



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NILS WAHL
vom 24. Oktober 2013¹

Rechtssache C-82/12

Transportes Jordi Besora, S.L.
gegen
Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC)
Generalitat de Catalunya

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Superior de Justicia de Cataluña [Sala de lo Contencioso Administrativo] [Spanien])

„Richtlinie 92/12/EWG — Verbrauchsteuern — Mineralöle — Art. 3 Abs. 2 —
Besondere Zielsetzung — Strukturelle Entsprechung zur Verbrauchsteuer oder zur Mehrwertsteuer —
Nationale Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle — Zeitliche Beschränkung der
Wirkungen eines Urteils“

1. Im vorliegenden Fall geht es um die richtige Auslegung von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG² (im Folgenden: Verbrauchsteuerrichtlinie). In der genannten Bestimmung ist das Recht der Mitgliedstaaten verankert, indirekte nicht harmonisierte Steuern auf Waren einzuführen oder beizubehalten, die bereits harmonisierten Verbrauchsteuervorschriften unterliegen. Dieses Recht besteht aber nur unter zwei Voraussetzungen, nämlich dass die betreffende Steuer i) einer besonderen Zielsetzung dient und ii) die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder³ der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachtet.

2. Mit seinem Vorabentscheidungsersuchen bittet das Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spanien) um Hinweise zu der Frage, ob eine spezifische indirekte nicht harmonisierte Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, im Folgenden: IVMDH), die auf den Verbrauch dieser Waren erhoben wird, mit Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie vereinbar ist. Insbesondere möchte das vorlegende Gericht zwei Problemkreise klären lassen: Was ist unter einer „besonderen Zielsetzung“ im Sinne der genannten Bestimmung zu verstehen und welche Voraussetzungen muss eine indirekte nicht harmonisierte Steuer

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Richtlinie des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1), in geänderter Fassung. Mit Wirkung vom 1. April 2010 wurde die Richtlinie 92/12 durch die Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. 2009, L 9, S. 12) aufgehoben und ersetzt.

3 — Der Wortlaut von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie hat in der Vergangenheit für Verwirrung gesorgt. In einigen Sprachfassungen heißt es nämlich „der Verbrauchsteuern und der Mehrwertsteuer“, während sich in anderen die Formulierung „der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer“ findet. Da sich die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern und diejenigen der Mehrwertsteuer in vielerlei Hinsicht gegenseitig ausschließen und eine Beachtung der Besteuerungsgrundsätze beider Steuerarten mit zahlreichen praktischen Schwierigkeiten verbunden wäre, hat der Gerichtshof es für ausreichend erachtet, wenn die betreffende Steuer den Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer strukturell entspricht; vgl. Urteile vom 24. Februar 2000, Kommission/Frankreich (C-434/97, Slg. 2000, I-1129, Randnrn. 24 und 27), und vom 9. März 2000, EKW und Wein & Co (C-437/97, Slg. 2000, I-1157, Randnrn. 44 und 47).

erfüllen, damit davon ausgegangen werden kann, dass sie den Besteuerungsgrundsätzen der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer strukturell entspricht. Angesichts der finanziellen Folgen wirft die Rechtssache auch die Frage auf, ob eine etwaige Unvereinbarkeitsfeststellung in ihren zeitlichen Wirkungen beschränkt werden sollte.

3. Im Folgenden werde ich darlegen, weshalb die IVMDH meines Erachtens nicht mit Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie vereinbar ist. Sodann werde ich die Gründe anführen, aus denen meiner Meinung nach angesichts der Umstände des vorliegenden Falles eine Beschränkung der Wirkungen einer Unvereinbarkeitsfeststellung nicht angebracht ist.

I – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

4. Nach ihrem Art. 1 Abs. 1 bezweckt die Verbrauchsteuerrichtlinie, „die Verbrauchsteuern und die anderen indirekten Steuern [zu regeln], die unmittelbar oder mittelbar auf den Verbrauch von Waren erhoben werden, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer und der von der [Europäischen Union] festgelegten Abgaben“.

5. Gemäß Art. 3 Abs. 1 findet die Richtlinie u. a. auf Mineralöle Anwendung. Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie lautet:

„Auf die in Absatz 1 genannten Waren können andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden, sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten.“

6. Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie bestimmt:

„Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3.

Als Überführung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr gelten

- a) jede ... Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung;
- b) jede ... Herstellung dieser Erzeugnisse außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung;
- c) jede ... Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind.“

B – Spanisches Recht

7. Die IVMDH wurde in Spanien durch das Gesetz 24/2001⁴ eingeführt. Dessen Art. 9 lautet:

„Mit Wirkung vom 1. Januar 2002 wird eine neue Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle eingeführt, die sich nach den folgenden Bestimmungen richtet:

4 — Gesetz 24/2001 vom 27. Dezember 2001 über steuer-, verwaltungs- und sozialrechtliche Maßnahmen (Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) (BOE Nr. 313 vom 31. Dezember 2001).

1. Natur

- (1) Die Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle ist eine indirekte Abgabe auf deren Verbrauch, die auf einer einzigen Stufe auf Einzelhandelsverkäufe von Waren, die in ihren sachlichen Anwendungsbereich fallen, ... erhoben wird.

...

- (3) Die Einnahmen aus dieser Steuer werden in vollem Umfang zur Finanzierung von Ausgaben im Gesundheitswesen verwendet, die an landesweit festgelegten objektiven Kriterien ausgerichtet sind. Unbeschadet dessen kann der Anteil der Einnahmen, der sich aus den Steuersätzen der Autonomen Gemeinschaften ergibt, zur Finanzierung von Umweltmaßnahmen verwendet werden, die an derselben Art von Kriterien ausgerichtet sein müssen.

...

3. Sachlicher Anwendungsbereich

- (1) Mineralöle, die in den sachlichen Anwendungsbereich dieser Steuer fallen, sind Benzin, Diesel, Heizöl und Kerosin, das nicht als Heizstoff verwendet wird ...

...

5. Steuertatbestand

- (1) Die Steuer wird auf den Einzelhandelsverkauf von Waren, die in ihren sachlichen Anwendungsbereich fallen, erhoben. Sie wird auch auf den Eigenverbrauch der von der Abgabe erfassten Waren durch den Steuerpflichtigen erhoben.

...

7. Steuerpflichtiger

Steuerpflichtig sind die Eigentümer der zu versteuernden Waren, die mit ihnen die steuerbaren Umsätze tätigen. ...

8. Entstehung

- (1) Die Steuer entsteht mit der Auslieferung der in ihren sachlichen Anwendungsbereich fallenden Ware an den Erwerber bzw. mit der Entnahme dieser Ware zum Eigenverbrauch, sofern das Verfahren der Steueraussetzung ... beendet ist.

...

