftlich gesehen solle die Umsatzsteuer immer den Letztverbraucher belasten, während beim Tourismusbeitrag, der zwar auf der Grundlage des Umsatzes berechnet werde, nur der Nutzen des Unternehmers belastet werde.

29. Da nicht alle Nutzen aus dem Fremdenverkehr zögen, unterlägen auch nicht alle Unternehmer der Beitragspflicht. Die Beklagten stellen hierbei vor allem auf die Ausnahmen ab, die in den einzelnen Regelungen vorgesehen sind. Für das Bundesland Tirol werde zwar bestätigt, daß eine relativ große Zahl von Berufsgruppen erfaßt werde, aber nicht alle. So würde von einem Gesamtumsatz der Tiroler Unternehmen von ungefähr 270 Milliarden ÖS nur ein Betrag von circa 60 Milliarden ÖS als Berechnungsbasis für die Fremdenverkehrsabgabe herangezogen.

30. Es wird von den Beklagten außerdem mehrfach darauf hingewiesen, daß die Einordnung einer Berufsgruppe in eine bestimmte Beitragsgruppe lediglich bedeute, daß von dieser Berufsgruppe vermutet werde, daß sie einen bestimmten Nutzen aus dem Fremdenverkehr ziehe. Dies bedeute jedoch nicht, daß z. B. in Tirol alle Angehörigen der jeweiligen Berufsgruppe auch Pflichtmitglieder des örtlich zuständigen Tourismusverbands seien. Die Pflichtmitgliedschaft stütze sich vielmehr auf das tatsächliche Verhältnis des Unternehmers zum Fremdenverkehr. Außerdem bestünden für ganze Wirtschaftszweige eigenständige Regelungen, weil der steuerbare Umsatz hier kein geeigneter Anknüpfungspunkt sei. Darüber hinaus werde auch für 38 % der Pflichtmitglieder (circa 21 000 Unternehmer) der Umsatz nicht als Berechnungsgrundlage herangezogen, da sie eine Pauschale zahlten.

31. Als weitere wichtige Ausnahme wird von den Beklagten vorgebracht, daß die Umsätze aus der Exportwirtschaft, z. B. in Tirol, nicht in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen würden. Exportwirtschaft bedeute in diesem Fall auch die Ausfuhr in andere Bundesländer. Das heißt, es werde bei der Festsetzung der Tourismusabgabe nur auf den Teil der Umsätze abgestellt, dem Vorgänge in Tirol zugrunde lägen, denn nur bei diesen Umsätzen könne tatsächlich davon ausgegangen werden, daß

sie zumindest mittelbar durch den Fremdenverkehr in Tirol veranlaßt worden seien. Darüber hinaus seien bestimmte Bereiche, z. B. die Vermietung von Wohnungen an Nichttouristen, die zwar der Umsatzsteuer unterliege, völlig aus der Beitragspflicht ausgeschlossen.

32. Ein weiterer Unterschied zur Umsatzsteuer bestehe darin, daß diese auch ausländische Unternehmen treffe, während Pflichtmitglied in einem Tourismusverband nur sei, wer seinen Sitz im Gebiet des betreffenden Fremdenverkehrsverbands habe.

33. Das Bundesland Steiermark trägt außerdem vor, es handele sich bei der Tourismusabgabe um eine direkte Steuer, die auch umsatzabhängig sein könne, für die aber kein Harmonisierungsauftrag bestehe und die somit nicht an Artikel 33 gemessen werden könne. Es wird schließlich auf den nur lokalen Charakter der Abgabe abgestellt, die lediglich in 203 von 543 steiermärkischen Gemeinden erhoben würde. Was die Bemessungsgrundlage angeht, so wird geltend gemacht, die Berechnung nach dem Umsatz bedeute nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes noch nicht, daß es sich um eine allgemeine Abgabe im Sinne des Artikels 33 handele.

34. Die Kommission trägt zunächst vor, daß dann von einer allgemeinen Geltung auszugehen sei, wenn die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge in den beteiligten Mitgliedstaaten erfaßt sei. Die Rechtsprechung habe einen allgemeinen Charakter dann verneint, wenn eine Abgabe nur auf bestimmte Gegenstände, Tätigkeiten und Personen Anwendung gefunden habe. Bei der Prüfung der einzelnen Abgaberegelungen führt sie aus, daß nicht genau ersichtlich sei, wieviele Gemeinden und Berufsgruppen tatsächlich erfaßt würden. Jedenfalls könne aber festgehalten werden — so die Kommission —, daß die Abgabe gerade nicht auf bestimmte Gegenstände, Tätigkeiten und Personen beschränkt sei.

35. Im Rahmen der rechtlichen Würdigung der vorgetragenen Argumente ist zunächst festzuhalten, daß den Beklagten nicht gefolgt werden kann, wenn sie darauf abstellen, daß von der Tourismusabgabe nicht das gesamte Geschäft als solches, sondern nur der aus dem Geschäft gezogene tourismusbedingte Nutzen erfaßt würde. Daraus allein kann nicht abgeleitet werden, daß die Abgabe nicht allgemein auf Gegenstände und Leistungen erhoben wird. Wie von den Beklagten vorgetragen, genügt bereits der *mittelbare Nutzen* aus dem Fremdenverkehr, um eine Zahlungs- oder Beitragspflicht zu bejahen. Wenn dieser Begriff sehr weit gefaßt ist, kann dies bedeuten, daß praktisch alle Unternehmer erfaßt sind und die Abgabe allgemein, d. h. wie eine Steuer im Sinne des Artikels 33 wirkt. Eine solche Betrachtung scheint durchaus angebracht, da vorgetragen wurde, welche Bedeutung der Fremdenverkehr für die Wirtschaft der einzelnen Bundesländer hat.

36. Es ist somit zu prüfen, ob die Tourismusabgabe die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge im jeweiligen Bundesland erfaßt. Den Klägern ist darin zuzustimmen, daß im Rahmen dieser Prüfung die Angaben des vorlegenden Gerichts zugrunde zu legen sind. Daraus ergibt sich zumindest für Tirol, daß eine Vielzahl von Berufsgruppen, nicht jedoch alle, entsprechende Beiträge zu entrichten haben. Es lasse sich jedoch — so das Gericht weiter — nicht sagen, daß es sich lediglich um einzelne Umsätze handele, die von der Abgabe betroffen seien. Selbst wenn man diese Angaben zugrunde legt, steht jedoch noch nicht fest, ob damit die Kriterien für eine allgemeine Geltung der Abgaben erfüllt sind. Das heißt, auch im Falle der Tiroler Regelung muß die Frage der allgemeinen Geltung der Pflichtbeiträge untersucht werden. Für Kärnten und die Steiermark ist diese Prüfung ohnehin vorzunehmen, da hier die Angaben des vorlegenden Gerichts weniger deutlich sind.

