

URTEIL DES GERICHTSHOFES
31. März 1992 *

In der Rechtssache C-200/90

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Østre Landsret (Dänemark) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Dansk Denkavit ApS und P. Poulsen Trading ApS,

unterstützt durch

Monsanto-Searle A/S,

gegen

Skatteministeriet

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 9 ff. und 95 EWG-Vertrag und des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG)

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten O. Due, der Kammerpräsidenten R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse, der Richter G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco, M. Zuleeg und J. L. Murray,

Generalanwalt: G. Tesauo

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

* Verfahrenssprache: Dänisch.

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Dansk Denkavit ApS, der P. Poulsen Trading ApS und der Monsanto-Searle A/S, vertreten durch Rechtsanwalt K. Dyekjær-Hansen, Kopenhagen;
- des Skatteministeriet, vertreten durch Rechtsanwalt Gregers Larsen, Kopenhagen, und durch Rechtsberater J. Molde als Bevollmächtigten;
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes, Director dos Serviços de Assuntos Jurídicos da Direcção Geral das Comunidades Europeias, A. Correia, Sub-Director Geral do TVA, und T. Lemos, Juristin im Serviço Administrativo do TVA, als Bevollmächtigte;¹
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater J. F. Buhl als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Dansk Denkavit ApS, der P. Poulsen Trading ApS und der Monsanto-Searle A/S sowie des Skatteministeriet und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften in der Sitzung vom 28. November 1991,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 30. Januar 1992,

folgendes

Urteil

¹ Das Østre Landsret hat dem Gerichtshof mit Beschluß vom 20. Juni 1990, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Juli 1990, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag vier Fragen nach der Auslegung der Artikel 9 ff. und 95 EWG-Vertrag und des Artikels 33 der Sechsten Richtlinie 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; im folgenden: Richtlinie 77/388) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen zwei dänischen Gesellschaften, der Dansk Denkavit ApS (im folgenden: Dansk Denkavit) und der P. Poulsen Trading ApS (im folgenden: Poulsen Trading), und dem Skatteministeriet (dänisches Finanzministerium) betreffend einen von beiden Klägerinnen gestellten Antrag auf Rückerstattung der von ihnen in den Jahren 1988 und 1989 als Arbeitsmarktabgabe (im folgenden: Abgabe) entrichteten Beträge.

- 3 Wie sich aus den Akten ergibt, wurde die Abgabe durch das Gesetz Nr. 840 vom 18. Dezember 1987 über die Arbeitsmarktabgabe („lov om arbejdsmarkedsbidrag“) mit Wirkung vom 1. Januar 1988 eingeführt. Sie steht im Zusammenhang mit der Wirtschaftspolitik, die die dänische Regierung seinerzeit zur Ankurbelung des Wachstums und zur Förderung der Beschäftigung verfolgte. Um die Kosten für die Unternehmen zu senken, erschien es der dänischen Regierung unerlässlich, bestimmte Sozialleistungen, die bisher von den Arbeitgebern getragen worden waren, staatlich zu finanzieren. Zur Beschaffung der benötigten öffentlichen Einnahmen schlug sie die Einführung einer Abgabe vor, die auf die dänischen Verbraucher abgewälzt werden sollte.

- 4 Die Abgabe, die mit Wirkung vom 1. Januar 1992 durch eine entsprechende Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes abgelöst worden ist, wurde den mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen sowie anderen Unternehmen auferlegt, denen die Übernahme der genannten Leistungen durch den Staat ebenfalls zugute gekommen war. Der Abgabensatz wurde auf 2,5 % des Gesamtbetrags der innerhalb eines bestimmten Zeitraums von einem Unternehmen getätigten Verkäufe und der von ihm erbrachten Leistungen abzüglich des Betrags der von dem Unternehmen in diesem Zeitraum getätigten Käufe und empfangenen Dienstleistungen festgesetzt. Für den Fall, daß diese Methode nicht anwendbar war, wie etwa bei bestimmten nicht mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen, war Bemessungsgrundlage der Abgabe die um 90 % erhöhte Lohnsumme des betreffenden Unternehmens. Die Abgabe wurde weder bei der Ausfuhr noch bei der Einfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen erhoben; Importeure konnten beim ersten in Dänemark erfolgenden Umsatz den Wert der eingeführten Waren oder Dienstleistungen nicht in Abzug zu bringen.