9. Bemessungsgrundlage

- (1) Bemessungsgrundlage ist das Volumen der steuerpflichtigen Waren, das in Tausend Litern anzugeben ist ...

...

10. Steuersatz

- (1) Der auf die jeweilige Ware anzuwendende Steuersatz ergibt sich aus der Summe des staatlichen Steuersatzes und des Steuersatzes der jeweiligen Autonomen Gemeinschaft.

...

- (3) Der Steuersatz der jeweiligen Autonomen Gemeinschaft wird nach Maßgabe des [Gesetzes zur Regelung der neuen steuer- und verwaltungsrechtlichen Maßnahmen des neuen Systems zur Finanzierung der Autonomen Gemeinschaften und Autonomen Städte] von der Autonomen Gemeinschaft festgelegt. Hat eine Autonome Gemeinschaft keinen Steuersatz festgelegt, wird nur der staatliche Steuersatz angewandt.

...“

II – Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

8. Die Transportes Jordi Besora, S.L. (im Folgenden: TJB) ist ein in der Autonomen Gemeinschaft Katalonien niedergelassenes Transportunternehmen. Zum Betrieb ihrer Fahrzeuge erwirbt sie Treibstoff in großen Mengen. In der Zeit von 2005 bis 2008 unterlagen diese Einkäufe der IVMDH; auf TJB wurde ein Steuerbetrag in Höhe von insgesamt 45 632,38 Euro abgewälzt.

9. Am 30. November 2009 beantragte TJB bei der Oficina Gestora de Impuestos Especiales (Amt für Verbrauchsteuerverwaltung) die Erstattung der in den Jahren 2005 bis 2008 entrichteten IVMDH mit der Begründung, dass diese Steuer gegen Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie verstoße. Mit Bescheid vom 1. Dezember 2009 wurde der von TJB gestellte Antrag jedoch abgelehnt.

10. Gegen diesen Bescheid erhob TJB Klage beim Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), die mit Entscheidung vom 10. Juni 2010 abgewiesen wurde.

11. Gegen dieses Urteil legte TJB Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht ein, das nunmehr um eine Vorabentscheidung über folgende Fragen ersucht:

1. Ist Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie und insbesondere die Voraussetzung der „besonderen Zielsetzung“ einer bestimmten Steuer
 - a) dahin auszulegen, dass diese Bestimmung verlangt, dass das verfolgte Ziel nicht mit einer anderen harmonisierten Steuer erreicht werden kann;
 - b) dahin auszulegen, dass eine rein budgetäre Zielsetzung vorliegt, wenn eine bestimmte Abgabe gleichzeitig mit der Übertragung von Zuständigkeiten auf Autonome Gemeinschaften eingeführt worden ist, auf die wiederum die Erträge aus der Erhebung dieser Abgabe übertragen werden, damit sie einen Teil der aus den übertragenen Zuständigkeiten resultierenden Kosten bestreiten können, wobei die Autonomen Gemeinschaften unterschiedliche Steuersätze für ihr Gebiet einführen können?
 - c) Sollte die vorhergehende Frage verneint werden: Ist der Begriff der „besonderen Zielsetzung“ dahin auszulegen, dass sie sich auf ein einziges Ziel bezieht, oder ist es vielmehr zulässig, mehrere verschiedene Ziele zu verfolgen, zu denen auch das rein budgetäre Ziel der Finanzierung bestimmter Zuständigkeiten gehört?

- d) Sollte die vorhergehende Frage dahin beantwortet werden, dass es zulässig ist, mehrere Ziele zu verfolgen: Welchen Grad an Bedeutung muss ein bestimmtes Ziel im Hinblick auf Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie haben, damit die Voraussetzung erfüllt ist, dass die Abgabe einer „besonderen Zielsetzung“ im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs dient, und nach welchen Kriterien richtet sich die Abgrenzung der hauptsächlichen von der untergeordneten Zielsetzung?
2. Steht Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie und insbesondere die Bedingung, dass die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Steuerentstehung beachtet werden müssen,
- a) einer indirekten nicht harmonisierten Steuer (wie der IVMDH), die anders als die harmonisierte Steuer (Impuesto sobre Hidrocarburos⁵, die erhoben wird, wenn die Waren das letzte Steuerlager verlassen) oder die Mehrwertsteuer (die zwar auch beim Einzelhandelsverkauf an den Endverbraucher erhoben wird, aber auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe geschuldet wird) nur auf der Stufe des Verkaufs des Treibstoffs an den Endverbraucher erhoben wird, entgegen, da sie nicht – mit den Worten des Urteils EKW und Wein & Co (Randnr. 47) – einer dieser beiden Besteuerungstechniken, wie sie im [Unions]recht ausgestaltet sind, strukturell entspricht?
- b) Sollte die vorhergehende Frage verneint werden: Ist davon auszugehen, dass die Bedingung der Beachtung der genannten Grundsätze, ohne dass im Hinblick auf die Entstehung der Steuer Übereinstimmungen bestehen müssen, bereits erfüllt ist, weil die indirekte nicht harmonisierte Steuer (in diesem Fall die IVMDH) keine Auswirkungen auf den normalen Mechanismus der Entstehung der Verbrauchsteuern bzw. der Mehrwertsteuer hat, und zwar in dem Sinne, dass sie ihn weder behindert noch erschwert?

12. TJB, die Generalitat de Catalunya, die spanische, die griechische und die portugiesische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. In der Sitzung vom 26. Juni 2013 haben TJB, die Generalitat de Catalunya, die spanische und die französische Regierung sowie die Kommission mündliche Erklärungen abgegeben.

III – Würdigung

A – Vorfragen

13. Das vorliegende Gericht hat seine beiden Fragen in mehrere Teilfragen untergliedert. Ich verstehe die Vorlagefragen jedoch dahin, dass im Wesentlichen geprüft werden soll, ob Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie einer indirekten nicht harmonisierten Steuer wie im vorliegenden Fall der IVMDH entgegensteht.

14. Da eine Übereinstimmung mit Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie die Erfüllung beider oben in Nr. 1 genannten Voraussetzungen erfordert (nämlich dass die Steuer i) einer „besonderen Zielsetzung“ dient und ii) den Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer strukturell entspricht), werde ich mich nacheinander mit den einzelnen Voraussetzungen befassen. Ehe ich mich jedoch der Frage zuwende, was unter dem Begriff „besondere Zielsetzung“ zu verstehen ist, werde ich mich kurz zum Charakter von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie innerhalb der Systematik dieser Richtlinie äußern.

5 — Die Impuesto sobre Hidrocarburos (im Folgenden: IH) ist im Gesetz 38/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Verbrauchsteuern (Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales) geregelt.