37. Die Kommission trägt zu Recht vor, daß nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die Allgemeinheit dann zu verneinen ist, wenn die Abgabe sich lediglich auf bestimmte Gegenstände, Tätigkeiten und Personen bezieht. Tatsächlich hat der Gerichtshof entschieden, daß eine besondere Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen keine allgemeine Steuer darstelle, da „nur... ganz bestimmte Gruppen von Erzeugnissen belastet" wurden. [16]

38. Ebenso entschied der Gerichtshof bezüglich einer von einer Gemeinde eingeführten Steuer, wonach jeder, der gewöhnlich oder gelegentlich im Gemeindegebiet öffentliche Darbietungen oder Vergnügungen veranstaltete und von den Besuchern oder Teilnehmern dafür ein Eintrittsgeld verlangte, eine besondere Steuer auf den Bruttobetrag aller Einnahmen schuldete. Sie wurde nicht als allgemeine Steuer angesehen, da sie nur auf eine begrenzte Gruppe von Gegenständen und Dienstleistungen Anwendung fand. [17]

39. Schließlich wurde ein zusätzlicher Beitrag an die Cassa di Previdenza, der alle ständig in Italien tätigen Rechtsanwälte angeschlossen sein müssen, als nicht allgemein angesehen. Alle zugelassenen Anwälte mußten auf alle Vergütungen, die zur Berechnung der Mehrwertsteuer zum Jahresumsatz herangezogen wurden, einen bestimmten Zuschlagsprozentsatz anwenden und den entsprechenden Betrag an die Cassa weiterleiten. Auch hier entschied der Gerichtshof, daß dieser zusätzliche Beitrag keine Abgabe darstellt, die allgemeinen Charakter hat. Dies wurde damit begründet, daß davon nur Rechtsanwälte betroffen waren und außerdem nicht alle Honorare davon umfaßt wurden, sondern nur die Tätigkeit bei Gericht. [18]

40. Durch die im vorliegenden Fall von den Beklagten vorgetragenen Ausnahmen wird das Regel-Ausnahme-Verhältnis wohl nicht so umgekehrt, daß im Gegensatz zur

16 — Urteil in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 20).

17 — Urteil in der Rechtssache C-109/90 (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 14).

18 — Urteil in der Rechtssache C-347/90 (zitiert in Fußnote 12, Randnr. 14).

Mehrwertsteuer eine Tourismusabgabe nur in wenigen (Ausnahme-) Fällen zu zahlen ist. Man kann demnach nicht davon ausgehen, daß hier nur ganz bestimmte Gegenstände, Tätigkeiten und Personen erfaßt werden. Sicherlich gibt es Ausnahmen — die gibt es aber auch im Mehrwertsteuerrecht.

41. Dieses Ergebnis wird dadurch bestätigt, daß — wie vorgetragen wird — der Begriff des mittelbaren Nutzens sehr weit gefaßt wird. Dies ergibt sich daraus, daß auch Ärzte und Rechtsanwälte als mittelbar Begünstigte angesehen werden, erstere selbst dann, wenn sie nachweisen, daß unter ihren Patienten keine Touristen sind. In diesem Zusammenhang ist auch auf den Auffangtatbestand in der steiermärkischen Regelung zu verweisen, wodurch zunächst alle Berufe einer bestimmten Beitragsgruppe zugeordnet werden. Selbst wenn die Einordnung in eine Beitragsgruppe zunächst nur eine Vermutung darstellt und der einzelne sich — falls es nicht allzu erschwert wird — von der Beitragspflicht befreien lassen kann, so können dies nur einzelne Ausnahmen sein. Dies gilt auch für die Umsätze, die außerhalb Tirols getätigt werden und für die Berechnung der Tourismusabgabe nicht herangezogen werden. Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß viele Berufsgruppen erfaßt sind. Ebenso kann auch die Möglichkeit einzelner Gemeinden, sich aus dem Abgabensystem ausschließen zu lassen, nur eine Ausnahme darstellen. Es bleibt somit festzuhalten, daß weite Bereiche der Wirtschaft von der Abgabe erfaßt werden. Dies entspricht nicht dem Kriterium der Rechtsprechung, wonach nur bestimmte Gruppen erfaßt werden dürfen, um die Allgemeinheit einer Abgabe zu verneinen.

42. Wenn außerdem in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde, nach der Kärntner Regelung bestehe eine Abgabepflicht nicht für Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, sondern nur für bestimmte selbständig Erwerbstätige, die aus dem Fremdenverkehr Nutzen zögen und bestimmte Einkünfte im Sinne des Einkommenssteuergesetzes erzielten, so kann auch das an der Einschätzung bezüglich der Allgemeinheit der Abgabe nichts ändern. Es könnte sein, daß in Kärnten der Kreis der Beitragspflichtigen etwas enger gezogen ist, als in den übrigen Bundesländern. Dies führt jedoch — wie bereits gezeigt [19] — nicht dazu, daß das Regel-Ausnahme-Verhältnis umgekehrt wird. Die Abgabepflicht besteht weiterhin nicht nur für einzelne Personen und Tätigkeiten. Die Tatsache, daß für den Ausschluß von der Beitragspflicht die bloße Glaubhaftmachung dahin gehend genüge, daß aus dem Fremdenverkehr kein Nutzen gezogen würde, kann ebenfalls am Ergebnis nichts ändern, da dies nur Einzelfälle betreffen kann.

43. Es wird vorgetragen, daß das Abstellen auf den Jahresumsatz allein nicht genüge, um von einer allgemeinen Wirkung auszugehen. Dabei wird auf das Urteil Wilmot Bezug genommen, in dem der Gerichtshof festgestellt hat, der Zweck des Artikels 33 könne nicht darin bestehen, den Mitgliedstaaten die Beibehaltung oder Einführung von Abgaben zu untersagen, bei denen es sich nicht um Steuern handele, sondern die eigens zur Finanzierung von Sozialfonds

19 — Siehe Nr. 40.

geschaffen worden seien, mit denen die Tätigkeit der Unternehmen belegt werde und die auf der Grundlage des Gesamtjahresumsatzes berechnet würden, ohne die Preise unmittelbar zu berühren.[20] In diesem Urteil wird jedoch keine direkte Beziehung zwischen dem Anknüpfen am Gesamtjahresumsatz und der Allgemeinheit der Steuer hergestellt. Tatsache ist jedoch, daß ein wesentliches Merkmal der Mehrwertsteuer ist, daß sie ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, also Umsätze gilt.