- 5 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens kauften Gegenstände in den Niederlanden und verkauften sie in Dänemark. Dansk Denkavit handelt mit Futtermitteln, Poulsen Trading mit Lautsprechern. In den Jahren 1988 und 1989 entrichtete Dansk Denkavit an das Skatteministeriet Abgabe in Höhe von 811 470 DKR, während Poulsen Trading 745 756 DKR zahlte. Beide Gesellschaften erhoben vor dem Østre Landsret Klage mit dem Antrag, diese Arbeitsmarktabgabe für nichtig zu erklären und den dänischen Staat zu verurteilen, die bei ihnen zu Unrecht erhobenen Beträge an sie zurückzuzahlen. Zur Begründung machten sie in erster Linie geltend, die streitige Abgabe sei eine durch Artikel 33 der Richtlinie 77/388 verbotene Umsatzsteuer; hilfsweise trugen sie vor, die Abgabe sei eine nach den Artikeln 9 ff. EWG-Vertrag verbotene Abgabe zollgleicher Wirkung oder, falls diese Bestimmungen hier nicht einschlägig seien, eine diskriminierende inländische Abgabe im Sinne des Artikels 95 EWG-Vertrag.
- 6 Da das Østre Landsret der Auffassung ist, daß die Entscheidung des Rechtsstreits von der Auslegung der genannten Bestimmungen abhängt, hat es das Verfahren mit Beschluß vom 20. Juni 1990 ausgesetzt und den Gerichtshof um Vorabentscheidung über folgende Fragen ersucht:
- 1) Verbietet Artikel 33 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) einem Mitgliedstaat die Erhebung einer Abgabe, die insbesondere folgende Merkmale aufweist:
- Die Abgabe wird sowohl auf mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten als auch auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten, die in der Lieferung von Leistungen gegen Entgelt bestehen, erhoben und nach Kriterien berechnet, die in dem Gesetz näher festgelegt sind, den Steuerbehörden kein Ermessen einräumen und nicht zwischen im Inland hergestellten und eingeführten Waren unterscheiden.
 - Für mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen gilt dieselbe Bemessungsgrundlage wie für die Mehrwertsteuer, da die Abgabe ebenso wie die Mehrwert-

steuer auf jeder Umsatzstufe in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes vom Betrag der Verkäufe des Unternehmens (ohne Ausfuhren) abzüglich des Betrags der Einkäufe, für die eine Abgabe auf früheren Umsatzstufen gezahlt worden ist, zu entrichten ist.

- Im Gegensatz zum Mehrwertsteuersystem wird bei der Einfuhr keine Abgabe erhoben; dafür wird aber bei eingeführten Waren beim ersten Verkauf durch ein inländisches Unternehmen die Abgabe auf den vollen Verkaufspreis erhoben.

 - Die Abgabe ist im Gegensatz zur Mehrwertsteuer in der Rechnung nicht gesondert auszuweisen.

 - Die Abgabe wird über die Zollverwaltung nach denselben Grundsätzen wie die Mehrwertsteuer abgerechnet, und die Zollverwaltung zahlt somit auch die Erstattungen im Falle einer negativen Bemessungsgrundlage aus.

 - Die Abgabe wird neben der bestehenden Mehrwertsteuerregelung erhoben, da die Abgabe weder ganz noch teilweise die Mehrwertsteuer ersetzt, die nach dem geltenden Mehrwertsteuergesetz zu zahlen ist, und da sie selbst in den Preis eingeht, aufgrund dessen die Mehrwertsteuer berechnet wird.
- 2) Begründet Artikel 33 der genannten Richtlinie im Hinblick auf eine nationale Abgabe mit den in der ersten Frage genannten Merkmalen Rechte für den einzelnen, deren Schutz den nationalen Gerichten obliegt?
- 3) Wenn die erste und/oder die zweite Frage zu verneinen ist: Verstößt eine Abgabenregelung der in der ersten Frage beschriebenen Art in bezug auf eingeführte Waren gegen das Verbot von Abgaben zollgleicher Wirkung in Artikel 9 ff. EWG-Vertrag, da die Abgabe bei mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen

nach der Mehrwertsteuergrundlage ohne Abzug des Werts der eingeführten Erzeugnisse berechnet wird?