15. Zu beachten ist, dass es im ursprünglichen Vorschlag der Kommission für eine Verbrauchsteuerrichtlinie hieß, dass auf die von der Richtlinie erfassten Waren „keine anderen Abgaben erhoben [werden] als die Verbrauchsteuer und die Mehrwertsteuer“⁶. Der Rat bestand jedoch darauf, den Mitgliedstaaten eine Restbefugnis zur Besteuerung zu belassen. Begründet wurde dies mit voneinander abweichenden Ansätzen im Bereich der Verbrauchsteuern und der Funktion indirekter Steuern bei der Umsetzung von nicht auf den Haushalt bezogenen Politiken in den Mitgliedstaaten. Die Aufnahme von Art. 3 Abs. 2 in die Verbrauchsteuerrichtlinie spiegelt die Auffassung des Rates hinsichtlich des von ihm für angemessen erachteten Harmonisierungsniveaus auf diesem Gebiet wider⁷.

16. Bei der Auslegung von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie ist außerdem zu bedenken, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Ausnahme vom allgemeinen System der harmonisierten Verbrauchsteuern handelt. Sie ist daher eng auszulegen⁸.

B – Erste Voraussetzung: Vorliegen einer nicht haushaltsbezogenen „besonderen Zielsetzung“

17. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere im Urteil EKW und Wein & Co, finden sich Ausführungen, denen sich eine Antwort auf die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage entnehmen lässt.

18. Zur Frage, was eine „besondere Zielsetzung“ im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie darstellt, hat der Gerichtshof entschieden, dass unter dem Begriff eine Zielsetzung zu verstehen ist, die andere als „reine Haushaltszwecke“ verfolgt⁹. Er hat ferner ausgeführt, dass die Stärkung der Gemeindeautonomie durch die Einräumung der Befugnis zur Steuererhebung für sich allein genommen eine rein fiskalische Zielsetzung darstellt, die als solche nicht unter den Ausnahmetatbestand des Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie fallen kann¹⁰. Es bleibt also festzuhalten, dass eine indirekte Steuer nur dann im Einklang mit dieser Bestimmung steht, wenn sie nicht ausschließlich einen Haushaltszweck verfolgt.

19. Insoweit ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen, dass die IVMDH gleichzeitig mit der Übertragung bestimmter Zuständigkeiten im Gesundheitswesen auf die Autonomen Gemeinschaften eingeführt wurde. Es steht fest, dass mit der IVMDH ein Teil der mit dieser Zuständigkeitsübertragung verbundenen Kosten gedeckt werden sollte. Die Generalitat de Catalunya hat dies in ihren schriftlichen Erklärungen bestätigt und räumt ein, mit der Einführung der IVMDH habe sichergestellt werden sollen, dass den Autonomen Gemeinschaften ausreichende Mittel zur Verfügung stünden, um die Gesundheitskosten bestreiten zu können, die sie im Rahmen der Übertragung von Zuständigkeiten im Gesundheitswesen übernommen hätten. In der mündlichen Verhandlung wurde außerdem vorgetragen, dass die Einnahmen aus der IVMDH u. a. für den Bau neuer Krankenhäuser verwendet worden seien.

20. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob eine indirekte Steuer, die (zumindest teilweise) insoweit einem Haushaltszweck dient, als mit ihr übertragene Zuständigkeiten im Gesundheitswesen finanziert werden, gleichwohl als eine in den Anwendungsbereich von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie fallende Steuer angesehen werden kann.

6 – Art. 3 Abs. 2 des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über das allgemeine Verbrauchsteuersystem sowie über den Besitz und die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, KOM(90) 431 endg. (ABL 1990, C 322, S. 1).

7 – Vgl. Urteil Kommission/Frankreich (Randnr. 18).

8 – Schlussanträge von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache EKW und Wein & Co (Nr. 38).

9 – Urteil EKW und Wein & Co (Randnr. 31). Vgl. auch Urteile vom 10. März 2005, Hermann (C-491/03, Slg. 2005, I-2025, Randnr. 16), und Kommission/Frankreich (Randnr. 19).

10 – Urteil EKW und Wein & Co (Randnr. 33).

21. Es ist zwar Sache des vorlegenden Gerichts, Tatsachenfeststellungen zu treffen und den vom Gerichtshof abgesteckten Auslegungsrahmen auf den Sachverhalt des bei dem Gericht anhängigen Rechtsstreits anzuwenden, jedoch muss ich gestehen, dass ich nur mit Schwierigkeiten der Auffassung zuzustimmen vermag, dass eine indirekte nicht harmonisierte Steuer wie die IVMDH einer „besonderen Zielsetzung“ im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie dienen kann. Nach Angaben des vorlegenden Gerichts verfolgt die IVMDH nämlich dasselbe Ziel wie die harmonisierte Verbrauchsteuer auf Mineralöle (die IH), und zwar die Verringerung der Kosten (für den Gesundheits- und Umweltschutz), die der Allgemeinheit durch den Mineralölverbrauch entstehen.

22. Zugegebenermaßen ist nicht auszuschließen, dass eine Steuer, die – neben einem Haushaltszweck – speziell dem Schutz der öffentlichen Gesundheit oder dem Umweltschutz dienen soll, eine „besondere Zielsetzung“ im Sinne von Art. 3 Abs. 2 hat¹¹. Meines Erachtens schließt jedoch die Tatsache, dass die Gesetze, mit denen die IVMDH und die IH eingeführt wurden, in ihrer Zielsetzung übereinstimmen, von vornherein die Möglichkeit einer Berufung auf Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie aus. Gerade wegen dieser Überschneidung kann die IVMDH nicht als Steuer mit *besonderer* Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie angesehen werden¹². Andernfalls würden die Bemühungen zur Harmonisierung des Verbrauchsteuerrechts schlichtweg zunichtegemacht und entstünde eine zusätzliche Verbrauchsteuer, die dem Kernanliegen der Verbrauchsteuerrichtlinie, die verbleibenden Schranken auf dem Binnenmarkt zu beseitigen, zuwiderliefe. Trotz des allgemein formulierten Ziels des Schutzes der öffentlichen Gesundheit und des Umweltschutzes dienen beide Maßnahmen nämlich letztlich demselben Haushaltszweck, d. h. der Deckung des allgemeinen öffentlichen Finanzbedarfs in einem bestimmten Bereich¹³.

23. Zudem gibt es, auch wenn die vorstehend beschriebene Überschneidung in der Zielsetzung nicht vorliegen sollte, meiner Meinung nach zwei Kriterien, anhand deren sich bestimmen lässt, ob eine indirekte nicht harmonisierte Steuer wie hier die IVMDH eine „besondere Zielsetzung“ im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie hat. Diese Kriterien sind i) die Ausgestaltung der Steuer selbst (und insbesondere die Berechnung der Steuer) bzw. ii) die Verwendung der Steuereinnahmen zur Förderung der Erreichung eines besonderen (nicht haushaltsbezogenen) Ziels¹⁴. Meines Erachtens ist das Kriterium ii) dem Kriterium i) nachgeordnet und kommt nur dann zum Tragen, wenn sich anhand des ersten Kriteriums nicht feststellen lässt, ob die betreffende Steuer einer besonderen Zielsetzung dient.