44. Es bleibt somit festzuhalten, daß die Tourismusabgabe allgemein wirkt. Es ist allerdings fraglich, ob sie auch allgemein auf Gegenstände und Lieferungen, das heißt auf Umsätze wirkt und somit den Verbrauch belastet. Dies ist wohl zu bejahen, da sie den Jahresumsatz des jeweiligen Unternehmers betrifft. Wenn vorgetragen wird, auf den Umsatz werde nur zur Berechnung der Abgabe abgestellt, so kann dies an der Tatsache an sich nichts ändern. Auch ein rechnungsmäßiges Abstellen auf den Umsatz, das aber zur Folge hat, daß die Umsätze in einer Weise belastet werden, die Artikel 33 nicht entspricht, kann nicht mit der Sechsten Richtlinie vereinbar sein. Ebensowenig können bestimmte Ausnahmen an der allgemeinen Belastung der Umsätze etwas ändern.

45. Zweifel könnten jedoch in Kärnten und der Steiermark bestehen, da dort der Umsatz des zweitvorangegangenen Jahres zugrunde gelegt wird. Es kann somit fraglich sein, ob es sich dabei noch um eine mehrwertsteuerähnliche Belastung handelt. Denn eine direkte Belastung des jeweiligen Umsatzes wird in Tirol zumindest erschwert und in Kärnten und der Steiermark wohl unmöglich gemacht. Stellt man jedoch ganz streng auf eine allgemeine Belastung von Umsätzen ab, ist dieses Merkmal zu bejahen.

46. Im folgenden ist noch auf eine Besonderheit des vorliegenden Falles einzugehen. Es wird hier nicht eine Regelung eines Mitgliedstaats auf ihre Vereinbarkeit mit der Sechsten Richtlinie geprüft, sondern nur die Regelungen einzelner Bundesländer eines Mitgliedstaats. Auch diese müssen jedoch mit der Sechsten Richtlinie vereinbar sein. Die Kommission weist in diesem Zusammenhang zu Recht auf den Fall Giant[21] hin. Dort hat der Gerichtshof sogar eine Gemeindesteuer auf ihre Vereinbarkeit mit der Sechsten Richtlinie geprüft. Daraus läßt sich schließen, daß landesrechtliche Abgaben erst Recht mit der Sechsten Richtlinie vereinbar sein müssen und auch der von seiten der Beklagten geltend gemachte örtliche Charakter der steiermärkischen Tourismusabgabe daran nichts ändern kann. Aus diesem Grunde sind auch die hier streitigen Regelungen der einzelnen österreichischen Bundesländer zur Tourismusabgabe auf ihre Vereinbarkeit mit der Sechsten Richtlinie hin zu prüfen.

20 — Urteil in der Rechtssache 295/84 (zitiert in Fußnote 9, Randnr. 16).

21 — Urteil in der Rechtssache C-109/90 (zitiert in Fußnote 7).

*Zur Proportionalität*

47. Ein weiteres wesentliches Merkmal einer Steuer im Sinne des Artikels 33 besteht darin, daß sie proportional zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen ist. Nach Artikel 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie [22] muß es sich sogar um eine genau proportionale Verbrauchsteuer handeln.

48. Die Kläger gehen von einer Proportionalität der streitigen Abgabe aus. Sie machen geltend, die für die Berechnung zu ermittelnde Grundzahl sei ein Prozentsatz des beitragspflichtigen Umsatzes. Auch wenn die Beitragsquoten nach Beitragsgruppen und Ortsklassen ermittelt würden, so ändere dies nichts an dem direkten proportionalen Zusammenhang zwischen Umsatz und dessen Besteuerung durch die Tourismusabgabe. Durch Festsetzung verschiedener Grundzahlen, Beitragsgruppen und Ortsklassen entstünde lediglich eine Vielzahl von Steuersätzen. Es wird außerdem darauf hingewiesen, daß nur in verschwindend kleinen Teilbereichen feste Steuersätze bestünden.

49. Die Beklagten tragen hier z. B. für Tirol vor, die Proportionalität sei zu verneinen, da bestimmte Umsätze vom beitragspflichtigen Gesamtumsatz abzuziehen seien. Außerdem würden Grundzahlen ermittelt, die einen Prozentsatz des Umsatzes darstellten und je nach Beitragsgruppe verschieden seien. Aufgrund dessen sei die Besteuerung, d. h. die Belastung des einzelnen Umsatzes nicht mehr erkennbar oder nachvollziehbar und auch im Nachhinein nicht bestimmbar. Es bestehe ein fester Mindestbetrag, und die Promillesätze würden von den Tourismusverbänden ganz unterschiedlich festgelegt. Man könne deshalb nicht von einer proportionalen Belastung ausgehen, wenn der Beitragssatz von den Verbänden ganz unterschiedlich festgelegt werde und in nicht einmal 10 % der Tourismusverbände übereinstimme.

50. Zur steiermärkischen Regelung wird von seiten der Beklagten vorgetragen, man gehe von einem festen Promillesatz in jeder Beitragsgruppe aus. Da man sich aber auf den aus dem Tourismus erzielten Nutzen beziehe, würde dieser Promillesatz umso höher je größer der standardisierte Nutzen sei. Aus diesem Grunde sei die Belastung keine proportionale, sondern letztlich eine progressive. In der Steiermark würden außerdem je nach Beitragsgruppe bzw. Ortsklasse feste Beträge bezahlt, so daß auch deshalb von keiner proportionalen Belastung ausgegangen werden könne.

51. Die Kläger weisen demgegenüber nochmals darauf hin, daß es zwar unterschiedliche Beitragssätze gebe, die zwischen den einzelnen Orten verschieden sein könnten. Für den einzelnen Unternehmer aber bleibe der Steuersatz immer stabil, weshalb man von einer strengen Proportionalität ausgehen könne. Wenn in den untersten Beitragsstufen auf einen Pauschalsatz abgerundet werde, so ändere dies nichts, da hiervon nur eine geringe Anzahl von Unternehmen betroffen sei. Daß mehrere Steuersätze bzw. Beitragssätze vorgesehen seien, könne ebenfalls nicht bean-

22 — Siehe Fußnote 10.

standet werden, da auch das Umsatzsteuerrecht selbst verschiedene Steuersätze vorsehe.

52. Die Kommission ist der Meinung, es liege keine Proportionalität vor. Sie begründet dies damit, daß ein Abstellen auf den Gesamtumsatz dazu führe, daß die Abgabe nicht (genau) proportional sei. Als weiteren Grund nennt die Kommission die Tatsache, daß die Beitragshöhe nicht nur vom Umsatz, sondern auch von anderen Faktoren, wie z. B. der jeweiligen Ortsklasse, abhänge.