- 4) Wenn die dritte Frage zu verneinen ist: Verstößt die Abgabenregelung insbesondere aufgrund des in der dritten Frage angeführten Merkmals gegen das Verbot diskriminierender inländischer Abgaben in Artikel 95 EWG-Vertrag?
- 7) Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens, einer umfassenden Darstellung der Arbeitsmarktsteuer und einer Zusammenfassung der beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wird auf den Sitzungsbericht verwiesen. Der Akteninhalt ist im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

Zur ersten Frage

- 8) Die erste Frage des Østre Landret geht im wesentlichen dahin, ob Artikel 33 der Richtlinie 77/388 der Einführung oder Beibehaltung einer Abgabe entgegensteht, die
- sowohl auf mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten erhoben wird als auch auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten, die in der Lieferung von Leistungen gegen Entgelt bestehen;
 - hinsichtlich der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen auf derselben Bemessungsgrundlage erhoben wird, nach der sich die Mehrwertsteuer bestimmt, d. h. in Form eines Prozentsatzes vom Betrag der getätigten Verkäufe abzüglich des Betrags der getätigten Einkäufe;
 - im Gegensatz zur Mehrwertsteuer bei der Einfuhr nicht gezahlt, aber auf den vollen Verkaufspreis der eingeführten Waren beim ersten Verkauf in dem betreffenden Mitgliedstaat erhoben wird;

— im Gegensatz zur Mehrwertsteuer in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden muß und

— neben der Mehrwertsteuer erhoben wird.

- 9 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst auf Artikel 33 der Richtlinie 77/388 hinzuweisen, der wie folgt lautet:

„Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuer sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen.“

- 10 Wie der Gerichtshof wiederholt, u. a. in den Urteilen vom 3. März 1988 in der Rechtssache 252/86 (Bergandi, Slg. 1988, 1343, Randnrn. 10 und 11) und vom 13. Juli 1989 in den verbundenen Rechtssachen 93/88 und 94/88 (Wisselink, Slg. 1989, 2671, Randnrn. 13 und 14) festgestellt hat, ergibt sich aus dem Wortlaut des Artikels 33, daß er es den Mitgliedstaaten verbietet, Steuern, Abgaben und Gebühren beizubehalten oder einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Zur Beantwortung der ersten Frage müssen daher zunächst die Merkmale einer Umsatzsteuer ermittelt werden; sodann muß geprüft werden, ob eine Abgabe wie die hier streitige als eine derartige Steuer anzusehen ist.

- 11 Zum Begriff der Umsatzsteuer ist zunächst darauf hinzuweisen, daß, wie der Gerichtshof in den bereits genannten Urteilen sowie im Urteil vom 27. November 1985 in der Rechtssache 295/84 (Rousseau Wilmot, Slg. 1985, 3759, Randnr. 16) festgestellt hat, Artikel 33 die Einführung von Steuern, Abgaben und Gebühren verhindern soll, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dadurch beeinträchtigen, daß sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten. Steuern, Abgaben und Gebühren, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, sind in jedem Fall als den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer

vergleichbaren Art und Weise belastend anzusehen. Wie der Gerichtshof in den genannten Urteilen dargelegt hat, handelt es sich dabei um die folgenden Merkmale: Die Mehrwertsteuer wird allgemein auf Umsätze angewandt, bei denen es um Gegenstände oder Dienstleistungen geht; sie ist dem Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen proportional; sie wird auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben, und sie erfaßt den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, da die für einen Umsatz geschuldete Mehrwertsteuer unter Abzug der auf den vorangegangenen Umsatz gezahlten Mehrwertsteuer berechnet wird.