24. Erstens kann die Ausgestaltung einer indirekten Steuer ein besonders aufschlussreiches Indiz für den nicht haushaltsbezogenen Zweck einer Steuer sein. Ich meine sogar, dass die „Ausgestaltung“ das wichtigste Hilfsmittel zur Erkennung einer „besonderen Zielsetzung“ ist. Denn eine Steuer unterliegt in der Regel einer haushaltsbezogenen Zweckbindung; sofern nicht ihre Ausgestaltung für das Vorliegen eines anderen, nicht haushaltsbezogenen Ziels spricht.

25. Insbesondere ist eine nicht haushaltsbezogene Zielsetzung erkennbar, wenn eine Steuer in einer Höhe festgelegt wird, die von einem bestimmten Verhalten abhält oder dieses fördert. Das gilt vor allem dann, wenn die Steuer je nach den negativen Auswirkungen der besteuerten Waren auf die Gesundheit oder die Umwelt unterschiedlich hoch ist¹⁵. Zu beachten ist, dass in Fällen, in denen die

11 — Vgl. Urteil Kommission/Frankreich sowie Schlussanträge von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache EKW und Wein & Co (Nr. 39). Vgl. auch Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Braathens (C-346/97, Urteil vom 10. Juni 1999, Slg. 1999, I-3419, Nr. 14).

12 — Vgl. ähnlich Schlussanträge von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Hermann (Nr. 44).

13 — Auch wenn man eine Verbrauchsteuer auf Mineralöle wie die IH als eine Umweltsteuer einstufen könnte, weil die Herstellung und Verwendung von Mineralölen zweifellos die Umwelt beeinträchtigt, ändert dies nichts daran, dass ihr als Ziel die Beschaffung von Mitteln zur Finanzierung staatlicher Aufgaben zugrunde liegt.

14 — Vgl. ähnlich Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Braathens (Nr. 15) und von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache EKW und Wein & Co (Nr. 40).

15 — Vgl. in diesem Sinne Rechtssache Kommission/Frankreich, die eine indirekte Steuer auf Getränke mit einem Alkoholgehalt von mehr als 25 % vol. betraf. Vgl. auch Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Braathens (Nr. 15) und von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Hermann (Nr. 43).

Ausgestaltung der Steuer die Verfolgung einer besonderen Zielsetzung erkennen lässt, die Steuereinnahmen zu jedem für angemessen erachteten Zweck verwendet werden dürfen. In diesem Zusammenhang stelle ich trotz des Umstands, dass das angegebene Ziel der IVMDH in der *Minderung* der negativen Folgen des Mineralölverbrauchs besteht, fest, dass dem Gerichtshof keine Informationen vorliegen, aus denen hervorginge, dass die IVMDH durch ihre Ausgestaltung tatsächlich speziell darauf abzielt, vom Mineralölverbrauch abzuhalten oder sogar zur Verwendung von Erzeugnissen anderer Art anzuhalten, die unter dem Gesichtspunkt der öffentlichen Gesundheit oder der Umwelt als weniger schädlich gelten¹⁶.

26. Zweitens kann eine Steuer selbst dann vom Ausnahmetatbestand des Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie erfasst sein, wenn die Ausgestaltung nicht auf das Vorliegen einer „besonderen Zielsetzung“ im eigentlichen Sinne hindeutet. Dies ist der Fall, wenn die Einnahmen zur Finanzierung besonderer Maßnahmen verwendet werden, die unmittelbar zur Erreichung eines besonderen, nicht haushaltsbezogenen Ziels beitragen (das z. B. den Schutz der öffentlichen Gesundheit oder den Umweltschutz betrifft). Im Rahmen dieser zweiten, subsidiären Fallgestaltung erscheint es mir angesichts des Umstands, dass Art. 3 Abs. 2 eine Ausnahme von einer allgemeinen Regel darstellt, besonders wichtig, dass ein hinreichend enger Bezug zwischen der Verwendung der erzielten Steuereinnahmen und der Erreichung des mit der Steuer verfolgten besonderen (nicht haushaltsbezogenen) Ziels besteht.

27. Nach Art. 9 Abschnitt 1 Abs. 3 des Gesetzes 24/2001 werden die durch die IVMDH erzielten Einnahmen für Gesundheits- und Umweltmaßnahmen verwendet (wobei die Finanzierung von Umweltmaßnahmen fakultativ zu sein scheint). Das Steueraufkommen ist daher unzweifelhaft für einen *im Voraus festgelegten* Zweck bestimmt. Allerdings handelt es sich dabei meines Erachtens immer noch um einen reinen Haushaltszweck. Bei dem hier gegebenen Sachverhalt ist die Verwendung der Einnahmen sehr weit definiert: Die durch die IVMDH finanzierten Maßnahmen sind keineswegs auf solche beschränkt, die in einen engen Zusammenhang mit dem Ziel der Bekämpfung der mit der Nutzung der besteuerten Erzeugnisse verbundenen negativen Folgen gebracht werden können.

28. Es ist zu unterscheiden zwischen dem Zweck der Steuer – die hier zu prüfende Kernfrage – und den möglichen Verwendungen des Steueraufkommens. Im Gegensatz zu der Konstellation bei dem oben in Nr. 24 erwähnten Kriterium der „Ausgestaltung“ (in deren Rahmen die erlangten Mittel so wie für angemessen erachtet verwendet werden dürfen) ist hier die Frage, wie die Steuereinnahmen verwendet werden, von besonderer Bedeutung. Für die Herstellung eines Bezugs zwischen der Verwendung der Einnahmen und der besonderen Zielsetzung der betreffenden Steuer ist nämlich unerlässlich, dass die Mittel so verwendet werden, dass sie zur Erreichung des mit der Steuer verfolgten nicht haushaltsbezogenen Ziels beitragen (hier die Verringerung der Kosten, die der Allgemeinheit durch den Mineralölverbrauch entstehen).