53. Im Rahmen der rechtlichen Würdigung des Vorgebrachten ist zunächst darauf hinzuweisen, daß eine Abgabe, die auf den Nutzen aus dem Fremdenverkehr abstellt, dennoch proportional im Sinne einer Umsatzsteuer sein kann. Um diesen Nutzen erfassen zu können, wird bei der Tourismusabgabe auf den tourismusbedingten Umsatz abgestellt. Auch dieser kann in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise proportional belastet werden. Ob dies im hier vorliegenden Fall so ist, wird im folgenden zu prüfen sein.

54. Man kann den Beklagten nicht zustimmen, soweit sie vortragen, eine Proportionalität sei nicht gegeben, da vom beitragspflichtigen Gesamtumsatz bestimmte Umsätze, z. B. die bezüglich der Exportgeschäfte, abzuziehen seien. Es geht hierbei um die Frage, ob die Steuer zu den besteuerten Umsätzen, d. h. Geschäften genau proportional ist. Werden nun bestimmte Umsätze bzw. Geschäfte aus der Beitragspflicht genommen, so bedeutet dies nur, daß sich der Beitrag nur noch nach bestimmten Umsätzen berechnet. Wird dabei ein Prozentsatz dieses Umsatzes ermittelt, so ist nicht ersichtlich, weshalb keine Proportionalität gegeben sein sollte.

55. Was die Ermittlung von Grundzahlen angeht, so stellen auch diese einen Prozentsatz des Umsatzes dar, der wiederum proportional zu den jeweiligen Geschäften ist. Wenn nun geltend gemacht wird, Sinn und Zweck der Ermittlung der Grundzahlen sei es, nur denjenigen Erlösanteil zugrunde zu legen, der auf den Fremdenverkehr zurückzuführen sei, so ist daraus ersichtlich, daß eine bestimmte Gewichtung vorgenommen werden soll. Die einzelnen Gegenstände und Leistungen — d. h. deren Preis — sollen somit in verschiedener Höhe belastet werden. Diese Grundzahlen werden aber je nach Beitragsgruppe und dem vermuteten Nutzen dieser Gruppe aus dem Fremdenverkehr festgelegt. Geht man nun aber davon aus, daß bestimmte Leistungen immer von der gleichen Berufsgruppe erbracht werden, würden sie damit immer gleich besteuert. Da aber z. B. in Tirol zusätzlich noch verschiedene Ortsklassen bestimmt worden sind, kann dies dazu führen, daß ein einzelnes Geschäft bzw. eine einzelne Leistung unter Umständen doch unterschiedlich besteuert wird. Wie die Kläger aber zu Recht vortragen, bleibt die Abgabe dennoch für den einzelnen Unternehmer immer gleich und immer proportional zum Preis des jeweiligen Gegenstands.

56. Es ist allerdings fraglich, ob dies noch die Art der proportionalen Belastung darstellt, wie sie vom Mehrwertsteuersystem vorgesehen ist. Die Abgabe mag für den einzelnen Unternehmer immer gleich und auch proportional zum Preis des jeweiligen Gegenstands sein. Geht man aber davon aus, daß — was noch zu prüfen sein wird — die Abgabe auf jeder Stufe bis hin zum Endverbraucher erhoben wird, so würde der Endverbraucher zwar auch proportional zum Preis belastet, er wäre aber mit unterschiedlichen Abgabesätzen für gleiche Leistungen und Gegenstände konfrontiert. Ob dies noch die von dem Mehrwertsteuersystem vorgesehene genau proportionale Belastung der einzelnen Umsätze ist, scheint fraglich. Was darüber hinaus die Frage der Erkennbarkeit bzw. Nachvollziehbarkeit der Belastung des einzelnen Umsatzes angeht, so scheint dies eher im Bereich der Abwälzung auf den Endverbraucher von Bedeutung zu sein.

57. Die genaue Proportionalität der Tourismusabgabe wird auch deshalb in Frage gestellt, weil allein auf den Gesamtumsatz des Unternehmers abgestellt werde. Dies ist jedoch nicht ganz nachzuvollziehen. Zwar wird bei der Mehrwertsteuer auf der Einzelhandelsstufe, d. h. bei der Weitergabe an den Endverbraucher, jeder einzelne Umsatz proportional belastet. Wie die Kläger in der mündlichen Verhandlung jedoch zu Recht vortragen, wird auch die vom Unternehmer als Mehrwertsteuerpflichtigem zu zahlende Mehrwertsteuer anhand des Gesamtumsatzes berechnet. Der Unterschied der Berechnung der Tourismusabgabe zur Mehrwertsteuer scheint somit nicht so groß zu sein, daß eine Proportionalität aus diesem Grunde verneint werden könnte.

58. Allerdings ist für die Regelung in Tirol und Kärnten hervorzuheben, daß hier zum Teil Pauschalen gezahlt werden bzw. feste Mindestbeiträge bestehen und erhoben werden. Dies bedeutet jedoch, daß zumindest in diesen Fällen — für Tirol etwa in 38 % der Fälle — keine genaue Proportionalität besteht.

59. Was nun die Regelung für die Steiermark angeht, wird einerseits vorgetragen, daß hier für die einzelnen Beitrags- bzw. Ortsgruppen keine Prozentsätze, sondern feste Beitragsbeträge vorgesehen seien. Andererseits ist von Promillesätzen und Mindest- bzw. Höchstbeiträgen die Rede. Man kann deshalb davon ausgehen, daß auch in der Steiermark nicht in allen Fällen eine genaue Proportionalität gegeben ist.

60. Die vom Mehrwertsteuersystem geforderte genaue Proportionalität ist somit nicht mehr gegeben. Betrachtet man das Beispiel Tirols, wo in mehr als einem Drittel der Fälle ein fester Mindestbeitrag gezahlt wird, so handelt es sich hierbei auch nicht um einen verschwindend geringen und somit vernachlässigbaren Anteil der Unternehmer. Für Kärnten und die Steiermark liegen so genaue Zahlen nicht vor. Aus den Vorträgen der Parteien geht jedoch nicht hervor, daß nur in ganz wenigen Ausnahmefällen von der proportionalen Berechnung abgewichen wird. Dies zu prüfen, ist letztlich Sache des vorlegenden Gerichts. Grundsätzlich genügt jedoch die Tatsache, daß die einzelnen Regelungen Mindest- bzw. Höchstbeiträge und die Abrundung auf Pauschalbeträge vorsehen, um festzustellen, daß hier keine genaue proportionale Belastung im Sinne des Mehr-

wertsteuersystems vorliegt. Bedenkt man außerdem, daß es fraglich ist, ob der Verbraucher hier in einer mit diesem Mehrwertsteuersystem vergleichbaren Weise belastet wird, so ist die Proportionalität im vorliegenden Fall zu verneinen.