- 12 Zweitens ist zu prüfen, ob eine Abgabe wie die hier streitige die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist und somit als eine Umsatzsteuer anzusehen ist. Hierzu ist festzustellen, daß diese Abgabe sich — ebenso wie die Mehrwertsteuer — auf mehrwertsteuerpflichtige oder mehrwertsteuerfreie wirtschaftliche Tätigkeiten erstreckte, die in der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt bestanden, daß sie auf allen Produktions- und Vertriebsstufen erhoben wurde und daß sie, was die mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen angeht, in Form eines Prozentsatzes des Wertes der innerhalb eines bestimmten Zeitraums verkauften Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen abzüglich des Wertes der während dieses Zeitraums gekauften Gegenstände und bezogenen Dienstleistungen berechnet wurde.
- 13 Die dänische Regierung hat zu Recht darauf hingewiesen, daß die Arbeitsmarktabgabe folgende Unterschiede gegenüber der Mehrwertsteuer aufwies: Zunächst einmal betraf sie auch Unternehmen, die nicht der Mehrwertsteuer unterlagen; in diesem Fall wurde sie, soweit nicht auf die für die mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen verwendete Methode zurückgegriffen werden konnte, auf der Grundlage der um 90 % erhöhten Lohnsumme des Unternehmens berechnet. Sodann wurde die Abgabe nicht auf Einfuhren erhoben, und die Importeure durften von ihrer Besteuerungsgrundlage nicht den Wert der eingeführten Gegenstände oder Dienstleistungen abziehen. Schließlich wurde die Abgabe als Bestandteil der Gestehungskosten der Gegenstände oder Dienstleistungen angesehen, so daß sie auf der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden mußte.
- 14 Allerdings muß eine Abgabe nicht in allen Punkten der Mehrwertsteuer gleichen, um den Charakter einer Umsatzsteuer zu haben; es genügt, wenn sie deren wesentliche Merkmale aufweist. Die im vorliegenden Fall festgestellten Unterschiede haben keinen Einfluß auf das Wesen einer Abgabe wie der hier streitigen, die in

ihren wesentlichen Teilen der Mehrwertsteuer gleich. Die Abgabe behält daher ungeachtet dieser Unterschiede ihren Umsatzsteuercharakter.

15 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, daß Artikel 33 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) die Einführung oder Beibehaltung einer Abgabe verbietet, die

- sowohl auf mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten erhoben wird als auch auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten, die in der Lieferung von Leistungen gegen Entgelt bestehen;
- hinsichtlich der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen auf derselben Bemessungsgrundlage erhoben wird, nach der sich die Mehrwertsteuer bestimmt, d. h. in Form eines Prozentsatzes vom Betrag der getätigten Verkäufe abzüglich des Betrags der getätigten Einkäufe;
- im Gegensatz zur Mehrwertsteuer bei der Einfuhr nicht gezahlt, aber auf den vollen Verkaufspreis der eingeführten Waren beim ersten Verkauf in dem betreffenden Mitgliedstaat erhoben wird;
- im Gegensatz zur Mehrwertsteuer in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden muß und
- neben der Mehrwertsteuer erhoben wird.

Zur zweiten Frage

- 16 Zur zweiten Frage, in der es um die Möglichkeit geht, sich vor den nationalen Gerichten auf Artikel 33 der Richtlinie 77/388 zu berufen, hat die dänische Regierung geltend gemacht, diese Bestimmung sei eine reine Ordnungsvorschrift, die im ausschließlichen Interesse der Gemeinschaften in die Richtlinie 77/388 aufgenommen worden sei. In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der dänischen Regierung dazu ausgeführt, nur materiellrechtlichen Vorschriften, die die Interessen des einzelnen schützen sollten, könne unmittelbare Wirkung zukommen; diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt.
- 17 Hierzu genügen der Hinweis, daß sich ein einzelner nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes vor den nationalen Gerichten auf eine Bestimmung einer Richtlinie berufen kann, wenn diese eindeutig, genau und unbedingt ist, sowie die Feststellung, daß das in Artikel 33 der Richtlinie 77/388 für die Mitgliedstaaten aufgestellte Verbot, Steuern, Abgaben und Gebühren einzuführen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben, diese Voraussetzungen erfüllt.
- 18 Auf die zweite Frage ist daher zu antworten, daß Artikel 33 der Richtlinie 77/388 für den einzelnen Rechte begründet, deren Schutz den nationalen Gerichten obliegt.

Zur dritten und vierten Frage

- 19 In Anbetracht der Antworten auf die erste und die zweite Frage sind die dritte und die vierte Frage gegenstandslos.