29. Einfach ausgedrückt: Wenn zur Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie lediglich erforderlich wäre, dass die Steuereinnahmen für einen im Voraus festgelegten Zweck bestimmt sind (oder gegebenenfalls für mehrere Zwecke, wie dies hier der Fall ist), würde die Richtlinie schlichtweg ihrer Wirksamkeit beraubt. Bei einer solchen Auslegung würde der Ausnahmetatbestand nämlich bei jedem Zweck, sei er haushaltsbezogen oder anderer Natur, greifen,

16 — Allerdings ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die Besteuerung in einigen Autonomen Gemeinschaften unterschiedlich hoch ist. Die Abschreckungswirkung kann sicherlich von verschiedenen Faktoren abhängen (und vielleicht sogar regionale Unterschiede aufweisen), jedoch dürfte die unterschiedliche Höhe wohl darauf hinweisen, dass es sich bei der IVMDH um ein reines Haushaltsinstrument handelt, da ihre Ausgestaltung (faktisch also die Höhe der Besteuerung) nicht ausreicht, um eindeutig davon ausgehen zu können, dass dadurch von der Nutzung der besteuerten Mineralöle abgehalten wird. Im Übrigen erinnere ich daran, dass die Einführung und Aufrechterhaltung unterschiedlicher Besteuerungsniveaus der Ermächtigung nach Art. 19 der für Mineralöle geltenden Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABl. L 283, S. 51) bedarf.

sofern nur die entsprechenden Steuermittel in einer spezifischen Weise der Deckung bestimmter von der öffentlichen Hand zu tragender Kosten zugewiesen sind. Außerdem könnten dann die Mitgliedstaaten mehrere im Voraus festgelegte Zwecke gleichzeitig anführen, um die Einführung anderer indirekter nicht harmonisierter Steuern auf von der Richtlinie erfasste Waren zu rechtfertigen.

30. Die bloße Zuweisung von Steuereinnahmen für allgemeine Gesundheits- und Umweltmaßnahmen genügt meiner Ansicht nach nicht für den Nachweis, dass die Steuer einer nicht haushaltsbezogenen Zielsetzung dient, wie dies Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie verlangt. Im vorliegenden Fall wurde kein unmittelbarer Bezug zwischen den mit den IVMDH-Einnahmen finanzierten Maßnahmen und dem Ziel der Beseitigung bzw. Korrektur der mit dem Mineralölverbrauch verbundenen negativen Auswirkungen dargelegt.

31. Tatsächlich enthalten die dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Einnahmen aus der IVMDH *konkreten* Gesundheits- oder Umweltmaßnahmen zugewiesen sind, woraus gegebenenfalls auf das Vorliegen eines nicht haushaltsbezogenen Zwecks geschlossen werden könnte. Wie oben ausgeführt, werden die Einnahmen aus der IVMDH zur Finanzierung (allgemeiner) Ausgaben verwendet, die insbesondere im Zusammenhang mit der Gesundheitsversorgung stehen, ein Zuständigkeitsbereich, der den Autonomen Gemeinschaften gleichzeitig mit der Einführung der IVMDH übertragen wurde. Um unter den Ausnahmetatbestand des Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie fallen zu können, müssten die nationalen Vorschriften zumindest die Zuweisung der Einnahmen (zur Erreichung des nicht haushaltsbezogenen Ziels der Steuer) regeln. Wenn eine Besteuerung in unterschiedlicher Höhe zugelassen wird, müssten die Vorschriften zur Festsetzung der Höhe außerdem objektive Kriterien enthalten, auf die solche Unterschiede gestützt werden können.

32. Nach alledem bin ich der Meinung, dass eine indirekte nicht harmonisierte Steuer wie die IVMDH nicht als Steuer „mit besonderer Zielsetzung“ im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie angesehen werden kann. Angesichts dessen erübrigt sich eine Prüfung der zweiten Voraussetzung (strukturelle Entsprechung zur Verbrauchsteuer oder zur Mehrwertsteuer). Für den Fall, dass der Gerichtshof diesen Punkt trotzdem untersuchen will, möchte ich Folgendes anmerken.

C – Zweite Voraussetzung: Strukturelle Entsprechung zur Verbrauchsteuer oder zur Mehrwertsteuer

33. Vorab ist daran zu erinnern, dass – wie auch das vorlegende Gericht hervorhebt – die Erfordernisse des Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie erfüllt sind, wenn eine indirekte Steuer mit besonderer Zielsetzung die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern *oder* der Mehrwertsteuer in Bezug auf i) die Besteuerungsgrundlage, ii) die Berechnung, iii) die Steuerentstehung und iv) die steuerliche Überwachung beachtet¹⁷. Das vorlegende Gericht ist sich nicht sicher, ob dies bei der IVMDH der Fall ist.

34. Die Zweifel des vorlegenden Gerichts hinsichtlich der zweiten Voraussetzung betreffen im Kern die Steuerentstehung¹⁸. Zu diesem Punkt hat der Gerichtshof im Urteil EKW und Wein & Co darauf hingewiesen, dass die in jener Rechtssache streitige Steuer „– anders als die Verbrauchsteuer – *erst auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher, nicht bei der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr* [entsteht]“¹⁹ (Hervorhebung nur hier).

17 – Siehe oben, Nr. 1. Vgl. auch Urteile Kommission/Frankreich (Randnr. 27) und EKW und Wein & Co (Randnrn. 44 und 47).

18 – Das vorlegende Gericht hat dem Gerichtshof keine detaillierten Angaben zu den Unterschieden in der Besteuerungsgrundlage, der Berechnung und der steuerlichen Überwachung vorgelegt. In der mündlichen Verhandlung hat TJB den Gerichtshof darüber informiert, inwieweit die IVMDH von den Erfordernissen der Verbrauchsteuerrichtlinie abweiche, während die spanische Regierung nach einem sorgfältigen Vergleich der IVMDH mit der Verbrauchsteuer und der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage, die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung zu dem Ergebnis gelangt ist, dass kein Konflikt der IVMDH mit einem dieser Steuersysteme bestehe.

19 – Urteil EKW und Wein & Co (Randnr. 48).

35. Dieses Ergebnis ist unmittelbar auf den vorliegenden Fall übertragbar.

36. Nach Art. 6 Abs. 1 der Verbrauchsteuerrichtlinie entsteht die Verbrauchsteuer nämlich „mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr“²⁰. Gemeint ist damit der Zeitpunkt, zu dem die Waren dem letzten Steuerlager entnommen werden. Aus den Gerichtsakten ergibt sich, dass die IVMDH, anders als in dieser Bestimmung vorgesehen, im Zusammenhang mit dem Einzelhandelsverkauf solcher Waren (der nach der „Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr“ im Sinne der Verbrauchsteuerrichtlinie stattfindet) erhoben wird.

37. Zwar verlangt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die „strukturelle Entsprechung“ zu den Verbrauchsteuern (oder der Mehrwertsteuer) nicht, dass die betreffende indirekte Steuer das *gesamte* für die Verbrauchsteuern geltende Steuerrecht in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage, die Berechnung und die Entstehung der Steuer sowie die steuerliche Überwachung beachtet. Verlangt wird vielmehr, dass die indirekte Steuer unter diesen vier Aspekten entweder den Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer, wie sie im Unionsrecht ausgestaltet sind, strukturell entspricht²¹. Wie Generalanwalt Saggio ausgeführt hat, würde das Erfordernis einer vollständigen Übereinstimmung der beiden Regelungen nämlich nicht nur die praktische Wirksamkeit von Art. 3 Abs. 2 beeinträchtigen, sondern möglicherweise auch – entgegen dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Verbrauchsteuern – zu zusätzlichen Formen von Verbrauchsteuern führen²².