*Zur Erhebung der Steuer auf jeder Stufe*

61. Als nächstes ist nun zu prüfen, ob die hier streitige Tourismusabgabe auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben wird. Da dies nach dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem auch die letzte Stufe, d. h. die Abwälzung der Steuer auf den Endverbraucher mit einschließt, soll dieses Kriterium hier zunächst geprüft werden.

*Zur Abwälzung auf den Endverbraucher*

62. Die Kläger haben hierzu in der mündlichen Verhandlung auf die Rechtssache Careda [23] verwiesen. Dort habe der Gerichtshof klargestellt, es reiche aus, daß die Überwälzung auf den Endverbraucher möglich sei, ohne daß dies vom Gesetz vorgeschrieben sein müsse. Außerdem sei nicht erforderlich, daß eine Rechnung ausgestellt werde. Die Kläger folgern daraus, die Überwälzungsmöglichkeit im Sinne der Mehrwertsteuer sei keine notwendige Voraussetzung für die Einstufung einer Abgabe als Steuer, die gemäß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie den Charakter von Umsatzsteuern habe.

63. Im Urteil Careda hat der Gerichtshof aber ausdrücklich festgehalten: „Nach allem kann eine Abgabe nur dann den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinne von Artikel 33 der Richtlinie haben, wenn sie auf den Verbraucher abgewälzt werden kann." [24] Nach Meinung des Gerichtshofes ist es somit lediglich nicht erforderlich, daß die Überwälzbarkeit im Gesetz ausdrücklich festgelegt wird. Er führt weiter aus: „Unter Berücksichtigung der Zielsetzung des Artikels 33 ... sind die Einstufung einer Abgabe und damit die Beurteilung ihrer Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht nicht nur anhand des Wortlauts..., sondern auch anhand ihrer wesentlichen Merkmale vorzunehmen." [25] Das heißt, es ist auf jeden Fall erforderlich, daß die Belastung durch die Abgabe in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise auf den Endverbraucher abgewälzt werden kann, um als mit Artikel 33 unvereinbar angesehen zu werden. Dies bedeutet aber, daß auch die Belastung des Endverbrauchers genau proportional zum Preis des jeweiligen Gegenstands oder der jeweiligen Dienstleistung sein muß.

23 — Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-370/95, C-371/95 und C-372/95 (zitiert in Fußnote 13).

24 — Urteil in den verbundenen Rechtssachen C-370/95, C-371/95 und C-372/95 (zitiert in Fußnote 13, Randnr. 15).

25 — Urteil in den verbundenen Rechtssache C-370/95, C-371/95 und C-372/95 (zitiert in Fußnote 13, Randnr. 17).

64. Hierauf weist auch die Kommission hin und trägt weiter vor, im Gegensatz zur Mehrwertsteuer werde die Tourismusabgabe nicht vom Endverbraucher, sondern vom beitragspflichtigen Unternehmer selbst entrichtet. Tourismusabgaben fielen bei Lieferungen an Endverbraucher nicht an. Ihr ist zuzustimmen, wenn sie weiter ausführt, selbst wenn die Tourismusabgabe (kostenmäßig) an den Endverbraucher weitergegeben würde, so könne dies nicht *die von der Richtlinie vorgesehene* Belastung des Endverbrauchers darstellen. Es handelt sich nicht um eine direkte Abwälzung, sondern allenfalls um eine Kostenbelastung bei der Preiskalkulation. Eine direkte Belastung des Endverbrauchers im Sinne der Sechsten Richtlinie kann nur die proportionale Anrechnung einer Steuer bzw. Abgabe auf den jeweiligen Umsatz — wie im Fall der Mehrwertsteuer — darstellen. Daß die Tourismusabgabe in dieser Weise auf den Verbraucher abgewälzt wird, ist nicht vorgetragen worden. Die hier geltend gemachte Kostenbelastung im Wege der Preiskalkulation kann nicht ausreichen.

65. Daß eine Abwälzung im vorliegenden Fall überhaupt nicht möglich sei, hat der Vertreter Kärntens in der mündlichen Verhandlung ausgeführt. Da die Abgabe nicht für den einzelnen erbrachten Umsatz, sondern zum Teil nach dem Gesamtumsatz eines *(vor)vergangenen* Jahres zu berechnen sei, könne der Unternehmer für die einzelne Leistung, die er erbringe, nicht ermitteln, in welchem Ausmaß die Preise im laufenden Steuerjahr erhöht werden müßten, um tatsächlich die Abgabenlast weiterzuwälzen. Dies zeige, daß die Abgabe in Wahrheit den Gewinn belaste und im Regelfall nur dann ökonomisch überwälzt werde, wenn der Preis der Leistung unter einem erzielbaren Marktpreis liege. Daß die Abgabe als Kostenfaktor in die Preiskalkulation Eingang finde, begründe jedoch noch keinen Umsatzsteuercharakter. Auch die Einkommensteuer versuche man entsprechend weiterzugeben.

66. Daß der Unternehmer nicht feststellen kann, inwieweit seine Umsätze belastet werden, könnte für die Fälle zu verneinen sein, in denen die Abgabe eine proportionale Belastung darstellt, die sich in den einzelnen Jahren nicht ändert. Daß die Tourismusabgabe nicht in allen Fällen proportional berechnet wird, wurde jedoch bereits erörtert.

67. Die Kläger machen außerdem geltend, der Gerichtshof habe in der Rechtssache Dansk Denkavit [26] eine Abgabe als unvereinbar mit Artikel 33 der Sechsten Richtlinie angesehen, obwohl die Belastung in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen, sondern als Bestandteil der Gestehungskosten angesehen worden sei. Ebenso könne man im vorliegenden Fall davon ausgehen, daß die Belastung als Kostenfaktor in den Preis einbezogen und somit an den Verbraucher weitergegeben werde.

68. Wie sich aus dem Urteil in der Rechtssache Denkavit ergibt, war die Abgabe zwar nicht in der Rechnung ausgewiesen, die Belastung war aber proportional zum Preis und ging auch in dieser Form in den Preis ein. [27] Eine solche direkte Abwälzung auf den Endverbraucher ist aber wie bereits erläutert dann nicht gegeben, wenn die

26 — Urteil in der Rechtssache C-200/90 (zitiert in Fußnote 12).

27 — Urteil in der Rechtssache C-200/90 (zitiert in Fußnote 12, Randnr. 15).

Belastung lediglich als Kostenelement — wie auch z. B. die Einkommensteuer und andere Belastungen — in die Preiskalkulation eingeht. Man kann deshalb davon ausgehen, daß die Tourismusabgabe nicht in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise auf den Endverbraucher abgewälzt wird.