Zur zeitlichen Wirkung des vorliegenden Urteils

- 20 Unter Bezugnahme auf die Urteile vom 8. April 1976 in der Rechtssache 43/75 (Defrenne, Slg. 1976, 455), vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 24/86 (Blazit, Slg. 1988, 379) und vom 17. Mai 1990 in der Rechtssache C-262/88 (Barber,

Slg. 1990, I-1889) hat die dänische Regierung den Gerichtshof ersucht, für den Fall, daß er die Arbeitsmarktabgabe für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklären sollte, die zeitliche Wirkung dieses Urteils zu beschränken. Zur Begründung hat sie auf die äußerst schwerwiegenden Auswirkungen eines solchen Urteils auf die Staatsfinanzen und die dänische Gerichtsbarkeit verwiesen. In der mündlichen Verhandlung hat ihr Vertreter vorgetragen, der dänische Staat habe aus der streitigen Abgabe Einnahmen in Höhe von ungefähr 7 Mrd. ECU, d. h. 4 % der staatlichen Einnahmen in dem betreffenden Zeitraum, erzielt. Selbst wenn nur von einem Teil der 150 000 bis 200 000 Abgabepflichtigen Klagen auf Rückerstattung dieser Abgabe, die im übrigen auf die Verbraucher abgewälzt worden sei, erhoben würden, würde dies zu einem Zusammenbruch der dänischen Gerichtsbarkeit führen. Im übrigen hat der Bevollmächtigte der dänischen Regierung geltend gemacht, seine Regierung habe vor dem Hintergrund der damaligen Rechtsprechung des Gerichtshofes davon ausgehen dürfen, daß die im Ausgangsverfahren angefochtene Abgabe das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht beeinträchtigt und somit nicht durch Artikel 33 verboten sei.

- 21 Hierzu ist festzustellen, daß die dänische Regierung nicht dargetan hat, daß das Gemeinschaftsrecht zur Zeit der Einführung der streitigen Abgabe vernünftigerweise so verstanden werden konnte, daß es eine solche Abgabe zuließ. Das in Artikel 33 enthaltene Verbot ergibt sich klar aus dem Wortlaut dieser Vorschrift. Die Tragweite dieses Verbots hat der Gerichtshof bereits im Urteil vom 27. November 1985 (Rousseau Wilmot, a. a. O.) dahin gehend erläutert, daß Artikel 33 „verhindern [soll], daß das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr belasten und kommerzielle Umsätze in einer die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Art und Weise erfassen“ (Randnr. 16). Daraus folgt, daß eine Abgabe, die neben der Mehrwertsteuer erhoben wird und deren wesentliche Merkmale aufweist, wie sie in Randnummer 15 des Urteils Rousseau Wilmot genannt sind, kommerzielle Umsätze in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise erfaßt und damit das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt.

- 22 Im übrigen hat die Kommission, der die dänische Regierung ihren Plan im November 1987 mitgeteilt hatte, die dänische Regierung bereits am 29. Januar 1988,

d. h. nur wenige Wochen nach Einführung der streitigen Abgabe, auf die Probleme aufmerksam gemacht, die diese Abgabe im Hinblick auf Artikel 33 hervorrufen könnte.

- 23 Unter diesen Umständen ist eine zeitliche Begrenzung der Wirkungen dieses Urteils nicht angebracht.

Kosten

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

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Østre Landsret mit Beschluß vom 20. Juni 1990 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

- 1) Artikel 33 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) verbietet die Einführung oder Beibehaltung einer Abgabe, die

— sowohl auf mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten erhoben wird als auch auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten, die in der Lieferung von Leistungen gegen Entgelt bestehen;

- hinsichtlich der mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen auf derselben Bemessungsgrundlage erhoben wird, nach der sich die Mehrwertsteuer bestimmt, d. h. in Form eines Prozentsatzes vom Betrag der getätigten Verkäufe abzüglich des Betrags der getätigten Einkäufe;
- im Gegensatz zur Mehrwertsteuer bei der Einfuhr nicht gezahlt, aber auf den vollen Verkaufspreis der eingeführten Waren beim ersten Verkauf in dem betreffenden Mitgliedstaat erhoben wird;
- im Gegensatz zur Mehrwertsteuer in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden muß und
- neben der Mehrwertsteuer erhoben wird.

2) Artikel 33 der Richtlinie 77/388 begründet für den einzelnen Rechte, deren Schutz den nationalen Gerichten obliegt.

Due	Joliet	Schockweiler	Grévisse
Mancini	Kakouris	Moitinho de Almeida	
Rodríguez Iglesias	Díez de Velasco	Zuleeg	Murray

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 31. März 1992.

Der Kanzler

J.-G. Giraud

Der Präsident

O. Due