38. Nach dieser Argumentation darf ein Mitgliedstaat, der auf bestimmte Arten von Mineralölen eine indirekte Steuer mit einer besonderen, auf den Schutz der öffentlichen Gesundheit (und den Umweltschutz) bezogenen Zielsetzung einführen möchte, dies wohl nur tun, sofern diese Steuer sämtliche Verbrauchsteuer- oder Mehrwertsteuervorschriften der Union für die betreffende Kategorie von Waren beachtet, er braucht aber keineswegs buchstabengetreu spezielle Regelungen für bestimmte Unterkategorien solcher Waren – falls solche Regelungen denn existieren sollten – zu beachten²³.

39. Es bleibt jedoch noch zu klären, wann eine Steuer einer dieser beiden Besteuerungstechniken „strukturell“ *entspricht*. Des Weiteren ist zu fragen, ob eine fehlende Entsprechung aus dem Umstand geschlossen werden kann, dass die betreffenden Steuern nicht zum selben Zeitpunkt entstehen.

40. Meines Erachtens ergibt sich die Antwort auf diese Fragen aus dem Regelungszweck der Verbrauchsteuerrichtlinie. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs soll die Richtlinie verhindern, dass der Handelsverkehr durch zusätzliche indirekte Steuern übermäßig behindert wird. Dies wäre insbesondere der Fall, wenn die Wirtschaftsteilnehmer anderen als den in den Unionsvorschriften über die Verbrauchsteuern oder die Mehrwertsteuer vorgesehenen Förmlichkeiten unterlägen²⁴. Eine indirekte Steuer, die der Erreichung dieses Ziels im Weg steht, kann weder mit dem einem noch mit dem anderen Besteuerungssystem vereinbar sein. Entscheidend ist daher, ob die Steuer das reibungslose Funktionieren des Marktes beeinträchtigt, und nicht – wie die Generalitat de Catalunya und die spanische Regierung argumentieren –, ob die in Rede stehende Steuer das einwandfreie Funktionieren des durch die Verbrauchsteuerrichtlinie (oder auch die Mehrwertsteuerrichtlinie²⁵) geschaffenen Systems beeinträchtigt.

20 – Vgl. auch Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2003/96, der bestimmt: „Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Begriff ‚Steuerbetrag‘ die Gesamtheit der als indirekte Steuern (mit Ausnahme der Mehrwertsteuer) erhobenen Abgaben, die zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr direkt oder indirekt anhand der Menge an Energieerzeugnissen und elektrischem Strom berechnet werden.“

21 – Urteil EKW und Wein & Co (Randnr. 47).

22 – Schlussanträge von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache EKW und Wein & Co (Nr. 46).

23 – Dementsprechend halte ich es – entgegen der von der französischen Regierung in der mündlichen Verhandlung vertretenen Auffassung – bezüglich der Besteuerung von Mineralölen für unerheblich, dass Art. 21 Abs. 5 der Richtlinie 2003/96 für elektrischen Strom und Erdgas (die nicht zu den Mineralölen gehören) eine Entstehung der Steuern zum Zeitpunkt der Lieferung durch den Verteiler oder Weiterverteiler vorsieht.

24 – Urteile Kommission/Frankreich (Randnr. 26) sowie EKW und Wein & Co (Randnr. 46).

25 – Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABL L 347, S. 1).

41. Obwohl die Verbrauchsteuerrichtlinie, die vier Kriterien (Besteuerungsgrundlage, Berechnung, steuerliche Überwachung und Steuerentstehung) nicht ausdrücklich nach ihrer Bedeutung für die Beurteilung der Frage ordnet, ob eine Steuer der Verbrauchsteuer oder der Mehrwertsteuer strukturell entspricht, stellt sie doch die Steuerentstehung in den Vordergrund. Die Steuerentstehung ist nämlich für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts von besonderer Wichtigkeit²⁶.

42. Man darf nicht übersehen, dass sich Diskrepanzen bei der Steuerentstehung auf die Dauer des Steueraussetzungsverfahrens auswirken (auch wenn zeitliche Unterschiede durch die Art der betreffenden Waren bedingt sein mögen). Nach der Verbrauchsteuerrichtlinie endet die Überwachung der Waren bei deren Entnahme aus dem Steuerlager. Im vorliegenden Fall erfordert die IVMDH aber die Fortsetzung der Überwachung bis zum Verkauf der Ware an den Endverbraucher. In der mündlichen Verhandlung ist außerdem deutlich geworden, dass noch weitere Unterschiede zwischen der IVMDH und dem durch die Verbrauchsteuerrichtlinie geschaffenen System bestehen, und zwar insbesondere hinsichtlich der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung und hinsichtlich der Steuerberechnung²⁷.

43. Bezüglich der Mehrwertsteuer genügt der Hinweis, dass seit dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache EKW und Wein & Co die ständige Rechtsprechung dahin geht, dass bei einer indirekten nicht harmonisierten Steuer wie der IVMDH, die nur auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher und nicht wie die Mehrwertsteuer auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben wird, nicht von einer strukturellen Entsprechung zur Mehrwertsteuer ausgegangen werden kann²⁸.

44. Kurzum, die Einführung einer zusätzlichen Steuer, die zu einem anderen Zeitpunkt als die Verbrauchsteuer entsteht (was außerdem bedeutet, dass es unterschiedliche Steuerpflichtige für die beiden Steuern geben kann), schafft im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs weitere Förmlichkeiten für die Wirtschaftsteilnehmer. Folglich steht Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie einer solchen Steuer entgegen.

45. Was schließlich die Frage betrifft, ob die IVMDH (wenn man unterstellt, dass sie einer besonderen Zielsetzung dient) trotz der vorstehend vorgeschlagenen Auslegung bereits deshalb als mit Art. 3 Abs. 2 vereinbar angesehen werden kann, weil sie den normalen Mechanismus der Entstehung von Verbrauchsteuern bzw. der Mehrwertsteuer weder behindert noch erschwert, wie dies das vorlegende Gericht im zweiten Teil seiner zweiten Frage anzudeuten scheint, verweise ich auf meine obigen Ausführungen in Nr. 41.

46. Nach alledem bin ich der Meinung, dass Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie einer indirekten nicht harmonisierten Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen IVMDH entgegensteht, falls das nationale Gericht feststellt, dass eine solche Steuer nicht einer besonderen, nicht haushaltsbezogenen Zielsetzung dient und in Bezug auf die Steuerentstehung strukturell nicht der Verbrauchsteuer oder der Mehrwertsteuer entspricht.