*Zur Erhebung der Steuer auf jeder Stufe der Produktion und des Vertriebes*

69. Da ein Abwälzen auf den Endverbraucher hier nicht gegeben ist, steht somit auch fest, daß die Tourismusabgabe nicht auf jeder Stufe — bis hin zum Endverbraucher — erhoben wird. Wenn die Kläger vortragen, die Abgabe erfasse einen äußerst weit gefaßten Kreis von Unternehmern und werde deshalb auf jeder Produktionsstufe erhoben, so kann dies am Ergebnis nichts ändern. Es kann zwar nicht bestritten werden, daß ein bestimmter Unternehmer, dessen Tätigkeit mit der Abgabe belastet ist, seinerseits Waren und Lieferungen erhält, für die auf der Vorstufe bereits ebenfalls Tourismusabgaben geleistet wurden. Damit ist aber nicht gesagt, daß auch die letzte Stufe, nämlich die Übergabe an den Endverbraucher mit umfaßt ist.

70. Die Kommission verweist weiterhin auf die Rechtssache Giant[28], in der der Gerichtshof entschieden hat, daß eine nicht allgemeine Abgabe, die jährlich den Gesamtbetrag der Einnahmen der steuerpflichtigen Unternehmen betrifft, als eine nicht auf jeder Produktionsstufe erhobene Abgabe angesehen werden kann. Auch wenn nicht sicher ist, ob dies auch für eine allgemeine Abgabe gilt, bleibt dennoch festzuhalten, daß auch das Merkmal Erhebung auf jeder Stufe der Produktion und des Vertriebes nicht erfüllt ist, da die letzte Stufe — der Endverbraucher — nicht umfaßt ist.

*Möglichkeit des Vorsteuerabzugs*

71. Damit auch das letzte der vom Gerichtshof festgelegten wesentlichen Merkmale erfüllt ist, muß die Möglichkeit bestehen, die für Vorleistungen gezahlte Steuer von der Umsatzsteuer in Abzug zu bringen, so daß die Steuer sich nur auf den vom Unternehmer erbrachten Mehrwert bezieht.

72. Maßgeblich sind hier zunächst die Angaben des vorlegenden Gerichts. Nach diesen Angaben ist für keine der streitigen Tourismusabgaben ein Vorsteuerabzug vorgesehen. Da aber alle Beteiligten sich — mit unterschiedlichem Ergebnis — zu dieser Frage äußern, soll hier auf das jeweilige Vorbringen eingegangen werden.

28 — Urteil in der Rechtssache C-109/90 (zitiert in Fußnote 7).

73. Die Kläger im Ausgangsverfahren tragen zum Teil vor, im Rahmen der Tourismusabgabe bestehe eine solche Vorsteuerabzugsmöglichkeit. Sie machen hierzu geltend, die Abgabe sei als Promillesatz der Grundzahl des beitragspflichtigen Jahresumsatzes zu ermitteln. Es liege somit auf der Hand, daß der Mehrwert mit erfaßt werde.

74. Darüber hinaus wird von den Klägern vorgetragen, in Tirol sei hinsichtlich einzelner Berufsgruppen die Umsatzsteuer nicht in den beitragspflichtigen Umsatz einzurechnen, was einer Möglichkeit des Vorsteuerabzugs gleichzusetzen sei.

75. Von seiten der Beklagten wird dagegen vorgetragen, das Tiroler Tourismusgesetz betreffe keineswegs den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, da es die Summe der steuerbaren Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes lediglich als Anknüpfungspunkt für die Ermittlung der Beitragsberechnungsgrundlage heranziehe.

76. Die Kommission verweist in ihrer Stellungnahme auch hier auf das Urteil Giant und zitiert den Gerichtshof, der zur Vereinbarkeit einer Gemeindeabgabe mit der Sechsten Richtlinie u. a. ausführt: „Drittens bezieht sie sich nicht auf den bei jedem Umsatz erzielten Mehrwert, sondern auf den Bruttobetrag aller Einnahmen ...“ [29] Anschließend führt sie aus, sowohl der Tourismusbeitrag in der Steiermark als auch der Pflichtbeitrag in Tirol bezögen sich auf den Bruttobetrag aller Einnahmen (und auf umsatzfremde Faktoren, wie die Zugehörigkeit zu einer Berufsgruppe und zu einer Ortsklasse), nicht jedoch auf den bei jedem Umsatz erzielten Mehrwert. Zur Bestätigung ihrer Meinung verweist sie schließlich auf die Vorlagefragen, aus denen hervorgehe, daß auch nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei.

77. Dem Vortrag der Kläger kann nicht gefolgt werden. Bemessungsgrundlage für die Tourismusabgabe ist der Umsatz nach dem Umsatzsteuergesetz. Von einer Möglichkeit des Vorsteuerabzugs könnte nur dann ausgegangen werden, wenn von diesem Umsatz bereits die Vorleistungen in Abzug gebracht worden wären. Im Rahmen des Vorsteuerabzugs wird aber nicht ein bestimmter Umsatz in Abzug gebracht, sondern die für vorhergehende Umsätze bereits gezahlte Mehrwertsteuer. Das heißt, es wird zunächst der steuerpflichtige Umsatz ermittelt und dann die auf dieser Grundlage zu zahlende Steuer festgesetzt. Von dieser wird sodann die für Vorumsätze gezahlte Steuer in Abzug gebracht. Der Mehrwert wird also erst an dieser Stelle ermittelt und nicht bereits bei der Frage des beitragspflichtigen Umsatzes. Aus diesem Grunde ist nicht ersichtlich, wieso durch die vorgetragene Berechnungsart der Tourismusabgabe ein Vorsteuerabzug gewährt wird.

29 — Urteil in der Rechtssache C-109/90 (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 14).

78. Die Tatsache, daß hinsichtlich einzelner Berufsgruppen die Umsatzsteuer nicht in den beitragspflichtigen Umsatz einzurechnen ist, kann nicht als Möglichkeit des Vorsteuerabzugs angesehen werden. Eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit wäre dann gegeben, wenn der Unternehmer die Tourismusabgaben, die er selbst als Kunde bei den von ihm in Empfang genommenen Leistungen gezahlt hat, von der von ihm selbst zu zahlenden Tourismusabgabe abziehen könnte. Dies ist jedoch nicht der Fall. Vielmehr ist der Umsatz des Unternehmers einerseits Grundlage für die Umsatzsteuer (abzüglich der Vorsteuer) und für die Tourismusabgabe. Dabei ist es durchaus möglich, den Umsatz in etwas modifizierter Form als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Wenn hierbei die Umsatzsteuer in Abzug gebracht wird, so bewirkt dies nicht, daß die Tourismusabgabe nur noch für den vom Unternehmer erbrachten Mehrwert berechnet wird. Sie ist vielmehr weiterhin auf jeder Produktions- bzw. Vertriebsstufe in voller Höhe und ohne jede Abzugsmöglichkeit zu begleichen. Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, daß selbst wenn eine solche Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bestünde, diese nur auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt wäre und somit nicht als dem System der Toursimusabgabe immanent angesehen werden könnte.