26 — Im vierten Erwägungsgrund der Verbrauchsteuerrichtlinie wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Steueranspruch in allen Mitgliedstaaten identisch sein muss.

27 — Die IH ist in eine monatliche Steuererklärung aufzunehmen, während die IVMDH in einer vierteljährlichen Steuererklärung anzugeben ist. Was die Berechnung der Steuer anlangt, wird die Verbrauchsteuer auf Mineralöle nach deren Volumen bei 18 °C, die IVMDH hingegen nach dem Mineralölvolumen bei Lufttemperatur berechnet.

28 — Urteil EKW und Wein & Co (Randnr. 49). Bei seiner Feststellung, dass die in jener Rechtssache fragliche Steuer mit dem Unionsrecht unvereinbar sei, hat der Gerichtshof auch auf den Umstand abgestellt, dass eine indirekte Steuer, die nur auf der Stufe des Verkaufs an den Endverbraucher erhoben wird, berechnet wird, ohne dass die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs besteht, und sich insoweit von der Mehrwertsteuer unterscheidet. Auch wenn die fehlende Möglichkeit des Vorsteuerabzugs offenkundig unmittelbar darauf zurückzuführen ist, dass der Steueranspruch erst mit dem Verkauf der Ware an den Endverbraucher entsteht, ist zu beachten, dass die IVMDH sogar in diesem Punkt derselben Logik folgt wie die in der Rechtssache EKW und Wein & Co fragliche Steuer.

D – *Ist eine zeitliche Beschränkung der Wirkungen des Urteils des Gerichtshofs im vorliegenden Fall angemessen?*

47. Für den Fall, dass der Gerichtshof die IVMDH für mit Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie unvereinbar erklärt, beantragt die spanische Regierung, die Wirkungen des Urteils zeitlich zu beschränken. In Anbetracht des Lösungsansatzes dieser Schlussanträge ist zu untersuchen, ob eine solche Beschränkung im vorliegenden Fall gerechtfertigt ist. Der Vortrag der spanischen Regierung²⁹ verdeutlicht zwar, dass die finanziellen Folgen einer Unvereinbarkeitsfeststellung nicht zu unterschätzen sind, ich halte es hier jedoch nicht für angebracht, die Wirkungen einer Unvereinbarkeitsfeststellung zeitlich zu beschränken.

48. Zunächst sei daran erinnert, dass nach ständiger Rechtsprechung durch die Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts, die der Gerichtshof vornimmt, erläutert und verdeutlicht werden soll, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden gewesen wäre. Dementsprechend ist die Vorschrift in dieser vom Gerichtshof vorgenommenen Auslegung auf sämtliche Rechtsverhältnisse anzuwenden, einschließlich derjenigen, die vor Erlass des Auslegungsurteils entstanden sind³⁰. Grundsätzlich kann der Gerichtshof die Wirkungen seiner Urteile nur ganz ausnahmsweise zeitlich beschränken³¹.

49. In der Vergangenheit ist der Gerichtshof davon ausgegangen, dass die Wirkungen eines Urteils nur bei Vorliegen zweier (kumulativer) Voraussetzungen beschränkt werden können. Zum einen muss „eine Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen“ bestehen. Diese Auswirkungen müssen insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhängen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden sind. Zum anderen muss ein rechtswidriges Verhalten veranlasst worden sein, weil eine objektive, bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Auslegung und der Tragweite der fraglichen Unionsbestimmungen besteht. Insoweit misst der Gerichtshof insbesondere dem Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission Bedeutung zu, das eventuell zu dem rechtswidrigen Verhalten beigetragen hat³².

50. In der vorliegenden Rechtssache hat die spanische Regierung drei Argumente zur Rechtfertigung einer zeitlichen Beschränkung der Wirkungen einer Unvereinbarkeitsfeststellung angeführt. Erstens führe die Rückwirkung eines solchen Urteils zu schwerwiegenden finanziellen Konsequenzen für Spanien und seine Autonomen Gemeinschaften. Die Rückzahlungen, die im Fall einer Unvereinbarkeitsfeststellung zu leisten wären, würden nämlich nach Schätzungen der spanischen Regierung ungefähr 13 Mrd. Euro (das entspreche 1,25 % des spanischen Bruttoinlandsprodukts des Jahres 2011) betragen³³. Zweitens beeinträchtige eine Verpflichtung zur Rückzahlung der zu Unrecht erhobenen Steuern auf schwerwiegende Weise die Finanzierung des öffentlichen Gesundheitswesens im Gebiet der Autonomen Gemeinschaften. Drittens habe die Kommission durch ihr Verhalten zu dem in Rede stehenden Verstoß beigetragen.

29 — Siehe unten, Nr. 50.

30 — Vgl. z. B. Urteil vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, Randnr. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 — Ebd. (Randnr. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. z. B. auch Urteil vom 6. März 2007, Meilicke u. a. (C-292/04, Slg. 2007, I-1835, Randnr. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 — Vgl. Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a. (Randnr. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dies gilt auch in Fällen der Steuererhebung durch die zuständigen nationalen Behörden – vgl. Urteil EKW und Wein & Co (Randnrn. 55 bis 60).

33 — Eine solche zusätzliche finanzielle Belastung hätte zwar zweifellos in jedem Staat verheerende Konsequenzen, jedoch kann das Ausmaß der Folgen für einen Mitgliedstaat in der finanziellen Lage von Spanien meiner Meinung nach gar nicht überschätzt werden.

51. In der mündlichen Verhandlung haben die Kommission und TJB vor allem die Schätzungen der spanischen Regierung zum Umfang der finanziellen Gefahr in Zweifel gezogen. Nach Auffassung dieser beiden Beteiligten würden die nationalen Verjährungsregeln automatisch Rückzahlungsansprüche ausschließen, deren Entstehung mehr als vier Jahre zurückliege. Die Kommission stellt angesichts der Vielzahl der bereits anhängigen Verfahren auch die praktische Wirksamkeit einer Beschränkung der Rückwirkung einer Unvereinbarkeitsfeststellung in Frage.

52. Selbst wenn man die Begründetheit dieser Einwände unterstellt, habe ich – wie oben erwähnt – keine Zweifel, dass es hier immer noch um erhebliche Summen geht. Insbesondere angesichts der prekären Finanzlage, in der sich Spanien und seine Autonomen Gemeinschaften derzeit befinden, ist tatsächlich nicht auszuschließen, dass aufgrund dieser Summen eine „Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen“ im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht³⁴.