79. Auch wenn die Begründung in der Rechtssache Giant, auf die sich die Kommission bezieht, nicht sehr ausführlich ist, ergibt sich wohl aus dem bisher Gesagten insgesamt, daß ein Vorsteuerabzug im Bereich der Tourismusabgaben nicht gegeben ist.

80. Teilweise machen die Kläger jedoch geltend, bei der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs handele es sich gerade um ein Merkmal, das eine Abgabe nicht unbedingt erfüllen müsse, um als Abgabe charakterisiert zu werden, die nach Artikel 33 der Sechsten Richtlinie nicht beibehalten werden könne. Durch die Erste, Zweite und Sechste Richtlinie sollte das Brutto-Allphasen-Steuersystem abgeschafft und die Mehrwertsteuer eingeführt werden. Würde Artikel 33 Umsatzsteuern zulassen, die keinen Vorsteuerabzug vorsähen, würde dies die Einführung einer neuen Allphasen-Bruttoumsatzsteuer und somit einen Verstoß gegen die Erste, Zweite und Sechste Richtlinie darstellen. Der Effekt dieser zweiten Umsatzsteuer würde sich sogar noch kumulieren. Eine solche Steuer müsse gemeinschaftswidrig sein.

81. Dies ergebe sich auch aus dem Wortlaut des Artikels 33. Dort sei nur die Rede davon, daß *umsatz*steuerähnliche Abgaben und nicht *mehrwert*steuerähnliche verboten seien. Eine solche Bezugnahme auf die Umsatzsteuern füge sich schlüssig in die Regelungssystematik der Richtlinie ein. Im übrigen wäre eine Steuer, die alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer besitze, keine mehrwertsteuerähnliche Abgabe mehr, sondern eine Mehrwertsteuer.

82. Würden nur Abgaben verboten, die auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs vorsähen, so könne der Gesetzgeber durch Verweigerung des Vorsteuerabzugs das

Verbot weiterer umsatzsteuerähnlicher Abgaben in Artikel 33 sehr einfach umgehen.

83. Die Kläger beziehen sich hierbei u. a. auf das Urteil und vor allem die Schlußanträge in der Rechtssache C-130/96 [30]. Der Generalanwalt habe hier die Meinung geäußert, daß der Vorsteuerabzug nicht als wesentliches Kriterium für die Beurteilung einer Abgabe im Rahmen des Artikels 33 heranzuziehen sei. Weiter wird vorgetragen, der Gerichtshof sei dieser Meinung gefolgt, weshalb die übrigen Voraussetzungen im Urteil eigentlich nicht weiter geprüft worden seien. Dem kann jedoch nicht gefolgt werden. Vielmehr geht der Gerichtshof auf diese Frage nicht ein, sondern beginnt mit der Prüfung der wesentlichen Merkmale, zu denen er auch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs zählt. Diese Prüfung schließt er bereits beim ersten Merkmal — der Allgemeinheit — ab, weil er diese für nicht gegeben ansieht.

84. Zum Teil verweisen die Kläger auch auf das Urteil in der Rechtssache Giant [31], weil der Gerichtshof dort entschieden habe, eine Abgabe müsse nicht in allen Punkten der Mehrwertsteuer gleichen, um den Charakter einer Umsatzsteuer zu haben. Es genüge, wenn sie deren wesentliche Merkmale aufweise. Auch dieses Argument kann hier nicht durchgreifen, da der Gerichtshof die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer gerade dahin gehend definiert hat, daß die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs ein solches wesentliches Merkmal darstellt. Wie sich aus dem im vorhergehenden [32] wiedergegebenen Vortrag der Kommission ergibt, hat der Gerichtshof in diesem Urteil die streitige Gemeindeabgabe auch dahin gehend geprüft, ob ein Vorsteuerabzug möglich sei. Man kann deshalb nicht davon ausgehen, daß er mit seiner Aussage die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs aus der Zahl der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer ausschließen wollte.

85. Zwar scheint zunächst einiges für die Ansicht der Kläger zu sprechen, wonach die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs kein wesentliches Merkmal der Mehrwertsteuer sei — so zum einen der Wortlaut des Artikels 33, der nur vom Charakter von *Umsatzsteuern* spricht, sowie dessen Zielrichtung. Es ist nicht ganz ersichtlich, weshalb Artikel 33 eine Umsatzsteuer zulassen sollte, also eine Steuer, die keinen Vorsteuerabzug vorsieht und deshalb zu einer Kumulierung der Steuern der einzelnen Umsatzstufen führt. Hierfür könnte auch die vom Gerichtshof oftmals verwendete Formulierung sprechen, wonach „auf jeden Fall" von einer Abgabe, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer besitze, anzunehmen sei, daß sie nicht mit Artikel 33 vereinbar sei. Daraus könnte man schließen, daß auch andere Fälle denkbar sind, in denen eine Abgabe — obwohl sie nicht alle wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer besitzt — gegen Artikel 33 verstößt. Da der Gerichtshof jedoch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs immer als eines der wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer bezeichnet und als einen Prüfungspunkt im Rahmen der Prüfung ei-

30 — Urteil vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-130/96 (Solisnor-Estaleiros Navais, Slg. 1997, I-5053).

31 — Urteil in der Rechtssache C-109/90 (zitiert in Fußnote 7).

32 — Siehe Nr. 76.

ner Steuer anhand des Artikels 33 angesehen hat[33], ist die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs als wesentliches Merkmal der Mehrwertsteuer zu betrachten.

86. Da hier jedoch — wie oben aufgezeigt — auch die anderen wesentlichen Merkmale, die der Gerichtshof festgelegt hat, bei den Tourismusabgaben nicht alle gegeben sind, braucht auf diesen Punkt nicht weiter eingegangen zu werden.

*Zusätzliche Gesamtbetrachtung*

87. Abschließend scheint es angebracht, die hier streitigen Tourismusabgaben nochmals in ihrer Gesamtheit zu betrachten. Von den Klägern wie auch von den Beklagten wird geltend gemacht, daß unabhängig von der Prüfung der einzelnen Merkmale der Mehrwertsteuer auch eine Gesamtbetrachtung der Abgabe mit entscheidend sein müsse. So tragen die Kläger vor, die Tourismusabgabe stelle eine zweite Abgabenbelastung neben der Umsatzsteuer dar und führe zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen für die österreichischen Unternehmer gegenüber Unternehmern aus anderen Mitgliedstaaten. In diesem Zusammenhang muß nochmals daran erinnert werden, daß der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, daß die Mitgliedstaaten Abgaben einführen können, deren Erhebung zu einer Kumulierung der Mehrwertsteuer bei ein und demselben Umsatz führt, solange diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Artikel 33 will somit nicht verhindern, daß die Mitgliedstaaten neben der Mehrwertsteuer die Umsätze noch in anderer Form belasten.