53. Des Weiteren ist aufgrund der großen Zahl der betroffenen Rechtsverhältnisse (selbst wenn Erstattungen wahrscheinlich in erster Linie von Unternehmen wie TJB verlangt werden) denkbar, dass eine Unvereinbarkeitsfeststellung schwerwiegende Auswirkungen auf das zur Finanzierung der Autonomen Gemeinschaften beitragende System haben wird. Ferner können angesichts der Bedeutung, die die IVMDH bei der Finanzierung der von den Autonomen Gemeinschaften im Bereich der Gesundheitsversorgung getroffenen Maßnahmen hat, Fehlleitungen und Engpässe in der regionalen Finanzausstattung dieses Bereichs nicht ausgeschlossen werden. Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte ist die erste Voraussetzung hier offenkundig erfüllt.

54. Der (bloße) Umstand, dass sich aus einem im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteil erhebliche finanzielle Konsequenzen für einen Mitgliedstaat ergeben können, genügt in der Regel jedoch nicht, um eine zeitliche Beschränkung der Wirkungen eines Urteils zu rechtfertigen³⁵. Andernfalls käme es zu der paradoxen Folge, dass die schwersten und die am längsten währenden Verstöße am günstigsten behandelt werden³⁶. Deshalb muss auch die zweite Voraussetzung betreffend Sinn und Tragweite der fraglichen Unionsvorschriften erfüllt sein.

55. Unsicherheiten in dieser Hinsicht scheinen hier nicht zu bestehen. Der vorliegende Fall ist vielmehr von der Rechtssache EKW und Wein & Co zu unterscheiden, in der der Gerichtshof eine Beschränkung der Rückwirkung des Urteils zugelassen hat. Zur Begründung hat er angeführt, dass erstens Art. 3 Abs. 2 bislang nicht Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens und Auslegungshinweises gewesen sei und dass zweitens die österreichische Regierung aufgrund des Verhaltens der Kommission habe annehmen dürfen, dass die streitigen Vorschriften mit dem Unionsrecht vereinbar seien³⁷.

56. Im Gegensatz dazu hatte der Gerichtshof zum Zeitpunkt der Einführung der IVMDH bereits Hinweise zur Auslegung von Art. 3 Abs. 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie gegeben und vor allem eine Entscheidung zur Unvereinbarkeit der ähnlich ausgestalteten Steuer in der Rechtssache EKW und Wein & Co erlassen³⁸. Auch das Vorbringen der spanischen Regierung, dass sie beim Erlass der

34 – Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Tizzano in der Rechtssache Meilicke u. a. (Nrn. 34 und 35). In jener Rechtssache hatte die deutsche Regierung veranschlagt, dass sich die Steuererstattungen bei Nichtbegrenzung der Wirkungen einer Unvereinbarkeitsfeststellung auf 0,25 % des deutschen Bruttoinlandsprodukts des Jahres 2004 belaufen hätten. Zu beachten ist außerdem, dass der Gerichtshof dem Vorschlag des Generalanwalts zur Beschränkung der Rückwirkung des Urteils in jener Rechtssache nicht gefolgt ist.

35 – Urteil vom 15. März 2005, Bidar (C-209/03, Slg. 2005, I-2119, Randnr. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 – Schlussanträge von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache EKW und Wein & Co (Nr. 65).

37 – Urteil EKW und Wein & Co (Randnr. 58).

38 – Vgl. auch Urteil Kommission/Frankreich. Bezüglich jener Rechtssache ist zu beachten, dass nicht die „besondere Zielsetzung“ der in Rede stehenden französischen Steuer, sondern lediglich deren Vereinbarkeit mit dem Verbrauchsteuer- oder Mehrwertsteuerrecht in Frage gestellt wurde. Dies hängt meines Erachtens damit zusammen, dass die Steuer so ausgestaltet war, dass eine Förderung des von den französischen Behörden verfolgten nicht haushaltsbezogenen Zwecks möglich war.

IVMDH gutgläubig gewesen sei, überzeugt mich nicht. Den dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen lässt sich nämlich nicht entnehmen, dass die Kommission die spanische Regierung bezüglich der Rechtswidrigkeit der IVMDH irreführt hätte. Die Kommission hat im Gegenteil deutlich gemacht, dass sie die IVMDH für rechtswidrig halte.

57. Tatsächlich waren der Kommission vor Einführung der IVMDH mehrere Vorfragen zur Vereinbarkeit verschiedener in Erwägung gezogener rechtlicher Lösungen mit dem Unionsrecht gestellt worden. Die in die Verfahrensakten aufgenommene Antwort der Kommission beweist meines Erachtens nicht die Richtigkeit des Vortrags der spanischen Regierung. Die Kommission hat die spanische Regierung nicht in irreführender Weise zu der Annahme veranlasst, dass die vorgesehene Regelung mit dem Unionsrecht vereinbar sei, sondern nach meinem Verständnis unter Bezugnahme u. a. auf das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache EKW und Wein & Co nochmals unmissverständlich auf die Voraussetzungen für die Vereinbarkeit einer indirekten nicht harmonisierten Steuer mit dem Unionsrecht hingewiesen. Bei ihrer Beurteilung kam die Kommission abschließend zu dem Ergebnis, dass der in Rede stehende Gesetzentwurf ihrer Meinung nach nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sei. Die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen Spanien wegen dieses Verstoßes ist eine weitere Bestätigung, dass die Kommission die IVMDH als rechtswidrig ansieht. Ich halte daher eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Urteils des Gerichtshofs im vorliegenden Fall für nicht angebracht.

58. Allerdings ist meines Erachtens nicht kategorisch auszuschließen, dass der Gerichtshof in bestimmten ganz außergewöhnlichen Fällen, in denen eine Rückwirkung besonders schwerwiegende finanzielle Konsequenzen hätte, eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen seines Urteils auch dann in Erwägung ziehen könnte, wenn die zweite, die Gutgläubigkeit betreffende Voraussetzung nicht erfüllt ist. So verhielte es sich insbesondere dann, wenn die finanziellen Folgen angesichts des Umfangs der obwaltenden Fahrlässigkeit als eindeutig unverhältnismäßig einzustufen wären. Ich würde dennoch davon abraten, das Kriterium der Gutgläubigkeit im vorliegenden Fall außer Acht zu lassen. Wie oben festgestellt, scheint Spanien bewusst das Risiko eingegangen zu sein, die in Rede stehenden Vorschriften zu erlassen, und als Folge sind diese viele Jahre lang zum Nachteil der Endverbraucher und des Binnenmarkts angewandt worden.

IV – Ergebnis

59. Angesichts der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Tribunal Superior de Justicia de Cataluña vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren steht einer indirekten Steuer wie der im Ausgangsverfahren streitigen Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) entgegen, falls das nationale Gericht feststellt, dass eine solche Steuer nicht einer besonderen, nicht haushaltsbezogenen Zielsetzung dient und in Bezug auf die Steuerentstehung strukturell nicht der Verbrauchsteuer oder der Mehrwertsteuer entspricht.