88. Was die geltend gemachten Wettbewerbsnachteile für die österreichischen Unternehmer gegenüber solchen aus bzw. in anderen Mitgliedstaaten anbelangt, so ist zu bedenken, daß die Abgaben hauptsächlich zur Verbesserung des Tourismusangebots verwendet werden, wodurch sich sicherlich die Attraktivität des Fremdenverkehrsangebots erhöht und somit die „Verteuerung" rechtfertigt. Es ist weiterhin darauf hinzuweisen, daß eine höhere finanzielle Belastung von Inländern nicht gegen das Diskriminierungsverbot des Vertrages verstößt und auch Wettbewerbsrecht insoweit nicht verletzt. Ob die Höhe der Abgabe national gesehen gerechtfertigt ist, ist eine andere Frage, die hier nicht zu prüfen ist.

89. Zum anderen muß darauf hingewiesen werden, daß die Beklagten zu Recht vortragen, die Tourismusabgabe ziele auf eine „Belastung des Nutzens" aus dem Fremdenverkehr. Dies wird auch daran deutlich, daß in der Steiermark und in Kärnten der Gesamtumsatz des jeweiligen Jahres nicht direkt und nur auf der Grundlage des Umsatzes des zweitvorangegangenen Jahres belastet wird. Ob der Kreis der Unternehmer, die Vorteile aus dem Tourismus ziehen, zu weit gefaßt ist, spielt für die Beurteilung vor dem Gerichtshof nur insoweit eine Rolle, als dadurch eine allgemeine mehrwertsteuerähnliche Abgabe eingeführt werden könnte. Da dies nicht der Fall ist,

33 — Vgl. auch Urteile vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-347/95 (UCAL, Slg. 1997, I-4911, Randnr. 36) und vom 17. September 1997 in der Rechtssache C-28/96 (Fricarnes, Slg. 1997, I-4939, Randnr. 40).

erübrigt sich jede weitere Stellungnahme. Auch das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems insgesamt und die damit verbundene mittelbare Sicherstellung der Eigenmittel der Gemeinschaft werden nicht beeinträchtigt. Es bleibt somit abschließend festzuhalten, daß die hier streitigen Tourismusabgaben zwar wohl allgemein gelten, die Umsätze aber nicht in einer der Mehrwertsteuer entsprechenden Art und Weise genau proportional belasten, nicht auf jeder Stufe der Produktion und des Vertriebes erhoben werden und einen Vorsteuerabzug nicht vorsehen. Sie können somit gemäß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie beibehalten werden.

## C — Ergebnis

90. Aus diesem Grund wird folgende Beantwortung der Vorlagefragen vorgeschlagen:

*Rechtssache C-338/97:*

Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/338/EWG) steht der Beibehaltung einer Abgabe nicht entgegen, die in einem Bundesland (Teilstaat) eines Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaften

— von allen — unmittelbar oder mittelbar am Fremdenverkehr interessierten — Unternehmern, die innerhalb eines abgegrenzten näher umschriebenen Gebietes ihren Sitz oder eine Betriebsstätte haben, für jeweils ein Kalenderjahr zu entrichten ist, wobei die Summe der Gebiete nahezu das Gebiet des Bundeslandes (Teilstaates) umfaßt und

— deren Höhe im wesentlichen proportional zum innerhalb eines Kalenderjahres durch den Unternehmer vor allem in diesem Teilstaat erzielten Umsatz ist, jedoch der Beitragssatz je nach Intensität des Fremdenverkehrs im jeweiligen Gebiet und vom Gesetzgeber angenommenen Nutzen aus dem Fremdenverkehr für den betreffenden Wirtschaftszweig (Berufsgruppe) unterschiedlich hoch ist, und

die einen Vorsteuerabzug nicht vorsieht.

*Rechtssache C-344/97:*

Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Umsatzsteuern, 77/388/EWG, ist hinsichtlich des Merkmals „Charakter von Umsatzsteuern" so auszulegen, daß er einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, von Unternehmern eine Fremdenverkehrsabgabe (Beitrag) einzuheben, die derart ausgestaltet ist,

— daß die Geldleistung von den unmittelbar oder mittelbar am Tourismus interessierten Unternehmern und damit von einer großen Zahl von Unternehmern, aber nicht von allen Unternehmern eingehoben wird,

— daß der Beitrag einem örtlichen Fremdenverkehrsverband zur Finanzierung der Förderung des Fremdenverkehrs bzw. einem für das gesamte Landesgebiet zuständigen Fonds zufließt,

— daß die Bemessungsgrundlage der Jahresumsatz mit bestimmten Ausnahmen, so insbesondere mit Ausnahme des Umsatzes für Leistungen an Abnehmer, die ihren Wohnsitz (Sitz) außerhalb des Geltungsbereiches der Norm haben, soweit es sich nicht um Leistungen für eine Betriebsstätte im räumlichen Geltungsbereich der Norm (dem Bundesland des bundesstaatlich aufgebauten Mitgliedstaates) und nicht um Leistungen an Letztverbraucher handelt, sowie mit Ausnahme des Umsatzes für sonstige Leistungen, soweit sie nicht ausschließlich oder überwiegend im räumlichen Geltungsbereich der Norm (dem Bundesland des Mitgliedstaates) erbracht wurden, bildet,

— daß die Höhe der Abgabe je nach dem vom Gesetzgeber für die jeweilige Branche, der der Abgabepflichtige angehört, angenommenen Nutzen aus dem Fremdenverkehr gestaffelt ist,

— daß die Höhe der Abgabe in tourismusintensiven Orten höher ist als in anderen Orten und

— daß ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen ist.

*Rechtssache C-390/97:*

Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) steht der Beibehaltung einer Abgabe nicht entgegen, die in einem Bundesland (Teilstaat) eines Mitgliedstaats der Europäischen Gemeinschaften von allen — unmittelbar oder mittelbar — am Fremdenverkehr interessierten Unternehmen, die innerhalb dieses Teilstaats ihren Sitz oder eine Betriebsstätte haben für jeweils ein Kalenderjahr zu entrichten ist und deren Höhe

im wesentlichen proportional zum innerhalb eines Kalenderjahres durch den Unternehmer in diesem Teilstaat erzielten Umsatz ist, jedoch der Beitragssatz je Wirtschaftszweig (Berufsgruppe) nach einem vom Gesetzgeber angenommenen Nutzen aus dem Fremdenverkehr unterschiedlich hoch ist, und die einen Vorsteuerabzug nicht vorsieht.